



Reviewing the Internal Audit Literature in the Public Sector: A Bibliometrics Study

Bitá Mashayekhi^{*1}, Milad Samavat², Amin Jahangard³

1- Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management, Tehran University, Tehran, Iran.

2- M.Sc. Student, Department of Accounting, Faculty of Management, Tehran University, Tehran, Iran. (samavatmilad@gmail.com).

3- M.Sc. Student, Department of Accounting, Faculty of Management, Tehran University, Tehran, Iran. (amin.jahangard.acc@gmail.com).

Corresponding Author:

Bitá Mashayekhi
Email: mashayekhi@ut.ac.ir

Received: 2022/10/03

Accepted: 2023/03/06

How to Cite:

Mashayekhi, B; Samavat, M; Jahangard, A; (2023). Reviewing the Internal Audit Literature in the Public Sector: A Bibliometrics Study, *Governmental Accounting*, 9 (18), 207-226.

ABSTRACT

Subject and Purpose: The main objective of this research paper is to identify the most frequent and influential topics in the "internal audit in the public sector" literature. We also identify the most influential articles, journals, authors, and countries and provide the co-occurrence network of authors, institutions, and countries.

Research Method: We applied a bibliometrics approach to assessing 141 research papers on "internal audit in the public sector" from 1993 to 2023 that we obtained from the Scopus database. We did so by using a bibliometric analysis via the R's bibliometrics package.

Research Findings: Our findings indicate that there is an increasing trend in the number of research studies on the "internal audit in the public sector" line of research. Although we document that concepts such as Corporate Governance, Internal Audit Effectiveness, Internal Controls, Accountability, Audit Committee, and Risk Management are among the most frequent keywords in this line of research that form the conceptual map of this research topic, this line of research is still underdeveloped and needs to be further researched.

Conclusion, Originality and Its Contribution to the Knowledge: We contribute to the existing literature on the "internal audit in the public sector" by providing the conceptual map of prior studies through a bibliometric analysis. We also guide future research on this topic by identifying the underdeveloped areas of research in this line of research.

Keywords: Internal Audit, Public Sector, Bibliometric Analysis, Scopus.

JEL Classification: H83, M42.



«مقاله پژوهشی»

مروری بر تحقیقات حسابرسی داخلی در بخش عمومی: تجزیه و تحلیل کتاب‌سنجی

بیبا مشایخی^۱، میلاد سماوات^۲، امین جهانگرد^۳

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هدف غایی این مقاله، شناسایی موضوعات پرتکرار و تأثیرگذار در حوزه حسابرسی داخلی در بخش عمومی و همچنین شناخت مؤثرترین مقالات، مجلات، نویسندگان و کشورها، به همراه شبکه همکاری میان پژوهشگران، مراکز پژوهشی و کشورها است.

روش پژوهش: ۱۴۱ مقاله مستخرج از پایگاه داده‌های اسکوپوس در حوزه حسابرسی داخلی در بخش عمومی در دوره سی ساله از ۱۹۹۳ تا ۲۰۲۳ با استفاده از بسته Bibliometrix، در محیط آر (R) مورد تجزیه و تحلیل کتاب‌سنجی قرار گرفته است.

یافته‌های پژوهش: نتایج پژوهش، نشانگر روند روبه افزایش تولیدات علمی در رابطه با حسابرسی داخلی در بخش عمومی است. در حالی که مفاهیمی از جمله حاکمیت شرکتی، اثربخشی حسابرسی داخلی، کنترل‌های داخلی، پاسخگویی، کمیته حسابرسی و مدیریت ریسک به عنوان پر تکرارترین کلیدواژه‌ها، در شکل‌دهی به ساختار مفهومی این حوزه پژوهشی نقش با اهمیتی ایفا می‌کنند، این حوزه همچنان مستعد توسعه در پژوهش‌های آتی هستند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: دانش‌افزایی اصلی این پژوهش، پیرامون ارائه ساختار مفهومی پژوهش‌های انجام شده در حوزه حسابرسی داخلی در بخش عمومی از طریق تجزیه و تحلیل کتاب‌سنجی است. همچنین، این پژوهش با ارائه تصویر جامعی از وضعیت فعلی پژوهش‌های حسابرسی داخلی در بخش عمومی، می‌تواند زمینه را برای پژوهش‌های آتی مشخص سازد، زیرا موضوعاتی را شناسایی می‌کند که در این حوزه به میزان زیادی توسعه یافته‌اند و در عین حال موضوعات نوظهوری را هم معرفی می‌کند که همچنان نیازمند مطالعات بیشتری هستند.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی داخلی، بخش عمومی، تجزیه و تحلیل کتاب‌سنجی، اسکوپوس.

طبقه‌بندی موضوعی: H83, M42.

۱- دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران.
۲- دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. (samavatmilad@gmail.com)
۳- دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. (amin.jahangard.acc@gmail.com)

نویسنده مسئول:

بیبا مشایخی

رایانامه:

mashaykhi@ut.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۷/۱۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۲/۱۵

استناد به مقاله:

مشایخی، بیبا؛ سماوات، میلاد؛ جهانگرد، امین، (۱۴۰۲)، مروری بر تحقیقات حسابرسی داخلی در بخش عمومی: تجزیه و تحلیل کتاب‌سنجی، حسابداری دولتی، ۹ (۱۸)، ۲۲۶-۲۰۸.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۲. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)



مقدمه

هیأت مدیره و کمیته حسابرسی در خصوص کفایت و اثربخشی سیستم‌ها، روش‌ها و کنترل‌های مدیریتی صورت می‌پذیرد (آیلا و میچل^۴، ۲۰۱۴). حسابرسی داخلی هم به دولت یا وزارتخانه‌های آن و همچنین قوه مقننه اطمینان می‌دهد که از بودجه عمومی دولت به درستی استفاده می‌شود (دایموند^۵، ۲۰۰۲). افزون بر این، حسابرسی داخلی، با افزایش توانایی شهروندان برای پاسخگو نگاه داشتن نهادهای شاغل بخش دولتی، حاکمیت شرکتی (یا همان حکمرانی سازمانی در بخش دولتی) را تقویت می‌کند (پلتیر و تاپوف^۶، ۲۰۱۶)، و این در حالی است که حاکمیت شرکتی خوب در سازمان‌های دولتی، شامل ارزش‌ها، اهداف و راهبردهای اخلاقی، رفتار اخلاقی مناسب در رأس سازمان و کنترل‌های داخلی اثربخش است (گایدنس^۷، ۲۰۱۲). در نهایت، حسابرسی داخلی در بخش عمومی در راستای کنترل بر اقدامات کارکنان واحد مالی و اعمال نظارت کافی برای اطمینان از رعایت قوانین و مقررات مربوط دولتی به کار گرفته می‌شود (تابار^۸، ۲۰۱۶).

اهمیت مسئولیت‌مدیریت در بخش عمومی و سازمان‌های دولتی به منظور حفظ سیستم اثربخش کنترل‌های داخلی و نقش حسابرسی داخلی در آن، موضوعی تازه در ادبیات نیست (داوست و موریس^۹، ۱۹۸۱). طی سال‌های گذشته، تعداد مطالعات در مورد حسابرسی داخلی در بخش دولتی افزایش یافته است (هی و کوردری^{۱۰}، ۲۰۱۸؛ میتی^{۱۱} و همکاران، ۲۰۲۱). مروری بر مطالعات یادشده نشانگر تعدد و تنوع موضوعی در پژوهش‌های صورت گرفته در این حوزه در سال‌های گذشته است. مطالعات انجام شده در زمینه حسابرسی داخلی در بخش عمومی، جنبه‌های مختلفی را در نظر گرفته‌اند برخی از این مطالعات به بررسی نقش حسابرسی داخلی در حاکمیت شرکتی خوب می‌پردازند. در این گروه از پژوهش‌ها، برخی بر اتخاذ بهترین شیوه‌های حاکمیت شرکتی در بخش عمومی تأکید دارند (راینستاین و همکاران^{۱۲}، ۲۰۱۴). گروهی به مفهوم حمایت از سهامداران می‌پردازند (عالم و همکاران^{۱۳}، ۲۰۱۹). تعدادی به حفظ مشروعیت و اعتماد در سازمان (به عنوان نمونه، توماسون^{۱۴}، ۲۰۱۸) و گروهی نیز به رعایت مقررات و رویه‌های حسابرسی داخلی و تأثیر آن بر شفافیت و مسئولیت‌پذیری سازمان‌ها (به عنوان مثال، جونز و بیٹی^{۱۵}، ۲۰۱۵؛ آکرمن^{۱۶} و همکاران، ۲۰۱۶) می‌پردازند. گروه دیگری از مقالات در این حوزه، نقش حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک سازمان‌های دولتی را مطالعه می‌کنند (آکرمن و مارکس^{۱۷}، ۲۰۱۶؛

امروزه شرکت‌های سهامی با تعداد چشمگیری از ذینفعان روبرو بوده و بنابراین نیازمند اعمال کنترل‌های زیادی هستند که بتوانند از مصرف درست منابع شرکت و عدم تضییع حقوق این ذینفعان اطمینان حاصل کنند. تلاش‌های زیادی نیز در این رابطه، در بخش خصوصی صورت گرفته و حسابرسی داخلی به عنوان یکی از سازوکارهای داخلی حاکمیت شرکتی، توانسته است نقش ارزنده‌ای در این رابطه، ایفا کند. به طور مشابه، حسابرسی داخلی نقش بسیار مهمی در بخش عمومی ایفا می‌کند. با توجه به اینکه سازمان‌ها و مؤسسات دولتی زیادی در بخش عمومی فعال هستند و با توجه به حضور گروه بزرگی از ذینفعان برای این سازمان‌ها و مؤسسات که تعداد آنها در مقایسه با شرکت‌های سهامی در بخش خصوصی بسیار بیشتر است، مساله تأمین منافع و جلوگیری از تضییع حقوق آنها، توجه بسیار زیادی را می‌طلبد. در واقع هر فعالیتی که در بخش عمومی و به طور خاص در بخش دولتی انجام می‌شود، از کوچک‌ترین مسائل همچون جمع‌آوری زباله‌ها (توسط شهرداری‌ها) تا بزرگ‌ترین مسائل (چون تصمیمات کلان اقتصادی در وزارت امور اقتصادی و دارایی) که بر عموم مردم تأثیر می‌گذارد و انجام آنها، مستلزم صرف منابع عظیمی است (فریدبرگ و لوترین^۱، ۲۰۰۱). بنابراین مسئله پاسخگویی در سازمان‌هایی که درگیر اینگونه مسائل هستند و نظارت بر عملکرد آنها از اهمیت بسیار زیادی برخوردار است. همچنین، حصول اطمینان از مصرف درست و بهینه منابع یادشده و رعایت کامل قوانین و مقررات در این خصوص، مورد توجه بیشتری قرار می‌گیرد که این خود دوباره بر اهمیت نقش حسابرسی داخلی در این سازمان‌ها تأکید می‌کند.

