Journal Website

Article history:
Received 02 February 2026
Revised 05 May 2026
Accepted 13 July 2026
Published online 26 November 2026

Dynamic Management and Business Analysis

Volume 5, Issue 5, pp 1-31

E-ISSN: 3041-8933

Design and validation of an internal audit performance assessment model in public sector institutions

Hadi Vakilipour[1], Mohsen Hamidian[2*], Mohammadhamed Khanmohammadai[3]

[1] PhD Student, Department of Management, Kerman Branch, Islamic Azad University, Kerman, Iran
[2] Assistant Professor, Department of Management, Kerman Branch, Islamic Azad University, Kerman, Iran
[3] Associate Professor, Department of Public Management, Kerman Branch, Islamic Azad University, Kerman, Iran

*** Corresponding author email address**: M.Hamidian@azad.ac.ir

A r t i c l e I n f o

Article type:
Original Research

How to cite this article:
Vakilipour, H., Hamidian, M., Khanmohammadai, M. (2026). Design and validation of an internal audit performance assessment model in public sector institutions. *Dynamic Management and Business Analysis*, *5*(5), 1-31.
https://doi.org/10.61838/dmbaj.4.4.1

© 2026 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.

A B S T R A C T

Objective: This study aimed to design and validate an internal audit performance assessment model for public sector institutions.

Methodology: This study employed a mixed-methods approach within an inductive–deductive paradigm. In the qualitative phase, grounded theory based on the systematic approach of Strauss and Corbin was applied, and data were collected through semi-structured interviews with experts in public administration and accounting. Theoretical sampling was conducted using purposive and snowball techniques until theoretical saturation was achieved. Qualitative data were analyzed through open, axial, and selective coding using MAXQDA2020 software. In the quantitative phase, senior and middle managers of audit departments in governmental organizations constituted the statistical population. The extracted model was validated using structural equation modeling with the partial least squares approach through SMART-PLS3 software.

Findings: The model validation results indicated acceptable content validity, as all CVR values were above 0.73 and all CVI values exceeded 0.80. Cohen's kappa coefficient was 0.609 and statistically significant, confirming acceptable reliability of the coding process. The goodness-of-fit index was 0.586, and the SRMR value was 0.048, indicating an appropriate overall model fit. Moreover, the t-statistics exceeded the critical value of 1.96, convergent validity values were above 0.5, composite reliability values exceeded 0.7, and VIF values were within the acceptable range, confirming the adequacy of the structural model.

Conclusion: The proposed model demonstrated adequate validity, reliability, and fit and can serve as a practical framework for assessing internal audit performance in public sector institutions. Its implementation may contribute to improved internal controls, greater transparency and accountability, more effective risk management, enhanced organizational productivity, and the realization of good governance in the public sector.

Keywords: *Internal audit; performance assessment; public sector institutions; structural equation modeling; grounded theory; good governance*

EXTENDED ABSTRACT

Introduction

Internal auditing has increasingly moved beyond its traditional inspection-oriented function and has become a strategic mechanism for strengthening governance, accountability, risk management, internal control, and organizational performance. In public sector institutions, this role is particularly significant because these institutions operate with public resources, are subject to extensive legal and administrative requirements, and are expected to remain accountable to citizens, supervisory bodies, senior managers, and governmental authorities. Therefore, evaluating the performance of internal audit is not merely a technical or administrative task, but a governance-related necessity that can determine the extent to which internal audit contributes to transparency, control effectiveness, risk mitigation, and public trust. Prior research has emphasized that internal audit effectiveness is shaped by multiple organizational, professional, and governance-related factors, including management support, independence, competence, organizational status, and the quality of control systems (Abdelrahim & Al-Malkawi, 2022; Pham, 2025). This indicates that internal audit performance should be assessed through a multidimensional model rather than through narrow operational indicators.

The growing complexity of public institutions has intensified the need for more comprehensive performance assessment frameworks. Public sector organizations are characterized by bureaucratic structures, multiple layers of accountability, budgetary constraints, regulatory pressure, political and administrative interventions, and high expectations regarding integrity and transparency. In such contexts, internal auditing serves as an important mechanism for evaluating internal controls, detecting weaknesses, improving processes, and supporting evidence-based managerial decisions. The literature shows that internal audit is closely associated with internal control quality, financial reporting quality, and enterprise risk management (Nikjoo et al., 2023; Po'latov & Farmonov, 2023; Zunaedi et al., 2022). Moreover, studies on corporate governance and financial reporting quality confirm that internal audit quality can enhance the reliability of organizational information and improve governance outcomes (Kaawaase et al., 2021). These findings suggest that internal audit performance assessment should include not only audit outputs, but also its contribution to broader organizational and governance consequences.

Another central issue in internal audit performance is the professional competence and independence of internal auditors. Competence enables auditors to analyze complex organizational processes, understand public sector regulations, evaluate risks, use audit evidence properly, and prepare reliable reports. Independence allows them to conduct their work objectively and report findings without undue influence. Studies have shown that competence, independence, hard competencies, soft competencies, and work motivation are associated with higher internal auditor performance (Gunawan et al., 2021; Kambey et al., 2022). At the same time, individual and organizational pressures can affect the quality of audit work. Evidence suggests that self-efficacy, role conditions, time budget pressure, professional behavior, and competency influence internal auditor performance, especially in increasingly demanding environments (Sariningsih et al., 2023; Zamzam et al., 2024). Therefore, any valid model for evaluating internal audit performance in the public sector should include both professional capabilities and contextual conditions that influence the behavior and performance of auditors.

Digital transformation has also altered the nature of internal auditing. The increasing use of integrated information systems, electronic documentation, audit software, dashboards, data analytics, automation, and artificial intelligence has expanded the possibilities of continuous auditing and more accurate risk identification. However, these technologies also require new skills, professional judgment, and organizational readiness. Research shows that digitalized business environments require internal audit functions to redefine their roles, methods, and competencies (Betti & Sarens, 2021). Electronic internal auditing based on information technology governance can also reduce audit risk and improve audit quality (Al-Taee & Flayyih, 2023). In addition, the adoption of artificial intelligence in internal auditing depends on auditors' knowledge and professional skepticism (Moshayekhi & Amirollah, 2025). Accordingly, technology-related indicators have become indispensable in assessing internal audit performance, particularly in public institutions that are increasingly required to improve data quality, information accessibility, and process transparency.

The literature also highlights the strategic relevance of risk-based internal auditing. Internal audit can create value when it identifies key risks, prioritizes audit resources according to risk levels, prepares risk maps, monitors emerging risks, and evaluates the effectiveness of internal controls. Empirical evidence from different contexts confirms that internal audit effectiveness is strongly related to risk management, organizational support, and governance arrangements (Mohammad et al., 2025; Ta & Doan, 2022). Furthermore, structured reviews of internal audit research indicate that despite the growth of studies in this field, there remains a need for integrated models that explain internal audit performance in relation to governance, risk, technology, organizational context, and public accountability (Kotb et al., 2020; Nerantzidis et al., 2022; Roussy & Perron, 2018). Recent sustainability-oriented studies have also expanded the scope of internal audit by linking internal control, environmental accounting, sustainability auditing, and sustainable innovation to governance quality (Masoud, 2025; Sukkari, 2025). Therefore, the present study was conducted to design and validate a comprehensive model for evaluating internal audit performance in public sector institutions.

Methods and Materials

This study employed a mixed-methods design within an inductive–deductive paradigm. The qualitative phase was conducted using grounded theory based on the systematic approach of Strauss and Corbin. The qualitative participants consisted of university professors and experts in public administration and accounting. Theoretical sampling was used, and participants were selected through purposive and snowball sampling techniques. Semi-structured interviews were conducted to collect rich and in-depth data regarding the determinants, conditions, strategies, and consequences of internal audit performance assessment in public sector institutions. The interview process continued until theoretical saturation was achieved.

The qualitative data were analyzed through open, axial, and selective coding. In the open coding stage, meaningful statements and key concepts were extracted from the interview texts. In the axial coding stage, related concepts were organized into broader categories and linked according to causal conditions, contextual conditions, intervening conditions, strategies, and consequences. In the selective coding stage, the core structure of the model was finalized and the relationships among the main categories were clarified. MAXQDA2020 software was used to organize and manage the qualitative data analysis process.

E-ISSN: 3041-8933

In the quantitative phase, senior and middle managers of audit departments in governmental organizations were considered as the statistical population. The model extracted from the qualitative phase was validated using structural equation modeling with the partial least squares approach. SMART-PLS3 software was applied to examine the measurement model, structural model, reliability, validity, and overall model fit. Content validity was assessed using CVR and CVI indices, and coding reliability was examined through Cohen's kappa coefficient. Model fit was evaluated using goodness-of-fit and SRMR indices.

Findings

The qualitative findings led to the extraction of a comprehensive paradigm model for evaluating internal audit performance in public sector institutions. The coding process resulted in 6 selective codes, 55 axial codes, and 333 open codes. The model included causal conditions, contextual conditions, intervening conditions, strategies, and consequences. The causal conditions included professional competence of internal auditors, independence of internal audit, senior management support, quality of the internal control system, legal and regulatory frameworks, audit resources and facilities, information technology and information systems, organizational culture of accountability and transparency, enterprise risk management, and the organizational status of the internal audit unit.

The contextual conditions included structural characteristics of public institutions, the organizational environment governing audit activities, economic and financial conditions, maturity of organizational governance, level of technological development, human resource characteristics, and stakeholder expectations. The intervening conditions included support from supervisory institutions, resistance from managers and employees, professional development of auditors, human resource limitations, interdepartmental cooperation, political and administrative pressures, use of modern technologies, poor quality of information and documentation, learning culture, legal ambiguity, incentive systems, and financial limitations.

The strategies identified in the model included establishing an indicator-based performance assessment system, developing risk-based auditing, empowering internal auditors, using modern audit technologies, strengthening independence and objectivity, establishing audit quality assurance and improvement systems, developing stakeholder interaction, enhancing transparency and accountability, managing the implementation of audit recommendations, redesigning internal audit processes, establishing audit knowledge management, strengthening the culture of control and supervision, developing individual performance assessment systems for auditors, and integrating performance assessment with strategic organizational goals.

The consequences of implementing the model included improving internal audit effectiveness, strengthening the internal control system, increasing organizational transparency, enhancing managerial accountability, improving managerial decision-making, reducing administrative violations and corruption, increasing organizational efficiency and productivity, improving enterprise risk management, increasing stakeholder trust, developing organizational learning and maturity, improving financial and economic performance, and achieving good governance in the public sector.

The validation results confirmed the adequacy of the proposed model. The CVR values for all indicators were higher than 0.73, and the CVI values exceeded 0.80, indicating appropriate content validity. Cohen's kappa coefficient was 0.609 and significant, indicating acceptable reliability of the

coding process. The goodness-of-fit index was 0.586, reflecting strong model fit. The SRMR value was 0.048, which was below the acceptable threshold of 0.08 and confirmed the overall fit of the model. The convergent validity values were higher than 0.5, composite reliability values exceeded 0.7, t-statistics were above 1.96, and VIF values were within the acceptable range, confirming the adequacy of the measurement and structural models.

Discussion and Conclusion

The findings of this study show that internal audit performance assessment in public sector institutions is a multidimensional and context-dependent phenomenon. The proposed model indicates that effective assessment requires simultaneous attention to professional competence, independence, governance maturity, legal frameworks, technology, organizational culture, stakeholder expectations, and risk management. This means that internal audit performance cannot be evaluated only by counting audit reports or measuring formal compliance with audit plans. Instead, it should be assessed according to its capacity to create value, improve controls, support managerial decisions, reduce risks, and strengthen accountability.

The results also indicate that the success of internal audit performance assessment depends on both enabling and constraining factors. Even when auditors are professionally competent and the audit unit has a clear mandate, factors such as political pressure, weak documentation, budget constraints, resistance from managers, or unclear regulations may reduce the effectiveness of the assessment system. Therefore, public sector institutions should treat internal audit performance assessment as an integrated governance process rather than as an isolated evaluation activity.

The model developed in this study provides a practical and validated framework for public sector institutions seeking to improve their internal audit function. By implementing the proposed model, managers can identify weaknesses in audit structures, strengthen risk-based auditing, improve the execution of audit recommendations, enhance transparency, and promote evidence-based decision-making. The model can also help supervisory bodies and policymakers develop more coherent standards for assessing internal audit performance in governmental organizations.

In conclusion, the proposed model demonstrated acceptable validity, reliability, and fit, and it can serve as a comprehensive framework for evaluating internal audit performance in public sector institutions. Its implementation can contribute to stronger internal controls, more effective risk management, greater organizational transparency, higher managerial accountability, improved stakeholder trust, and the realization of good governance in the public sector.

