

## Weaknesses of internal audit of municipalities and providing a suitable model with the grounded theory

- Mina Bakhshizadeh <sup>۱</sup>
- Khosro Farhadi <sup>۲</sup>
- Niloofar iman Khan <sup>۳</sup>
- Yosuef Ahadi serkani <sup>۴</sup>

### Abstract

As a non-governmental organization, the municipality needs a proper internal audit system due to the high sensitivity of its duties. is Due to its role in improving internal controls and risk management along with providing advice to managers, internal audit is considered one of the important topics of corporate and organizational management. The conditions of municipalities in Iran are different from other countries. The purpose of this research is to identify the weaknesses of the internal audit of municipalities and to provide a suitable internal audit model. For this purpose, specialized texts were studied and opinions were sought from ۱۴ experts who were familiar with the subject, and finally ۲۰ main weaknesses and ۲۱۷ secondary weaknesses were identified. After this stage, the appropriate model of municipalities was presented with the grounded theory. Internal auditing in municipalities should be given serious attention and long-term, medium-term and short-term plans should be designed to eliminate weak points and the appropriate model should be implemented considering all conditions. Considering the sensitivity of the duties of municipalities, this research has value for improving the monitoring and risk management of municipalities.

**Key words:** internal audit model, internal audit, municipalities, weaknesses of internal audit, grounded theory.

<sup>۱</sup> PhD student of accounting department, Firuzkoh Branch, Islamic Azad University, Firozkoh, Iran. m.bakhshi۸۰۸۷@gmail.com

<sup>۲</sup> Assistant Professor of Accounting Department, Firuzkoh Branch, Islamic Azad University, Firozkoh, Iran. z.yousefii@gmail.com

<sup>۳</sup> Associate Professor of Business Management, Firuzkoh Branch, Islamic Azad University, Firozkoh, Iran. imankhan@iaufb.ac.ir

<sup>۴</sup> Associate Professor of Accounting Department, Firuzkoh Branch, Islamic Azad University, Firozkoh, Iran ahadiserkani@gmail.com

## نقاط ضعف حسابرسی داخلی شهرداری‌ها و ارائه الگوی مناسب با نظریه داده بنیاد

- مینا بخشی زاده<sup>۱</sup>
- زهرا یوسفی امین<sup>۲</sup>
- نیلوفر ایمان خان<sup>۳</sup>
- یوسف احدی سرکانی<sup>۴</sup>

## چکیده

شهرداری به عنوان یک سازمان مردم نهاد و به دلیل حساسیت بالای وظایف نیازمند سیستم حسابرسی داخلی مناسبی می باشد. حسابرسی داخلی به دلیل نقشی که در بهبود کنترل‌های داخلی و مدیریت ریسک به همراه ارائه مشاوره به مدیران دارد، یکی از مباحث مهم راهبری شرکتی و سازمانی محسوب می گردد. شرایط شهرداری‌ها در ایران متفاوت از سایر کشورهاست. هدف از این پژوهش شناسایی نقاط ضعف حسابرسی داخلی شهرداری‌ها و ارائه الگوی حسابرسی داخلی مناسب است. بدین منظور متون تخصصی مطالعه و از ۱۴ کارشناس خبره آشنا با موضوع نظرخواهی شد که در نهایت ۲۰ نقطه ضعف اصلی و ۲۱۷ نقطه ضعف فرعی شناسایی شد. بعد از این مرحله با نظریه داده بنیاد الگوی مناسب شهرداری‌ها ارائه شد. حسابرسی داخلی در شهرداری‌ها باید مورد توجه جدی قرار گیرد و برنامه‌های بلندمدت، میان مدت و کوتاه مدت برای رفع نقاط ضعف طراحی گردد و الگوی مناسب با در نظر گرفتن همه شرایط اجرایی گردد. با توجه به حساسیت وظایف شهرداری‌ها این پژوهش برای بهبود نظارت و مدیریت ریسک شهرداری‌ها دارای ارزش است.

**واژگان کلیدی:** الگوی حسابرسی داخلی، حسابرسی داخلی، شهرداری‌ها، نقاط ضعف حسابرسی داخلی، نظریه داده بنیاد

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد فیروز کوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروز کوه، ایران. m.bakhshi8087@gmail.com  
<sup>۲</sup> استادیار گروه حسابداری، واحد فیروز کوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروز کوه، ایران. (نویسنده مسئول) z.yousefii@gmail.com  
<sup>۳</sup> دانشیار گروه مدیریت بازرگانی، واحد فیروز کوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروز کوه، ایران. imankhan@iaufb.ac.ir  
<sup>۴</sup> دانشیار گروه حسابداری، واحد فیروز کوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروز کوه، ایران. ahadiserkani@gmail.com

## ۱. مقدمه

حسابرسی داخلی فعالیتی مشاوره‌ای، اطمینان‌بخش، مستقل و بی طرفانه است که به منظور افزودن ارزش و بهسازی عملیات سازمان طراحی می‌شود و هدف آن کمک به سازمان در جهت نیل به هدف‌های خود از طریق ارزیابی و بهسازی و کارایی فرایندهای مدیریت خطر، کنترل و نظارت سازمانی با رویکردی منظم است (دیباکیا و همکاران، ۱۴۰۰). به دلیل افزایش ریسک‌های احتمالی، واحد حسابرسی داخلی<sup>۱</sup> مدام در حال توسعه است. حسابرسان داخلی در مدیریت ریسک، کنترل و فرایندهای حاکمیتی دخالت می‌کنند. هدف اصلی حسابرسی داخلی مدیریت ریسک‌های احتمالی، مشاوره و ایجاد ارزش افزوده برای سازمان است (گائوسونگ و لپینگ<sup>۲</sup>، ۲۰۲۱؛ نیک‌بخت و حسن آباد، ۱۳۹۸؛ رحمانی و محمودخانی، ۱۳۹۶). حسابرسی داخلی نقش مهمی را در فرایند سازمانی ایفا می‌کند و به عنوان یک شریک استراتژیک در سازمان و افزودن ارزش به فعالیت آن در جهت بهبود فرایندهای سازمانی و حصول اطمینان از هم افزایی آن خدمت می‌کند (باتها و ویلکینسون<sup>۳</sup>، ۲۰۱۹؛ حسین<sup>۴</sup>، ۲۰۱۹). نیاز به بخش حسابرسی داخلی مؤثر برای کمک به سازمان‌ها برای دستیابی به اهداف آنها وجود دارد و سازمان‌های دارای واحد حسابرسی داخلی مؤثر و کارآمد بیش از سازمان‌هایی که چنین واحدی را ندارند قادر به تشخیص تقلب در سازمانشان می‌باشند. تحقیقات قبلی در مورد ارزیابی حسابرسی داخلی محدود بوده است. همه اینها توجه بالایی را به سوی حسابرسی داخلی کشانده است (آلباوت و همکاران، ۲۰۲۱؛ نوش‌فر و همکاران، ۱۴۰۱). از حسابرسی داخلی انتظار می‌رود که نقش ارزش افزوده را بازی کند و با ارائه نمودن طیف گسترده‌ای از خدمات مرتبط با راهبری و کنترل و حسابرسی عملیاتی و به بهبود فرایندهای سازمانی در شرایط اقتصادی موجود کمک نماید (موسوی و همکاران، ۱۴۰۰؛ احمدی و همکاران، ۱۴۰۰؛ جوهاری و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۲۱).

در اقتصاد امروز، حسابرسان داخلی با چالش‌های دشواری روبه‌رویند که یکی از آنها اثبات مربوط بودن و ضرورت آن در سازمان است. در این راستا، ارزش افزوده ارائه شده توسط حسابرسی داخلی بیشتر شده است و حسابرسان داخلی بیشتر و بیشتر علاقه مند به پیدا کردن مناسب‌ترین روش برای اندازه‌گیری و ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی هستند (نیک‌بخت و حسن آباد، ۱۳۹۸). همچنین با توجه به نقش با اهمیتی که حسابرسی داخلی در شناسایی ریسک‌ها، پیشگیری از تقلب و نیز عدم زیان ذینفعان دارد، ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی حائز اهمیت است (خوشبخت و همکاران، ۱۴۰۱). شهرداری‌ها<sup>۶</sup> به علت چارچوب‌های گسترده سازمانی و دولتی بودن و حجم گردش مالی بالا در معرض شکاف‌های حسابرسی فراوانی قرار دارند و مشکلات آنها در زمینه حسابرسی داخلی زیاد است. خصوصاً در سال‌های اخیر که مسائل مالی در بسیاری

<sup>۱</sup> Internal Audit<sup>۲</sup> Gaosong & Leping<sup>۳</sup> Botha & Wilkinson<sup>۴</sup> Husain<sup>۵</sup> Johari et al<sup>۶</sup> Municipalities

از شهرداری‌ها آشکار شده است، مسئله حسابرسی در این نهادها را بیش از پیش مهم کرده است. بررسی پیشینه پژوهش حاکی از آن است که در ایران مدلی برای ارزیابی حسابرسی داخلی وجود ندارد تا راهنمایی باشد که مدیر حسابرسی داخلی از طریق آن بتواند به ارزیابی و بهبود عوامل تأثیر گذار و موارد نقص در عملکرد خود بپردازد. با توجه به تصویب دستورالعمل‌های مختلف حسابرسی داخلی مدام در حال رشد و توسعه است (نوش‌فر و همکاران، ۱۴۰۱). تعداد پژوهش‌های انجام شده حسابرسی داخلی شهرداری‌ها کم است. با توجه به اهمیت این موضوع، نبود چارچوب ارزیابی استاندارد، شکاف‌های پژوهشی موجود و مشکلاتی که در حوزه حسابرسی شهرداری‌ها وجود دارد، لذا این پژوهش با مطالعه متون تخصصی و نظرخواهی از خبرگان به شناسایی نقاط ضعف حسابرسی داخلی<sup>۱</sup> در شهرداری‌ها پرداخته، تا با پر کردن خلأهای پژوهشی موجود، دانش موجود در این حوزه را در جهت کاهش مشکلات حسابرسی داخلی شهرداری‌ها توسعه دهد و در نهایت الگویی مناسب برای حل مشکلات موجود بر اساس شرایط جامعه ارائه نماید.