در ادبیات دانشگاهی، پژوهش‌های چشمگیری نیز به موضوع حسابرسی داخلی در بخش خصوصی معطوف شده است. این در حالی است که به نظر می‌رسد این موضوع در بخش عمومی تا حدود زیادی مغفول مانده است (نراتزیدنس و همکاران^۲، ۲۰۲۲). حسابرسی داخلی به نظارت بر طراحی و عملکرد مناسب سیاست‌ها و رویه‌های کنترلی در سازمان‌های دولتی کمک کرده و از این طریق محیط کنترل کلی را بهبود می‌بخشد (انجمن مدیران مالی دولتی^۳، ۲۰۲۰). کمک حسابرسی داخلی به بهبود محیط کنترلی در سازمان‌های فعال در بخش دولتی، از طریق اطمینان بخشی به

10. Hay & Cordery
11. Mattei
12. Reinstein, Abdolmohammadi, Tate, and Miller
13. Alam, Said, and bin Abd Aziz
14. Thomasson
15. Jones and Beattie
16. Ackermann, Marx and Fourie
17. Ackerman and Marx

1. Friedberg & Lutrin.
2. Nerantzidis, M; Pazarskis, M; Drogalas, G; & Galanis, S.
3. Government Finance Officers Association (GFOA)
4. Abela & Mitchell
5. Diamond
6. Pelletier and Tophoff
7. Guidance
8. Tabar
9. Dowsett & Morris

پاسخگویی عملیاتی و مالی را ارتقا بخشیده و زمینه لازم برای بهبود مستمر حسابداری داخلی در این نهادها را فراهم آورد. به منظور کسب شناخت عمیق‌تر از پژوهش‌ها در حوزه حسابداری داخلی در بخش عمومی و آشنایی با ساختار مفهومی مطالعات صورت گرفته در این حوزه، مروری سیستماتیک بر مطالعات یادشده، ضروری به نظر می‌رسد. بتازگی ماتی^۸ و همکاران (۲۰۲۱) و نرانزیدنس و همکاران (۲۰۲۲)، ادبیات صورت گرفته در رابطه با حسابداری داخلی در بخش عمومی را مورد بررسی قرار داده‌اند، هرچند، مطابق بررسی‌های انجام شده در پژوهش حاضر، هیچ گونه بررسی ادبیات از طریق محاسبات (CLR)^۹ از طریق روش‌هایی چون تجزیه و تحلیل کتاب‌سنجی در این حوزه صورت نگرفته است. پژوهش حاضر، به منظور پوشش خلاء ادبیات در این حوزه و همچنین در پاسخ به پیشنهاد صورت گرفته توسط حبیب (۲۰۲۲)^۴، که بر نیاز به انجام پژوهش‌های کتاب‌سنجی بیشتر در زمینه حسابداری، تأیید کرده است. بنابراین، هدف از انجام این پژوهش، شناسایی موضوعات با الگوهای پرتکرار و تأثیرگذار در حوزه حسابداری داخلی در بخش عمومی، مؤثرترین مقالات، مجلات، نویسندگان، کشورها و ساختار همکاری بین نویسندگان، مراکز پژوهشی و کشورها است. در این راستا، پرسش‌های اصلی این پژوهش به شرح زیر مطرح می‌شود:

۱. کدام موضوعات اصلی، ساختار مفهومی پژوهش‌های حسابداری داخلی در بخش عمومی را شکل می‌دهند؟
۲. در پژوهش‌های حسابداری داخلی در بخش عمومی، کدام موضوعات به اندازه کافی توسعه یافته و کدام در حال توسعه بوده و نیازمند مطالعات بیشتری هستند؟
۳. مؤثرترین مقالات، نویسندگان، مجلات و کشورها در حوزه پژوهشی حسابداری داخلی در بخش عمومی، کدامند؟
۴. ساختار همکاری میان نویسندگان، مراکز پژوهشی و کشورها در انجام پژوهش‌های حسابداری داخلی در بخش عمومی به چه صورت بوده است؟

به منظور دستیابی به هدف پژوهش و پاسخ به پرسش‌های آن، از رویکرد CLR استفاده می‌شود که پژوهشگر را در مراحل انتخاب، فیلتر (پالایش) و تجزیه و تحلیل حجم بالایی از پژوهش‌های منتشر شده، یاری می‌کند (مورتسون و ویدگن، ۲۰۱۶). در این پژوهش، اطلاعات لازم از پایگاه داده‌های

کوئتری^۱، ۲۰۱۶؛ پولیتیز^۲، ۲۰۱۸). گروه دیگری از پژوهش‌ها به بررسی عوامل موثر بر اثربخشی عملیاتی حسابداری داخلی در بخش عمومی پرداخته‌اند (ماگرین و مالفیس^۳، ۲۰۱۰؛ آلزبان و گویلیام^۴، ۲۰۱۴؛ تاکی^۵ و همکاران، ۲۰۱۶). کیفیت حسابداری داخلی و نقش شایستگی و صلاحیت حسابرسان داخلی در این رابطه، در گروه دیگری از مطالعات بررسی شده است (آیکینز^۶، ۲۰۱۳؛ نوردیونو و گامایونی^۷، ۲۰۱۸). بخش دیگری از مقالات این حوزه، به مطالعه نقش حسابداری داخلی در تغییرات سازمانی (به عنوان نمونه، کیدرون^۸ و همکاران، ۲۰۱۶) و چگونگی کمک آن به بهبود عملکرد خدمات و فعالیت‌های موسسه دولتی (به عنوان نمونه، آیکینز، ۲۰۱۱، ۲۰۱۵)^۹ پرداخته‌اند گروهی دیگر از مقالات این حوزه نیز تأثیر حسابداری داخلی بر مدیریت منابع مالی سازمان را بررسی کرده‌اند (دل روسیو مورنو-انگویکس^{۱۰} و همکاران، ۲۰۱۷؛ هیرلیمانا^{۱۱}، ۲۰۱۸).

برخی پژوهش‌های ایرانی نیز تا حدودی به موضوع حسابداری داخلی در بخش عمومی پرداخته‌اند. به عنوان نمونه، باباجانی و بابایی (۱۳۸۹) نشان دادند که استقرار حسابداری داخلی و راه‌اندازی کمیته حسابداری در دانشگاه‌ها به ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی منجر می‌شود. رحمانی و قشقایی (۱۳۹۳) بر ضرورت و ارزش آفرینی استقرار واحد حسابداری داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران، تأکید کردند. حسینی و همکاران (۱۳۹۵) نشان دادند که بر اساس الگوی قابلیت حسابداری داخلی بخش عمومی، حسابداری داخلی دانشگاه‌های علوم پزشکی ایران و تهران در سطوح آغازین و زیرساختی قرار دارند. فتحی عبدلهی و آقایی (۱۳۹۶) اثربخشی حسابداری داخلی را در مدیریت سازمان‌های دولتی مورد ارزیابی قرار داده و چالش‌های آن را بررسی کردند و به این نتیجه دست یافتند که میزان رعایت با استانداردهای حسابداری حرفه‌ای، دسترسی نامحدود به اسناد و مدارک، منشور رسمی حسابداری داخلی و حمایت مدیریت ارشد با اثربخشی حسابداری داخلی ارتباط مستقیم دارد. سلیمانی امیری و حسنی آذر داریانی (۱۳۹۷) به بررسی وضعیت حسابداری داخلی در شرکت دولتی نفت فلات قاره ایران پرداختند و نشان دادند که حسابداری داخلی در این سازمان، قادر به ایفای اثربخش نقش خود مطابق آنچه از آن انتظار می‌رفته، نبوده است. باباجانی و همکاران (۱۳۹۹) الگوی قابلیت حسابداری داخلی برای نهادهای بخش عمومی طراحی کردند که به ادعای ایشان به‌کارگیری آن می‌تواند سطح مسئولیت

8. Kidron, Ofek and Cohen

9. Aikins

10. del Rocio Moreno-Enguix, Gras-Gil and Hernandez-Fernandez

11. Harelimana

12. Mattei, Grossi & Guthrie

13. Computational Literature Review-CLR (یا مرور ادبیات محاسبه محور)

14. Habib

1. Coetzee

2. Politis

3. Magrane and Malthus

4. Alzaban and Gwilliam

5. Tackie, Marfo-Yiadom, and Achina

6. Aikins

7. Nurdiono and Gamayuni

تحلیل شبکه اجتماعی ارائه می‌شود. در پایان، تجزیه و تحلیل و جمع بندی نتایج انجام می‌پذیرد.