E-ISSN: 3041-8933



شاپای الکترونیکی: ۸۹۳۳-۳۰۴۱

مدیریت پویا و تحلیل کسب و کار

دوره ۵، شماره ۵، صفحه ۳۱-۱

وبسایت مجله

تاریخچه مقاله
دریافت شده در تاریخ ۱۳ بهمن ۱۴۰۴
اصلاح شده در تاریخ ۱۵ اردیبهشت ۱۴۰۵
پذیرفته شده در تاریخ ۲۲ تیر ۱۴۰۵
منتشر شده در تاریخ ۵ آذر ۱۴۰۵

طراحی و اعتبارسنجی الگوی ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در نهادهای بخش عمومی

هادی وکیلی پور [۱]، محسن حمیدیان [۲*]، محمد حامد خانمحمدی [۳]

۱. گروه حسابداری، واحد دماوند، دانشگاه آزاد اسلامی، دماوند، ایران
۲. گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
۳. گروه حسابداری، واحد دماوند، دانشگاه آزاد اسلامی، دماوند، ایران

*ایمیل نویسنده مسئول: M.Hamidian@azad.ac.ir

اطلاعات مقاله

نوع مقاله

پژوهشی اصیل

نحوه استناد به این مقاله:

وکیلی پور ، هادی.، حمید یان ، محســـن.، خانمحمدی ، محمد حامد. (۱۴۰۵). طراحی و اعتبارسنجی الگوی ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در نهادهای بخش عمومی. *مدیریت پویا و تحلیل کسب و کار*، ۵(۵)، ۳۱-۱.

© ۱۴۰۵ تمامی حقوق انتشـــار این مقاله متعلق به نویسنده(گان) است. انتشار این مقاله به‌صـــورت دســـترســـی آزاد مطابق با گواهی (CC BY 4.0) صورت گرفته است.

چکیده

هدف: پژوهش حاضر با هدف طراحی و اعتبارسنجی الگوی ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در نهادهای بخش عمومی انجام شد. **روش‌شناسی:** این پژوهش با رویکرد آمیخته و در چارچوب پارادایم استقرایی ـ قیاسی انجام شد. در بخش کیفی، از روش نظریه داده‌بنیاد با رهیافت نظام‌مند استراوس و کوربین استفاده گردید و داده‌ها از طریق مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با خبرگان مدیریت دولتی و حسابداری گردآوری شد. نمونه‌گیری به‌صورت نظری و با بهره‌گیری از روش‌های هدفمند و گلوله‌برفی تا رسیدن به اشباع نظری ادامه یافت. تحلیل داده‌های کیفی در سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی با استفاده از نرم‌افزار MAXQDA۲۰۲۰ انجام شد. در بخش کمی، مدیران ارشد و میانی دوایر حسابرسی سازمان‌های دولتی به‌عنوان جامعه آماری در نظر گرفته شدند و اعتبارسنجی مدل با روش مدل‌سازی معادلات ساختاری و رویکرد حداقل مربعات جزئی از طریق نرم‌افزار SMART-PLS۳ انجام گرفت. **یافته‌ها:** نتایج اعتبارسنجی مدل نشان داد که شاخص‌های روایی محتوایی در وضعیت مطلوب قرار دارند؛ به‌گونه‌ای که مقدار CVR برای تمامی شاخص‌ها بالاتر از ۰,۷۳ و مقدار CVI بالاتر از ۰,۸۰ به‌دست آمد. ضریب کاپای کوهن برابر با ۰,۶۰۹ و معنادار بود که نشان‌دهنده پایایی قابل قبول کدگذاری است. شاخص نیکویی برازش مدل برابر با ۰,۵۸۶ و شاخص SRMR برابر با ۰,۰۴۸ گزارش شد که بیانگر برازش مطلوب مدل است. همچنین مقادیر آماره t بالاتر از ۱,۹۶، روایی همگرا بالاتر از ۰,۵، پایایی مرکب بالاتر از ۰,۷ و مقادیر VIF در دامنه قابل قبول قرار داشتند. **نتیجه‌گیری:** الگوی پیشنهادی از اعتبار و برازش مناسبی برخوردار است و می‌تواند به‌عنوان چارچوبی کاربردی برای ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی، ارتقای شفافیت، بهبود کنترل‌های داخلی، تقویت پاسخگویی، مدیریت ریسک و تحقق حکمرانی مطلوب در نهادهای بخش عمومی مورد استفاده قرار گیرد.

کلیدواژگان: *حسابرسی داخلی؛ ارزیابی عملکرد؛ نهادهای بخش عمومی؛ مدل‌سازی معادلات ساختاری؛ نظریه داده‌بنیاد؛ حکمرانی مطلوب*

مقدمه

حسابرسی داخلی در دهه‌های اخیر از یک فعالیت کنترل‌محور و مبتنی بر رسیدگی‌های سنتی فراتر رفته و به یکی از ارکان اساسی راهبری سازمانی، مدیریت ریسک، شفافیت، پاسخگویی و بهبود عملکرد تبدیل شده است. در نهادهای بخش عمومی، اهمیت این نقش دوچندان است؛ زیرا این نهادها نه‌تنها در برابر مدیران و ناظران رسمی، بلکه در برابر شهروندان، دولت، دستگاه‌های بالادستی و ذی‌نفعان عمومی نیز مسئولیت پاسخگویی دارند. حسابرسی داخلی در چنین محیطی، صرفاً ابزاری برای کشف خطا یا تخلف نیست، بلکه سازوکاری حرفه‌ای برای اطمینان‌بخشی، مشاوره مدیریتی، ارزیابی کنترل‌های داخلی، بهبود فرایندها و حمایت از تحقق اهداف عمومی محسوب می‌شود. از این منظر، اثربخشی حسابرسی داخلی به میزان توانایی آن در ایجاد ارزش افزوده، ارتقای کیفیت تصمیم‌گیری و تقویت نظام حکمرانی بستگی دارد. پژوهش‌های جدید نیز نشان داده‌اند که اثربخشی حسابرسی داخلی تابع مجموعه‌ای از عوامل سازمانی، حرفه‌ای، ساختاری و محیطی است و نمی‌توان آن را تنها از طریق شاخص‌های محدود عملیاتی یا مالی سنجید (Abdelrahim & Al-Malkawi, 2022). بنابراین، ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در نهادهای عمومی باید در قالب الگویی جامع، چندبعدی و متناسب با ویژگی‌های خاص بخش عمومی انجام گیرد.

نهادهای بخش عمومی به دلیل ماهیت مأموریت‌محور، وابستگی به منابع عمومی، پیچیدگی ساختار اداری، الزام به رعایت قوانین و مقررات، و حساسیت اجتماعی نسبت به عملکرد آنان، نیازمند سازوکارهای نظارتی دقیق‌تر و پاسخگوتر هستند. در این نهادها، کیفیت نظام کنترل داخلی، میزان شفافیت اطلاعات، قابلیت اعتماد گزارش‌ها و توانایی مدیریت ریسک، مستقیماً بر اعتماد عمومی و مشروعیت نهادی اثر می‌گذارد. حسابرسی داخلی می‌تواند با ارزیابی منظم کنترل‌ها، شناسایی نقاط ضعف، ارائه پیشنهادهای اصلاحی و پایش اجرای توصیه‌ها، نقش مهمی در کاهش تخلفات اداری، پیشگیری از اتلاف منابع و ارتقای سلامت سازمانی ایفا کند. Po'latov و Farmonov تأکید کرده‌اند که حسابرسی داخلی زمانی می‌تواند به‌عنوان یک نظام مؤثر کنترل داخلی عمل کند که در ساختار سازمانی جایگاه مشخص، استقلال حرفه‌ای و توانایی ارائه گزارش‌های قابل اتکا داشته باشد (Po'latov & Farmonov, 2023). در همین راستا، مطالعات مربوط به کارکرد حسابرسی داخلی و مدیریت ریسک سازمانی نیز نشان داده‌اند که پیوند میان حسابرسی داخلی و مدیریت ریسک، یکی از پیش‌شرط‌های اساسی برای ارتقای کیفیت نظارت و تصمیم‌گیری در سازمان‌هاست (Zunaedi et al., 2022).

یکی از چالش‌های مهم در ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی، چندبعدی بودن مفهوم عملکرد است. عملکرد حسابرسی داخلی تنها به تعداد گزارش‌های صادرشده، میزان کشف تخلفات یا رعایت برنامه سالانه محدود نمی‌شود، بلکه شامل کیفیت گزارش‌ها، اثربخشی توصیه‌ها، سطح استقلال، شایستگی حسابرسان، ارتباط با ذی‌نفعان، توانایی تحلیل ریسک، بهره‌گیری از فناوری و میزان اثرگذاری بر بهبود فرایندهای سازمانی است. پژوهش‌های ساختاریافته در حوزه حسابرسی داخلی نشان می‌دهند که ادبیات این حوزه پس از تحولات راهبری سازمانی، به‌ویژه پس از بحران‌های مالی و افزایش اهمیت پاسخگویی، به سمت بررسی نقش‌های راهبردی‌تر حسابرسی داخلی حرکت کرده است (Kotb et al., 2020). از سوی دیگر، مرورهای جدیدتر نشان داده‌اند که پژوهش‌های حسابرسی داخلی همچنان با خلأهایی در زمینه مدل‌سازی جامع، ارزیابی تجربی، زمینه‌مندی سازمانی و تبیین نقش حسابرسی داخلی در بخش عمومی مواجه‌اند (Roussy & Perron, 2018). این مسئله ضرورت طراحی الگوهایی را برجسته می‌کند که بتوانند همزمان ابعاد حرفه‌ای، سازمانی، فناورانه و حکمرانی حسابرسی داخلی را در نظر بگیرند.

در بخش عمومی، یکی از عوامل کلیدی در عملکرد حسابرسی داخلی، شایستگی حرفه‌ای حسابرسان است. حسابرسان داخلی برای انجام مأموریت‌های پیچیده، باید از دانش تخصصی حسابرسی، شناخت قوانین و مقررات عمومی، مهارت تحلیل داده، توانایی گزارش‌نویسی، قضاوت حرفه‌ای و قدرت حل مسئله برخوردار باشند. Kambey و همکاران نشان داده‌اند که شایستگی و استقلال حسابرس از عوامل مؤثر بر

E-ISSN: 3041-8933

عملکرد حسابرسان داخلی در دولت محلی محسوب می‌شوند و ضعف هر یک از این عناصر می‌تواند کارایی و اعتبار حسابرسی داخلی را کاهش دهد (Kambey et al., 2022). در سطح فردی نیز پژوهش‌ها نشان می‌دهند که ترکیب شایستگی‌های سخت، مانند دانش فنی و مهارت تخصصی، با شایستگی‌های نرم، مانند ارتباطات، انگیزش کاری و رفتار حرفه‌ای، می‌تواند عملکرد حسابرسان داخلی را ارتقا دهد (Gunawan et al., 2021). بنابراین، هر الگوی ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی باید شاخص‌هایی را برای سنجش شایستگی‌های حرفه‌ای، رفتاری و تحلیلی حسابرسان در نظر گیرد.

افزون بر شایستگی فردی، استقلال حسابرسی داخلی یکی از بنیادی‌ترین الزامات عملکرد اثربخش است. استقلال، حسابرسان را قادر می‌سازد تا بدون فشار مدیریتی، مداخله سیاسی یا تعارض منافع، یافته‌های خود را گزارش کنند و توصیه‌های اصلاحی ارائه دهند. در نهادهای عمومی، استقلال حسابرسی داخلی اهمیت بیشتری می‌یابد، زیرا ساختارهای اداری پیچیده، تغییرات مدیریتی، فشارهای سیاسی و روابط سازمانی می‌توانند بر فرایند حسابرسی اثر بگذارند. مطالعات مربوط به عوامل مؤثر بر عملکرد حسابرس داخلی نشان می‌دهد که متغیرهایی مانند خودکارآمدی، فشار زمان بودجه، موقعیت کنترل و تعارض نقش می‌توانند کیفیت عملکرد حسابرسان را تحت تأثیر قرار دهند (Sariningsih et al., 2023). همچنین، در عصر دیجیتال، شایستگی و رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی در کنار فشار زمان بودجه می‌تواند بر دستیابی به عملکرد مطلوب اثرگذار باشد (Zamzam et al., 2024). از این رو، ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی باید نه‌تنها خروجی‌های عملکردی، بلکه شرایط سازمانی و روان‌شناختی مؤثر بر عملکرد حسابرسان را نیز بررسی کند.