ضرورت بررسی مسئله پژوهش از آنجا نشأت می‌گیرد که حسابرسی داخلی مؤثر می‌تواند یک سرمایه بزرگ برای بهبود اعتماد عمومی در گزارشگری مالی و حاکمیت شرکتی باشد، اگر آن شامل استقلال سازمانی، یک حکم رسمی (وجود منشور حسابرسی)، دسترسی نامحدود، بودجه کافی، کارکنان شایسته و صالح، وجود کمیته حسابرسی، پشتیبانی ذینفعان، استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای و دامنه نامحدود (طباطبایی و همکاران، ۱۴۰۰)؛ سازمان خواه خصوصی باشد یا عمومی، باید مطمئن گردد که حسابرسی داخلی آن مؤثر است، به طوری که برای دستیابی به اهداف سازمان مؤثر می‌باشد (هانت و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۲). با توجه به اهمیت این موضوع که حسابرسی داخلی بایستی مؤثر باشد، محققان خواستار تحقیقات بیشتر در زمینه اثربخشی حسابرسی داخلی شدند. برای مثال، نیک‌بخت و حسن‌آبادی (۱۳۹۸) در پژوهشی به ارائه مدل ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در ایران پرداخته و دریافتند که مهم‌ترین مفهوم در ذهن مدیران حسابرسی داخلی مشروعیت است که برای اولین بار در پژوهش‌های مربوط به ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی با استفاده از روش نظریه بنیانی از دل مصاحبه‌هایی که محقق با مدیران حسابرسی داخلی داشته، ظاهر شده است. همچنین رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶) در پژوهشی با هدف تعیین مولفه‌های مؤثر بر ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی دریافتند که از دیدگاه پاسخ‌دهندگان، سه عامل مهم در ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران به ترتیب: (۱) برخوردار بودن حسابرسان داخلی از مهارت‌های ارتباطی شفاهی، نوشتاری، گوش دادن و بین فردی در انجام وظایف؛ (۲) عدم محدودیت واحد حسابرسی داخلی در دسترسی به اسناد و مدارک، کارکنان، دارایی‌ها، بخش‌ها و منابع و (۳) برخوردار بودن حسابرسان داخلی از نگرش ذهنی بی‌طرفانه و بدون پیش‌داوری و پرهیز از ارائه نمودن خدمات اطمینان بخشی برای فعالیتی که قبلاً مسئول آن بوده‌اند، می‌باشند. گائوسونگ و لپینگ (۲۰۲۱) در بررسی نحوه ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی دریافتند که مشکلات موجود در اثربخشی حسابرسی داخلی عمدتاً در موانع سیستم مدیریت حسابرسی، زبان‌ها و ضایعات زیاد، اصلاح ناکارآمد

<sup>۱</sup> Audit Evaluation Model<sup>۲</sup> Hunt et al



حسابرسی و نوآوری حسابرسی عقب‌مانده منعکس می‌شود. بر اساس این نتیجه، چین باید اصلاحات سیستم مدیریت حسابرسی داخلی را به عنوان نقطه پیشرفت، ترویج پوشش کامل حسابرسی داخلی، افزایش نظارت و اصلاح حسابرسی، بهبود قابلیت‌های نوآوری حسابرسی، و ایجاد یک سیستم شاخص اندازه‌گیری اثربخشی حسابرسی داخلی برای تقویت سیستم مسئولیت مدیریت اثربخشی حسابرسی داخلی دانست.

بررسی پژوهش‌های انجام شده در این حوزه حاکی از آن است که در زمینه اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش‌ها و سازمان‌های مختلف پژوهش‌های متعددی صورت گرفته، اما پژوهشی که به ارزیابی حسابرسی داخلی بپردازد بسیار محدود بوده و هنوز شکاف‌های فراوانی در این زمینه وجود دارد. همچنین پژوهشی که به نقاط ضعف شناسایی شده بپردازد تاکنون انجام نشده و این پژوهش با در تلاش برای رفع این شکاف‌ها است. با توجه به موارد یادشده و بررسی محتوای مطالب پیشین و سازمان‌هایی که مطالعات مختلف به عنوان مورد مطالعه انتخاب کرده‌اند، علی‌رغم گردش مالی بسیار بالا در شهرداری‌ها، توجه به حسابرسی در این ارگان بسیار محدود بوده و در پژوهش‌های پیشین به ارزیابی و رتبه‌بندی کیفیت حسابرسی داخلی پرداخته نشده است، لذا دلایل انتخاب شهرداری، به عنوان یک ارگان مورد مطالعه، بر اساس مولفه‌های مهم در بررسی حسابرسی داخلی سازمان‌ها شامل مواردی همچون افزایش مشکلات مالی دولت و شهرداری‌ها، فساد مالی، ذی‌نفعان زیاد و اهمیت بالای هم‌افزایی در این نهاد می‌باشد. یافتن مشکلات حسابرسی داخلی در شهرداری‌ها در بهبود انضباط مالی شهرداری‌ها موثر است.

## ۲. مبانی نظری و تجربی پژوهش

حسابرسی داخلی بر گرفته از سیستم راهبری شرکتی است و راهبری شرکتی نیز مرتبط با مولفه پاسخگویی است که پاسخگویی هم با تئوری مشروعیت ارتباط دارد (باباجانی و همکاران، ۱۴۰۱؛ اسلام زاده و همکاران، ۱۴۰۰). با توجه به ماهیت تحقیق مبانی نظری در این تحقیق خیلی جایگاهی ندارد و در ادامه پژوهش‌هایی مرتبط با موضوع ارائه می‌شوند.

گرمسیری و همکاران (۱۴۰۳) نشان داد که، ۵ مقوله به عنوان مقوله محوری حسابرسی داخلی ظاهر شدند که شامل: ارزیابی ریسک، اطلاعات و ارتباطات، فعالیت‌های کنترلی، محیط کنترل داخلی، نظارت و پایش می‌باشند. کرشاهی و فاضل (۱۴۰۳) تاثیر ظرفیت جذب دانش بر حسابرسی داخلی و عملکرد شرکتی مبتنی بر ارزیابی متوازن را تایید نمودند. اردستانی رستمی و همکاران (۱۴۰۳) الگوی کیفیت حسابرسی داخلی مبتنی بر فرهنگ سازمانی و اخلاق حرفه ای را ارائه نمودند. عبداللهی و همکاران (۱۴۰۲) مدل توسعه حرفه حسابرسی داخلی با استفاده از تحلیل معادلات ساختاری را ارائه نمودند. امری و همکاران (۱۴۰۲). رابطه بین حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی را تایید نمودند. مولانیا و همکاران (۱۴۰۲) نشان دادند که مهمترین و تاثیرگذارترین گزاره‌ی ارزیابی کیفی اثربخشی ساختار کنترل داخلی در دانشگاه علوم پزشکی مربوط به گزاره‌ی افزایش ضمانت اجرایی در ارزیابی کنترل داخلی می‌باشد. همچنین مشخص شد، کم‌ترین مولفه‌های شناسایی شده دو گزاره‌ی مبنای نهادی در ارزیابی کنترل داخلی و مبنای راهبردی در

ارزیابی کنترل داخلی در دانشگاه علوم پزشکی می‌باشد. بهبهانی‌نیا و اروچی‌کمال‌آباد (۱۴۰۲) نشان دادند که در بخش عمومی پیاده‌سازی سیستم کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی اثر معنادار مثبت دارد. همین‌طور پیاده‌سازی سیستم کنترل داخلی بر حکمرانی خوب در سازمانهای بخش عمومی نیز، اثر معنادار دارد. مکاری و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی تاثیر سطح دانش و اندازه شرکت بر روابط بین مشغله حسابرس و کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج نشان داد بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد؛ به علاوه سطح دانش حسابرس و اندازه شرکت رابطه بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند. دلبری‌راغب و اسماعیل‌زاده (۱۴۰۲) به ارائه مدل کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان پرداختند. این مدل ضمن تصدیق تئوری اخلاقی حسابرسی، دیدگاه و تصویر ذهنی مصاحبه‌شوندگان پژوهش از کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان را نشان می‌دهد. اجرای مدل پژوهش و یا استفاده از اجزای آن، علاوه بر کمک به ذینفعان در خصوص کیفیت حسابرسی، منجر به افزایش اعتماد عمومی جامعه به اطلاعات مالی خواهد شد. باباجانی و همکاران (۱۴۰۱) به ارائه الگویی برای نظارت مالی با توجه به مبانی قانونی و ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های گوناگون شهرداری‌های کلان‌شهرهای ایران پرداختند. یافته‌ها نشان داد نظارت مالی از چهار مؤلفه شناسایی ارکان نظارت مالی قبل و بعد از خرج، پیش‌بینی الزامات قانونی، طراحی و استقرار رویه‌های کنترل و نظارت مالی و زیرساخت‌های نظارت مالی تشکیل شده است. کمیته حسابرسی، ذی‌حسابان و قائم‌مقام‌های آنان، حساب‌رسان مستقل و داخلی، سازمان بازرسی کل کشور و وزارت کشور، در شمار ارکان بسیار مهم نظارت مالی شهرداری‌ها قرار دارند. تعیین شفاف پاسخ‌گو و سطوح پاسخ‌گویی، تفکیک روابط مقامات مجاز خرج و عامل نظارت، نظارت بر تحصیل منابع و درآمدها نیز متغیرهای بسیار مهم مرتبط با الزام قانونی نظارت مالی در شهرداری‌ها هستند. رویه‌های کنترلی و اعمال نظارت مالی در شهرداری‌ها را می‌توان در شش محور اصلی طراحی و استقرار کنترل‌های بودجه‌ای، استفاده از روش‌های کنترلی حسابداری، طراحی، استقرار و ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی، انجام حسابرسی‌های مالی و رعایت، سنجش عملکرد، شفافیت و دسترسی آزاد شهروندان به اطلاعات بررسی کرد. در این میان، ایجاد زمینه‌های شفافیت و دسترسی شهروندان، شاخص‌های مهم این بخش است. تدوین برنامه راهبردی مبارزه با تقلب و فساد مالی در شهرداری‌ها، تأکید بر استفاده از فناوری اطلاعات در انجام معاملات و استفاده از ابزارها و روش‌های حسابرسی و بازرسی به کمک رایانه، از شاخص‌های اصلی زیرساخت‌های لازم در اعمال نظارت مالی به‌شمار می‌روند. در نتیجه نظارت مالی و عملکردی، دو بُعد اصلی الگوی نظارتی شهرداری‌های کلان‌شهرهای ایران است که در کنار یکدیگر، زمینه ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی مدیریت شهری را فراهم می‌سازند. طراحی الگوی نظارت مالی در شهرداری‌ها، حصول اطمینان از تحصیل و مصرف منابع برای تحقق اهداف مصوب را موجب می‌شود. کریم‌نیا (۱۴۰۱) در پژوهش خود با عنوان "نظام مدیریت مالی شهرداری تهران: آسیب‌شناسی و راهکارها در پرتو مطالعه تطبیقی ده شهر لندن، زوریخ، نیویورک، تورنتو، اوکلند، وین، پکن، توکیو، دوی و استانبول" با تکیه بر رویکردی توصیفی - تحلیلی و روش کتابخانه‌ای به دنبال یافتن پاسخ این پرسش‌های اساسی است که در راستای مطالعات تطبیقی نظام مدیریت