روش‌شناسی پژوهش

تجزیه و تحلیل کتاب‌سنجی

هدف از انجام پژوهش‌های مرور بر ادبیات، کمک به پژوهشگر در دستیابی به قلمرو دانش مورد نظر و طرح پرسش برای گسترش مرزهای دانش در حوزه علمی مشخص است (ترنفلد و همکاران، ۲۰۰۳)^۳. به اعتقاد مورتسون و ویدگن (۲۰۱۶)^۴، معمولاً پژوهش‌های مروری، به صورت کیفی و بدون استفاده از ابزار یا نرم افزاری خاص انجام می‌شوند که این به بروز محدودیت‌هایی از جمله محدودیت تعداد مقالات، محدودیت بازه زمانی، عدم تعیین شبکه همکاری میان پژوهشگران و مراکز پژوهشی، روندها و در نهایت، بی طرف نبودن پژوهشگر نویسنده در جمع بندی‌ها و نتیجه‌گیری منجر می‌شود. به منظور رفع این محدودیت‌ها، گاهی از نقشه‌برداری علمی^۵ استفاده می‌شود که ابعاد مختلف و ساختار پژوهش‌های علمی را نمایش می‌دهد (دائوم و همکاران^۶، ۲۰۱۹). «کتاب‌سنجی» از انواع روش‌های نقشه برداری علمی است که به منظور تجزیه و تحلیل کمی ساختار بدنه دانش به کار می‌رود و بر اساس این فرض عمل می‌کند که در نهایت بیشتر یافته‌ها و نتایج پژوهش‌های علمی در مجلات علمی بین‌المللی منتشر شده‌اند (ونکی و همکاران، ۱۴۰۰). تجزیه و تحلیل کتاب‌سنجی^۷ به طور گسترده‌ای برای اهداف مختلف مورد استفاده قرار گرفته است (کیلیج و اوپار، ۲۰۲۲)^۸ که می‌توان به ترسیم ساختار موضوعی و مفهومی حوزه پژوهشی (دینگ و همکاران، ۲۰۰۱)^۹ و ارائه دانشی عمیق‌تر از روند آتی در پژوهش‌های حوزه مورد نظر (فرجی و همکاران^{۱۰}، ۲۰۲۲) اشاره کرد. از جمله تجزیه و تحلیل‌های مورد استفاده در می‌توان به تجزیه و تحلیل کلمات^{۱۱} (بر اساس شمارش و تجزیه و تحلیل هم‌رویدادی^{۱۲})، تجزیه و تحلیل نویسندگان^{۱۳}، تجزیه و تحلیل هم‌استنادی^{۱۴} و تجزیه و تحلیل زوج‌های کتاب‌شناختی^{۱۵} اشاره کرد. از تجزیه و تحلیل شبکه‌های اجتماعی^{۱۶} برای مصورسازی تجزیه و تحلیل‌های یادشده استفاده می‌شود. بر اساس مطالعه واسرمن و فاست^{۱۷} (۱۹۹۴)، در تجزیه و تحلیل شبکه‌های اجتماعی، یک شبکه شامل گره‌ها^{۱۸}

اسکوپوس^۱ جمع‌آوری شده و کلیه مقالات منتشر شده در حوزه حسابرسی داخلی در بخش عمومی در این پایگاه داده‌ها، در یک دوره سی ساله از ۱۹۹۳ تا ۲۰۲۳ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. تجزیه و تحلیل‌ها نیز با استفاده از بسته Bibliometrix^۲ در محیط آر (R) انجام شده است. این بسته (یعنی، بسته بررسی ادبیات از طریق محاسبات) در محیط آر تدوین شده و تجزیه و تحلیلی کاملاً خودکار بر اساس پژوهش‌های گردآوری شده به استفاده کنندگان ارائه می‌دهد.

دانش‌افزایی اصلی این پژوهش پیرامون ارائه ساختار مفهومی پژوهش‌های انجام شده در حوزه حسابرسی داخلی در بخش عمومی از طریق تجزیه و تحلیل کتاب‌سنجی صورت گرفته است. همچنین، این پژوهش با ارائه تصویر جامعی از وضعیت فعلی پژوهش‌های حسابرسی داخلی در بخش عمومی، می‌تواند زمینه لازم برای مطالعات آتی را مشخص کند، زیرا موضوعاتی را شناسایی می‌کند که در این حوزه به میزان زیادی توسعه یافته‌اند و در عین حال موضوعات نوظهوری را معرفی می‌کند که همچنان نیازمند مطالعات بیشتری هستند. این موضوع در خصوص پژوهشگرانی از اهمیت بیشتری برخوردار است که قصد انتشار مقالات خود در مجلات بین‌المللی معتبر دارند. افزون بر این، پژوهشگران می‌توانند افزون بر انتخاب موضوع مطالعه، در انتخاب نویسندگان همکار و یا انتخاب مراکز و مؤسسات پژوهشی و دانشگاهی (حتی به منظور تامین مالی احتمالی پژوهش) در حوزه پژوهشی حسابرسی داخلی در بخش عمومی، از نتایج این پژوهش بهره‌برداری کنند. متخصصان حرفه حسابرسی داخلی نیز با مطالعه نتایج پژوهش‌هایی که موضوع مورد نظر آنها را بررسی کرده‌اند، می‌توانند از نتایج این پژوهش به منظور ارتقای عملکرد حسابرسی داخلی در بخش عمومی استفاده کنند. بنابراین می‌توان از سایر پژوهشگران و فعالان در حرفه حسابرسی داخلی به عنوان مخاطبان اصلی نتایج این پژوهش نام برد.

ساختار مقاله در ادامه به این شرح زیر سازماندهی شده است: در بخش دوم روش‌شناسی پژوهش، شامل روش تجزیه و تحلیل داده‌ها و راهبرد جستجو ارائه می‌شود. در بخش سوم، یافته‌های پژوهش با استفاده از روش کتاب‌سنجی و تجزیه و

11. Co-Word Analysis
12. Co-Occurrences Analysis
13. Co-Authorship Analysis
14. Co-Citation Analysis
15. Bibliographic-coupling

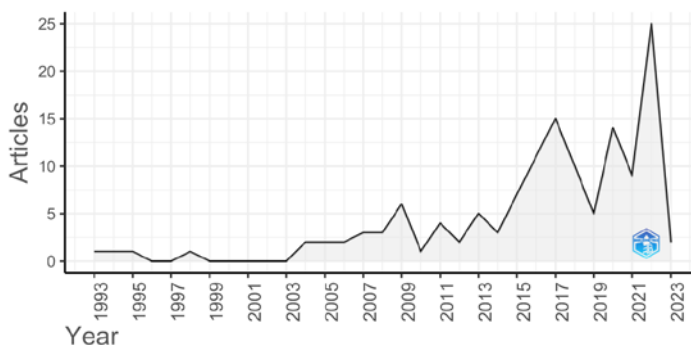
نتایج این تجزیه و تحلیل در این مقاله، ارائه نشده است.
16. Social Network Analysis (SNA)
17. Wasserman & Faust
18. Nodes

1. Scopus
2. package
3. Tranfield, Denyer & Smart
4. Mortenson & Vidgen
5. Science Mapping
6. Daum, Fel, Allix & Rolfes
7. Bibliometric analysis
8. Kılıç and Uyar
9. Ding, Chowdhury and Foo
10. Faraji, Asiaei, Rezaee, Bontis, and Dolatzarei

ساله یعنی ۱۹۹۳ تا ۲۰۲۳ (ماه مارس) اختصاص دارد زیرا نخستین مقاله مربوط در این پایگاه در سال ۱۹۹۳ منتشر شده است. همانطور که در راهبرد جستجو مشاهده می‌شود، در جستجو تنها مقالات به زبان انگلیسی و سه حوزه بازرگانی، مالی، مدیریت و مدیریت دولتی در نظر گرفته شده‌اند. در این جستجو، ۱۴۳ مقاله استخراج شد که ۲ مقاله در اسکوپوس دارای چکیده نبودند و بنابراین ۱۴۱ مقاله برای تجزیه و تحلیل‌های بعدی در نظر گرفته شد. در این مقاله، به منظور مرور محاسباتی ادبیات با روش کتاب‌سنجی، از بسته Bibliometrix در محیط آر (R) استفاده شده است (به عنوان نمونه: سات^۵ و همکاران، ۲۰۲۰؛ گویریا-مارین^۶، ۲۰۱۸).

یافته‌های پژوهش

در راستای پاسخ به دو پرسش اول این پژوهش، کلیدواژه‌های طرح شده توسط نویسندگان مقالات مورد بررسی را به چند شیوه مختلف تجزیه و تحلیل می‌کنیم. پیش از آن مروری بر روند زمانی انتشار مقالات در حوزه حسابداری داخلی در بخش عمومی می‌پردازیم. شکل ۱ روند زمانی انتشار مقالات در حوزه حسابداری داخلی در بخش عمومی را در سال‌های ۱۹۹۳ تا ۲۰۲۳ نمایش می‌دهد. همانطور که دیده می‌شود، بیشترین تعداد مقالات در این حوزه به سال ۲۰۲۲ مربوط می‌شود (۲۸ مقاله) و با توجه به اینکه داده‌های سال ۲۰۲۳ تنها متعلق به تقریباً دو ماه نخست سال است، بنابراین می‌توان روند صعودی این حوزه از مطالعات را نتیجه گرفت.



شکل ۱. روند زمانی انتشار مقالات

کلیدواژه‌ها، در اسکوپوس می‌توان هم از کلیدواژه‌های شناسایی شده توسط پایگاه داده‌ها^۷ و هم کلیدواژه‌های تعریف شده توسط نویسنده^۸ استفاده کرد. کلیدواژه‌های شناسایی شده توسط پایگاه داده‌ها به آن دسته از کلیدواژه‌ها گفته می‌شود که توسط پایگاه داده‌ای بر اساس میزان تکرار آنها شناسایی می‌شود. از آنجا که کلیدواژه‌های نویسنده بیانگر معنی یا ایده‌های اصلی ارائه شده یک مقاله است (پست و همکاران، ۲۰۲۰)^۹، ما در این پژوهش به

(نقاط در شبکه) و یال‌ها^۱ (خطوط بین گره‌ها) است. به عنوان نمونه، در تجزیه و تحلیل شبکه همکاری پژوهشگران، گره‌ها نشانگر نویسندگان و یال‌ها معرف پژوهشگرانی است که در چاپ مقالات عملی همکاری داشته‌اند (ونکی و همکاران، ۱۴۰۰).