تحول دیجیتال، یکی دیگر از عوامل تعیین‌کننده در بازتعریف عملکرد حسابرسی داخلی است. سازمان‌های عمومی به‌تدریج در حال استفاده از سامانه‌های اطلاعاتی، داشبوردهای مدیریتی، اتوماسیون فرایندها، پایگاه‌های داده و ابزارهای تحلیل اطلاعات هستند. این تحولات، فرصت‌های جدیدی برای افزایش دقت، سرعت و جامعیت حسابرسی فراهم کرده‌اند، اما همزمان ریسک‌های جدیدی نیز در زمینه امنیت اطلاعات، کیفیت داده‌ها، وابستگی به سامانه‌ها و مهارت‌های فناورانه ایجاد کرده‌اند. Betti و Sarens نشان داده‌اند که در محیط کسب‌وکار دیجیتالی‌شده، کارکرد حسابرسی داخلی ناگزیر از بازتعریف نقش‌ها، مهارت‌ها و روش‌های کاری خود است (Betti & Sarens, 2021). در همین راستا، حسابرسی داخلی الکترونیکی مبتنی بر حکمرانی فناوری اطلاعات می‌تواند با کاهش ریسک حسابرسی، افزایش شفافیت و ارتقای کیفیت شواهد، نقش مؤثری در بهبود نظام نظارتی ایفا کند (Al-Taee & Flayyih, 2023). بنابراین، الگوی ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در بخش عمومی باید سطح آمادگی فناورانه، استفاده از ابزارهای دیجیتال و توانایی حسابرسان در تحلیل داده‌های پیچیده را به‌عنوان مؤلفه‌های اصلی در نظر گیرد.

در سال‌های اخیر، هوش مصنوعی نیز به‌عنوان یکی از فناوری‌های تحول‌آفرین در حسابرسی داخلی مطرح شده است. استفاده از هوش مصنوعی می‌تواند امکان تحلیل حجم بالای داده‌ها، شناسایی الگوهای غیرعادی، پیش‌بینی ریسک‌ها و کشف انحرافات احتمالی را افزایش دهد. با این حال، پذیرش و به‌کارگیری هوش مصنوعی در حسابرسی داخلی به عواملی مانند دانش حرفه‌ای، تردید حرفه‌ای، مهارت فناورانه و اعتماد سازمانی وابسته است. Moshayekhi و Amirollah نشان داده‌اند که دانش و تردید حرفه‌ای حسابرسان داخلی می‌تواند بر پذیرش هوش مصنوعی اثرگذار باشد (Moshayekhi & Amirollah, 2025). این یافته بیانگر آن است که فناوری به‌تنهایی ضامن بهبود عملکرد حسابرسی داخلی نیست، بلکه باید با شایستگی انسانی، قضاوت حرفه‌ای و چارچوب‌های اخلاقی همراه شود. از این رو، در ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی، باید میان توانمندی فناورانه و کیفیت قضاوت حرفه‌ای پیوند برقرار شود.

از منظر مدیریت ریسک، حسابرسی داخلی نقشی اساسی در شناسایی، ارزیابی، اولویت‌بندی و پایش ریسک‌های سازمانی دارد. در نهادهای عمومی، ریسک‌ها می‌توانند ماهیت مالی، عملیاتی، قانونی، سیاسی، فناورانه یا اعتباری داشته باشند. اتخاذ رویکرد حسابرسی مبتنی

بر ریسک به سازمان کمک می‌کند تا منابع حسابرسی را به حوزه‌های پرخطر اختصاص دهد و اثربخشی مأموریت‌های حسابرسی را افزایش دهد. مطالعات تجربی نشان داده‌اند که عوامل سازمانی و حرفه‌ای متعددی بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر دارند و مدیریت ریسک یکی از محورهای اصلی این اثربخشی است (Ta & Doan, 2022). در بانک‌ها نیز عوامل راهبری حسابرسی داخلی می‌توانند بر پذیرش حسابرسی مبتنی بر ریسک اثرگذار باشند و کیفیت فرایندهای نظارتی را ارتقا دهند (Mohammad et al., 2025). این شواهد نشان می‌دهد که ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی باید میزان استقرار حسابرسی مبتنی بر ریسک، کیفیت نقشه ریسک، پایش ریسک‌های نوظهور و اثرگذاری توصیه‌های حسابرسی بر کنترل ریسک را مورد سنجش قرار دهد.

کیفیت حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی نیز ارتباط تنگاتنگی با یکدیگر دارند. حسابرسی داخلی زمانی می‌تواند به بهبود گزارشگری کمک کند که کنترل‌های داخلی را به‌درستی ارزیابی کند، ضعف‌های فرایندی را شناسایی نماید و پیشنهادهای اصلاحی قابل اجرا ارائه دهد. Kaawaase و همکاران نشان داده‌اند که راهبری شرکتی، کیفیت حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی در نهادهای مالی به‌طور معناداری با یکدیگر ارتباط دارند (Kaawaase et al., 2021). در زمینه ایران نیز شواهد نشان می‌دهد که مدیریت ریسک و عملکرد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها اثرگذار است (Nikjoo et al., 2023). اگرچه بخش عمومی از نظر مأموریت، ساختار و نظام پاسخگویی با شرکت‌های تجاری تفاوت دارد، اما اصل بنیادین مشترک آن است که حسابرسی داخلی با تقویت کنترل‌ها و افزایش قابلیت اعتماد اطلاعات، می‌تواند کیفیت گزارشگری و تصمیم‌گیری را ارتقا دهد. بر این اساس، شاخص‌های مربوط به کیفیت گزارش، قابلیت اتکای نتایج، پیگیری توصیه‌ها و اثرگذاری بر گزارشگری باید در الگوی ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی لحاظ شوند.

مطالعات جدید در بازارهای نوظهور نیز نشان می‌دهند که اثربخشی حسابرسی داخلی به عوامل سازمانی مانند حمایت مدیریت ارشد، فرهنگ پاسخگویی، منابع کافی، ساختار گزارش‌دهی، استقلال و تعامل با ذی‌نفعان بستگی دارد. Pham با تمرکز بر محرک‌های سازمانی اثربخشی حسابرسی داخلی در بازارهای نوظهور، بر اهمیت زمینه سازمانی در شکل‌دهی به کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی تأکید کرده است (Pham, 2025). در بخش عمومی، این زمینه سازمانی شامل ویژگی‌های ساختاری نهادهای دولتی، بلوغ نظام حکمرانی، سطح توسعه فناوری، کیفیت منابع انسانی، انتظارات نهادهای نظارتی و فرهنگ سازمانی است. از سوی دیگر، مرور نظام‌مند ادبیات حسابرسی داخلی در بخش عمومی نشان داده است که با وجود رشد مطالعات در این حوزه، هنوز نیاز قابل توجهی به پژوهش‌هایی وجود دارد که ویژگی‌های خاص نهادهای عمومی، تفاوت‌های نهادی و شرایط زمینه‌ای را در تحلیل عملکرد حسابرسی داخلی وارد کنند (Nerantzidis et al., 2022). بنابراین، طراحی الگو برای بخش عمومی باید از الگوبرداری ساده از مدل‌های بخش خصوصی فراتر رود و اقتضائات نهادی این بخش را در نظر گیرد.

در کنار ابعاد نظارتی و کنترلی، حسابرسی داخلی می‌تواند در تحقق اهداف توسعه پایدار و حسابرسی پایداری نیز نقش‌آفرینی کند. امروزه انتظار از نهادهای عمومی تنها ارائه خدمات یا رعایت مقررات نیست، بلکه این نهادها باید نسبت به پیامدهای زیست‌محیطی، اجتماعی و حکمرانی فعالیت‌های خود نیز پاسخگو باشند. Sukkari بر تعامل میان کنترل داخلی، حسابداری زیست‌محیطی و حسابرسی در مسیر حکمرانی سبزتر تأکید کرده است (Sukkari, 2025). از سوی دیگر، Masoud نشان داده است که نوآوری پایدار می‌تواند در رابطه میان اثربخشی حسابرسی داخلی و رویه‌های حسابرسی پایداری نقش تعدیل‌کننده داشته باشد (Masoud, 2025). این رویکردها نشان می‌دهند که ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در نهادهای عمومی باید ظرفیت حسابرسی داخلی برای حمایت از پایداری، مسئولیت‌پذیری اجتماعی، کنترل منابع و حکمرانی مطلوب را نیز منعکس کند.

با وجود اهمیت روزافزون حسابرسی داخلی، بسیاری از نهادهای عمومی همچنان فاقد الگویی جامع، بومی و اعتبارسنجی‌شده برای ارزیابی عملکرد این واحد هستند. در بسیاری از موارد، ارزیابی‌ها به شاخص‌های پراکنده، گزارش‌های توصیفی یا معیارهای سنتی محدود

E-ISSN: 3041-8933

می‌شود و ارتباط روشن میان شرایط علی، بسترهای سازمانی، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهای عملکرد حسابرسی داخلی برقرار نمی‌گردد. این در حالی است که عملکرد حسابرسی داخلی پدیده‌ای پیچیده و زمینه‌مند است و برای فهم آن باید مجموعه‌ای از عوامل حرفه‌ای، ساختاری، فناورانه، فرهنگی و راهبردی به‌صورت یکپارچه تحلیل شود. بر همین اساس، استفاده از رویکردهای اکتشافی مانند نظریه داده‌بنیاد می‌تواند به شناسایی مقوله‌های اصلی و روابط میان آن‌ها کمک کند و سپس اعتبارسنجی کمی مدل، امکان آزمون و تأیید ساختار نظری را فراهم سازد. چنین رویکردی می‌تواند شکاف میان ادبیات نظری و نیازهای عملی نهادهای عمومی را کاهش دهد و مبنایی برای بهبود نظام ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی فراهم آورد.

بنابراین، با توجه به نقش راهبردی حسابرسی داخلی در ارتقای شفافیت، پاسخگویی، کنترل داخلی، مدیریت ریسک و حکمرانی مطلوب در نهادهای عمومی، هدف پژوهش حاضر طراحی و اعتبارسنجی الگوی ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در نهادهای بخش عمومی است.

روش پژوهش

این تحقیق، از نظر ماهیت، یک پژوهش بنیادی است که به دنبال درک عمیق و توسعه نظریه‌های جدید در حوزه مورد مطالعه می‌باشد. از نظر روش‌شناسی، این پژوهش کیفی است و به بررسی تجارب و دیدگاه‌های افراد از طریق مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته می‌پردازد. فلسفه تحقیق تفسیری است، به این معنی که محقق به دنبال درک معنا و تفسیر افراد از تجاربشان است. استراتژی تحقیق، نظریه‌پردازی داده‌بنیاد به صورت سیستماتیک است، که در آن محقق با گردآوری و تحلیل داده‌های کیفی، به شکل‌دهی و توسعه نظریه‌ها می‌پردازد. رویکرد پژوهش، استقرایی است، یعنی از جزئیات و شواهد به سمت استنتاج‌های کلی حرکت می‌کند. هدف اصلی تحقیق، اکتشاف و کشف مفاهیم جدید است، و به همین دلیل، افق زمانی آن تک‌مقطعی در نظر گرفته شده است. انتخاب این روش خاص، به دلیل ماهیت سوال تحقیق است که نیاز به درک تجارب و دیدگاه‌های افراد دارد. روش داده‌بنیاد، ابزاری قدرتمند برای محققانی است که می‌خواهند از طریق ورود به زندگی واقعی افراد و تامل بر تجاربشان، به درک عمیق‌تری از مسائل دست یابند. این روش‌ها به محققان اجازه می‌دهد تا به کشف جنبه‌های ناشناخته یا درک بهتر جنبه‌های شناخته‌شده زندگی بپردازند. در نهایت، نوع روش تحقیق به هدف اصلی پژوهش بستگی دارد، و محققان می‌توانند با انتخاب روش مناسب، به شکل موثرتری به پاسخ سوالات خود دست یابند (کرسول[1] ۲۰۱۲). جامعه آماری این پژوهش اساتید دانشگاهی و خبرگان در حوزه مدیریت دولتی و حسابداری می‌باشند. با توجه به استراتژی پژوهش که نظریه پردازی داده بنیاد می‌باشد، نمونه گیری به شیوه نظری و با بهره گیری از تکنیک‌های هدفمند و گلوله برفی انجام شده است. در این روش، حجم نمونه به صورت پویا تعیین می‌شود و فرایند نمونه‌گیری تا رسیدن به اشباع داده‌ها ادامه می‌یابد. در این تحقیق، مصاحبه با ۲۲ شرکت‌کننده انجام شد. نتایج این مصاحبه‌ها منجر به بازنگری در پرسش‌های اولیه تحقیق شد. به همین دلیل، محورهای مصاحبه و سوالات مرتبط با آن، بر اساس بازخوردهای حاصل از مصاحبه‌های اولیه، به تدریج اصلاح و بهبود یافتند. برای یافتن نمونه‌های بیشتر، از روش گلوله برفی استفاده شد و کدگذاری باز، محوری و انتخابی به کار گرفته شد تا شواهد و دلایل اعتبار تحقیق به روشنی مشخص شود (مک فادزن[2] ۲۰۰۷). در بخش کمی نیز مدیران ارشد و میانی دوایر حسابرسی سازمان‌های دولتی در تهران به عنوان جامعه آماری این مطالعه لحاظ گردید.