مالی سایر شهرهای جهان، شهرداری تهران اکنون با چه چالش‌هایی روبه‌رو است؟ و راهکار رسیدن به یک چهارچوب سازمان‌یافته چیست؟ در راستای پاسخ به سؤالات مذکور در وهله اول به دنبال آسیب‌شناسی وضع موجود و در مراحل بعدی ارائه راهکارهای مناسب جهت سازماندهی نظام مالی بود. عدم سازماندهی مناسب منابع مالی و درآمدهای ناپایدار و غیرثابت شهرداری تهران، لزوم خودکفایی مالی شهرداری بدون در نظر گرفتن زیرساخت‌های مناسب و عدم تکافوی مالی شهرداری، از جمله مهم‌ترین عواملی است که وضعیت کنونی را به وجود آورده که حل آنها نیازمند سازکارهای علمی و راهبردی است. باباجانی و همکاران (۱۳۹۹) بیان نمودند که حسابرسی داخلی در بخش عمومی با شناسایی و کنترل ریسک‌های محیط بخش عمومی ارزش افزوده ایجاد می‌کند. باباجانی و همکاران (۱۳۹۶) عوامل موثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران با استفاده از مدل سه شاخگی و با ارزیابی نظرات ۱۰۰ نفر از اعضای دیوان محاسبات، ذیحسابان و کارشناسان وزارت امور اقتصاد و دارایی، مدیران و سرپرستان ارشد حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی و روسای گروه حسابرسی داخلی شهرداری تهران را مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاکی از آن بود که به ترتیب عوامل رفتاری، عوامل ساختاری و عوامل زمینه‌ای به عنوان عوامل موثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور می‌باشند. همچنین نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که عوامل رفتاری در سطح دیوان محاسبات تأثیر بیشتری نسبت به عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی و نیز عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی نسبت به عوامل ساختاری در سطح دیوان محاسبات در استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور دارند. حیدریان و همکاران (۱۳۹۴) به ارزیابی سازگاری محتوای بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌های ایران پرداختند. نتایج نشان داد، این بیانیه از سطح کیفی قابل قبولی برخوردار می‌باشد و در نتایج میدانی، کارشناسان مالی به کارگیری اصل حساب‌های مستقل را با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌های ایران سازگار ارزیابی نمودند. باباجانی و همکاران (۱۳۹۱) به بررسی ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان‌شهرها برای ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی این نهادها پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان‌شهرها موجب ارتقای سطح ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی نهادهای مذکور می‌شود. الماساروی و توفیک<sup>۱</sup> (۲۰۲۴) نشان دادند که حسابرسی داخلی با تمامی ابعاد سازمانی در ارتباط است و لذا نیاز به توجه بیشتری در جهت رفع نقاط ضعف احتمالی دارد. بار پولیام و همکاران (۲۰۲۴) نشان دادند که حسابرسان داخلی به دلیل نقش مشاوره‌ای خود در سازمان‌ها، بر فعالیت حسابرسان تأثیرات زیادی دارند و سبب افزایش کیفیت حسابرسی می‌شوند. سوجان<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۲۳) نشان دادند که با توجه به بحران‌های سلامت در سال‌های اخیر، حسابرسی داخلی مبتنی بر هوش مصنوعی در بخش سلامت از اهمیت زیادی برخوردار است. شاولی و همکاران (۲۰۲۳) ارتباط بین حسابرسان

<sup>۱</sup> . Elmaasrawy. and Tawfik

<sup>۲</sup> . Sujjan

داخلی و خارجی، اعطای استقلال و اختیار به حسابرسان داخلی، تامین نیروی انسانی متخصص، تامین منابع فناورانه، توسعه پشتیبانی مدیریت، تقویت فرهنگ سازمانی و تدوین برنامه های حسابرسی را به عنوان مهم ترین عوامل اثربخشی حسابرسی داخلی عنوان نمودند. نرانتزیدیس (۲۰۲۲) نشان داد که حسابرسی داخلی یک مکانیزم مهمی است که اثربخشی سازمان دولتی را تسهیل می کند. حسابرسی داخلی بر روی تم های گوناگون همچون بهترین رویه های حاکمیت سازمانی (راهبری شرکتی)، محافظت از ذی نفعان، حفظ قانون مداری و اعتماد، در بخش عمومی و تمرکز بر شفافیت و پاسخگویی متمرکز است. تلگرای و سلمانی<sup>۱</sup> (۲۰۲۲) به بررسی تأثیر شیوه های حسابرسی داخلی بر مدیریت مالی در شهرداری پرداختند. یافته ها نشان داد که استقلال حسابرسی داخلی و کیفیت کار حسابرسی داخلی به طور قابل توجهی بر مدیریت مالی تأثیر می گذارد. آیامگا و باگینا<sup>۲</sup> (۲۰۱۹) به تعیین تأثیر سیستم های کنترل داخلی بر عملکرد مالی مجمع شهرداری شرقی در منطقه شرق غنا پرداختند. یافته های این مطالعه نشان داد که بین سیستم کنترل داخلی و عملکرد مالی سازمانی مجمع شهرداری شرق کاسنا نانکانا رابطه قوی وجود دارد. نتیجه گیری شد که سازمان هایی که روی سیستم های کنترل داخلی مؤثر سرمایه گذاری کرده اند، در مقایسه با سازمان هایی که سیستم کنترل داخلی ضعیفی داشتند، عملکرد مالی بهتری داشتند. بر اساس یافته ها، مطالعه توصیه می کند که بدنه حاکم، که احتمالاً توسط کمیته حسابرسی حمایت می شود، باید اطمینان حاصل کند که سیستم کنترل داخلی به طور دوره ای نظارت و ارزیابی می شود. ام بیو و باراک<sup>۳</sup> (۲۰۱۷) در مطالعه خود که رویکرد کیفی را اتخاذ کرد، چهار عامل خرد را که بر اثربخشی حسابرسی داخلی شهرداری ها در منطقه وهمبه واقع در استان لیمپوپو در آفریقای جنوبی تأثیر می گذارند، بررسی کردند. این مطالعه نشان داد که محدودیت های منابع حسابرسی داخلی، هیچ تضمین کیفیت، برنامه های بهبود و هیچ تضمین کیفیت خارجی وجود ندارد. شرکت کنندگان ادراکات متفاوتی از اثربخشی عملکردهای حسابرسی داخلی داشتند. همه حسابرسان داخلی دارای صلاحیت حرفه ای نیستند، در نتیجه وضعیت پایینی دارند. مدیریت چالش های تجربه شده توسط حسابرسان داخلی را درک نمی کند. این مطالعه با در نظر گرفتن ادراک منابع حسابرسی داخلی، فرآیندها، روابط و سازمان، زمینه هایی را برای تحقیقات آتی شناسایی کرد. آکمن و مارکس<sup>۴</sup> (۲۰۱۶) به تجزیه و تحلیل عملکرد حسابرسان داخلی با اشاره خاص به دستور مدیریت ریسک آنها پرداختند. این مطالعه از یک روش ترکیبی برای توصیف عملکرد مدیریت ریسک حسابرسی داخلی در هشت شهرداری بزرگ در آفریقای جنوبی پیروی کرد. نتایج نشان داد که حسابرسی داخلی دامنه وسیعی از کار مدیریت ریسک را ارائه می دهد که به مدیریت ارشد در انجام مسئولیت های خود کمک می کند. با این حال، در چشم عموم، عملکرد مدیریت ریسک حسابرسی داخلی کم است. ویناری و پتر<sup>۵</sup> (۲۰۱۴) به تجزیه و تحلیل اجرای مدیریت ریسک به عنوان

<sup>۱</sup> Tlegray & Selemani

<sup>۲</sup> Ayamga & Bagina

<sup>۳</sup> Mbewu & Barac

<sup>۴</sup> Ackermann & Marx

<sup>۵</sup> Vinnari and Peter

ابزاری برای فعالیت های حسابرسی داخلی، با تمرکز بر اثرات غیرمنتظره یا عدم قطعیت های ایجاد شده در طول کاربرد آن پرداختند. اسناد عمومی و محرمانه و همچنین مصاحبه های نیمه ساختاریافته از طریق درجه نظریه شبکه کنشگر برای شناسایی اثرات دستگاه های مدیریت ریسک در شهرداری فنلاند تجزیه و تحلیل شد. نویسندگان دریافتند که مدیریت ریسک، به جای کاهش عدم قطعیت، خود باعث ایجاد عدم قطعیت های غیرمنتظره ای می شود که در غیر این صورت ظاهر نمی شدند. این موارد شامل عدم قطعیت های مربوط به جنبه های حقوقی راه حل های مدیریت ریسک، به ویژه موضوع مربوط به این است که کدام نوع سند از نظر قانونی معتبر است. عدم قطعیت های مربوط به تعریف و عملیاتی سازی مدیریت ریسک؛ و عدم قطعیت های مربوط به منابع موجود برای توسعه مدیریت ریسک. به طور کلی تر، چنین عدم قطعیت هایی به هویت حرفه ای و مسئولیت های مدیران عملیاتی که توسط دستگاه های چارچوب بندی تعریف شده است، مربوط می شود. لوبو و ژائو (۲۰۱۳) در پژوهشی تحت عنوان "رابطه بین تلاش حسابرسی و تحریف در صورت های مالی" یک ارتباط منفی و قوی بین تلاش حسابرسی و تجدید ارائه گزارش سالانه یافتند.

### ۳. روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع اکتشافی است. در انجام این پژوهش از روش دلفی برای شناسایی مشکلات استفاده می شود. بدین شکل که ابتدا با مطالعه متون تخصصی مشکلات حسابرسی داخلی در شهرداری ها شناسایی و سپس با نظرخواهی از خبرگان و رفت و برگشت پاسخ ها بر روی مشکلات شناسایی شده اجماع حاصل می شود. مشخصات خبرگان به شرح ذیل بود (انتخاب خبرگان به صورت هدفمند و با روش گلوله برفی انجام شد):

جدول ۱: اعضای نمونه آماری خبرگان به تفکیک

ردیف	جنسیت	سن	سمت شغلی	سابقه فعالیت
P1	مرد	۵۱	کارشناس ارشد حسابداری	۲۸ سال
P2	زن	۴۷	مسئول حسابرسی	۱۲ سال
P3	زن	۴۱	استاد دانشگاه	۱۰ سال
P4	مرد	۳۹	استاد دانشگاه	۱۰ سال
P5	مرد	۴۸	مدیر مالی	۱۶ سال
P6	زن	۲۶	مدیر مالی	۸ سال
P7	زن	۴۱	استاد دانشگاه	۱۷ سال
P8	زن	۳۴	کارشناس ارشد حسابداری	۱۶ سال
P9	زن	۲۹	متخصص حسابرسی	۱۲ سال
P10	مرد	۳۵	استاد دانشگاه	۵ سال
P11	زن	۳۷	حسابرس	۴ سال
P12	زن	۴۵	حسابرس	۱۲ سال
P13	مرد	۳۶	کارشناس ارشد مالی	۵ سال
P14	زن	۳۷	مسئول حوالجات	۱۷ سال

در این پژوهش به سوالات زیر پاسخ داده شد:

نقاط ضعف حسابرسی داخلی شهرداری ها کدامند؟

بر اساس نظریه داده بنیاد الگوی مناسب حسابرسی داخلی شهرداری ها چگونه است؟

#### ۴. یافته های پژوهشی

##### شناسایی ضعف های حسابرسی داخلی شهرداری ها

در این بخش نتایج حاصل از تحلیل محتوای کیفی داده های تحقیق ارایه گردید. همانگونه که در فصل سوم اشاره گردید داده های این تحقیق اغلب از مقالات، یادداشتها و مصاحبه های عمیق با ذینفعان حسابرسی داخلی جمع آوری گردیده است. هدف این بخش پاسخگویی به هدف اصلی اول از سؤالات تحقیق بود که عبارتست از: ضعف های حسابرسی داخلی در شهرداری ها چیست؟

در این پژوهش، از پایگاه های داده داخلی و خارجی استفاده شده است. عمده ترین منابع وب مورد استفاده در این خصوص، پایگاه های اطلاعاتی<sup>۱</sup> هستند. به طور کلی می توان پایگاه های اطلاعاتی علمی را به دو دسته عمومی و تخصصی تقسیم نمود. پایگاه های اطلاعاتی (سایت مقالات انگلیسی) عمومی به ارائه انواع منابع علمی در تمامی حوزه های موضوعی دانش می پردازند و پایگاه های اطلاعاتی (سایت مقالات انگلیسی) تخصصی شامل منابع علمی یک یا چند حوزه تخصصی دانش هستند. از جمله مهم ترین و معروف ترین پایگاه های اطلاعاتی عمومی و تخصصی می توان به موارد زیر اشاره کرد:

Science Direct; SpringerLink; Wiley Online Library; Taylor & Francis Online; Sage Journals; Proquest Dissertation; Emerald; IEEEExplore; PubMed; Eric

همچنین در داخل کشور هم پایگاه داده ایرانی شامل پایگاه های داده زیر هستند: مگیران؛ نورمگز؛ سیوبلیکا؛ پایگاه اطلاعات علمی جهاد دانشگاهی؛ پرتال جامع علوم انسانی؛ پایگاه گنج و علم نت