راهبرد جستجو

پایگاه‌های داده‌ای گوناگونی، شامل گوگل اسکالر^۲، اسکوپوس و وب آو ساینس (WoS)^۳ در روش کتاب‌سنجی به کار می‌روند که اسکوپوس و WoS دو پایگاه رایج هستند (مشایخی و همکاران، ۱۴۰۰). در این پژوهش، به پیروی از برخی پژوهش‌های گذشته برای جستجوی مقالات از پایگاه داده‌ای اسکوپوس استفاده شده است، زیرا طیف گسترده‌ای از رشته‌ها و مجلات با کیفیت بالا را پوشش می‌دهد (رینالدی^۴، ۲۰۲۲). در این پژوهش، به منظور جستجوی مقالات، جستجو با عبارت زیر صورت گرفته است:

TS= "internal audit*" AND TS= ("public sector" OR "public service" OR "government" OR "not for profit" OR "not-for-profit")
Language= English
Category= Business, Finance, Management, Public Administration
Document Type= Articles (including early access)

جستجو در تاریخ ۲۳ اسفند ۱۴۰۱ (مصادف با ۱۶ مارس ۲۰۲۳) انجام شد و هیچ محدودیت زمانی اعمال نشد تا بتوان کل ادبیات مربوط را در این پایگاه داده پوشش داد. فاصله زمانی این پژوهش به دوره سی

تجزیه و تحلیل کلیدواژه‌ها

به منظور پاسخ دادن به این پرسش که چه موضوعاتی ساختار مفهومی پژوهش‌های حسابداری داخلی در بخش عمومی را تشکیل می‌دهند و کدام موضوعات در پژوهش‌های یادشده به اندازه کافی توسعه یافته و کدام در حال توسعه بوده و به انجام مطالعات بیشتری نیاز دارند، باید کلیدواژه‌ها را به شیوه‌های مختلف مورد تجزیه و تحلیل قرار داد. برای تجزیه و تحلیل

7 Keywords Plus
8 Author Keywords
9. Peset, F; Garzón-Farinós, F; González, L. M; García-Massó, X; Ferrer-Sapena, A; Toca-Herrera, J. L.; & Sánchez-Pérez, E. A.

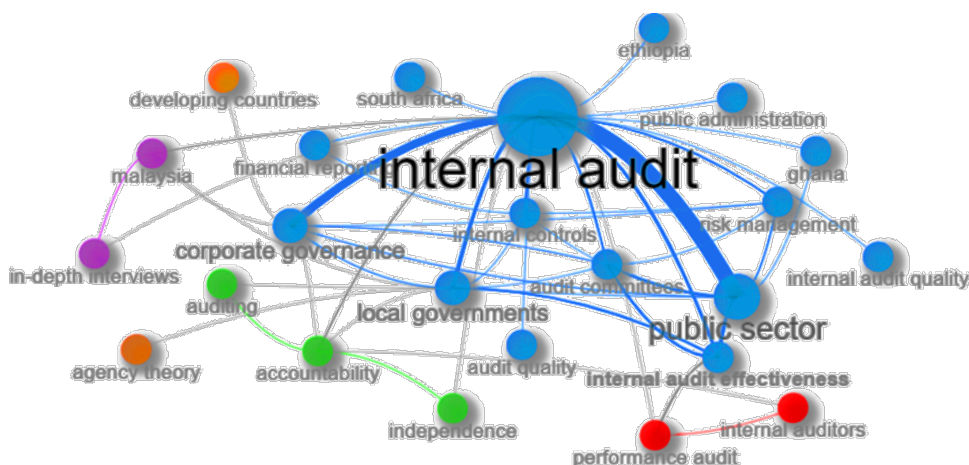
1. Edges
2. Google Scholar
3. Web of Science (WoS)
4. Rinaldi, Unerman and de Villiers
5. Sott, Bender, Furstenau, Machado, Cobo & Bragazzi
6. Gaviria-Marin, Merigo & Popa

ابر واژگان، نمایشی گرافیکی از تکرار کلیدواژه‌هاست و بر کلیدواژه‌هایی تأکید دارد که بیش از سایرین در مجموعه‌ای از داده‌ها ظاهر می‌شوند. این شیوه مصورسازی داده‌ها به منظور نمایش داده‌های متنی است و در آن، اندازه هر کلیدواژه بیانگر فراوانی یا اهمیت آن است (کادام، ۲۰۲۱).^۲ هر چه تعداد دفعات تکرار کلیدواژه خاص در یک مجموعه داده بیشتر باشد، در ابر واژگان، بزرگ‌تر و پررنگ‌تر ظاهر می‌شود. در شکل ۱ ابر واژگان پژوهش‌های حسابرسی داخلی بخش عمومی به نمایش گذاشته شده است. همانگونه که مشهود است، نتایج جدول ۱ در این شکل تأیید می‌شود.



شکل ۱. ابر واژگان

در شکل ۳، شبکه هم‌رخدادی کلیدواژه‌ها در پژوهش‌های حوزه حسابرسی داخلی در بخش عمومی ترسیم شده است. لازم به بیان است که در این شبکه، اندازه هر یک از گره‌ها بیانگر تعداد دفعاتی است که کلیدواژه در مقالات به کار گرفته شده است. نزدیکی گره‌ها نیز، استفاده بیشتر این کلیدواژه‌ها بصورت همزمان در مقالات را نشان می‌دهد.



شکل ۲. تجزیه و تحلیل هم‌رخدادی کلیدواژه‌ها

منظور اجرای هم‌رخدادی کلیدواژه‌ها، از کلیدواژه‌های نویسنده استفاده کنیم. در فاصله سال‌های ۱۹۹۳ تا ۲۰۲۳ روی هم ۴۵۰ کلیدواژه توسط نویسندگان مقالات مورد بررسی تعریف شده است که در جدول ۱، بیست کلیدواژه با بیشترین تکرار مشاهده می‌شود. لازم به بیان است که پیش از اجرای تجزیه و تحلیل، کلیدواژه‌های با مفهوم مشابه و ظاهر متفاوت، در یکدیگر ادغام شدند. به عنوان نمونه کلیدواژه‌های internal audit، internal auditing و internal audit function همه در کلیدواژه internal audit (حسابرسی داخلی) ادغام شدند. همانگونه که انتظار می‌رود، «حسابرسی داخلی»، پر تکرارترین کلیدواژه در این حوزه است. «بخش عمومی» و «دولت‌های محلی» نیز به ترتیب در رتبه‌های دوم و سوم کلمات یا کلیدواژه‌های پر کاربرد هستند. مفاهیم مهم مطرح شده در این حوزه در کلیدواژه‌های چهارم به بعد مشاهده می‌شود. مفاهیمی چون «حاکمیت شرکتی»، «اثربخشی حسابرسی داخلی»، «کنترل‌های داخلی» و «پاسخگویی» پر تکرارترین مفاهیم در این حوزه را تشکیل می‌دهند.

جدول ۱. کلیدواژه‌های پر تکرار

کلیدواژه	تعداد تکرار	کلیدواژه	تعداد تکرار
حسابرسی داخلی	۶۶	حسابرسی	۸
بخش عمومی	۲۹	کیفیت حسابرسی داخلی	۷
دولت‌های محلی	۱۹	حسابرسان داخلی	۷
حاکمیت شرکتی	۱۷	استقلال	۵
اثربخشی	۱۴	مالزی	۵
حسابرسی داخلی	۱۲	گزارشگری مالی	۴
کنترل‌های داخلی	۱۱	مدیریت دولتی	۴
پاسخگویی	۱۱	شایستگی (صلاحیت)	۳
کمیته حسابرسی	۱۱	کشورهای در حال توسعه	۳
مدیریت ریسک	۱۱	استانداردهای بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی (ISPPA) ^۱	۳
حسابرسی عملکرد	۸		

شاخص‌های تجزیه و تحلیل شبکه ارائه شده در جدول ۲ (یعنی مرکزیت بینایی مرکزیت بینایی^۳ و مرکزیت نزدیکی^۴) اطلاعات تکمیلی را در اختیار قرار می‌دهد. مرکزیت بینایی نشان می‌دهد که یک گره چند مرتبه کوتاهترین مسیر اتصال را بین دو گره دیگر فراهم می‌کند و مرکزیت نزدیکی فاصله یک گره از سایر گره‌ها را نشان می‌دهد. این معیارهای مرکزیت به معنی شناخته شده بودن کلیدواژه‌ها یا همان گره‌ها و تأثیر جایگاه این کلیدواژه‌ها در شبکه به برقراری اتصال بین سایر کلیدواژه‌ها یا گره‌ها، است و بنابراین بر کنترل جریان موضوعی یک حوزه پژوهشی اثر می‌گذارد. بدین ترتیب، هر چه معیارهای مرکزیت بالاتر باشد، گره یا کلیدواژه مورد نظر از اهمیت بیشتری در شبکه برخوردار بوده و تأثیر بیشتری بر جریان موضوعی یک حوزه پژوهشی دارد (دُسیکا و واتکینز، ۲۰۱۷)؛^۵ بالاتر بودن شاخص مرکزیت نزدیکی برای یک کلیدواژه بدان معناست که آن کلیدواژه دارای نزدیکترین ارتباط با سایر کلیدواژه‌ها است. از سوی دیگر، کلیدواژه‌های با مرکزیت بینایی بیشتر، نقش مهم‌تری در انتقال اطلاعات و دانش در شبکه ایفا کرده و نقش بالقوه‌ای در پژوهش‌های میان رشته‌ای خواهند داشت (صدیقی^۶، ۲۰۱۶). بر اساس داده‌های جدول ۲، کلیدواژه‌های حسابرسی داخلی، دولت محلی و حاکمیت شرکتی، دارای بیشترین تأثیر بر جریان موضوعی حوزه پژوهشی حسابرسی داخلی در بخش عمومی بوده و بالاترین سهم را در انتقال دانش در این شبکه پژوهشی دارند.