1 Creswell
2 McFadzean

یافته‌ها

ویژگی‌های جمعیت شناختی اعضای نمونه به شرح جدول زیر می‌باشد.

جدول ۱

ویژگی‌های جمعیت شناختی

جنسیت	تحصیلات	شغل	سابقه کار	جنسیت	تحصیلات	شغل	سابقه کار
زن	دکتری	عضو هیئت علمی	۱۴	مرد	دکتری	عضو هیئت علمی	۱۴
مرد	دکتری	عضو هیئت علمی	۱۰	مرد	دکتری	عضو هیئت علمی	۸
زن	دکتری	عضو هیئت علمی	۵	مرد	دکتری	عضو هیئت علمی	۱۵
مرد	دکتری	عضو هیئت علمی	۱۱	زن	دکتری	عضو هیئت علمی	۱۷
مرد	دکتری	عضو هیئت علمی	۱۰	مرد	دکتری	عضو هیئت علمی	۶
مرد	دکتری	عضو هیئت علمی	۱۱	مرد	دکتری	عضو هیئت علمی	۳
مرد	دکتری	عضو هیئت علمی	۱۲	زن	دکتری	عضو هیئت علمی	۱۱
مرد	دکتری	عضو هیئت علمی	۱۱	مرد	دکتری	عضو هیئت علمی	۴
مرد	دکتری	عضو هیئت علمی	۹	مرد	دکتری	عضو هیئت علمی	۱۰
مرد	دکتری	عضو هیئت علمی	۱۰	زن	دکتری	عضو هیئت علمی	۱۴

در نظریه پردازی داده بنیاد، تحلیل اطلاعات شامل سه مرحله اساسی است که در ادامه تشریح می‌شود. ابتدا، کدگذاری باز، شامل خلق مفاهیم و طبقه‌بندی داده‌ها به مقوله‌های مختلف است. سپس، در مرحله کدگذاری محوری، مقوله‌های اصلی و عوامل مرتبط با آن‌ها شناسایی می‌شوند، از جمله شرایط علی، عوامل مداخله‌گر، بسترها، راهبردها و پیامدها. در نهایت، مرحله کدگذاری انتخابی به خلق نظریه می‌پردازد، که در آن مقوله‌های کلیدی و روابط بین آن‌ها مشخص می‌شوند. این مراحل، فرآیندی را شکل می‌دهند که در آن داده‌های خام به مفاهیم و نظریه‌های منسجم تبدیل می‌شوند.

در فرایند تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها، پژوهشگر ابتدا نکات مهم و کلیدی را استخراج و کدگذاری می‌کند. این کدگذاری اولیه شامل دسته‌بندی اطلاعات اولیه و سازماندهی آن‌ها است. سپس، در مرحله تحلیل، محقق مفاهیم مشابه را شناسایی کرده و کدهای مرتبط را به مفاهیم خاص اختصاص می‌دهد. در مرحله بعدی، که کدگذاری باز نامیده می‌شود، پژوهشگر با دقت مجموعه داده‌ها را بررسی می‌کند و مفاهیم عمیق‌تری را کشف می‌نماید. در این مرحله، نام‌گذاری و طبقه‌بندی مفاهیم بدون محدودیت‌های قبلی انجام می‌شود تا درک بهتری از داده‌ها حاصل شود. حدود ۴۰۲ نقل قول از مصاحبه‌ها استخراج شده است. هدف از کدگذاری باز، تجزیه مجموعه داده گردآوری شده با کوچکترین اجزاء مفهومی ممکن است.

E-ISSN: 3041-8933

جدول ۲

نمونه‌ای از کدگذاری باز پژوهش

کد	متن مصاحبه (نظر خبره)	شماره خبره
تدوین شاخص‌های کلیدی عملکرد	تا زمانی که شاخص‌های کلیدی عملکرد حسابرسی داخلی به‌صورت شفاف و قابل‌اندازه‌گیری تعریف نشوند، ارزیابی عملکرد واحد حسابرسی بیشتر جنبه سلیقه‌ای خواهد داشت و نمی‌تواند مبنای تصمیم‌گیری قرار گیرد.	خبره ۸
تعیین معیارهای سنجش	ضروری است معیارهای سنجش عملکرد حسابرسی داخلی بر اساس استانداردهای حرفه‌ای و الزامات بخش عمومی طراحی شوند تا امکان ارزیابی دقیق فراهم شود.	خبره ۶
تعریف اهداف عملکردی	واحدهای حسابرسی داخلی باید اهداف عملکردی مشخص و قابل دستیابی داشته باشند تا میزان موفقیت آنها در پایان دوره به‌درستی ارزیابی شود	خبره ۷
پایش مستمر شاخص‌ها	ارزیابی عملکرد نباید صرفاً در پایان سال انجام شود؛ پایش مستمر شاخص‌ها امکان شناسایی سریع نقاط ضعف و اصلاح آنها را فراهم می‌کند.	خبره ۱۸
مقایسه نتایج با استانداردها	یکی از الزامات ارزیابی اثربخش، مقایسه نتایج عملکرد حسابرسی با استانداردهای حرفه‌ای و شاخص‌های مرجع است	خبره ۲
بازنگری شاخص‌ها	با تغییر شرایط محیطی و الزامات نظارتی، شاخص‌های ارزیابی نیز باید به‌صورت دوره‌ای مورد بازنگری و به‌روزرسانی قرار گیرند.	خبره ۲۰
اولویت‌بندی شاخص‌های ارزیابی	همه شاخص‌ها اهمیت یکسانی ندارند و لازم است متناسب با اهداف سازمان و سطح ریسک، اولویت‌بندی شوند	خبره ۱۴
شناسایی ریسک‌های کلیدی	حسابرسی داخلی زمانی ارزش‌آفرین خواهد بود که ریسک‌های کلیدی و اثرگذار سازمان را به‌درستی شناسایی و ارزیابی کند	خبره ۱
رتبه‌بندی ریسک‌ها	پس از شناسایی ریسک‌ها باید آنها را بر اساس احتمال وقوع و شدت اثر رتبه‌بندی کرد تا منابع به شکل بهینه تخصیص یابد	خبره ۱۹
تهیه نقشه ریسک	وجود نقشه ریسک جامع به حسابرسان کمک می‌کند تا تصویری روشن از حوزه‌های پرخطر سازمان داشته باشند	خبره ۳
تخصیص منابع بر اساس ریسک	منابع حسابرسی باید متناسب با سطح ریسک واحدها و فعالیت‌ها تخصیص یابد تا اثربخشی مأموریت‌های حسابرسی افزایش پیدا کند.	خبره ۱۶
پایش ریسک‌های نوظهور	ریسک‌های نوظهور ناشی از تغییرات فناوری، قوانین و محیط کسب‌وکار باید به‌طور مستمر مورد پایش قرار گیرند.	خبره ۱۷
ارزیابی اثربخشی کنترل‌ها	سنجش اثربخشی کنترل‌های داخلی یکی از مهم‌ترین ابزارهای ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در بخش عمومی است	خبره ۹
استفاده از نرم‌افزارهای حسابرسی	بهره‌گیری از نرم‌افزارهای تخصصی حسابرسی باعث افزایش سرعت، دقت و جامعیت بررسی‌ها می‌شود.	خبره ۱۰
تحلیل داده‌های بزرگ	تحلیل داده‌های حجیم این امکان را فراهم می‌کند که الگوهای پنهان، تخلفات احتمالی و نقاط ضعف کنترلی بهتر شناسایی شوند	خبره ۱۱
هوش مصنوعی در حسابرسی	کاربرد هوش مصنوعی می‌تواند فرآیندهای حسابرسی را هوشمندتر کرده و دقت پیش‌بینی و کشف انحرافات را افزایش دهد.	خبره ۱۲
اتوماسیون فرآیندها	اتوماسیون فرآیندهای حسابرسی موجب کاهش خطاهای انسانی و افزایش کارایی عملیات حسابرسی می‌شود.	خبره ۱۳
داشبوردهای مدیریتی	داشبوردهای مدیریتی ابزار مناسبی برای نمایش وضعیت شاخص‌های عملکرد و تسهیل تصمیم‌گیری مدیران هستند.	خبره ۱۵
حسابرسی مستمر	حسابرسی مستمر امکان نظارت لحظه‌ای بر فعالیت‌ها را فراهم کرده و از بروز بسیاری از مشکلات پیشگیری می‌کند.	خبره ۴
پایش الکترونیکی فعالیت‌ها	استفاده از سامانه‌های پایش الکترونیکی موجب افزایش شفافیت، سرعت دسترسی به اطلاعات و بهبود فرآیند ارزیابی عملکرد می‌شود	خبره ۵

در این تحقیق، محققان از روش کدگذاری محوری استفاده کردند تا داده‌ها را سازمان‌دهی و تجزیه و تحلیل کنند. این روش، مقوله‌های مختلف را در شش دسته اصلی طبقه‌بندی می‌کند: عوامل علی، شرایط مداخله‌گر، زمینه، راهبردها، و پیامدها. مقوله محوری به عنوان هسته و مرکز این ساختار در نظر گرفته می‌شود، و سایر مقوله‌ها به آن مرتبط هستند. برچسب‌های انتخابی برای این مقوله‌ها، مفاهیمی انتزاعی و در عین حال جامع هستند که به درک کلیت موضوع کمک می‌نمایند.

جدول ۳

نمونه‌ای از کدگذاری محوری پژوهش

مقوله اصلی	کدهای نهایی
پیامدها	افزایش کیفیت گزارش‌ها
	بهبود دقت ارزیابی‌ها
	افزایش قابلیت اتکای نتایج
	کشف به‌موقع انحرافات
	افزایش ارزش‌آفرینی حسابرسی
	بهبود فرآیندهای نظارتی
	ارتقای نقش مشاوره‌ای حسابرسی
	تقویت کنترل‌های پیشگیرانه
	کاهش ضعف‌های کنترلی
	بهبود پایش فرآیندها

در مرحله دوم، پژوهشگر با دقت بیشتری به تحلیل و بازبینی کدهای انتخابی می‌پردازد. این فرایند شامل طبقه‌بندی مجدد کدهای محوری در گروه‌های منظم‌تر و گسترده‌تری است تا ساختار کدگذاری تقویت شود. صحت این مرحله در گرو ارتباط مداوم با داده‌های تحقیق است تا کدگذاری‌ها به درستی انجام شوند. نتایج این طبقه‌بندی‌های جدید در جداول ارائه شده‌اند که نشان‌دهنده سازماندهی دقیق‌تر مفاهیم و موضوعات است.

شرایط علی: برخی عوامل و شرایطی وجود دارند که بر یک موضوع اصلی تأثیرگذارند و منجر به وقوع یا پیشرفت یک پدیده خاص می‌شوند. این شرایط علّی معمولاً با کلمات و عباراتی مانند وقتی، در حالی که، از آنجا که، چون، به سبب و به علت در داده‌ها مشخص می‌شوند. حتی اگر این نشانه‌های واضح وجود نداشته باشند، محققان می‌توانند با تحلیل دقیق داده‌ها و بررسی حوادث و رویدادهای قبلی، شرایط علّی را شناسایی کنند. این فرایند شامل مطالعه دقیق پدیده و جستجوی ارتباطات زمانی و علیت در میان داده‌های موجود است (استراوس و کوربین[1] ۱۹۹۰). براساس تجزیه و تحلیل انجام شده بر روی مصاحبه‌ها و کدهای به دست آمده مقوله‌های فرعی شرایط علی و مفاهیم مرتبط با آن در جدول ۳ لحاظ شده است.