در راستای شناسایی و گردآوری داده های تحقیق، تحقیقات و مطالعات مختلف مورد جستجو قرار گرفت که در نتیجه این جستجو و با وارد کردن شاخص ها و معیارهای ورودی در حدود ۵۰۰ مطالعه جهت بررسی ذخیره شد. کلید واژه های جستجو شده در این تحقیق بصورت جدول زیر است:

جدول ۲: کلید واژه های جستجو شده

واژه های کلیدی	
فارسی	انگلیسی
حسابرسی	Audit
حسابرسی داخلی	Internal Audit
نقاط ضعف حسابرسی داخلی	Weakness of internal auditing
ابعاد حسابرسی	Audit dimensions

##### جستجو و انتخاب منابع مناسب

در راستای انتخاب درست و مناسب داده ها و منابع روال به این ترتیب طی گردید که نخست کلید واژه حسابرسی در هریک از پایگاه ها جستجو شد اما با توجه به اینکه این واژه یک اصطلاح کلی بود و بیشتر منابع یافت شده شامل موضوعاتی غیر مرتبط با موضوع این تحقیق می شد، لذا این واژه به اصطلاح ترکیبی

<sup>۱</sup> - Information Databases

حسابرسی داخلی محدود شد. فرآیند بازبینی به این صورت انجام می‌گیرد که محقق پارامترهای مختلفی را مانند؛ عنوان، چکیده، محتوا، جزئیات مقاله (نام نویسنده، سال و . . .) را در نظر گرفته و رویه‌ای به شرح زیر را دنبال می‌نماید؛ ابتدا عنوان مقالات مرور گردیده و مقالاتی که با سؤال و هدف تحقیق تناسبی نداشتند حذف می‌گردند. در مرحله بعد، چکیده مقالاتی که از مرحله قبل باقی مانده بود بررسی شده و در این مرحله نیز مقالات نامربوط حذف می‌شوند. در حین انجام این فرآیند تعداد مقالات کاهش می‌یابد. پس از آن مقالات بر اساس محتوا و به عبارتی کل متن مقاله مورد مطالعه قرار گرفته و مقالاتی نیز در این مرحله رد می‌شوند. در انتها مقالات باقی‌مانده دوباره با دقت بررسی شده و آن‌هایی که فاقد نام نویسنده و یا جزئیات مربوط به مقاله است کنار گذاشته می‌شوند. در نهایت تعداد مقالات باقی مانده وارد گام بعدی روش فراترکیب می‌شوند.

در راستای جستجوی منابع در پایگاه‌های داخلی علاوه بر واژه حسابرسی داخلی، ابعاد حسابرسی داخلی مورد بررسی و جستجو قرار گرفت. گفتنی است که تعداد کل مقالات یافت شده با در نظر گرفتن شاخص‌ها و معیارهای ورودی، ۷۴۵ تحقیق (فارسی و انگلیسی) بود که بعد از بررسی تک تک آنها و با در نظر گرفتن معیارهای خروجی از منظر معیارهای محتوایی یا عدم دسترسی، در نهایت نتایج ۶۵ منبع استخراج شده از مطالعه (۴۷ مطالعه انگلیسی و ۲۱ مطالعه فارسی) مورد بررسی و تحلیل قرار گرفت. نتایج بررسی‌ها حاکی از آن است که بیش از ۲۰۰ مورد ضعف در حسابرسی داخلی شهرداری‌ها (۲۱۷ مورد) را می‌توان شناسایی کرد. این تعداد ضعف در ۲۰ گروه طبقه‌بندی شده‌اند که نتایج آن به شرح جدول زیر می‌باشد:

جدول ۳: ضعف‌های حسابرسی داخلی در شهرداری‌ها

مقاله	شرح
ضعف استقلال	استقرار واحد حسابرسی داخلی زیر نظر مدیر عامل یا معاونت مالی
	انتخاب مدیر حسابرسی داخلی توسط مدیر عامل یا مدیران ارشد
	به کارگیری مدیران یا کارکنان واحد حسابرسی داخلی در امور اجرایی سازمان
	تضاد منافع بین واحد حسابرسی داخلی شهرداری و حسابرسی داخلی سازمان‌های زیر مجموعه
	تعیین حقوق و مزایای مدیر حسابرسی داخلی توسط مدیر عامل
	عدم تعریف شفاف و مشخص از استقلال در حسابرسی داخلی
	فقدان استقلال و جایگاه سازمانی مناسب
	کاهش سطح اختیار و استقلال واحدهای حسابرسی داخلی سازمان‌های زیر مجموعه به دلیل فشار مدیریت زیر مجموعه و فشار شهرداری
	عدم وجود دیپلماسی فعال در مشروعیت بخشی به حسابرسی داخلی
	ترویج استفاده از خدمات حرفه‌ای حسابرسی داخلی
ضعف ترویج	شناخت ناکافی رؤسا و هیئت‌امنا از نقش و اهمیت حسابرسی داخلی
	ضعف در ترویج ضرورت و فایده استفاده از خدمات حسابرسی داخلی
	عدم اتکای حسابرسان مستقل به کار حسابرسی داخلی
	عدم آشنایی کارکنان با ماهیت و اهداف حسابرسی داخلی
	عدم اطلاع رسانی و فرهنگ سازی در زمینه حسابرسی داخلی
	عدم برگزاری سمینارها و دوره‌های آموزشی مناسب و کافی در کشور
	فرهنگ سازی ناکافی در مورد حسابرسی داخلی و ناآشنایی یا خدمات آن
	فقدان آموزش مناسب کارکنان واحد حسابرسی داخلی
ضعف آموزش	ضعف آموزش در زمینه دانش مدیریت سازمانها در شهرداری
	ضعف کتب آموزشی در زمینه حسابرسی داخلی
	ضعف کتب آموزشی در زمینه شهرداریها، نظامات کنترلی و راهبری
	ضعف مقالات و ارجاعات مناسب در زمینه شهرداری‌ها و ساختارهای راهبری و کنترلی

جدول ۳: ضعف‌های حسابرسی داخلی در شهرداری‌ها

مقاله	شرح
ضعف بی‌اعتمادی	عدم آموزش و فراگیری اندک
	فقدان آموزش‌های حرفه‌ای
	فقدان رشته یا گرایش تخصصی در زمینه حسابرسی داخلی
	نامناسب بودن آموزش‌های دانشگاهی با اجرای حسابرسی داخلی در عمل
	نامناسب بودن دروس دانشگاهی با عمل حسابرسی داخلی
	نبود محرکها و انگیزشهای مناسب به منظور ترویج ضرورت آموزش
	تفاوت در رفتار و نگرش مدیر تیم حسابرسی داخلی با حرف‌ها و شمارها
	حسابرسی داخلی به منزله معجزه گیر و غلط گیر
	زیان منفی در رساندن پیام‌ها و گزارشها
	عدم جذابیت حسابرسی داخلی و بار منفی معنای واژه حسابرسی
ضعف جبران خدمت	به وجود آمدن نگرش و دیدگاه منفی مدیریت به حسابرسی داخلی
	نبود اعتماد بین واحدهای حسابرسی شونده و مدیران حسابرسی داخلی
	ساختار غیر بهینه جبران خدمات مدیر تیم حسابرسی داخلی در سازمانهای زیر مجموعه
	کم بودن حقوق پرسنل حسابرسی داخلی در مقایسه یا سطوح سازمانی مشابه در شهرداری
	کم بودن حقوق مدیر حسابرسی داخلی در مقایسه با سایر مدیران شهرداری
	نظام جبران خدمات متفاوت در سطح سازمانهای گروه
	نبود مهارت و تخصص لازم در حسابرسی داخلی
	تأیر به تخصص ارتباطات حتی بیشتر از تخصص فنی
	به کار بردن جملات و مفاهیم نامناسب در نوشتار حسابرسی داخلی
	بینش پایین در میان کارکنان حسابرسی داخلی
ضعف دانش و صلاحیت	پایین بودن میزان تجربه در حسابرسی داخلی
	تسلط پایین کارکنان حسابرسی به زبان انگلیسی
	تنوع و نیاز به توسعه و گسترش مهارتهای مورد نیاز برای حسابرسی داخلی شهرداری‌ها
	توهم اینکه ارتباطات ایجاد شده است
	ضعف در ارتباطات غیر کلامی از جمله زبان بدن و ...
	ضعف در ارتباطات کلامی از جمله انتخاب کلمات تن صدا و ...
	کمبود منابع انسانی دارای صلاحیت
	عدم به کارگیری ترکیب متنوع دانش و تجربه
	عدم توجه به اهمیت ارتباطات در پیشبرد اهداف حسابرسی داخلی
	عدم شناخت کافی حسابرسان داخلی از نقش و مسئولیت حسابرسی داخلی در سازمان
ضعف روش اجرا	عدم وجود نیروی متخصص در زمینه حسابرسی داخلی
	فقدان مهارتهای ارتباطی مناسب
	کاهش شایستگی اعضای تیم حسابرسی داخلی
	تمرکز صرف بر سندرسی
	عدم اجرای حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک
	عدم اجرای کار با توجه به بلوغ سازمانی
	عدم ارتقای نظام مدیریت ریسک
	عدم شناسایی ریسک‌ها و مسائل با اهمیت
	ضعف در سرپرستی و بازبینی کار حسابرسی داخلی
	محدودیت در دسترسی به الگوهای بهینه در روشهای اجرایی حسابرسی داخلی
نبود برنامه و دستورالعمل مناسب برای عملیات حسابرسی داخلی	
عدم وجود فرآیند بهینه پیگیری نتایج یافته‌ها و توصیه‌های حسابرسی داخلی	
عدم توسعه روشها و دستورالعملهای هماهنگ و متناسب حسابرسی داخلی در سطح سازمانهای شهرداری	
عدم رعایت استانداردها در اجرا	
ضعف پایگاه داده‌های مناسب در حسابرسی داخلی	
ضعف مستندسازی	