همانطور که در شکل ۳ دیده می‌شود، کلیدواژه‌ها در ۶ خوشه ظاهر شده‌اند، هر خوشه بیانگر مجموعه‌ای از کلیدواژه‌هاست که شبیه به یکدیگر و بی شباهت به کلیدواژه‌های متعلق به سایر خوشه‌ها هستند (فرانچسکت^۱، ۲۰۰۹). بزرگترین خوشه به رنگ آبی است و کلیدواژه‌های نمایش داده شده در جدول ۲ را در بر می‌گیرد. به نظر می‌رسد این کلیدواژه‌ها به مفهوم حاکمیت شرکتی و سازوکارهای آن، شامل کنترل‌های داخلی، کمیته حسابرسی و مدیریت ریسک، ارتباط دارند. همچنین، اجزای تشکیل دهنده تعریف حسابرسی داخلی توسط انجمن حسابرسان داخلی (IIA)^۲ در سال ۱۹۹۹ در این خوشه، مشاهده می‌شود. می‌توان نتیجه گرفت که باوجود تفاوت‌های بسیار میان شرکت‌های فعال در بخش عمومی و خصوصی، مفهوم اصلی حسابرسی داخلی در هر دو یکسان است. مفاهیم دیگری از جمله کیفیت حسابرسی داخلی، گزارشگری مالی، مدیریت دولتی، کیفیت حسابرسی، حسابرسی مستمر و رفتار سازمانی به همراه کشورهای که پژوهش‌های این حوزه در آنها به میزان بیشتری انجام گرفته است (شامل کشورهای اتیوپی، غنا و آفریقای جنوبی به صورت خاص) نیز در این خوشه قرار گرفته‌اند که به دلیل درجه بینایی اندک آنها، در جدول ۲ گزارش نشده‌اند، خوشه نارنجی رنگ تنها کلیدواژه نظریه نمایندگی را شامل می‌شود. جدا ماندن این کلیدواژه از سایرین می‌تواند دلالت بر کاربرد کمتر این نظریه در بخش دولتی و در مقابل، کاربرد بیشتر نظریه ذینفعان در این بخش داشته باشد.

جدول ۱. کلیدواژه‌های خوشه آبی رنگ با بیشترین درجه بینایی و نزدیکی

ردیف	گره	خوشه	مرکزیت بینایی	مرکزیت نزدیکی
۱	حسابرسی داخلی	آبی	۱۸۰,۰۷۷	۰,۰۳۷
۲	بخش عمومی	آبی	۵,۴۹۴	۰,۰۲۶
۳	دولت محلی	آبی	۳۶,۹۸۶	۰,۰۲۸
۴	حاکمیت شرکتی	آبی	۲۳,۳۵۹	۰,۰۲۶
۵	اثر بخشی حسابرسی داخلی	آبی	۰,۸۸۶	۰,۰۲۴
۶	کنترل‌های داخلی	آبی	۰,۹۹۲	۰,۰۲۳
۷	کمیته حسابرسی	آبی	۰,۴۹۷	۰,۰۲۴
۸	مدیریت ریسک	آبی	۰,۱۲۰	۰,۰۲۳

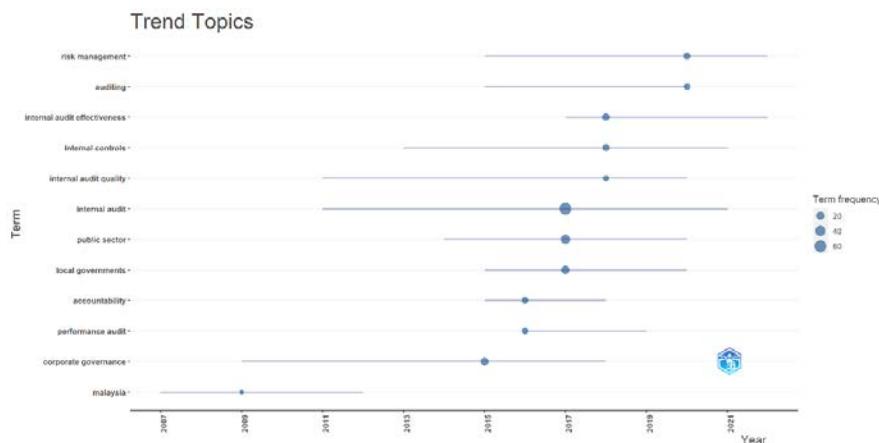
*لازم به بیان است که در این جدول تنها بخشی از داده‌های مربوط به خوشه آبی رنگ ارائه شده و به دلیل اجتناب از بالا رفتن حجم مقاله، بقیه داده‌ها ارائه نشده‌اند ولی در صورت درخواست در اختیار خوانندگان قرار خواهد گرفت.

ریسک» بیانگر موضوعات داغ فعلی هستند که در میان دانشگاهیان محبوب هستند. بنابراین می‌توان پیش بینی کرد که در سال‌های آتی، پژوهش‌ها بیشتر به سمت آن دو موضوع خواهد رفت.

در شکل ۴ و جدول ۳ موضوعات داغ روز^۷ بر اساس نخستین سال ظهور کلیدواژه، آخرین سال نمایش آن و میانه آنها نمایش داده شده‌اند. بر اساس این نتایج، کلیدواژه‌های «اثر بخشی حسابرسی داخلی» و «مدیریت

جدول ۲. موضوعات داغ روز

موضوع	تکرار	اولین سال ظهور	سال میانه	آخرین سال نمایش
اثربخشی حسابرسی داخلی	۱۴	۲۰۱۷	۲۰۱۸	۲۰۲۲
مدیریت ریسک	۱۱	۲۰۱۵	۲۰۲۰	۲۰۲۲
حسابرسی داخلی	۶۶	۲۰۱۱	۲۰۱۷	۲۰۲۱
کنترل‌های داخلی	۱۲	۲۰۱۳	۲۰۱۸	۲۰۲۱
بخش عمومی	۳۹	۲۰۱۴	۲۰۱۷	۲۰۲۰
دولت‌های محلی	۱۹	۲۰۱۵	۲۰۱۷	۲۰۲۰
کیفیت حسابرسی داخلی	۷	۲۰۱۱	۲۰۱۸	۲۰۲۰
حسابرسی	۸	۲۰۱۵	۲۰۲۰	۲۰۲۰
حسابرسی عملکرد	۸	۲۰۱۶	۲۰۱۶	۲۰۱۹
حاکمیت شرکتی	۱۷	۲۰۰۹	۲۰۱۵	۲۰۱۸
پاسخگویی	۱۱	۲۰۱۵	۲۰۱۶	۲۰۱۸
مالزی	۵	۲۰۰۷	۲۰۰۹	۲۰۱۲



شکل ۴. موضوعات داغ روز

قدرت داخلی شبکه (توسعه یافتگی موضوع) را اندازه گیری می کند (کالون و همکاران، ۱۹۹۱)^۵. بر مبنای این دو معیار، می توان یک حوزه پژوهشی را به عنوان مجموعه‌ای از تم‌ها یا موضوعات در یک نمودار استراتژیک دو بُعدی^۶ به نام نقشه شیماتیک ترسیم کرد و آن را در چهار گروه طبقه بندی کرد. کوبو و همکاران (۲۰۱۱) این چهار گروه را به شرح زیر برشمرده اند:

۱. موضوعات در ربع بالای سمت راست تحت عنوان «موضوعات محرک»^۷، به دلیل شاخص مرکزیت قوی و تراکم بالای آنها، هم به خوبی توسعه یافته و هم برای ساختار یک زمینه پژوهشی اهمیت زیادی دارند.
۲. موضوعات در ربع بالای سمت چپ، که «موضوعات بسیار توسعه یافته و ایزوله»^۸ نامیده می شوند، بسیار

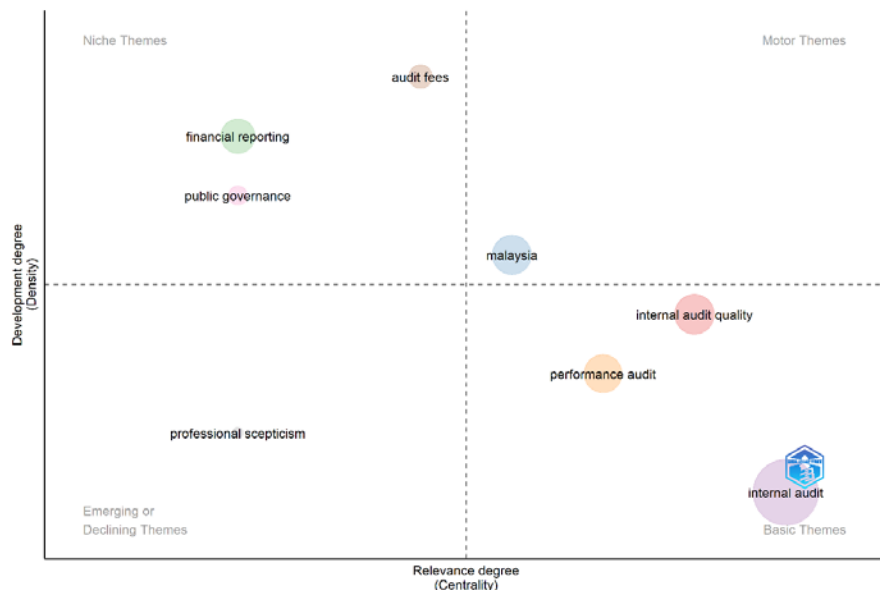
تجزیه و تحلیل دیگری که می توان بر اساس آن ساختار مفهومی یک حوزه پژوهشی را شناسایی کرد، ترسیم نقشه شیماتیک (یا موضوعی)^۱ کلیدواژه هاست. هنگامی که از تجزیه و تحلیل هم‌رخدادی کلیدواژه‌ها برای نقشه برداری علوم استفاده شود، خوشه‌هایی از کلیدواژه‌ها و پیوندهای متقابل آنها به دست می آید که هر یک از این خوشه‌ها به عنوان تم یا موضوع در نظر گرفته می شوند (کوبو^۲ و همکاران، ۲۰۱۱) و بر اساس نتایج این تجزیه و تحلیل می توان یک نقشه شیماتیک ترسیم کرد. نقشه شیماتیک، یک گرافیک ساده است که به ما امکان می دهد موضوعات را بر اساس ربع یا چارک آنها که خود بر مبنای دو معیار مرکزیت^۳ و تراکم (یا چگالی)^۴ مشخص می شوند، ارزیابی کرد. مرکزیت، میزان تعامل یک شبکه با شبکه‌های دیگر (اهمیت موضوع) را اندازه گیری کرده و تراکم و