1 Strauss & Corbin

E-ISSN: 3041-8933

جدول ۴

کدگذاری شرایط علی

مقوله اصلی	مفهوم	کدهای نهایی
شرایط علی	شایستگی حرفه‌ای حسابرسان داخلی	دانش تخصصی حسابرسی
		مهارت تحلیل داده‌ها
		تجربه کاری مرتبط
		، آشنایی با قوانین بخش عمومی
		توانایی گزارش‌نویسی
		مهارت حل مسئله
	استقلال حسابرسی داخلی	استقلال از مدیران اجرایی
		عدم مداخله در فرآیند حسابرسی
		بی‌طرفی در قضاوت
		استقلال فکری
		استقلال ساختاری
		آزادی در ارائه گزارش
	حمایت مدیریت ارشد	پشتیبانی مدیران از فعالیت‌های حسابرسی
		تخصیص منابع کافی
		توجه به نتایج حسابرسی
		اجرای پیشنهادهای حسابرسی
		مشارکت در بهبود کنترل‌ها
	کیفیت نظام کنترل داخلی	وجود کنترل‌های پیشگیرانه
		کنترل‌های کشف‌کننده
		مستندسازی کنترل ها
		پایش مستمر کنترل‌ها
		شفافیت فرآیندهای کنترلی
	چارچوب‌های قانونی و مقرراتی	قوانین مالی و اداری
		آیین‌نامه‌های حسابرسی
		الزامات نظارتی
		بخشنامه‌های کنترلی
		الزامات پاسخگویی
		استانداردهای دولتی
	منابع و امکانات حسابرسی	بودجه کافی
		نیروی انسانی متخصص
		تجهیزات و زیرساخت مناسب
		دسترسی به اطلاعات
		امکانات آموزشی
		نرم‌افزارهای حسابرسی
	فناوری اطلاعات و سیستم‌های اطلاعاتی	سیستم‌های یکپارچه اطلاعاتی
		دسترسی الکترونیکی به اسناد

		اتوماسیون فرآیندها
		داشبوردهای مدیریتی
		امنیت اطلاعات
		تحلیل داده‌های بزرگ
	فرهنگ پاسخگویی و شفافیت سازمانی	شفافیت اطلاعات
		پاسخگویی مدیران
		گزارش‌دهی منظم
		فرهنگ رعایت مقررات
		مقابله با فساد
		اخلاق حرفه‌ای
	مدیریت ریسک سازمانی	شناسایی ریسک‌ها
		ارزیابی ریسک
		پایش ریسک‌های کلیدی
		مدیریت ریسک عملیاتی
		مدیریت ریسک مالی
		اولویت‌بندی ریسک‌ها
	ساختار و جایگاه سازمانی واحد حسابرسی داخلی	جایگاه مستقل در ساختار سازمان
		ارتباط با کمیته حسابرسی
		شرح وظایف مشخص
		خطوط گزارش‌دهی شفاف
		دسترسی مستقیم به مدیران ارشد
		اختیارات رسمی

شرایط خاصی که بر راهبردها تأثیر می‌گذارند، زمینه نامیده می‌شوند. با توجه به این تعریف، برای اجرای استراتژی و راهبرد، شرایطی خاص نیاز است. به عبارت دیگر تا زمینه وجود نداشته باشد، راهبردها آن طور که باید و شاید، به نتیجه نمی‌رسند. این بخش به دنبال شناسایی عواملی است که بر انتخاب راهبرد مناسب در وضعیت موجود تاثیر دارد. نتایج در جدول ۴ مشاهده می‌شود.

جدول ۵

کدگذاری عوامل زمینه‌ای

مقوله اصلی	مفهوم	کدهای نهایی
شرایط زمینه ای	ویژگی‌های ساختاری نهاد عمومی	سلسله مراتب اداری
		تمرکز یا عدم تمرکز ساختار
		تعدد واحدهای تابعه
		گستردگی حوزه فعالیت
		پیچیدگی ساختار سازمانی
	محیط سازمانی حاکم بر حسابرسی	تعامل واحدهای اجرایی با حسابرسان
		فضای همکاری بین واحدها
		نگرش کارکنان به حسابرسی
		فرهنگ یادگیری سازمانی
		میزان اعتماد سازمانی
	شرایط اقتصادی و مالی سازمان	محدودیت‌های بودجه‌ای

E-ISSN: 3041-8933

		حجم منابع مالی
		الزامات صرفه‌جویی در هزینه‌ها
		تنوع منابع درآمدی
		فشارهای مالی سازمان
	بلوغ نظام حکمرانی سازمانی	نظارت مؤثر هیئت‌مدیره یا شوراها
		وجود کمیته‌های تخصصی
		شفافیت تصمیم‌گیری
		وجود سازوکارهای ارزیابی عملکرد
		نظام پاسخگویی مشخص
	سطح توسعه فناوری سازمان	یکپارچگی سامانه‌های اطلاعاتی
		زیرساخت‌های دیجیتال
		کیفیت اطلاعات ثبت‌شده
		دسترسی به پایگاه‌های داده
		میزان هوشمندسازی فرآیندها
	ویژگی‌های منابع انسانی سازمان	سطح تحصیلات کارکنان
		آگاهی کارکنان از الزامات نظارتی
		ثبات نیروی انسانی
		تجربه کاری کارکنان
		مشارکت کارکنان در کنترل‌ها
	الزامات و انتظارات ذی‌نفعان	الزامات دستگاه‌های بالادستی
		انتظارات نهادهای نظارتی
		مطالبات شهروندان
		خواسته‌های مدیران ارشد
		تأکید بر شفافیت و پاسخگویی

عوامل مداخله‌گر به عواملی عمومی اشاره دارد که بر راهبردها اثرگذار است. نتایج به شرح جدول ۵ است.

جدول ۶

کدگذاری عوامل مداخله‌گر

مقوله اصلی	مفهوم	کدهای نهایی
شرایط مداخله گر	حمایت نهادهای نظارتی	تأکید بر اجرای توصیه‌های حسابرسی
		هماهنگی با واحد حسابرسی
		دستورالعمل‌های حمایتی
		نظارت مستمر
		پشتیبانی دستگاه‌های نظارتی
		تدوین
	مقاومت مدیران و کارکنان	مخالفت با ارائه اطلاعات
		نگرش منفی به حسابرسی
		بی‌توجهی به یافته‌های حسابرسی
		مقاومت در برابر تغییر

	پنهان‌سازی مشکلات
توسعه حرفه‌ای حسابرسان	دریافت گواهینامه‌های حرفه‌ای
	یادگیری فناوری‌های نوین
	شرکت در کارگاه‌ها
	انتقال دانش تخصصی
	آموزش مستمر
محدودیت منابع انسانی	کمبود حسابرس متخصص
	حجم بالای مأموریت‌ها
	کمبود نیروی جایگزین
	فرسودگی شغلی
	جابه‌جایی زیاد کارکنان
همکاری بین واحدهای سازمانی	تبادل اطلاعات
	تشکیل تیم‌های مشترک
	تعامل سازنده
	مشارکت در ارزیابی‌ها
	پاسخگویی سریع
فشارهای سیاسی و اداری	اعمال نفوذ در گزارش‌ها
	اولویت‌های سیاسی بر الزامات حرفه‌ای
	تغییرات مدیریتی مکرر
	انتصابات غیرتخصصی
	مداخلات بیرونی
بهره‌گیری از فناوری‌های نوین	حسابرسی مبتنی بر داده
	اتوماسیون کنترل‌ها
	دسترسی برخط به اطلاعات
	سامانه‌های تحلیلی
	هوش مصنوعی
	داشبوردهای مدیریتی
ضعف کیفیت اطلاعات و مستندات	مستندسازی ضعیف، عدم
	ناقص بودن داده‌ها
	خطاهای اطلاعاتی
	تأخیر در ثبت اطلاعات
	یکپارچگی اطلاعات
فرهنگ یادگیری و بهبود مستمر	اصلاح فرآیندها
	حمایت از یادگیری سازمانی
	نوآوری در روش‌های کاری
	استقبال از بازخوردها
	اشتراک دانش
ابهام در قوانین و مقررات	تعدد بخشنامه‌ها
	نبود دستورالعمل‌های شفاف
	تداخل مقررات
	تفاسیر متفاوت
	تغییرات مکرر قوانین
نظام انگیزشی و پاداش مناسب	قدردانی از همکاری

E-ISSN: 3041-8933

		تشویق عملکرد مطلوب
		پاداش اجرای توصیه‌ها
		انگیزه‌بخشی حرفه‌ای
		ارتقای شغلی مبتنی بر عملکرد
	محدودیت‌های مالی و بودجه‌ای	کاهش بودجه حسابرسی
		عدم تأمین
		کمبود تجهیزات
		محدودیت آموزش
		نرم‌افزارهای تخصصی
		محدودیت جذب نیرو
		کاهش سرمایه‌گذاری فناوری

معنای ساده استراتژی عبارت اند از یک طرح عملیاتی به منظور هماهنگی و سازماندهی اقدامات برای دستیابی به هدف. بر اساس رهیافت نظام مند استراوس و کوربین،راهبرد، کنش‌ها و بر هم کنش‌های خاصی است که از پدیده مرکزی منتج می‌شود. نتیجه حاصل‌شده به شرح جدول ۶ است.

جدول ۷

کدگذاری راهبردهای پژوهش

مقوله اصلی	مفهوم	کدهای نهایی
راهبردها	استقرار نظام ارزیابی عملکرد مبتنی بر شاخص‌ها	تدوین شاخص‌های کلیدی عملکرد
		تعیین معیارهای سنجش
		تعریف اهداف عملکردی
		پایش مستمر شاخص‌ها
		مقایسه نتایج با استانداردها
		بازنگری شاخص‌ها
		اولویت‌بندی شاخص‌های ارزیابی
	توسعه حسابرسی مبتنی بر ریسک	شناسایی ریسک‌های کلیدی
		رتبه‌بندی ریسک‌ها
		تهیه نقشه ریسک
		تخصیص منابع بر اساس ریسک
		پایش ریسک‌های نوظهور
		ارزیابی اثربخشی کنترل‌ها
	توانمندسازی حرفه‌ای حسابرسان داخلی	آموزش تخصصی
		برگزاری کارگاه‌های حرفه‌ای
		توسعه مهارت‌های تحلیلی
		ارتقای دانش فناوری اطلاعات
		آموزش استانداردهای جدید
		یادگیری مستمر
		تبادل تجربیات حرفه‌ای
		استفاده از نرم‌افزارهای حسابرسی
		تحلیل داده‌های بزرگ

	هوش مصنوعی در حسابرسی
	داشبوردهای مدیریتی
بهره‌گیری از فناوری‌های نوین حسابرسی	پایش الکترونیکی فعالیت‌ها
	حسابرسی مستمر
	اتوماسیون فرآیندها
تقویت استقلال و بی‌طرفی حسابرسی داخلی	بازنگری ساختار گزارش‌دهی
	کاهش مداخلات مدیریتی
	حفظ استقلال حرفه‌ای
	تفکیک وظایف
	تدوین منشور حسابرسی
	نظارت بر رعایت استقلال
استقرار نظام تضمین و بهبود کیفیت حسابرسی	ارزیابی کیفیت مأموریت‌ها
	بازبینی گزارش‌ها
	ارزیابی همتایان
	حسابرسی کیفیت خارجی
	اصلاح مستمر رویه‌ها
	دریافت بازخورد ذی‌نفعان
	حسابرسی کیفیت داخلی
توسعه تعامل با ذی‌نفعان	
	برگزاری جلسات مشترک
	دریافت نظرات مدیران
	ارتباط با نهادهای نظارتی
	اطلاع‌رسانی نتایج حسابرسی
	مدیریت انتظارات ذی‌نفعان
	ایجاد کانال‌های ارتباطی مؤثر
تقویت شفافیت و پاسخگویی	انتشار گزارش‌های عملکرد
	مستندسازی فرآیندها
	افشای نقاط ضعف و قوت
	شفاف‌سازی اقدامات اصلاحی
	ارائه گزارش‌های دوره‌ای
	پاسخگویی به ذی‌نفعان
مدیریت اثربخش اجرای توصیه‌های حسابرسی	پیگیری اقدامات اصلاحی
	زمان‌بندی اجرای پیشنهادها
	تعیین مسئولیت‌ها
	ارزیابی نتایج اجرا
	پایش پیشرفت اصلاحات
	گزارش وضعیت اجرای توصیه‌ها
بازطراحی فرآیندهای حسابرسی داخلی	استانداردسازی فرآیندها
	ساده‌سازی رویه‌ها
	حذف فعالیت‌های غیرضروری
	بهبود گردش کار
	بازمهندسی عملیات حسابرسی
	مستندسازی فرآیندها
استقرار نظام مدیریت دانش حسابرسی	مستندسازی تجربیات

E-ISSN: 3041-8933

	ایجاد بانک دانش
	اشتراک‌گذاری آموخته‌ها
	ثبت بهترین رویه‌ها
	تشکیل انجمن‌های تخصصی
	انتقال دانش بین کارکنان
تقویت فرهنگ کنترل و نظارت	ترویج اهمیت کنترل داخلی
	آموزش کارکنان
	افزایش آگاهی نظارتی
	تشویق رعایت مقررات
	نهادینه‌سازی خودکنترلی
	توسعه فرهنگ پاسخگویی
توسعه نظام ارزیابی عملکرد حسابرسان	تعیین شاخص‌های عملکرد فردی
	بازخورد مستمر
	نظام پاداش مبتنی بر عملکرد
	برنامه‌های بهبود عملکرد
	ارزیابی کیفیت کار حسابرسان
	سنجش بهره‌وری
	ارزیابی مهارت‌های حرفه‌ای
یکپارچه‌سازی ارزیابی عملکرد با اهداف راهبردی سازمان	همسوسازی با برنامه‌های راهبردی
	ارتباط با اهداف کلان سازمان
	پایش دستاوردهای کلان
	پشتیبانی از تصمیم‌گیری مدیریتی
	سنجش اثرات راهبردی
	ارزیابی ارزش‌آفرینی حسابرسی
	مشارکت در تحقق مأموریت سازمان

کاربست راهبردهای انتخابی، پیامدهایی را به همراه خواهد داشت. نتیجه حاصل‌شده به شرح جدول ۷ است.