جدول ۳: ضعف های حسابرسی داخلی در شهرداری ها

مقاله	شرح
ضعف ساختار خطوط گزارشگری	فقدان برنامه های مصوب حسابرسی داخلی
	ابهام در مسیرهای گزارشگری وظیفه ای و اداری ناشی از ساختار ماتریسی و شهرداری
	پیچیدگی ترکیب ساختار ماتریسی حسابرسی داخلی با ساختار شهرداری ها
	تفاوت جایگاه حسابرسی داخلی در سازمان های مختلف گروه
	چندگانگی رؤسای حسابرسی داخلی در سازمان و سطح شهرداری
	خطوط گزارشگری مختلف حسابرسی داخلی در سازمان های مختلف گروه
	ضعف مدیریت روابط متنوع درون سازمانی ناشی از ساختار سازمانی ماتریسی
	عدم تمرکز در تصمیم گیریها ناشی از ساختار سازمانی ماتریسی
	کمبود خلاقیت در تصمیم گیری و مدیریت حسابرسی داخلی در ساختار سازمانی ماتریسی
	نبود ساختار مدون روابط سازمانی بین حسابرسی داخلی سازمان مادر و سازمانهای زیر مجموعه
ضعف راهبری	ابهام در نحوه انتخاب مدیر حسابرسی داخلی سازمان های زیر مجموعه
	ابهام در نحوه انتخاب اعضای کمیته حسابرسی سازمانهای زیر مجموعه
	ضعف کاهش اختیارات قانونی هیئت مدیره سازمان های زیر مجموعه
	رفقار دوگانه سازمانهای زیر مجموعه شهرداری ها
	نبود ساختار مدون روابط سازمانی بین کمیته حسابرسی سازمان مادر و سازمانهای زیر مجموعه
	نبود الگوهای مناسب برای مدیریت بهینه ساختارهای ماتریسی موجود در حسابرسی داخلی در سازمان مادر و سازمانهای زیر مجموعه
	عدم دسترسی به الگوهای بهینه طراحی ساختارهای حسابرسی داخلی در شهرداریها
	عدم شفافیت در ساختار سازمانی حسابرسی داخلی در شهرداری ها در الزامات و دستور العمل ها
	تمرکز قدرت مدیر عامل در ساختار راهبری سازمانی
	ناکارایی جلسات حسابرسی داخلی با کمیته حسابرسی
ضعف ارزیابی	عدم بلوغ فرآیندهای راهبری سازمانی
	عدم بهیگی ماهیت زمانبندی و دفعات جلسه حسابرسی داخلی با کمیته حسابرسی
	عدم کارایی و اثر بخشی ساختار هیئت مدیره ها
	عدم کارایی و اثر بخشی ساختار کمیته های حسابرسی
	کمیته های حسابرسی منصوب مدیر عامل
	هیئت مدیره ها منصوب مدیر عامل
	تضاد مسئولیت رئیس کمیته و عضو هیئت مدیره
	عدم هماهنگی بین مدیر عامل و هیئت مدیره و کمیته حسابرسی
	کمیته های حسابرسی مجفلی برای رفقت
	عدم تخصیص بهینه منابع حسابرسی داخلی در ساختار ماتریسی بین مدیران عامل و کمیته حسابرسی
عدم تناسب اندازه واحد حسابرسی داخلی با اندازه سازمان	
ضعف ارزیابی	عدم تناسب میان نیازها و ساختارها
	اعتقاد مدیران به عدم نیاز به حسابرسی داخلی با توجه به حسابرسی مستقل
	اعتقاد مدیران به مقرون به صرفه نبودن فعالیت های حسابرسی داخلی
	به رسمیت نشناختن گزارشها و نتایج یافته های حسابرسی داخلی
	عدم آرایه پیشنهادهای سازنده به مدیران شهرداری
	عدم آرایه گزارشهای مناسب به مدیران
	عدم وجود سیستم کنترلی داخلی
	عدم بهیگی ابزارهای ارتباطی حسابرسی داخلی از جمله گزارش ها، داشبوردها و ...
	عدم پذیرش سازمان در پذیرش حسابرسی داخلی و نظرات وی
	عدم پذیرش یافته ها و پیشنهادات آتی
عدم توجه به معایب افزونگی داده و مزایای گزارشهای مختصر و فایده کننده	
عدم دستیابی به رضایت ارباب رجوع	
کاهش انگیزه مدیر تیم حسابرسی داخلی به دلیل عدم اجرای توصیه ها و یافته ها	
کمبود توجه و علاقه مخاطبان حسابرسی داخلی به پیام های مخابره شده آن	
برطرف نشدن نیازهای اطلاعاتی مدیران	
عدم شناسایی نواحی مشکل آفرین	

جدول ۳: ضعف های حسابرسی داخلی در شهرداری ها

مقاله	شرح
	عدم توجه صرفه اقتصادی استقرار واحد حسابرسی داخلی
	عدم آرایه راهکارها و استراتژیهای مناسب از سمت حسابرسی داخلی گروه به دلیل تنوع عملیات سازمان های گروه
	برآورده نکردن انتظارات ذینفعان
ضعف حوزه مسؤلیت	اجرای درخواستهای خارج از حوزه وظایف
	تقاضاهای متفاوت سازمانها و مدیران از حسابرسی داخلی در سازمانهای مختلف گروه
	تمرکز صرف بر اجرای حسابرسی مالی
ضعف شناخت مخاطب	عدم توجه به خدمات مشاوره ای در تعامل با ذینفعان
	عدم اجرای حسابرسی عملیاتی و عملکرد
	عدم توجه به مخاطبان گزارش در ارتباطات حسابرسی داخلی
ضعف شناخت مخاطب	عدم شناخت کافی و مناسب از مخاطبان حسابرسی داخلی
	عدم توسعه مخاطبان عمومی از هیئت مدیره به سهامداران و عموم مردم
	عدم توجه به تیپ شخصیتی مخاطبان حسابرسی داخلی
ضعف محیط فرهنگی	عدم شناسایی دغدغه های مدیران ارشد
	عدم شناسایی صحیح انتظارات ذینفعان
	پایین بودن درجه بلوغ سازمان ها
ضعف محیط فرهنگی	تفاوت سطح بلوغ هر کدام از سازمانهای گروه و واکنشهای مختلف به حسابرسی داخلی
	چون بودن (در حال تکامل بودن) خرجه حسابرسی در ایران
	عدم اعتقاد به شفافیت
ضعف محیط فرهنگی	فرهنگهای سازمانی متفاوت بین حسابرسی داخلی سازمان های گروه
	فقدان نگاه سازنده و اصلاح کننده
	مقاومت افراد و سازمانها در برابر تغییرات
ضعف کنترل کیفیت	نبود ظرفیت فرهنگی کافی در پذیرش انتقادات
	نبود فرهنگ عارضه یابی در سازمانها
	ضعف فرهنگ پاسخ خواهی
ضعف کنترل کیفیت	عدم جود فرهنگ پاسخگویی در مدیران
	عریزه قدرت طلبی و فردگرایی و فردگرایی مدیران منجر به تحمیل محدودیت بر حسابرسی داخلی می شود
	نبود فرهنگ پاسخگویی و پاسخشدهی مناسب در سازمانها و نهادهای دولتی
ضعف کنترل کیفیت	نحوه برخورد با سودجویان و فساد در ایران و عدم حمایت از گزارش کننده
	دشواری در اندازه گیری و اثبات نتایج و پیامدهای حسابرسی داخلی
	عدم انجام ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی
ضعف کنترل کیفیت	عدم انجام ارزیابی های درون سازمانی
	عدم تدوین شاخصها و معیارهای مناسب برای ارزیابی حسابرسی داخلی در سطح سازمان های شهرداری
	نبود مکانیسم ارزیابی دوره ای اثربخشی ارتباطات حسابرسی داخلی
ضعف منابع	فقدان نظام خودارزیابی عملکرد
	تأمین تعداد نیروی انسانی کافی برای حسابرسی داخلی
	تخصیص اندک کارکنان و امکانات
ضعف کنترل کیفیت	عدم تخصیص بودجه و منابع مناسب برای حسابرسی داخلی
	عدم سرمایه گذاری مناسب در حسابرسی داخلی
	کمبود بودجه بخش حسابرسی داخلی
ضعف محیط اقتصادی	کمبود منابع مالی و تعداد کارکنان بخش حسابرسی داخلی
	کمبود منابع و امکانات تخصیص داده شده به حسابرسی داخلی (نرم افزاری و سیستمی)
	وجود محدودیت در دسترسی حسابرسی داخلی به برخی اطلاعات و داده ها
ضعف محیط اقتصادی	انتصابات در سازمانهای شهرداری به طور سیاسی است
	پایین بودن درجه رقابت در ساختار اقتصادی کشور
	عدم تعریف صحیح ساختار شهرداری ها
ضعف محیط اقتصادی	عدم تعریف و تعیین استراتژی ها در شهرداری ها
	تغییرات پی در پی مدیریت