5. Callon, Courtial & Laville
 6. two-dimensional strategic diagram
 7. Motor themes
 8. Highly developed and isolated themes (Niche themes)

1. Thematic map
 2. Cobo
 3. centrality
 4. density

۴. موضوعات در ربع پایین سمت راست، که «موضوعات پایه و اساسی»^۲ نامیده می‌شوند، موضوعات پژوهشی با اهمیتی هستند که به خوبی توسعه نیافته‌اند و بنابراین، مستعد رشد در دوره‌های بعدی هستند. شکل ۵، نقشه شماتیک پژوهش‌های حسابرسی داخلی در بخش عمومی را برای سال‌های ۱۹۹۳ تا ۲۰۲۳ نمایش می‌دهد.

توسعه یافته و تخصصی بوده، اما برای حوزه پژوهشی مورد نظر، اهمیت حاشیه‌ای یا اندکی دارند. ۳. موضوعات در ربع پایین سمت چپ، تحت عنوان «موضوعات در حال رشد (نوظهور) یا نادیده گرفته شده»^۱، هم به میزان اندکی توسعه یافته‌اند و هم به لحاظ اهمیت در حاشیه قرار دارند. امکان دارد این موضوعات در دوره‌های بعدی مورد توجه قرار گیرند یا به طور کلی از پژوهش‌ها خارج شوند.



شکل ۵. نقشه شماتیک کلیدواژه‌های نویسندگان

حسابرسی داخلی» و «حسابرسی عملکرد» در ربع پایین سمت راست، موضوعات کلیدی اولیه‌ای هستند که برای تدوین این مفهوم از اهمیت شگفت‌انگیزی برخوردارند، ولی به خوبی توسعه نیافته و مستعد رشد در آینده هستند. دیگر خروجی‌های تجزیه و تحلیل انجام شده (که در متن مقاله ارائه نشده است) بیانگر آن است که کلیدواژه‌های دیگری مثل حاکمیت شرکتی، اثربخشی حسابرسی داخلی، کنترل‌های داخلی، پاسخگویی، کمیته‌های حسابرسی، مدیریت ریسک، استانداردهای بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی، کیفیت حسابرسی، فساد، و ذینفعان حسابرسی داخلی در سرفصل کلی موضوع یا تم «حسابرسی داخلی» قرار گرفته‌اند. همچنین کلیدواژه‌های کارایی و حسابرسی عمومی در سرفصل «حسابرسی عملکرد» و کلیدواژه‌های استقلال، شایستگی، حسابرسی مستمر تحت سرفصل «کیفیت حسابرسی داخلی» هستند. بنابراین در حالی که تمام این مفاهیم برای تدوین و توسعه حسابرسی داخلی در بخش عمومی از اهمیت ویژه‌ای برخوردارند، هنوز جای رشد و توسعه در پژوهش‌های آتی را دارا هستند.

بر اساس شکل ۵، کلیدواژه «مالزی» به عنوان تنها موضوع محرک در نقشه شماتیک ظاهر شده است و این بیانگر آن است که در مجموع مطالعات انجام شده در حوزه حسابرسی داخلی در بخش عمومی، کشور مالزی به میزان زیادی مورد بررسی و پژوهش قرار گرفته است و ادبیات در پیوند با این کشور به خوبی توسعه یافته و نتایج حاصل از آنها برای این حوزه پژوهشی، اهمیت زیادی داشته است. موضوعات واقع شده در ربع بالای سمت چپ نقشه شماتیک، شامل «گزارشگری مالی»، «حاکمیت عمومی» و «حق‌الزحمه حسابرسی»، موضوعاتی بسیار توسعه یافته و تخصصی هستند، اما همچنان برای توسعه حوزه حسابرسی داخلی بخش عمومی نقش بالاهمیتی ایفا نکرده‌اند. اینها موضوعاتی هستند که به طور بالقوه نیاز به ارتباط بیشتر با این حوزه از دانش دارند. موضوع «تردید حرفه‌ای» در ربع پایین سمت چپ، موضوع با اهمیتی است که توسعه چندان نیافته است و این احتمال وجود دارد که یا در پژوهش‌های آتی مورد توجه قرار گرفته یا از حوزه پژوهش‌های مورد نظر خارج شود. افزون بر اینها، موضوعاتی مانند «حسابرسی داخلی»، «کیفیت

تحلیل مقالات، نویسندگان، مجلات و کشورها

به منظور پاسخ به پرسش سوم این پژوهش، مبنی بر شناخت مؤثرترین مقالات، نویسندگان، مجلات، مراکز پژوهشی و کشورها در حوزه پژوهش‌های حسابرسی داخلی در بخش عمومی، تجزیه و تحلیل‌هایی صورت گرفت که نتایج آنها در ادامه ارائه می‌شود.

تأثیرگذارترین مقالات

از مجموع ۱۴۱ مقاله مورد بررسی، ده مقاله پراستناد برتر در بازه زمانی سی ساله از ۱۹۹۳ تا ۲۰۲۳ در جدول ۴ نمایش داده شده‌اند

همانطور که دیده می‌شود، مقاله کینی (۲۰۰۴) با عنوان «استقلال حسابرسی، خدمات غیرحسابرسی، و تجدیدنظر در صورت‌های مالی: آیا دولت ایالات متحده حق داشت؟» با ۴۳۲ استناد در صدر این فهرست قرار دارد. مقاله یادشده به مطالعه این موضوع می‌پردازد که آیا حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی، استقلال حسابرسی را به خطر می‌اندازد و منجر به کاهش کیفیت گزارشگری مالی می‌شود یا خیر. همچنین، موضوعاتی مثل استقلال حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی از موضوعات و کلیدواژه‌های مورد تأکید این مقاله است که در بخش قبلی این مقاله به آنها به عنوان کلیدواژه‌های پرتکرار اشاره شد.

جدول ۴. پراستنادترین مقالات

مقاله	نویسنده اول، سال	مجله	استناد
استقلال حسابرسی، خدمات غیرحسابرسی و تجدید ارائه: آیا دولت ایالات متحده حق داشت؟	Kinney WR, 2004	Journal of Accounting Research	۴۳۲
ارتباط میان عوامل نامشهود سازمانی و عملکرد سازمانی	Carmeli A, 2004	Strategic Management Journal	۳۲۰
شناسایی عوامل سازمانی مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی	Arena M, 2009	International Journal of Auditing	۱۴۰
حسابرسی داخلی، ساختارهای جایگزین حسابرسی داخلی و میزان تقلب در دارایی‌ها	Coram P, 2008	Accounting & Finance	۱۱۷
اثربخشی حسابرسی داخلی: مطالعه موردی بخش عمومی اتیوپی	Mihret DG, 2007	Managerial auditing journal	۹۹
ارتباط میان هماهنگی ارزش، آزار متصور و تلافی جویی بر علیه افشاگران ^۱	Miceli MP, 1994	Journal of Management	۶۹
مشارکت حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک شرکت	De Zwaan L, 2011	Managerial Auditing Journal	۵۳
عدم قطعیت مدیریت ریسک: مطالعه میدانی در مورد شیوه‌های حسابرسی داخلی مدیریت ریسک در شهرداری فنلاند	Vinnari E, 2014	Accounting, Auditing & Accountability Journal	۵۱
نقش‌های حسابرسان داخلی: از ناظر تا یاری‌رسان و پشتیبان مدیران ارشد اجرایی	Roussy M, 2013	Critical Perspectives on Accounting	۴۵
کیفیت حسابرسی داخلی: مفهومی با معانی متفاوت؟	Roussy M, 2016	Accounting, Auditing & Accountability Journal	۳۱

تأثیرگذارترین نویسندگان

در جدول ۵، ده نویسنده برتر دارای بیشترین استناد نشان داده‌اند همانطور که مشاهده می‌شود، آرنای^۲ از دانشگاه پلی تکنیک میلان (ایتالیا) با ۲۸ استناد، تأثیرگذارترین نویسنده در حوزه پژوهشی حسابرسی داخلی در بخش عمومی محسوب می‌شود. به لحاظ کمیّت پژوهش، کوئتری^۳ از دانشگاه فناوری شوان آفریقای جنوبی با پنج مقاله و مجموع ۲۰ استناد به عنوان نویسنده برتر در این حوزه شناسایی می‌شود. شاید آفریقای جنوبی به دلیل وجود مقررات رسمی در ارتباط با حاکمیت شرکتی تحت عنوان

«گزارش‌های کینگ درباره حاکمیت شرکتی»^۴، بزرگترین کشوری محسوب می‌شود که خارج از ایالات متحده صاحب مقررات حاکمیت شرکتی است (کوئتری و اراسموس^۵، ۲۰۱۷)، روشنگر صدرنشینی پژوهشگری این کشور در این حوزه پژوهشی است. لازم به بیان است که بر اساس نخستین گروه از گزارش‌های گفته شده در سال ۱۹۹۴ از موضوع شکل‌گیری واحد حسابرسی داخلی یاد شده است (IoD, ۱۹۹۴) و در گروه دوم از این گزارش‌ها در سال ۲۰۰۲ به لزوم اثربخشی حسابرسی داخلی اشاره شده است (IoD, ۲۰۰۲).