جدول ۸

کدگذاری پیامدها

مقوله اصلی	مفهوم	کدهای نهایی
ارتقای اثربخشی حسابرسی داخلی		افزایش کیفیت گزارش‌ها
		بهبود دقت ارزیابی‌ها
		افزایش قابلیت اتکای نتایج

		کشف به‌موقع انحرافات
		افزایش ارزش‌آفرینی حسابرسی
		بهبود فرآیندهای نظارتی
		ارتقای نقش مشاوره‌ای حسابرسی
پیامدها	بهبود نظام کنترل داخلی	تقویت کنترل‌های پیشگیرانه
		کاهش ضعف‌های کنترلی
		بهبود پایش فرآیندها
		افزایش انضباط سازمانی
		ارتقای اثربخشی کنترل‌ها
		کاهش خطاهای عملیاتی
	افزایش شفافیت سازمانی	دسترسی بهتر به اطلاعات
		شفاف‌سازی فرآیندها
		کاهش ابهام در تصمیمات
		بهبود گزارش‌دهی
		مستندسازی فعالیت‌ها
		افزایش قابلیت ردیابی اقدامات
	ارتقای پاسخگویی مدیریتی	پاسخگویی مدیران به نتایج ارزیابی
		افزایش مسئولیت‌پذیری
		بهبود نظارت مدیریتی
		تقویت فرهنگ پاسخگویی
		پیگیری اقدامات اصلاحی
		گزارش‌دهی منظم عملکرد
	بهبود تصمیم‌گیری مدیریتی	دسترسی به اطلاعات معتبر
		کاهش تصمیمات مبتنی بر حدس
		استفاده از تحلیل‌های حسابرسی
		پشتیبانی از برنامه‌ریزی راهبردی
		تصمیم‌گیری مبتنی بر شواهد
		افزایش کیفیت تصمیمات
	کاهش تخلفات و فساد اداری	شناسایی زمینه‌های فساد
		پیشگیری از سوءاستفاده مالی
		کاهش تقلب
		افزایش رعایت مقررات
		بهبود سلامت اداری
		کشف تخلفات احتمالی
		کاهش تعارض منافع
	افزایش بهره‌وری و کارایی سازمانی	بهینه‌سازی فرآیندها
		کاهش دوباره‌کاری‌ها
		افزایش سرعت انجام امور
		ارتقای بهره‌وری کارکنان
		بهبود عملکرد واحدها
		استفاده بهتر از منابع
		کاهش اتلاف منابع
	بهبود مدیریت ریسک سازمانی	شناسایی بهتر ریسک‌ها

E-ISSN: 3041-8933

	کنترل ریسک‌های کلیدی
	کاهش آسیب‌پذیری سازمان
	پایش مستمر ریسک‌ها
	افزایش آمادگی در برابر تهدیدها
	ارتقای فرهنگ مدیریت ریسک
ارتقای اعتماد ذی‌نفعان	افزایش اعتماد نهادهای نظارتی
	جلب اعتماد شهروندان
	تقویت اعتبار سازمان
	افزایش رضایت ذی‌نفعان
	تقویت مشروعیت سازمانی
	بهبود تصویر عمومی
توسعه یادگیری و بلوغ سازمانی	مستندسازی تجربیات
	انتقال دانش سازمانی
	نهادینه‌سازی دانش
	ارتقای بلوغ مدیریتی
	افزایش یادگیری جمعی
	توسعه بهترین رویه‌ها
	بهبود مستمر فرآیندها
بهبود عملکرد مالی و اقتصادی	کاهش هزینه‌های غیرضروری
	صرفه‌جویی در منابع
	افزایش کارایی مالی
	بهبود تخصیص بودجه
	کنترل هزینه‌ها
	جلوگیری از هدررفت منابع
	افزایش بازده سرمایه‌گذاری‌های عمومی
تحقق حکمرانی مطلوب در بخش عمومی	ارتقای شفافیت و پاسخگویی
	تقویت نظارت مؤثر
	بهبود عدالت اداری
	افزایش اعتماد عمومی
	ارتقای سلامت سازمانی
	بهبود کیفیت خدمات عمومی
	افزایش مشروعیت نهادی
	تقویت قانون‌مداری
	حمایت از توسعه پایدار

در این بخش، الگوی استخراجی پژوهش بر اساس کدگذاری داده‌های مصاحبه با روش داده‌بنیاد و تکیه بر رویکرد نظام‌مند استراوس و کوربین به شرح شکل زیر ارائه می‌گردد.

شکل ۱

الگوی استخراجی پژوهش



به منظور بررسی روایی محتوایی مدل از دو شاخص CVR و CVI بهره گرفته شده است. به این منظور از نظر خبرگان دانشگاهی که در فرآیند تدوین مدل نیز مشارکت داشته اند استفاده شد. برای سنجش شاخص CVR، میزان ضروری بودن مفاهیم مورد سوال قرار گرفت و برای سنجش CVI میزان ارتباط کدهای نهایی با مفاهیم و مقوله اصلی مورد سوال قرار گرفت. فرمول محاسبه شاخص CVR به صورت ذیل است. میزان n_e تعداد متخصصانی است که به گزینه ضروری پاسخ داده اند و N تعداد کل متخصصان است. میزان CVI نیز به صورت تجمیعی امتیازات موافق برای هر مورد تقسیم بر کل تعداد متخصصان است.

$$CVR = \frac{ne - \frac{N}{2}}{\frac{N}{2}}$$

نتایج فرمول CVR برای همه شاخص‌ها بالاتر از ۰/۷۳ بوده که حکایت از روایی محتوایی مناسب ابعاد دارد. شاخص CVI نیز بر اساس فرمول ذیل محاسبه گردید:

$$CVI = \frac{\text{تعداد متخصصینی که به گویه نمره 3 و4 داده اند}}{\text{تعداد کل متخصصین}}$$

حداقل مقدار قابل قبول برای شاخص CVI برابر با ۰/۷۹ است و اگر شاخص CVI گویه‌ای کمتر از ۰/۷۹ باشد آن گویه بایستی حذف شود. تمامی شاخص‌های مربوط به ابعاد امتیازی بالاتر از ۰/۸۰ درصد کسب کردند.

به منظور بررسی پایایی مدل از شاخص کاپا کوهن[1] استفاده شد. در این پژوهش باتوجه به آنچه در مبانی نظری روش تحقیق پیشنهاد شده است، محقق اصلی و یک محقق دیگر مجدد به کدگذاری انتخابی پرداخته اند. به این منظور، کدهای نهایی و داده‌های مربوطه در اختیار

[1] Cohen's kappa

E-ISSN: 3041-8933

محقق دیگری قرار گرفت. تا ایشان نیز کدگذاری مجدد را انجام دهند که نتایج آن با استفاده از نرم افزار SPSS۲۱ آزمون کاپا گرفته شده که در زیر نتایج بیان شده است.

جدول ۹

نتایج کاپا

		ارزش	Asymp Std.Error	Approx. T	معنی داری
Measure of Agreement	Kappa	۶۰۹.	۱۲۰.	۴۹۳.۶	۰۰۰.

با توجه به میزان عدد معنی داری و مقدار آزمون که بالاتر از ۶۰ درصد است می‌توان ادعا کرد که مدل از پایایی لازم برخوردار است.

در این مطالعه همچنین جهت سنجش برازش کلی مدل با استفاده از شاخص اشتراکی و ضریب تعیین، شاخص نیکوئی برازش (GOF[۱]) از طریق فرمول ۱ محاسبه موردمحاسبه قرار گرفته است. مقدار GOF برابر بود با ۰/۵۸۶ که نشان از برازش بالا دارد. نتیجه به دست آمده در جدول ۴ نمایان است.

فرمول ۱)

$$GOF = \sqrt{\overline{Communality} \times \overline{R^2}} = .586$$

جدول ۱۰

شاخص نیکوئی برازش

متغیر	ضریب تعیین	شاخص اشتراکی	نیکوئی برازش
عوامل علی	/۲۳۶	/۱۳۷	/۵۸۶
زمینه‌ای	/۱۲۵	/۲۸۱	
مداخله گر	/۱۸۷	/۳۴۴	
راهبرد	/۵۱۳	/۴۹۳	
پیامد	/۵۲۸	/۴۴۹	

شاخص SRMR بر اساس اختلاف بین ماتریس همبستگی مشاهده‌شده و ماتریس همبستگی برآوردشده مدل محاسبه می‌شود. هرچه این اختلاف کمتر باشد، مقدار SRMR کوچک‌تر شده و نشان‌دهنده برازش بهتر مدل است. به‌منظور ارزیابی برازش کلی مدل پژوهش، از شاخص SRMR نیز استفاده شد. نتایج نشان داد مقدار SRMR برابر با ۰,۰۴۸ است که کمتر از مقدار آستانه ۰.۰۸ می‌باشد. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که مدل پژوهش از برازش کلی مناسبی برخوردار است.

$$\sqrt{^{2}(ij - ij)\sum_{i=1}^{k}\frac{1}{k}} - SRMR$$

جدول ۱۱

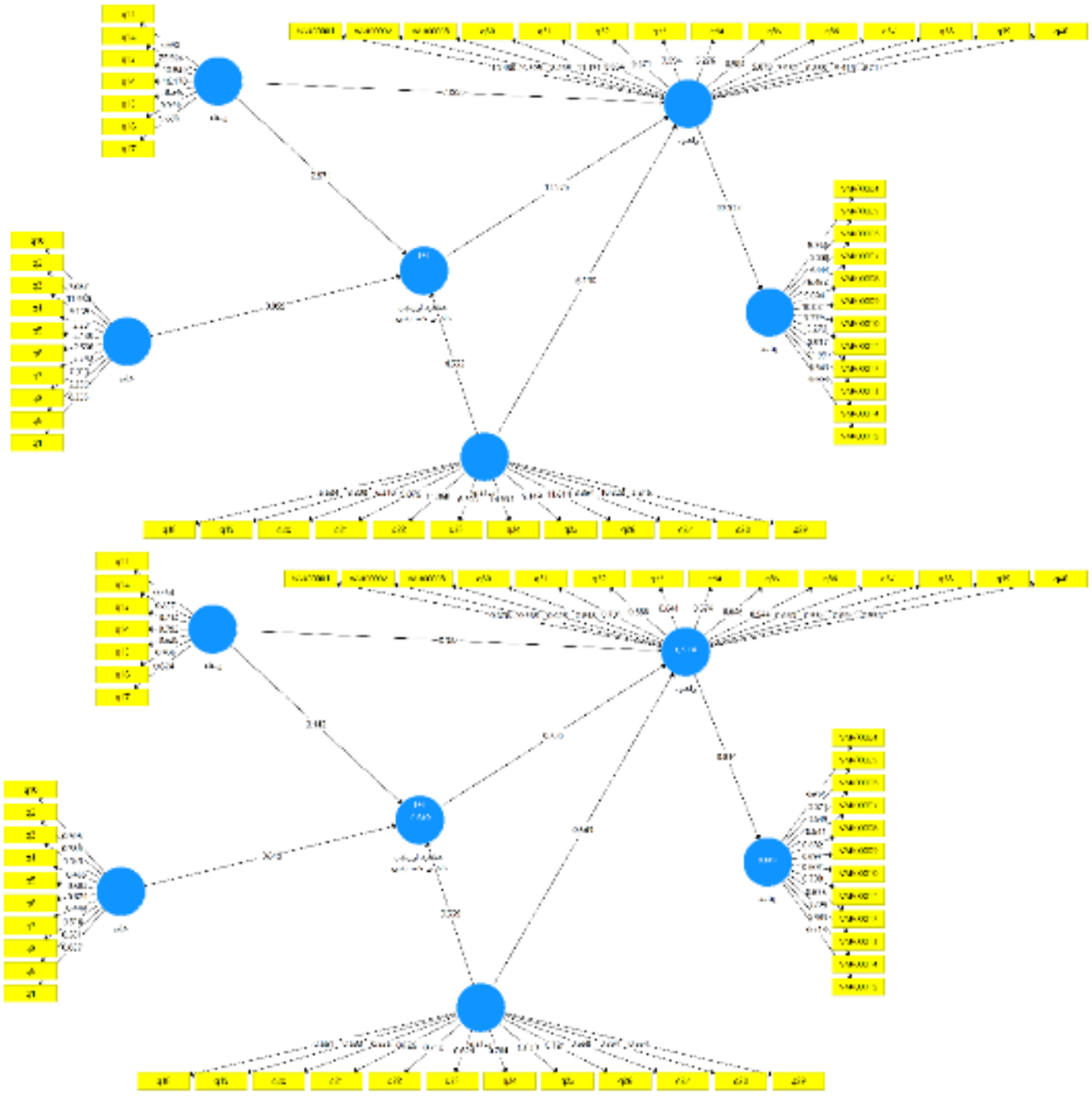
شاخص برازش SRMR

شاخص برازش	مقدار به‌دست‌آمده	مقدار آستانه	وضعیت برازش
SRMR	۰.۰۴۸	≤ ۰,۰۸	مناسب

مدل آماره تی و ضرایب مسیر پژوهش به شرح شکل ۲ ارائه شده است.