### جدول ۳: ضعف های حسابرسی داخلی در شهرداری ها

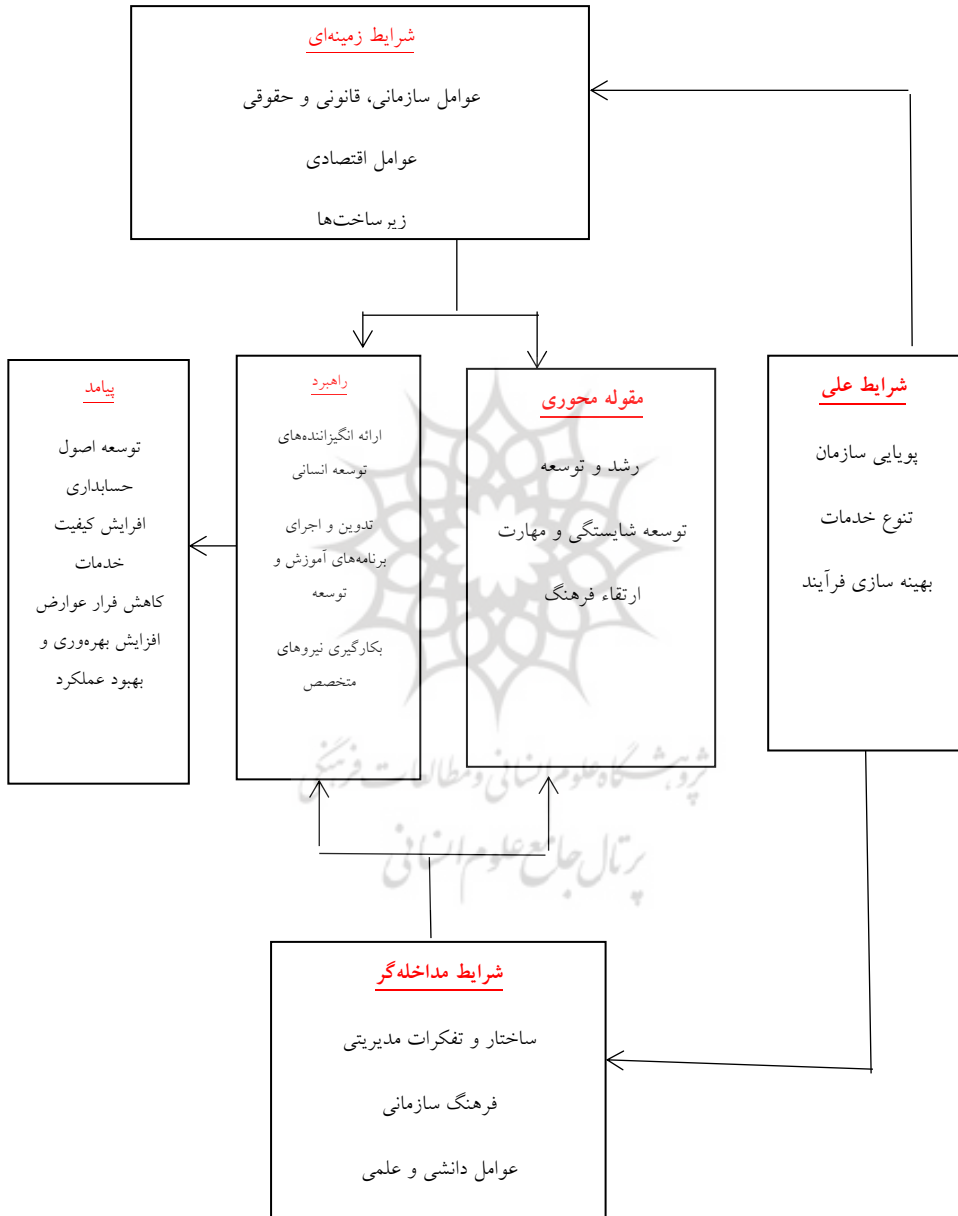
مقاله	شرح
ضعف محیط قانونی	ساختار دولتی و شبه خصوصی اقتصاد کشور
	رجحان شکل بر محتوا (رعایت صرف شکل قوانین و مقررات)
	شخصیت قانونی مستقل هر زیر مجموعه که منجر به ضعف های وظیفه ای و قانونی برای ارتباط حسابرسی داخلی مادر و زیر مجموعه ها
	عدم حمایت قوانین از جایگاه و منزلت حسابرسی داخلی
	عدم حمایت مدیریت ارشد از حسابرسی داخلی
	عدم وجود قدرت اجرایی و الزام آوری خروجی های حسابرسی داخلی
	عدم وجود قوانین حمایت کننده از حسابرسان داخلی در برابر پیامدهای حاصل از گزارشگری نتایج
	عدم وجود قوانین و مقررات کامل و مناسب
	عدم وجود قوانین دستورالعملهای مناسب در خصوص مسئولیتها و نقش حسابرسی داخلی در شهرداریها
	فقدان نظارت اثربخش توسط نهادهای ناظر
ضعف مکانیسم های مدیریتی	نبود الزامات قانونی مناسب در خصوص استفاده از خدمات حسابرسی داخلی
	ضعف رقابت بین مدیران و تیم حسابرسی داخلی سازمانهای گروه با مدیران و تیم حسابرسی داخلی شهرداری
	ضعف هماهنگ سازی و یکپارچگی رویه ها و فرآیندهای حسابرسی داخلی در سطح گروه به دلیل تنوع عملیات سازمانهای گروه
	عدم تدوین شاخصها و معیارهای مناسب برای حسابرسی داخلی
	ضعف الگوهای مناسب برای هماهنگ سازی فرآیندهای حسابرسی داخلی در سطح شهرداری و سازمانهای زیر مجموعه
	عدم وجود جلسات مستمر بر روی موضوعات و مطالب مهم جاری و آتی
	ضعف سیستم سازی و سازماندهی در حسابرسی داخلی
	عدم تزریق نگاه استراتژیک در حسابرسی داخلی و مأموریت های سازمانی
	شکاف میان اهداف کار حسابرسی با اهداف سازمان
	عدم استفاده از الگوهای بهینه برای مدیریت دانش و استناد در سطح سازمان های شهرداری
ضعف نهادسازی	عدم انتشار الگوهای بهینه توسط مراجع بالادستی
	عدم بررسی دوره های تضاد اهداف و رویکردها با بخشهای مختلف سازمان و سازمان های زیر مجموعه
	نبود انجمن حرفه ای حسابرسی داخلی با سابقه و فعال
	تقویت برنامه های انجمن های حرفه ای مرتبط با حسابرسی داخلی
	تزیل جایگاه انجمن حسابرسان داخلی ایران به یک مرکز آموزشی
	سابقه کم انجمن حسابرسان داخلی در ایران
	ضعف ارتباطات حرفه ای انجمن حسابرسان داخلی ایران با سازمانها و جامعه حسابرسی داخلی
	ضعف نقش آفرینی انجمن حسابرسان داخلی ایران در ارتقای این حرفه
	عدم بلوغ انجمنهای حرفه ای بخصوص انجمن حسابرسان داخلی
	عدم ترویج / تقویت مدارک حرفه ای مناسب بعنوان شاخصهای مهم مهارت حرفه ای
عدم تعامل با جامعه حرفه ای بین المللی	
ضعف مدیریت نیروی انسانی	عدم تعامل مناسب میان حسابرسی مستقل و حسابرسی داخلی
	عدم وجود برنامه ملون برای توسعه حرفه
	عدم وجود جایگاه مرجعیت حرفه ای برای انجمن حسابرسان داخلی ایران
	فقدان افراد دارای گواهینامه های حرفه ای
	نبود انجمن ها انهدادهای جایگزین برای حسابرسی داخلی
	ارجحیت دادن اعتماد و عدم توجه به مهارت و صلاحیت حرفه ای در پذیرش مسئولیت حسابرسی داخلی
	استفاده از نیروهای مازاد در سایر بخشها بعنوان نیروی حسابرسی داخلی
	بزرگ شدن تیم و اعضای حسابرسی داخلی
	ضعف در تعریف شرایط احراز مناسب برای سطوح مختلف حسابرسی داخلی
	ضعف در توسعه شرح شغلی مناسب برای سطوح مختلف حسابرسی داخلی
عدم اولویت به حسابرسی داخلی و قبول مسئولیت حسابرسی داخلی بصورت پاره وقت	
عدم تدوین روشهای جذب استخدام مناسب برای نیروهای حسابرسی داخلی	
نگاه گذرگاهی، مسافرخانه ای به حسابرسی داخلی در رویکرد نیروی انسانی	
انتخاب افراد بازنشسته به عنوان مدیر حسابرسی داخلی	
انتقال کارکنان در شرف بازنشستگی به واحد حسابرسی داخلی	
تأمین منابع انسانی بر اساس رابطه و نه شایستگی	

## جدول ۳: ضعف‌های حسابرسی داخلی در شهرداری‌ها

مقوله	شرح
	عدم یکارگیری مدیر حسابرسی داخلی با صلاحیت
	عدم جذب نیروهای نخبه به دلیل عدم جذابیت حسابرسی داخلی
	مدیریت استعدادهای و منابع انسانی بزرگ حسابرسی داخلی در سطح گروه
	انتخاب دقیق کارکنان بخش حسابرسی داخلی با توجه به تخصص و تجربه لازم
	انتقال مدیران یا کارکنان اجرایی سایر واحدها به عنوان مدیر حسابرسی
	ضعف الگوهای مناسب در زمینه مدیریت
	ضعف‌های حوزه منابع انسانی حسابرسی داخلی

بعد از این مرحله با نظریه داده بنیاد به ارائه الگوی مناسب حسابرسی داخلی شهرداری‌ها پرداخته می‌شود:

در استفاده از این تئوری، نظریه یا نظریاتی که وضعیت درحال وقوع را بررسی می‌کنند به صورت مصاحبه طراحی شده اند تا با پیشرفت اطلاعات توسط مصاحبه شونده مدیریت شوند. این روش جمع آوری اطلاعات به افراد این امکان را می‌دهد تا درک کامل تری از جوانب پژوهش داشته باشند و نقاط احتمالی را در صورت مهم بودن در نتیجه مطالعه پیشبینی کنند. این نکته به ایجاد نظریه‌های جدید یا ترکیبی از نظریه‌های موجود منجر می‌شود. فرایند اجرای پژوهش در مسیر پردازش نظریه داده بنیاد از پرسش‌های پژوهش، یادداشت برداری و گردآوری داده‌ها، تجزیه و تحلیل، نمونه‌گیری نظری و اشباع نظری، نگارش و تدوین تئوری و مقایسه متون تشکیل می‌شود. نظریه‌پردازی داده‌بنیان مبتنی بر ۳ نوع کدگذاری باز، محوری و انتخابی است کدگذاری انتخابی به عنوان مهم‌ترین مرحله نظریه داده بنیاد، بر اساس الگوی ارتباط شناسایی شده بین مقوله‌ها و زیر مقوله‌ها در کدگذاری باز و محوری، شروع می‌شود. به‌طور خلاصه، رویه تحلیل داده‌ها که منجر به خلق مدل نظری می‌شود؛ شامل شرایط علی شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، راهبردها و اقدامات و پیامدها هستند که پدیده اصلی یعنی حسابرسی داخلی شهرداری‌ها را تشریح می‌کنند. بنابراین، با بررسی مؤلفه‌های حاصل از مصاحبه با خبرگان که در مطالب پیشین بیان شده است، مدل به دست آمده در زمینه حسابرسی داخلی شهرداری‌ها که شامل مولفه‌های شناسایی شده است، به شکل زیر ارائه شده است:



شکل ۱: مدل حسابرسی داخلی شهرداری‌ها

با توجه به اینکه در مرحله مصاحبه با خبرگان، سؤالات مصاحبه بر اساس مدل پارادایمی تدوین شده بود، مصاحبه‌شوندگان نظرات خود در مورد اجزای تشکیل‌دهنده مدل را به‌طور کلی ارائه دادند که بر اساس آن و مطابق با ۶ بعد مدل، سنجه‌های مربوط به هر بعد تفکیک شده است. با این وجود با تحلیل‌ها و رفت‌وبرگشت‌هایی که صورت گرفت، تعدیلاتی در پاسخ‌های اولیه این افراد انجام شد. لذا، خط داستان و معیار انتخاب مفاهیم در هر یک از ابعاد مدل، مطابق با توضیحات زیر است. همچنین گزاره‌های بدست آمده در مدل پژوهش، در ادامه بیان شده است.

در این مدل، شرایط علی، عوامل ترغیب‌کننده و یا الزام‌آور برای بکارگیری مولفه‌های حساسی داخلی شهرداری‌ها می‌باشند، عواملی که ممکن است کمتر مورد توجه سازمان‌ها قرار گرفته باشند، اما در شرایط کنونی سازمان‌ها را ترغیب / مجبور کرده‌اند تا به توجه بیشتر در این پدیده روی آورند. لذا با این رویکرد، عواملی در این بخش مورد توجه قرار گرفته‌اند که از نظر تقدم زمانی و نیز شرایط الزام‌آوری بر پدیده اصلی تأثیر علی داشته باشند. در این پژوهش، مفاهیم دانش و توانمندی‌های موجود، شرایط فرهنگی و اجتماعی موجود، بودجه آموزش و توسعه مهارت، جذب و حفظ نیروی کار مجرب و متخصص، بهره‌گیری از منابع انسانی داخلی با توجه به نیازهای مهارتی حسابداران، تدوین و اصلاح سیاست‌ها و قوانین مرتبط با آموزش مهارت حسابرسان، اجرای قوانین و سیاست‌ها با رویکرد توسعه قابلیت‌های مهارتی، توسعه فرهنگ مبتنی بر یادگیری و نوآوری، آموزش مدیران در خصوص ارتقاء مهارت و توسعه قابلیت‌های مهارتی، تدوین برنامه‌های استراتژیک برای توسعه قابلیت‌های مهارتی، ارتباط و هماهنگی مؤثر بین برنامه‌های توسعه مهارت و برنامه‌های عملیاتی سازمان به عنوان مفاهیم علی حساسی داخلی شهرداری‌ها بدست آمده است. در نهایت، بر اساس گزاره‌های بدست آمده، شرایط علی در مدل این پژوهش عبارتند از: پتانسیل‌های موجود مهارت‌ها جهت توسعه، مشکلات منابع مالی و انسانی در توسعه مهارت، نقص سیاست‌ها و قوانین مرتبط با توسعه اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی، فرهنگ و نگرش مدیران، برنامه‌ریزی نظام‌مند و استراتژیک برای توسعه قابلیت‌ها.

شرایط زمینه‌ای، شرایط بستری (زیرساختی و روساختی) موجود برای حساسی داخلی شهرداری‌ها می‌باشند. شرایطی که می‌بایست برای موفقیت بهتر در مولفه‌های حساسی داخلی شهرداری‌ها، مورد توجه قرار گیرند. این شرایط اثرات مثبت یا منفی خاص و تعیین‌کننده‌ای بر اجرای فرایندها ندارند، بلکه جزء عواملی هستند که باید در ویژگی‌های فرایندها و ابزارهای مورد استفاده لحاظ شوند. در این پژوهش، مفاهیم تخصیص بودجه و سرمایه، مدیریت و برنامه‌ریزی، امکانات سخت‌افزاری موردنیاز، امکانات نرم‌افزاری موردنیاز، وضعیت مالی سازمان‌ها، شرایط حقوق و دستمزد، ضعف‌های دانشی، چارچوب‌های قانونی و مقرراتی، سیستم‌ها و فرآیندهای سازمانی با توجه به نیازهای توسعه قابلیت‌های مهارتی، مانیتورینگ و ارزیابی جهت بهبود و پیشرفت توسعه قابلیت‌ها به عنوان مفاهیم زمینه‌ای حساسی داخلی شهرداری‌ها بدست آمده است. در نهایت، بر اساس گزاره‌های بدست آمده، شرایط زمینه‌ای در مدل این پژوهش عبارتند از: مشکلات مدیریتی، زیرساخت‌ها، شرایط اقتصادی، عوامل سازمانی، قانونی و حقوقی، سیستم‌ها و فرآیندهای سازمانی.