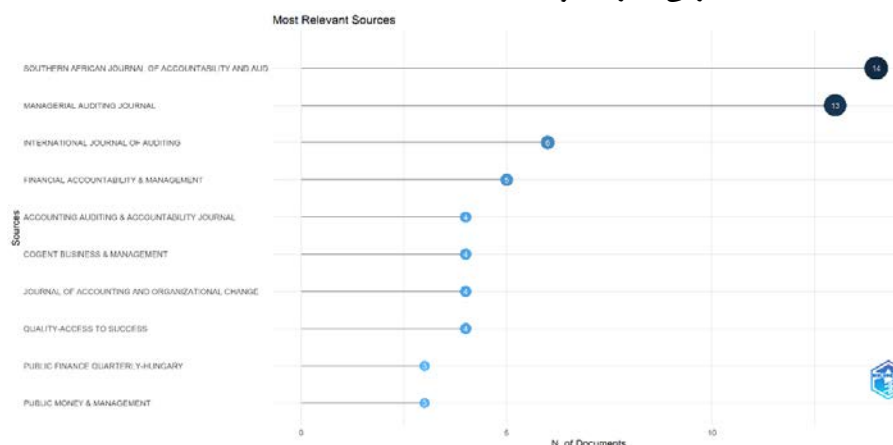
1. Relationships among value congruence, perceived victimization, and retaliation against whistle-blowers
 2. <https://scholar.google.com/citations?user=v8Rqqo8AAAAJ&hl=en>
 3. https://scholar.google.co.za/citations?user=_UxrWJUAAAAJ&hl=en
 4. King report on governance for South Africa
 5. Coetzee and Erasmus

جدول ۶. ده نویسنده پر استناد در حوزه حسابداری داخلی

نویسنده	دانشگاه	تعداد مقالات	تعداد استناد
آرنا ام	Politecnico di Milano	۲	۲۸
میهرت دجی	University of Southern Queensland	۳	۲۷
ییسما ادلیو	Addis Ababa University	۱	۲۴
آزون جی	Politecnico di Milano	۱	۲۰
کوئتری پی	Tshwane University of Technology	۵	۲۰
راسی ام	Laval University	۳	۱۹
ذکریا زد	University of Malaya	۴	۱۶
اسخیلمانز تی	Utrecht University	۲	۱۰
ون تویست ام	Erasmus University Rotterdam	۲	۱۰
کارملی ای	Tel Aviv University	۲	۹

مجلات پیشرو

بین‌المللی حسابداری^۳ نیز با به ترتیب ۱۳ و ۶ مقاله در رده‌های دوم و سوم قرار دارند. مانند آنچه در بخش پیشین در خصوص فعالیت زیاد کشور آفریقای جنوبی در حوزه حاکمیت شرکتی بیان شد، باز هم می‌توان صد‌نشینی یک مجله از آفریقای جنوبی را توضیح داد. لازم به بیان است که بر اساس کیفیت مجله، مجله دوم و سوم از اعتبار بیشتری برخوردارند.



شکل ۶. ده مجله تأثیر گذار

در شکل ۶ ده مجله برتر در حوزه حسابداری داخلی در بخش عمومی در بازه زمانی سی ساله از ۱۹۹۳ تا ۲۰۲۳ بر اساس تعداد مقالات نمایش داده شده‌اند. همانطور که مشاهده می‌شود، مجله پژوهش‌های پاسخگویی و حسابداری آفریقای جنوبی^۱ با ۱۴ مقاله به عنوان مولدترین مجله است. مجله حسابداری مدیریت^۲ و مجله

یک کشور در حال توسعه، کشورهای در حال توسعه دیگر یعنی اندونزی و مالزی بیشترین تولیدات علمی را در این حوزه ارائه داده‌اند، بدین ترتیب، حضور کلیدواژه کشورهای در حال توسعه در فهرست کلیدواژه‌های پر تکرار به نوعی تأیید می‌شود. توجه ویژه قانون‌گذاران در آفریقای جنوبی به موضوع حاکمیت شرکتی و اصول پایه‌ای آن از جمله پاسخگویی، چه بسا به فعالیت زیاد دانشگاهیان در حوزه حسابداری داخلی و به ویژه در بخش عمومی منجر شده و این کشور را در صدر فهرست کشورهای فعال در این حوزه پژوهشی قرار داده است (مشایخی

کشورهای پیشرو

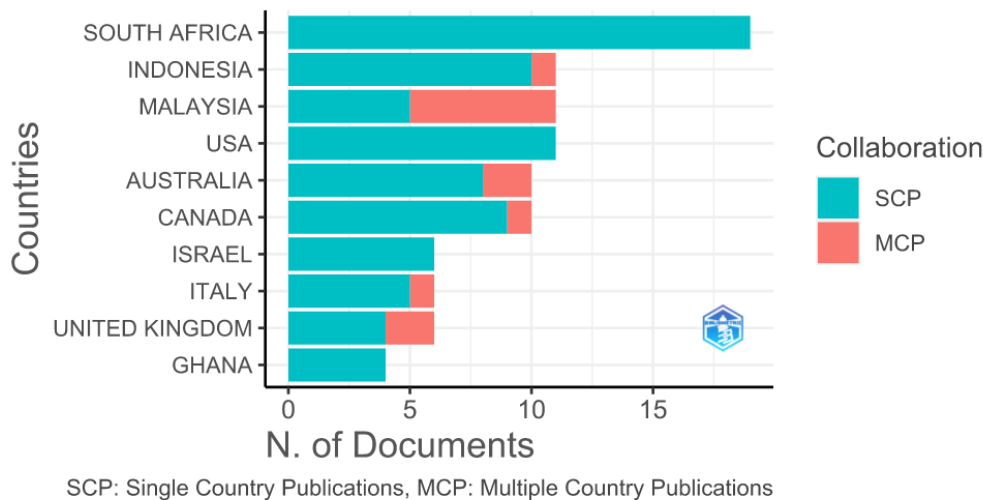
شکل ۷، ده کشوری را به نمایش می‌گذارد که پژوهشگران آن بیشترین مقالات را در حوزه حسابداری داخلی در بخش عمومی منتشر کرده‌اند. رنگ آبی در این شکل، بیانگر مقالاتی است که نویسندگان آن از یک کشور واحد هستند، در حالی که رنگ قرمز نماینده مقالات با نویسندگانی است که به بیش از یک کشور مربوط می‌شوند. همانطور که مشاهده می‌شود آفریقای جنوبی با اختلاف زیاد (۱۸ مقاله) بیشترین انتشارات را در حوزه مورد بررسی داشته است. بعد از این کشور به عنوان

3. International Journal of Auditing, <https://onlinelibrary.wiley.com/journal/10991123>
Q1 با ضریب تأثیر ۰.۵۴، شاخص هرش (H) ۲۵ مطابق SJR اسکوپوس (SCImago Journal Rank)

1. Southern African Journal of Accountability and Auditing Research, <https://journals.co.za/journal/sajaar>
2. Managerial Auditing Journal, <https://www.emerald.com/insight/publication/issn/0268-6902>
Q2 با ضریب تأثیر ۰.۴۵، شاخص هرش (H) ۶۱ مطابق SJR اسکوپوس (SCImago Journal Rank)

در حالی است که آفریقای جنوبی با ۸۳ استناد و میانگین ۴,۴ استناد به هر مقاله، در رتبه هشتم در فهرست پر استنادترین کشورها در حوزه پژوهشی حسابرسی داخلی در بخش عمومی است.

و همکاران، ۱۴۰۰). لازم به گفتن است بر اساس تجزیه و تحلیل‌های اضافی در این رابطه (که ارائه خروجی‌های آن خارج از حوصله این مقاله است)، ایالات متحده با ۶۲۹ استناد و میانگین ۵۷ استناد به هر مقاله، پر استنادترین کشور است. این



شکل ۳. ده کشور پیشرو

گروهی از نویسندگان است که یا به طور مستقیم در انتشار مقالات همکاری داشته، یا به طور غیر مستقیم و به واسطه همکار مشترک در ارتباط با یکدیگر هستند. در این شبکه بزرگ‌تر بودن گره (نام نویسنده) بیانگر شبکه همکاری بزرگ‌تر و پرکارتر بودن نویسنده نسبت به سایرین است و نتیجه نشان می‌دهد که کوتتری با ۵ مقاله (همانطور که در بخش پیشین به آن اشاره شد) پرکارترین نویسنده در این حوزه پژوهشی است. همچنین همانطور که دیده می‌شود از میان ۱۲ خوشه همکاری نویسندگان، دو خوشه قهوه‌ای و صورتی نسبت به سایرین نویسندگان بیشتری را شامل شده که این بیانگر همکاری خوب میان آنهاست. در خوشه قهوه‌ای که به همکاری «علی (ای ام)، گلوک، آهمی و علی (ای)»^۲ مربوط می‌شود، موضوع حسابرسی داخلی در دولت‌های مرکزی، ایالتی و محلی مالزی در چند پژوهش مورد مطالعه قرار گرفته است. در خوشه صورتی که همکاری «حضایی، خطیب، آلمتاری و زو»^۳ به نمایش درآمده است، به موضوع حسابرسی داخلی در بخش عمومی یمن و همچنین، مروری بر ادبیات حسابرسی داخلی در چین پرداخته شده است.