شکل ۲

مدل آماره تی و ضرایب مسیر



E-ISSN: 3041-8933

همانگونه که در شکل فوق مشاهده می‌شود با استناد به مقدار آماره تی در سطح اطمینان ۹۵ درصد که به منظور تایید مدل می‌بایست در بیشتر از ۱/۹۶ حاصل شود، می‌توان بیان نمود که مدل این مطالعه مورد تایید است.

بحث و نتیجه‌گیری

هدف پژوهش حاضر طراحی و اعتبارسنجی الگوی ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در نهادهای بخش عمومی بود. یافته‌های کیفی پژوهش نشان داد که ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در نهادهای بخش عمومی پدیده‌ای چندبعدی، زمینه‌مند و وابسته به تعامل میان عوامل حرفه‌ای، سازمانی، فناورانه، راهبردی و حکمرانی است. بر اساس کدگذاری داده‌های مصاحبه، الگوی نهایی در قالب شش بعد اصلی، ۵۵ بعد فرعی و ۳۳۳ کد باز سازمان‌دهی شد. این ابعاد شامل شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهای ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی بودند. چنین ساختاری نشان می‌دهد که عملکرد حسابرسی داخلی را نمی‌توان صرفاً با معیارهای محدود عملیاتی، مانند تعداد گزارش‌ها یا میزان اجرای برنامه حسابرسی، سنجید؛ بلکه باید آن را در نسبت با شایستگی حسابرسان، استقلال حرفه‌ای، حمایت مدیریت ارشد، کیفیت کنترل‌های داخلی، بلوغ فناوری، فرهنگ پاسخگویی، مدیریت ریسک، تعامل با ذی‌نفعان و پیامدهای حکمرانی تحلیل کرد. این نتیجه با دیدگاه عبدالرحیم و المُلکاوی همسو است که اثربخشی حسابرسی داخلی را تابع مجموعه‌ای از عوامل درون‌سازمانی، حرفه‌ای و ساختاری دانسته‌اند و بر ضرورت نگاه سیستمی به این کارکرد تأکید کرده‌اند (Abdelrahim & Al-Malkawi, 2022). همچنین، یافته‌های پژوهش با مرور ساختاریافته روسی و پرون همخوان است که نشان می‌دهد پژوهش‌های نوین حسابرسی داخلی باید از رویکردهای صرفاً فنی فاصله گرفته و حسابرسی داخلی را در بستر حکمرانی، کنترل، ریسک و پاسخگویی بررسی کنند (Roussy & Perron, 2018).

یکی از مهم‌ترین یافته‌های پژوهش حاضر، شناسایی شایستگی حرفه‌ای حسابرسان داخلی، استقلال حسابرسی، حمایت مدیریت ارشد، کیفیت نظام کنترل داخلی، چارچوب‌های قانونی و مقرراتی، منابع و امکانات حسابرسی، فناوری اطلاعات، فرهنگ پاسخگویی، مدیریت ریسک و جایگاه سازمانی واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان شرایط علی مدل بود. این یافته نشان می‌دهد که ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی پیش از هر چیز به وجود پیش‌نیازهایی وابسته است که امکان عملکرد اثربخش را فراهم می‌سازند. اگر حسابرس داخلی از دانش تخصصی، مهارت تحلیل داده، آشنایی با قوانین بخش عمومی، استقلال قضاوت و اختیار گزارش‌دهی برخوردار نباشد، حتی دقیق‌ترین نظام ارزیابی نیز نمی‌تواند تصویری معتبر از عملکرد حسابرسی ارائه دهد. این نتیجه با یافته‌های کامبی و همکاران همسو است که نشان دادند شایستگی و استقلال حسابرسان داخلی از عوامل تعیین‌کننده عملکرد آنان در دولت محلی هستند (Kambey et al., 2022). همچنین، گوناوان و همکاران نشان دادند که ترکیب شایستگی‌های سخت و نرم، از طریق افزایش انگیزش کاری، عملکرد حسابرسان داخلی را ارتقا می‌دهد (Gunawan et al., 2021). بنابراین، در تبیین یافته حاضر می‌توان گفت که عملکرد مطلوب حسابرسی داخلی حاصل پیوند میان توانایی حرفه‌ای، جایگاه مستقل و انگیزش حرفه‌ای حسابرسان است.

نتایج مربوط به شرایط زمینه‌ای نیز نشان داد که ویژگی‌های ساختاری نهاد عمومی، محیط سازمانی حاکم بر حسابرسی، شرایط اقتصادی و مالی، بلوغ نظام حکمرانی، سطح توسعه فناوری، ویژگی‌های منابع انسانی و انتظارات ذی‌نفعان، بستر لازم برای استقرار الگوی ارزیابی عملکرد را شکل می‌دهند. این یافته از آن جهت اهمیت دارد که نهادهای بخش عمومی معمولاً دارای ساختارهای سلسله‌مراتبی، مقررات متعدد، محدودیت منابع، پیچیدگی فرایندها و الزامات پاسخگویی چندسطحی هستند. از این رو، الگوی ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در این نهادها

باید با محیط اداری و حکمرانی آنان سازگار باشد. فام نیز با بررسی محرک‌های سازمانی اثربخشی حسابرسی داخلی در بازارهای نوظهور نشان داد که اثربخشی حسابرسی داخلی بدون توجه به زمینه سازمانی، حمایت مدیریتی و ویژگی‌های نهادی قابل تبیین نیست (Pham, 2025). نرانتزیدیس و همکاران نیز در مرور نظام‌مند حسابرسی داخلی بخش عمومی تأکید کردند که بخش عمده‌ای از مطالعات این حوزه به زمینه‌های خاص کشورها، سطوح مختلف دولت و شرایط نهادی وابسته است و پژوهش‌های آینده باید نقش این تفاوت‌های زمینه‌ای را جدی‌تر بررسی کنند (Nerantzidis et al., 2022). بنابراین، یافته حاضر نشان می‌دهد که ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در بخش عمومی باید زمینه‌محور باشد و نمی‌توان مدل‌های بخش خصوصی را بدون تعدیل نهادی در سازمان‌های عمومی به کار گرفت.

یافته‌های پژوهش در زمینه عوامل مداخله‌گر نشان داد که حمایت نهادهای نظارتی، مقاومت مدیران و کارکنان، توسعه حرفه‌ای حسابرسان، محدودیت منابع انسانی، همکاری بین واحدهای سازمانی، فشارهای سیاسی و اداری، بهره‌گیری از فناوری‌های نوین، ضعف کیفیت اطلاعات، فرهنگ یادگیری، ابهام قوانین، نظام انگیزشی و محدودیت‌های بودجه‌ای می‌توانند مسیر اجرای راهبردهای ارزیابی عملکرد را تقویت یا تضعیف کنند. این نتیجه بیانگر آن است که حتی اگر شرایط علی و زمینه‌ای تا حدی فراهم باشد، موانع اجرایی و مداخله‌گر می‌توانند اثربخشی مدل را کاهش دهند. برای مثال، مقاومت مدیران در ارائه اطلاعات، مداخله در گزارش‌ها یا بی‌توجهی به توصیه‌های حسابرسی، ارزیابی عملکرد را به فرایندی تشریفاتی تبدیل می‌کند. سارینینگ و همکاران نشان دادند که عواملی مانند خودکارآمدی، فشار زمان بودجه و موقعیت کنترل بر عملکرد حسابرس داخلی اثرگذارند (Sariningsih et al., 2023). زمزم و همکاران نیز نشان دادند که شایستگی و رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی در عصر دیجیتال، تحت تأثیر فشار زمان بودجه، بر عملکرد آنان اثر معنادار دارد (Zamzam et al., 2024). بر این اساس، می‌توان گفت که عملکرد حسابرسی داخلی نه‌تنها تابع توانایی حرفه‌ای، بلکه متأثر از فشارهای محیطی، سازمانی و زمانی است که باید در الگوی ارزیابی لحاظ شود.

در بخش راهبردها، یافته‌ها نشان داد که استقرار نظام ارزیابی مبتنی بر شاخص‌ها، توسعه حسابرسی مبتنی بر ریسک، توانمندسازی حرفه‌ای حسابرسان، بهره‌گیری از فناوری‌های نوین، تقویت استقلال، استقرار نظام تضمین و بهبود کیفیت، تعامل با ذی‌نفعان، تقویت شفافیت و پاسخگویی، مدیریت اجرای توصیه‌ها، بازطراحی فرایندها، مدیریت دانش، تقویت فرهنگ کنترل، ارزیابی عملکرد فردی حسابرسان و یکپارچه‌سازی ارزیابی عملکرد با اهداف راهبردی سازمان از مهم‌ترین راهبردهای پیشنهادی مدل هستند. این راهبردها نشان می‌دهند که ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی باید از سطح سنجش منفعلانه فراتر رود و به ابزاری برای یادگیری، اصلاح، پیشگیری و ارزش‌آفرینی تبدیل شود. این یافته با نتایج تا و دوان همخوان است که عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی را در پیوند با مدیریت ریسک، حمایت مدیریتی و ظرفیت‌های سازمانی تبیین کردند (Ta & Doan, 2022). همچنین، محمد و همکاران نشان دادند که عوامل راهبری حسابرسی داخلی بر پذیرش حسابرسی مبتنی بر ریسک اثرگذارند و می‌توانند کیفیت تصمیم‌گیری در بانک‌ها را بهبود دهند (Mohammad et al., 2025). بنابراین، تأکید مدل حاضر بر حسابرسی مبتنی بر ریسک، کاملاً با ادبیات جدید حسابرسی داخلی همسو است و نشان می‌دهد که ارزیابی عملکرد باید بر میزان اثرگذاری حسابرسی در کنترل ریسک‌های کلیدی متمرکز شود.

یکی دیگر از نتایج مهم پژوهش، جایگاه فناوری‌های نوین در الگوی ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی بود. کدهای مرتبط با نرم‌افزارهای حسابرسی، تحلیل داده‌های بزرگ، هوش مصنوعی، داشبوردهای مدیریتی، پایش الکترونیکی، حسابرسی مستمر و اتوماسیون فرایندها نشان می‌دهد که تحول دیجیتال به یکی از اجزای اجتناب‌ناپذیر عملکرد حسابرسی داخلی تبدیل شده است. این یافته با مطالعه بتی و سارنز همسو است که نشان دادند در محیط دیجیتالی‌شده، کارکرد حسابرسی داخلی باید مهارت‌ها، روش‌ها و نقش‌های خود را بازتعریف کند (Betti & Sarens, 2021). همچنین، الطائی و فلیح نشان دادند که حسابرسی داخلی الکترونیکی مبتنی بر حکمرانی فناوری اطلاعات می‌تواند به کاهش

E-ISSN: 3041-8933

ریسک حسابرسی کمک کند (Al-Taee & Flayyih, 2023). در همین امتداد، مشایخی و امیرالله نشان دادند که دانش و تردید حرفه‌ای حسابرسان داخلی بر پذیرش هوش مصنوعی اثرگذار است (Moshayekhi & Amirollah, 2025). بنابراین، در تبیین یافته حاضر می‌توان گفت که فناوری نه‌تنها ابزار افزایش سرعت و دقت حسابرسی است، بلکه به متغیری راهبردی در ارزیابی بلوغ، کارآمدی و آینده‌پذیری حسابرسی داخلی تبدیل شده است.

یافته‌های مربوط به پیامدها نشان داد که اجرای الگوی پیشنهادی می‌تواند به ارتقای اثربخشی حسابرسی داخلی، بهبود نظام کنترل داخلی، افزایش شفافیت سازمانی، ارتقای پاسخگویی مدیریتی، بهبود تصمیم‌گیری، کاهش تخلفات و فساد اداری، افزایش بهره‌وری، بهبود مدیریت ریسک، ارتقای اعتماد ذی‌نفعان، توسعه یادگیری سازمانی، بهبود عملکرد مالی و تحقق حکمرانی مطلوب در بخش عمومی منجر شود. این پیامدها بیانگر آن است که ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی نباید صرفاً هدفی اداری یا درون‌واحدی تلقی شود، بلکه باید به‌عنوان سازوکاری برای بهبود کل نظام حکمرانی سازمانی در نظر گرفته شود. یافته حاضر با مطالعه کاواسه و همکاران همخوان است که نشان دادند کیفیت حسابرسی داخلی در کنار راهبری شرکتی می‌تواند کیفیت گزارشگری مالی را ارتقا دهد (Kaawaase et al., 2021). همچنین، نیکجو و همکاران نشان دادند که مدیریت ریسک و عملکرد حسابرسی داخلی اثر مستقیم و معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی دارند (Nikjoo et al., 2023). از سوی دیگر، پولاتوف و فارمانوف نیز بر نقش حسابرسی داخلی به‌عنوان نظام مؤثر کنترل داخلی در واحدهای اقتصادی تأکید کرده‌اند (Po'latov & Farmonov, 2023). بنابراین، پیامدهای مدل حاضر با این ادبیات همسو است و نشان می‌دهد که حسابرسی داخلی می‌تواند حلقه اتصال کنترل، گزارشگری، ریسک، پاسخگویی و حکمرانی باشد.