بر خلاف شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر عبارت‌اند از شرایطی که بر حسابرسی داخلی شهرداری‌ها اثرات مثبت یا منفی دارند و می‌توانند اجرا و موفقیت آن را تسهیل و تسریع نمایند یا به‌عنوان محدودیت‌هایی منجر به اخلال در آن باشند. به همین دلیل مفهیمی در این بعد مدل قرار گرفته است که نسبت به شرایط خشی زمینه‌ای از این حیث متفاوت باشند. در این پژوهش، مفهیم شناخت ناکافی از قابلیت‌های توسعه، انگیزه ناکافی، تصمیمات دولتی، اثرات تصمیمات سیاسی، رشد روزافزون فناوری‌ها، عدم پویایی جامعه، استعداد، شرایط کاری، فرهنگ جامعه، فرهنگ سازمان به‌عنوان مفهیم مداخله‌ای حسابرسی داخلی شهرداری‌ها بدست آمده است. در نهایت، بر اساس گذاره‌های بدست آمده، شرایط مداخله‌گر در مدل این پژوهش عبارتند از: عوامل دانشی و علمی، عوامل دولتی و سیاسی، عوامل محیطی، عوامل فردی، فرهنگ.

در بعد پدیده اصلی، فرایندهای حسابرسی داخلی شهرداری‌ها که موضوع اصلی و مورد سؤال این تحقیق بوده است با توضیحات و جزئیات مرتبط در این بخش، تحلیل شده‌اند. در این پژوهش، مفهیم توسعه اقتصادی و علمی، بهبود مهارت حسابرسان، شناسایی شایستگی‌های مورد نیاز برای هر شغل، ارزیابی و توسعه شایستگی‌های حسابداران، ارتقاء مهارت‌های فنی و عملکردی حسابداران، شناسایی و تعیین ارزش‌ها و اصول ارتقا مهارت حسابرسان، جایگاه‌سازی ارزش‌ها و اصول در فرآیندها و تصمیم‌گیری‌ها، شناسایی نیازهای رهبری و مدیریت عالی، ارتقاء مهارت‌های جمعی در سطوح مختلف مهارت‌ها، ارزیابی و بازخورد به رهبران و مدیران، توسعه سیاست‌ها و راهکارهای افزایش شفافیت، آموزش حسابداران درباره مسائل امنیتی و حفاظت اطلاعات به‌عنوان مفهیم پدیده حسابرسی داخلی شهرداری‌ها بدست آمده است. در نهایت، بر اساس گذاره‌های بدست آمده، متغیرهای مربوط به پدیده در مدل این پژوهش عبارتند از: رشد مهارت، توسعه شایستگی و مهارت، ارتقاء فرهنگ، توسعه فکری، افزایش شفافیت.

در بعد راهبردها، کنش‌ها و فعالیت‌های اصلی که می‌تواند در موفقیت حسابرسی داخلی شهرداری‌ها راهگشا باشد مورد توجه قرار گرفت. فرق این بعد با پدیده اصلی در این است که مفهیم و مقوله‌های این بعد از نوع فرآیندی نیستند، بلکه از نوع اقدام بوده و به پیاده‌سازی راهبردهای حسابرسی داخلی شهرداری‌ها، کمک می‌کنند. در این پژوهش، مفهیم جذب حسابرسان، استراتژی‌های افزایش درآمد، تمرکز بر آموزش درست و استفاده از خروجی‌های دانشگاه، استفاده از مدیران متخصص، تحلیل نیازهای آموزشی و توسعه مهارت، طراحی و برنامه‌ریزی برنامه‌های آموزشی، اجرا و ارزیابی برنامه‌های آموزشی، شناسایی و انتخاب فناوری‌های نوین مناسب، اجرای پروژه‌های بهینه‌سازی فرآیندها با استفاده از فناوری‌ها، طراحی و اجرای برنامه‌های آموزشی برای استفاده از فناوری‌ها، طراحی و پیاده‌سازی سیستم پاداش و تشویق برای توسعه قابلیت‌های مهارتی، ارزیابی و اعتراض پاداش‌ها و تشویق‌ها، طراحی و اجرای سیستم مانیتورینگ عملکرد توسعه قابلیت‌ها، انجام ارزیابی و بازخورد به عملکرد توسعه قابلیت‌ها، بهبود و پیشرفت براساس نتایج ارزیابی به‌عنوان مفهیم راهبردهای حسابرسی داخلی شهرداری‌ها بدست آمده است. در نهایت، بر اساس گذاره‌های بدست آمده، راهبردها در مدل این پژوهش عبارتند از: تخصیص بودجه مناسب، بکارگیری نیروهای

متخصص، تدوین و اجرای برنامه‌های آموزش و توسعه، استفاده فناوری نوین در فرآیندها، ارائه انگیزاننده‌های توسعه مهارت، مانیتورینگ و ارزیابی بهبود و توسعه.

در نهایت در بعد پیامدها، نتایج و پیامدهای مورد انتظار اعم از ملموس و غیرملموس مورد توجه قرار گرفت. پیامدهای مورد انتظاری که می‌تواند در اثر اجرای فرایندها، اقدامات و راهبردهای حسابرسی داخلی شهرداری‌ها ایجاد شود. در این پژوهش، مفاهیم بهبود اقتصادی-علمی، افزایش رفاه جامعه، شناسایی نیازهای حسابداران، بهبود فرآیندها و سیستم‌ها برای افزایش کیفیت خدمات، اجرای فعالیت‌های افزایش رضایت مندی ارباب رجوع، توسعه مکانیسم‌ها برای شنیدن صدای مردم، بهبود فرآیندهای عملیاتی مهارت‌ها، استفاده از روش‌ها و ابزارهای مدیریت بهره‌وری، مدیریت و پیگیری عملکرد سازمان‌ها به منظور بهبود، شناسایی و ایجاد فرصت‌های شغلی داخل سازمان، توسعه برنامه‌های پیشرفت حرفه‌ای و ترقی حسابداران، تشخیص نیازهای منابع انسانی، توسعه برنامه‌ها و فعالیت‌های ارتقاء توانمندی‌های مهارتی مهارت، تسهیل و ترویج تعاملات بین سازمان‌ها به عنوان مفاهیم پیامدی حسابرسی داخلی شهرداری‌ها بدست آمده است. در نهایت، بر اساس گزاره‌های بدست آمده، پیامدها در مدل این پژوهش عبارتند از: افزایش توسعه اصول حسابرسی داخلی، افزایش کیفیت خدمات ارائه شده، رضایتمندی حسابداران و ارتقاء مشارکت، افزایش بهره‌وری و بهبود عملکرد، ایجاد فرصت مهارت، ارتقاء توانمندی‌های مهارتی.

## ۵. بحث و نتیجه گیری

شهرداری‌ها یکی از مهم‌ترین سازمان‌ها می‌باشند که دارای مشخصه‌هایی متفاوت از انواع سازمان‌ها هستند. این نهاد از یک طرف دارای منافع عمومی و از طرفی دیگر، دارای سطح درآمد بالاست. دو بخش عمده فعالیت‌های مرتبط با حسابرسی داخلی شهرداری‌ها، ارزیابی کنترل‌های داخلی شهرداری و ارزیابی اثربخشی عملیات آن است. حسابرسی داخلی طراحی و اجرای کنترل‌های داخلی، مواردی از جمله فرآیندهای مالی و عملیاتی را ارزیابی می‌کند تا اطمینان حاصل شود که آنها به طور مؤثر و کارآمد عمل می‌کنند و اطمینان معقولی را در مورد دستیابی به اهداف شهرداری‌ها به عنوان یک سازمان خدماتی مردم مدار ارائه می‌دهند. این شامل ارزیابی فرآیندهای مدیریت ریسک شهرداری، گزارشگری مالی و انطباق با قوانین و مقررات است. هدف از این پژوهش شناسایی نقاط ضعف حسابرسی داخلی شهرداری‌ها بر اساس مطالعه متون تخصصی و نظرخواهی از خبرگان آشنا با حسابرسی داخلی شهرداری‌ها و سپس ارائه الگویی برای حسابرسی داخلی شهرداری‌ها بود. در مرحله اول ۲۰ نقطه ضعف اصلی و ۲۱۷ نقطه ضعف فرعی شناسایی شد. بعد از این مرحله مدل مناسب حسابرسی داخلی شهرداری‌ها ارائه شد. مدل حسابرسی داخلی شهرداری‌ها بر اساس مدل راهبردی استخراج شده، به شرح ذیل می‌باشد:

شرایط زمینه‌ای (شامل: عوامل سازمانی، قانونی و حقوقی، عوامل اقتصادی و زیرساخت‌ها)

شرایط علی (شامل: پویایی سازمان، تنوع خدمات و بهینه سازی فرآیند)

مقوله محوری (پدیده) حسابرسی داخلی شهرداریها (شامل: رشد و توسعه، توسعه شایستگی و مهارت، ارتقاء فرهنگ)

اقدامات و راهبردهای حسابرسی داخلی شهرداریها (شامل: ارائه انگیزاننده‌های توسعه انسانی، تدوین و اجرای برنامه‌های آموزش و توسعه و بکارگیری نیروهای متخصص).

پیامدهای حسابرسی داخلی شهرداریها (شامل: توسعه اصول حسابداری، افزایش کیفیت خدمات، کاهش فرار عوارض و افزایش بهره‌وری و بهبود عملکرد)

شرایط مداخله‌گر (شامل: ساختار و تفکرات مدیریتی، فرهنگ سازمانی و عوامل دانشی و علمی)

موارد فوق نشاندهنده این است که دستیابی به یک سیستم حسابرسی داخلی مناسب موضوعی بسیار گسترده است که از عوامل زیادی تأثیر پذیر است که هر یک از این عوامل نیازمند برنامه‌ریزی‌های دقیق و مدونی جهت دستیابی است. نتایج پژوهش حاضر تا حد زیادی موید پژوهش‌های مولانیا و همکاران (۱۴۰۲)؛ باباجانی و همکاران (۱۴۰۱)؛ کریم نیا (۱۴۰۱)؛ شاپولی و همکاران (۲۰۲۳)؛ تلگرای و سلمانی (۲۰۲۲)؛ ام بیو و باراک (۲۰۱۷) و آکمن و مارکس (۲۰۱۶) است.

پیشنهاد مهم پژوهش حاضر این است که ابتدا مطالعات دقیقی در رابطه با تجربیات حسابرسی داخلی شهرداری‌ها در کشورهای موفق و سازمان‌های موفق صورت گیرد و سپس به آموزش کارکنان پرداخته شود و در نهایت با برنامه‌ریزی‌های دقیق در جهت انجام حسابرسی داخلی بدون ضعف گام برداشته و حتماً دستورالعملی جداگانه با در نظر گرفتن تمامی نقاط ضعف احتمالی، برای حسابرسی داخلی شهرداری‌ها ارائه نمایند. با توجه به تعداد زیاد مشکلات در حسابرسی داخلی شهرداری‌ها نیاز است که جلسات متعدد در خصوص رفع این مشکلات برگزار شود و دایره‌ای برای تدوین استانداردهای حسابرسی داخلی در شهرداری‌ها ایجاد گردد. همکاری حسابرسی داخلی با تیم مالی و دارا بودن قدرت مشاوره باید توسط مدیریت مورد توجه قرار گیرد. با توجه به حساسیت وظایف شهرداری‌ها این پژوهش برای بهبود نظارت و مدیریت ریسک شهرداری‌ها دارای ارزش است. همچنین تأثیر مدل حسابرسی داخلی شهرداری‌ها بر متغیرهای دیگری همچون کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی و ارزش و اعتبار نظام اقتصادی موضوعی است که می‌تواند در تحقیقات آتی مورد پژوهش قرار گیرد. یکی از محدودیت‌های پژوهش دسترسی به خبرگان بود که سبب طولانی شدن زمان تحقیق شد.