نتایج اعتبارسنجی مدل نیز از مطلوب بودن ساختار پیشنهادی حمایت کرد. مقادیر CVR بالاتر از ۰,۷۳ و CVI بالاتر از ۰,۸۰ نشان داد که ابعاد و شاخص‌های مدل از روایی محتوایی مناسب برخوردارند. ضریب کاپای کوهن برابر با ۰,۶۰۹ و معنادار بود که پایایی قابل قبول فرایند کدگذاری را تأیید می‌کند. همچنین، مقدار GOF برابر با ۰,۵۸۶ و مقدار SRMR برابر با ۰,۰۴۸ به‌دست آمد که نشان‌دهنده برازش مطلوب مدل است. افزون بر این، مقادیر روایی همگرا بالاتر از ۰,۵، پایایی مرکب بالاتر از ۰,۷، آماره‌های t بالاتر از ۱,۹۶ و مقادیر قابل قبول VIF نشان دادند که مدل از نظر اندازه‌گیری و ساختاری در وضعیت مناسبی قرار دارد. این یافته‌ها بیانگر آن است که الگوی استخراج‌شده صرفاً یک چارچوب مفهومی نیست، بلکه از نظر تجربی نیز قابلیت اتکا دارد. این نتیجه با مطالعاتی همخوان است که بر ضرورت استفاده از مدل‌های چندبعدی و اعتبارسنجی‌شده برای سنجش اثربخشی حسابرسی داخلی تأکید کرده‌اند (Abdelrahim & Al-Malkawi, 2022; Kotb et al., 2020). همچنین، در پرتو مطالعات جدید حوزه پایداری، می‌توان گفت که مدل حاضر ظرفیت آن را دارد که در آینده با مؤلفه‌های حسابرسی پایداری و کنترل‌های زیست‌محیطی نیز توسعه یابد؛ زیرا سوکاری بر نقش کنترل داخلی، حسابداری زیست‌محیطی و حسابرسی در حکمرانی سبز تأکید کرده است (Sukkari, 2025) و مسعود نیز نشان داده است که نوآوری پایدار می‌تواند رابطه میان اثربخشی حسابرسی داخلی و رویه‌های حسابرسی پایداری را تقویت کند (Masoud, 2025).

پژوهش حاضر با وجود ارائه الگویی جامع و اعتبارسنجی‌شده، با محدودیت‌هایی همراه بود. نخست آنکه داده‌های کیفی پژوهش بر مبنای دیدگاه خبرگان و اساتید حوزه مدیریت دولتی و حسابداری گردآوری شد و هرچند فرایند نمونه‌گیری تا اشباع نظری ادامه یافت، امکان دارد دیدگاه برخی گروه‌های ذی‌نفع، مانند کارکنان اجرایی، نهادهای نظارتی بیرونی یا دریافت‌کنندگان خدمات عمومی، به‌طور کامل منعکس نشده باشد. دوم آنکه بخش کمی پژوهش بر مدیران ارشد و میانی دوایر حسابرسی سازمان‌های دولتی متمرکز بود و بنابراین تعمیم نتایج به تمامی نهادهای عمومی، سازمان‌های محلی، مؤسسات عمومی غیردولتی یا بخش خصوصی باید با احتیاط انجام شود. سوم آنکه داده‌های پژوهش در یک مقطع زمانی گردآوری شد و تغییرات محیطی، فناورانه، قانونی و مدیریتی در طول زمان ممکن است بر اولویت ابعاد مدل اثر

بگذارد. همچنین، بخشی از داده‌ها بر ادراک و قضاوت پاسخ‌دهندگان مبتنی بود و احتمال سوگیری پاسخ، ملاحظات سازمانی یا محافظه‌کاری در بیان دیدگاه‌ها وجود دارد.

پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آینده، الگوی طراحی‌شده در نمونه‌های گسترده‌تر و متنوع‌تر از نهادهای بخش عمومی، از جمله شهرداری‌ها، دانشگاه‌های دولتی، سازمان‌های خدماتی، دستگاه‌های نظارتی و مؤسسات عمومی غیردولتی آزمون شود تا قابلیت تعمیم و پایداری مدل بررسی گردد. همچنین، انجام مطالعات تطبیقی میان بخش عمومی و بخش خصوصی می‌تواند نشان دهد که کدام ابعاد مدل ماهیت عمومی دارند و کدام ابعاد به ویژگی‌های خاص نهادهای دولتی وابسته‌اند. پژوهش‌های آینده می‌توانند از طرح‌های طولی استفاده کنند تا اثر اجرای مدل بر شاخص‌هایی مانند کیفیت کنترل داخلی، کاهش تخلفات، بهبود مدیریت ریسک، افزایش شفافیت و اعتماد ذی‌نفعان در طول زمان سنجیده شود. علاوه بر این، پیشنهاد می‌شود نقش فناوری‌های نوین، به‌ویژه هوش مصنوعی، تحلیل داده‌های بزرگ، حسابرسی مستمر و داشبوردهای مدیریتی، در توسعه الگوی ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی به‌صورت مستقل بررسی شود. توسعه نسخه‌های بومی‌شده مدل برای سازمان‌های کوچک، متوسط و بزرگ بخش عمومی نیز می‌تواند ارزش کاربردی یافته‌ها را افزایش دهد.

بر اساس یافته‌های پژوهش، پیشنهاد می‌شود مدیران ارشد نهادهای عمومی پیش از ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی، شرایط علی و زمینه‌ای مؤثر بر عملکرد این واحد را به‌دقت شناسایی و تقویت کنند. ایجاد جایگاه مستقل برای واحد حسابرسی داخلی، تدوین منشور حسابرسی، تضمین دسترسی آزاد به اطلاعات، حمایت از گزارش‌دهی بی‌طرفانه و جلوگیری از مداخلات مدیریتی از اقدامات ضروری در این زمینه است. همچنین، سازمان‌ها باید نظام ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی را بر پایه شاخص‌های روشن، قابل اندازه‌گیری، مبتنی بر ریسک و همسو با اهداف راهبردی طراحی کنند. توانمندسازی حسابرسان از طریق آموزش‌های تخصصی، توسعه مهارت‌های فناورانه، آشنایی با استانداردهای جدید و تقویت قضاوت حرفه‌ای نیز باید در اولویت قرار گیرد. افزون بر این، استفاده از نرم‌افزارهای حسابرسی، داشبوردهای مدیریتی، تحلیل داده‌های بزرگ و سامانه‌های پایش الکترونیکی می‌تواند کیفیت و سرعت ارزیابی را افزایش دهد. در نهایت، توصیه می‌شود نتایج ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی به برنامه‌های اصلاحی مشخص، زمان‌بندی‌شده و قابل پایش تبدیل شود تا ارزیابی به ابزاری واقعی برای بهبود کنترل داخلی، پاسخگویی، شفافیت، مدیریت ریسک و حکمرانی مطلوب در نهادهای بخش عمومی تبدیل گردد.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافعی وجود ندارد.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

موازین اخلاقی

در انجام این پژوهش تمامی موازین 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.

E-ISSN: 3041-8933

حامی مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

References

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), 71. https://doi.org/10.3390/ijfs10030071

Al-Taee, S. H. H., & Flayyih, H. H. (2023). Impact of the Electronic Internal Auditing Based on IT Governance to Reduce Auditing Risk. *Corporate Governance and Organizational Behavior Review*, *7*(1), 94-100. https://doi.org/10.22495/cgobrv7i1p9

Betti, N., & Sarens, G. (2021). Understanding the Internal Audit Function in a Digitalised Business Environment. *Journal of Accounting & Organizational Change*, *17*(2), 197-216. https://doi.org/10.1108/JAOC-11-2019-0114

Gunawan, A., Malik, T., Amory, J. D., Yusriadi, Y., Assagaf, S. S. F., & Alfita, L. (2021). The Influence of Soft Competency and Hard Competency on Internal Auditor Performance through Work Motivation at PT. KB Finansia Multi Finance. Proceedings of the International Conference on Industrial Engineering and Operations Management, Sao Paulo, Brazil.

Kaawaase, T. K., Nairuba, C., Akankunda, B., & Bananuka, J. (2021). Corporate Governance, Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality of Financial Institutions. *Asian Journal of Accounting Research*, *6*(3), 348-366. https://doi.org/10.1108/AJAR-11-2020-0117

Kambey, J. P., Evinita, L. L., & Kewo, C. L. (2022). Internal Auditor Performance of Minahasa Regency Government in Terms of Competence and Independence. *Budapest International Research and Critics Institute-Journal*, *5*(3).

Kotb, A., Elbardan, H., & Halabi, H. (2020). Mapping of Internal Audit Research: A Post-Enron Structured Literature Review. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, *33*(8), 1969-1996. https://doi.org/10.1108/AAAJ-07-2018-3581

Masoud, N. (2025). Moderating Effect of Sustainable Innovation on Internal Audit Effectiveness and Sustainability Auditing Practices: Evidence from Libya's Public Sector. *International Journal of Financial Studies*, *13*(2), 69. https://doi.org/10.3390/ijfs13020069

Mohammad, A. A. S., Shelash, S. I., Saber, I. T., Vasudevan, A., Darwazeh, R. N., Almajali, R., & Fei, Z. (2025). Internal Audit Governance Factors and Their Effect on the Risk-Based Auditing Adoption of Commercial Banks in Jordan. *Data and Metadata*, *4*, 464-464.

Moshayekhi, B., & Amirollah, M. R. (2025). The Impact of Knowledge and Professional Skepticism of Internal Auditors on the Adoption of Artificial Intelligence. *Experimental Accounting Research*, *15*(2), 1-28. https://doi.org/10.22051/jera.2025.50268.3523

Nerantzidis, M., Pazarskis, M., Drogalas, G., & Galanis, S. (2022). Internal Auditing in the Public Sector: A Systematic Literature Review and Future Research Agenda. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, *34*(2), 189-209. https://doi.org/10.1108/JPBAFM-02-2020-0015

Nikjoo, M., Khoshkar, F., & Gorjizadeh, D. (2023). The Effectiveness of Risk Management and Internal Audit Performance on Financial Reporting Quality in Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Accounting and Management Perspective*, *6*(82), 1-14.

Pham, T. M. L. (2025). Exploring Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness: Insights from an Emerging Market. *Journal of Accounting in Emerging Economies*.

Po'latov, S., & Farmonov, I. (2023). The Role and Significance of Internal Audit as an Effective System of Internal Control in Business Entities. *Yashil iqtisodiyot va taraqqiyot*, *1*(11-12). https://doi.org/10.55439/GED/vol1_iss11-12/a427

Roussy, M., & Perron, A. (2018). New Perspectives in Internal Audit Research: A Structured Literature Review. *Accounting Perspectives*, *17*(3), 345-385. https://doi.org/10.1111/1911-3838.12180

Sariningsih, E., Lukman, I., Devi, Y., & Safitri, I. (2023). Factors Affecting Internal Auditor Performance. *eCo-Buss*, *5*(3), 1134-1142. https://doi.org/10.32877/eb.v5i3.718

Sukkari, L. (2025). Governance for a Greener Future: The Interplay of Internal Control, Environmental Accounting, and Auditing. In *Technological Horizons* (pp. 79-90). Emerald Publishing Limited. https://doi.org/10.1108/978-1-83662-364-920251004

Ta, T. T., & Doan, T. N. (2022). Factors Affecting Internal Audit Effectiveness: Empirical Evidence from Vietnam. *International Journal of Financial Studies*, *10*(2), 37. https://doi.org/10.3390/ijfs10020037

Zamzam, I., Mahdi, S. A., & Sardju, F. (2024). The Influence of Competency and Professional Behavior on Internal Auditor Performance in the Digital Era with Time Budget Pressure as a Moderator. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, *18*(2). https://doi.org/10.14453/aabfj.v18i2.08

Zunaedi, B. N. F., Annisa, H. R., & Dewi, M. (2022). Internal Audit Function and Enterprise Risk Management: A Literature Review. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, *24*(1), 59-70. https://doi.org/10.34208/jba.v24i1.1159

E-ISSN: 3041-8933