### منابع فارسی

احمدی، شهرزاد، و خوزین، علی. (۱۴۰۰). بررسی تأثیر تصمیم‌گیری اخلاقی، افشاگری و نیم رخ شخصیت آیسنک در شدت اخلاقی ادراک شده توسط حسابداران بخش عمومی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰(۴۰)، ۲۳۱-۲۱۷.

اردستانی رستمی محمدرضا، گیلانی نیای صومعه سرائی بهنام، صمدی لرگانی محمود، پورعلی محمد رضا. (۱۴۰۳)، ارائه الگوی کیفیت حسابرسی داخلی مبتنی بر فرهنگ سازمانی و اخلاق حرفه ای. دانش حسابرسی؛ ۲۴ (۹۴): ۳۷۸-۳۴۹.

اسلامزاده، امید، حاجی‌نژاد، ابوالفضل، زارع، پریسا، صفاری، مهدی، (۱۴۰۰)، کنترل‌های داخلی در بخش عمومی (دیدگاه نظری)، تهران: انتشارات ترمه.

امری، عمران، شورورزی، محمدرضا، نوری توپکانلو، زهرا. (۱۴۰۲). بررسی و تبیین رابطه بین حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۴(۵۳)، ۲۹۱-۳۰۴.

بابا جانی، بولو، قربانی زاده، وجه الله، جوادی پور. (۱۴۰۱). چارچوب ارزیابی عملکرد کمیته حسابرسی با استفاده از روش فراترکیب. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۴(۵۶)، ۱-۵۰.

باباجانی، جعفر، تقوی فرد، قنبریان علویجه. (۱۴۰۱). الگویی برای نظارت مالی در شهرداری‌های کلان شهرهای ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۹(۱)، ۲۶-۵۸.

باباجانی، خنکا، عبدالخالق. (۱۳۹۱). ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان شهرها برای ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۳۳(۱۰)، ۳۹-۷۲.

باباجانی، دوست جباریان. (۱۳۹۶). الگویی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۲۱(۶)، ۱۴۳-۱۵۶.

باباجانی، جعفر، بولو، قاسم، محمدرضاخانی، وحید. (۱۳۹۹). طراحی الگوی قابلیت حسابرسی داخلی در نهادهای بخش عمومی ایران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۲۷(۳۴)، ۱۲۷-۱۴۳.

بهبهانی نیا، پریسا سادات، اروجی کمال آباد، فاطمه. (۱۴۰۲)، اثر پیاده سازی سیستم کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی و حکمرانی خوب در سازمان‌های بخش عمومی. دانش حسابرسی. ۲۳ (۹۱): ۱۲۹-۱۴۳.

بهبهانی نیا، پریسا سادات، اروجی کمال آباد، فاطمه. (۱۴۰۲)، اثر پیاده سازی سیستم کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی و حکمرانی خوب در سازمان‌های بخش عمومی. دانش حسابرسی. ۲۳ (۹۱): ۱۲۹-۱۴۳.

حیدریان، ناصح، فاطمی، عادل، گرد، عزیز. (۲۰۱۵). ارزیابی سازگاری محتوای بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها با عنوان اصل حساب‌های مستقل، با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌های ایران. دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۲(۱)، ۹۳-۱۰۲.

خوشبخت، اسماعیل؛ تائبی نقدری، امیرحسین؛ زینلی، حدیث. (۱۴۰۱). دینداری، اخلاق حرفه‌ای حسابداران و

تقلب‌های گزارشگری مالی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۴(۵۳)، ۲۲۳-۲۵۴.

دلبری راغب، اسماعیل زاده. علی، (۲۰۲۳). مدل کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۵(۵۷)، ۶۹-۹۸.

دیباکیا پریا، شکری چشمه سبزی اعظم، مرادزاده فرد مهدی. (۱۴۰۰). تاثیر آگاهی و قضاوت اخلاقی حسابداران در تمایل به گزارش تخلفات مالی با تاکید بر نقش تعدیل گر شدت اخلاقی درک شده. نشریه حسابداری ارزشی و

رفتاری. ۶ (۱۲). ۲۱۲-۱۶۸.

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

طباطبایی حکیم سید محمدرضا، گرکز منصور، عبدلی محمدرضا. (۱۴۰۰). ارائه الگوی اثرگذاری تورش رفتاری اتکا و تعدیل بر قضاوت حسابرسان بورس تهران. فصلنامه اقتصاد بانکداری اسلامی. ۱۱ (۳۸). ۳۴۳-۳۸۸.

عبداللهی، فرشته، رحمانی نیا، احسان، یعقوب نژاد، احمد، جعفرنژاد چقوشی، احمد. (۱۴۰۲). ارائه مدل توسعه حرفه حسابرسی داخلی با استفاده از تحلیل معادلات ساختاری. دانش حسابرسی؛ ۲۳ (۹۳): ۳۹۰-۴۰۷.

گرمشاهی، بهنام، فاضل، امیر. (۱۴۰۳). بررسی تاثیر ظرفیت جذب دانش بر حسابرسی داخلی و عملکرد شرکتی مبتنی بر ارزیابی متوازن. دانش حسابرسی؛ ۲۴ (۹۵): ۱۰۰-۱۲۹.

کریم نیا. (۱۴۰۱). نظام مدیریت مالی شهرداری تهران: آسیب‌شناسی و راهکارها در پرتو مطالعه تطبیقی ده شهر لندن، زوریخ، نیویورک، تورنتو، اوکلند، وین، پکن، توکیو، دوی و استانبول. پژوهش‌های حقوقی. ۲۱ (۵۱): ۵۱۳-۵۴۴.

گرمسیری، صدیقه، طالب نیا، قدرت الله، نیکومرام، هاشم، و کیلی فرد، حمیدرضا. (۱۴۰۳). ارائه الگوی کیفیت حسابرسی داخلی در چارچوب نظام راهبری شرکتی با تمرکز بر مدل کوزو. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۳ (۵۰): ۳۷۰-۳۵۷.

مکاری، هاشم، میرعرب، سیدعلیرضا، طباطبایی. (۲۰۲۳). رابطه سطح دانش و اندازه شرکت با روابط بین مشغله حسابررس و کیفیت حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۲ (۴۶): ۱۰۵-۱۴۰.

موسوی گوکی سیدعلی، غنایی چمن آباد علی، باقرپور ولاشانی محمدعلی، صالحی مهدی. (۱۴۰۰). تیپ شخصیتی و تردید حرفه‌ای: آیا واقعاً حسابرسان مستقل رفتار می‌کنند؟ دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. ۱۴۰۰؛ ۶ (۱۲): ۱۶۵-۱۲۶.

نوش فر، علی داد، محسنی، عبدالرضا، قاسمی، مصطفی. (۱۴۰۱). فرا تحلیل عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی. حسابداری دولتی، ۸ (۲): ۱۴۳-۱۶۶.

نیک بخت، محمدرضا، قدس حسن آباد، مریم. (۱۳۹۸). ارائه مدل ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در ایران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹ (۳): ۱۰۱-۱۲۱.

## References

- Ackermann, C., & Marx, B. (۲۰۱۶). Internal audit risk management in metropolitan municipalities. Risk, Governance & Control: Financial Markets and Institutions, ۶(۳), ۴۵-۵۱.
- Albawwat, I. E., AL-HAJAIA, M. E., & AL FRIJAT, Y. S. (۲۰۲۱). The Relationship Between Internal Auditors' Personality Traits, Internal Audit Effectiveness, and Financial Reporting Quality: Empirical Evidence from Jordan. The Journal of Asian Finance, Economics and Business, ۸(۴), ۷۹۷-۸۰۸.
- Ayanga, B. N., & Bagina, R. W. (۲۰۱۹). The Effect of Internal Control Systems on Financial Performance in the Kassena Nankana Municipality, Upper East Region. Asian Journal of Economics, Business and Accounting, ۱۰(۱), ۱-۱۳.
- Barr-Pulliam, D., Eulerich, M. and Ratzinger-Sakel, N. (۲۰۲۴), "The effect of the internal audit function's perceived assurance versus advisory purpose on the external auditor's reliance decision", Managerial Auditing Journal, Vol. ۳۹ No. ۲, pp. ۱۳۸-۱۶۵.
- Botha, L. M., & Wilkinson, N. (۲۰۱۹). A framework for the evaluation of the perceived value added by internal auditing. Meditari Accountancy Research. ۴(۳), ۲۷-۳۹.

- Elmaasrawy, H.E. and Tawfik, O.I. (۲۰۲۴), "Impact of the assertive and advisory role of internal auditing on proactive measures to enhance cybersecurity: evidence from GCC", *Journal of Science and Technology Policy Management*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print.
- Gaosong, Q., & Leping, Y. (۲۰۲۱). Measurement of internal audit effectiveness: construction of index system and empirical analysis. *Microprocessors and Microsystems*, ۱۰۴۰۴۶.
- Hunt, N. C., Curtis, M. B., & Rixom, J. M. (۲۰۲۲). Financial priming, psychological distance, and recognizing financial misreporting as an ethical issue: The role of financial reporting responsibility. *Accounting, Organizations and Society*, ۱۰۱۳۴۹.
- Husain, T. (۲۰۱۹). An Analysis of Modeling Audit Quality Measurement Based on Decision Support Systems (DSS). *measurement*, ۲۷۵, ۳۱۰-۳۲۶.
- Lobo, G. and. Zhao, Y. (۲۰۱۲). "Relation between Audit Effort and Financial Report Misstatements". *The Accounting Review*, In-Press.
- Mbewu, B. W., & Barac, K. (۲۰۱۷). Effective internal audit activities in local government: fact or fiction?. *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, ۱۹(۱), ۱۵-۳۳.
- Nerantzidis, M., Pazarskis, M., Drogalas, G. and Galanis, S. (۲۰۲۲), "Internal auditing in the public sector: a systematic literature review and future research agenda", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. ۳۴ No. ۲, pp. ۱۸۹-۲۰۹.
- Shuwaili, A.M.J., Hesarzadeh, R. and Bagherpour Velashani, M.A. (۲۰۲۳), "Designing an internal audit effectiveness model for public sector: qualitative and quantitative evidence from a developing country", *Journal of Facilities Management*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print.
- Sujan M, Smith-Frazer C, Malamateniou C, et al. (۲۰۲۳), Validation framework for the use of AI in healthcare: overview of the new British standard BS۳۰۴۴۰. *BMJ Health Care Inform*, doi:۱۰.۱۱۳۶/bmjhci-۲۰۲۳-۱۰۰۷۴۹
- Tlegray, J., & Selemani, Z. (۲۰۲۲). The Impact of Internal Audit Practices on Financial Management of Local Government Authorities: The Case of Morogoro Municipality in Tanzania. *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, ۲۶۳-۲۷۲.
- Vinnari, E., & Skærbæk, P. (۲۰۱۴). The uncertainties of risk management: A field study on risk management internal audit practices in a Finnish municipality. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, ۲۷(۳), ۴۸۹-۵۲۶.