تجزیه و تحلیل شبکه‌های همکاری

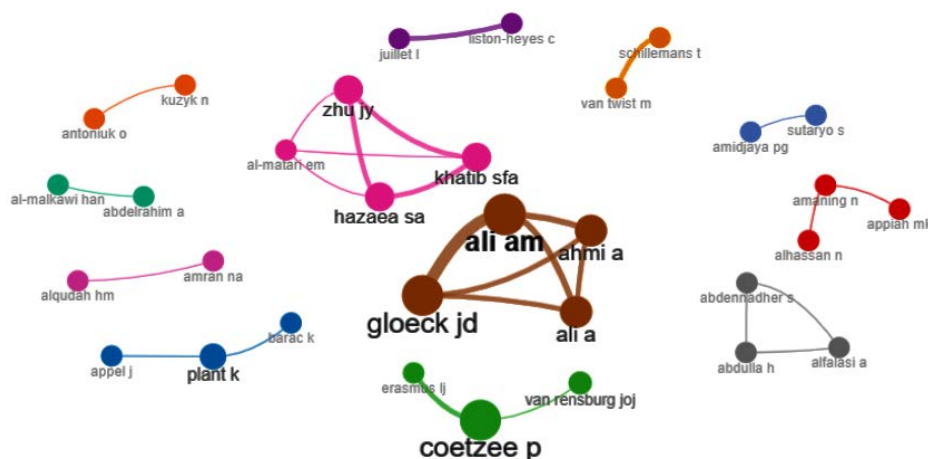
به اعتقاد دینگ (۲۰۱۱)، اطلاع از شبکه‌های همکاری علمی در هر زمینه پژوهشی به بهبود دسترسی به منابع مالی، تخصص‌ها و افراد متخصص را تسهیل می‌کند، بهره‌وری را افزایش می‌دهد، پژوهشگران را از انزوا خارج ساخته و همکاری‌ها و ارتباطات علمی را ارتقا می‌بخشد. با هدف پاسخ به چهارمین پرسش این پژوهش، ساختار همکاری میان نویسندگان، مراکز پژوهشی و کشورها در انجام پژوهش‌های حسابرسی داخلی در بخش عمومی از طریق ترسیم شبکه‌های همکاری میان آنها مشخص می‌شود. در شبکه همکاری، به گره‌ها نشانگر پژوهشگران (شامل نویسندگان، مراکز پژوهشی و کشورها) و یال‌ها یا همان خطوط میان گره‌ها، معرف ارتباط میان پژوهشگران یادشده است (آگبو^۱ و همکاران، ۲۰۲۱). این شبکه‌های همکاری به شرح زیر شناسایی شده‌اند:

شبکه همکاری نویسندگان

در شبکه همکاری نویسندگان نمایش داده شده در شکل ۸، ۱۲ خوشه همکاری مشخص شده که هر خوشه بیانگر

3. Hazaea SA, Khatib, Al-Matari, Zhu

1. Agbo
2. Ali AM, Gloeck, Ahmi, Ali A

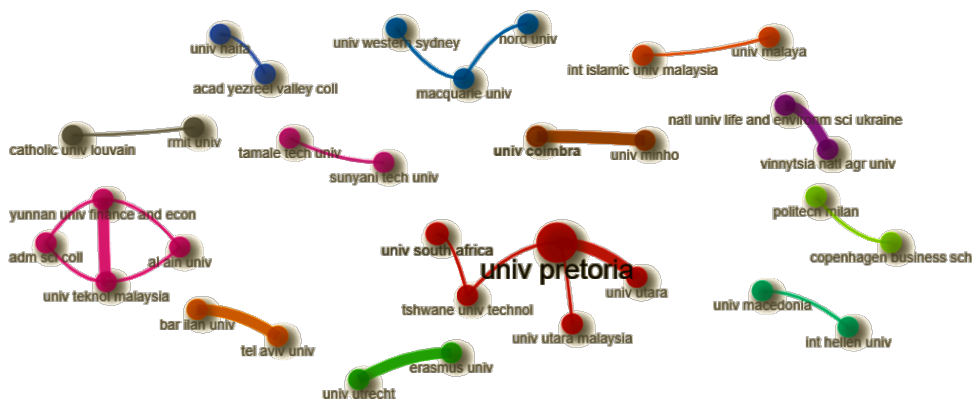


شکل ۸. شبکه همکاری پژوهشگران در حوزه حسابداری داخلی در بخش عمومی

خوشه صورتی «دانشگاه فناوری مالزی، دانشگاه مالی و اقتصاد یونان (چین)، دانشکده مدیریت بازرگانی دانشگاه ستام بن عبدالعزیز (عربستان سعودی) و دانشگاه العین (امارات متحده عربی)»^۲ همکاری علمی با یکدیگر داشته‌اند. لازم به بیان است که بر اساس نتایج حاصل از این پژوهش که در متن مقاله ارائه نشده است، دانشگاه پرتوریا و دانشگاه آفریقای جنوبی، هر دو از کشور آفریقای جنوبی، به ترتیب با ۱۳ و ۷ مقاله، دارای بیشترین تولیدات علمی در حوزه حسابداری داخلی در بخش عمومی هستند.

شبکه همکاری مراکز پژوهشی

شبکه همکاری سازمان‌ها و مراکز پژوهشی در مطالعات حوزه حسابداری داخلی در بخش عمومی در شکل ۹ به نمایش کشیده شده است. همانطور که دیده می‌شود از میان ۱۳ خوشه در این شبکه همکاری دو خوشه قرمز و صورتی بیشترین تعداد مراکز پژوهشی همکار را نشان می‌دهند. در خوشه قرمز، «دانشگاه پرتوریا (آفریقای جنوبی)، دانشگاه اوتارای مالزی، دانشگاه فناوری شوان آفریقای جنوبی، و دانشگاه آفریقای جنوبی»^۱ با یکدیگر در ارتباط هستند و در



شکل ۹. شبکه همکاری مراکز پژوهشی در حوزه حسابداری داخلی در بخش عمومی

شکل ۵ خوشه در شبکه همکاری کشورها مشاهده می‌شود که از این میان خوشه‌های آبی و سبز رنگ هر یک با ۸ کشور همکار، عنوان بزرگترین شبکه ارتباطی میان کشورها را به خود اختصاص

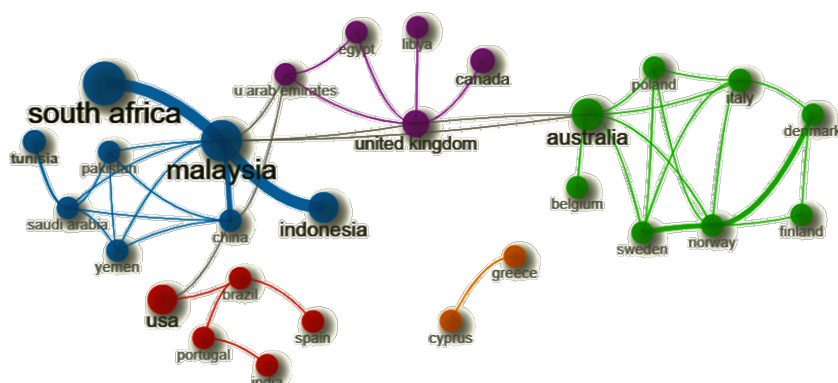
شبکه همکاری کشورها

در شکل ۱۰ شبکه همکاری کشورها در پژوهش‌های حوزه حسابداری داخلی در بخش عمومی نمایش داده شده است. در این

2. Universiti Teknologi Malaysia; Yunnan university finance and econ, College of Business Administration, Prince Sattam bin Abdul Aziz University (adm sci coll), Al Ain University

1. University of Pretoria; University of Utara Malaysia; Tshwane University of Technology; University of South Africa

سبز) رخ داده است. این موضوع می‌تواند اهمیت حسابرسی داخلی در بخش عمومی و البته مفهوم پاسخگویی در کشورهای یادشده را تأیید کند. همچنین بر اساس نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل شاخص‌های مرکزیت نزدیکی و مرکزیت بینابینی هر خوشه که در متن مقاله ارائه نشده است، در میان کشورهای خوشه آبی و سبز، به ترتیب کشورهای مالزی و استرالیا تاثیر بیشتری بر این شبکه همکاری دارند.



شکل ۱۰. شبکه همکاری کشورها در حوزه حسابرسی داخلی در بخش عمومی

داده‌اند. کشورهای «آفریقای جنوبی، اندونزی، مالزی، چین، عربستان سعودی، یمن، پاکستان، و تونس» در خوشه آبی و کشورهای «استرالیا، ایتالیا، نروژ، دانمارک، سوئد، بلژیک، فنلاند، و لهستان» در خوشه سبز جای دارند. نکته جالب توجه این است که بیشترین همکاری‌های علمی در پژوهش‌های حوزه حسابرسی داخلی در بخش عمومی در کشورهای در حال توسعه (خوشه آبی) و کشورهای توسعه یافته اروپایی و استرالیا (خوشه

اوج خود رسیده است، به گونه ای که از مجموع ۱۴۱ مقاله مورد بررسی ۲۸ مقاله به سال ۲۰۲۲ تعلق دارد (یعنی حدود ۲۰ درصد طی سی سال) و بر اساس این روند، انتظار می‌رود افزایش تولیدات گفته شده در سال‌های آتی نیز ادامه داشته باشد. در پاسخ به پرسش اول پژوهش که به دنبال شناسایی موضوعات اصلی و ساختار مفهومی پژوهش‌های حسابرسی داخلی در بخش عمومی است، نتایج تجزیه و تحلیل‌ها نشان داد که افزون بر کلیدواژه‌های حسابرسی داخلی، بخش عمومی و دولت‌های محلی که انتظار می‌رفت بر اساس موضوع اصلی پژوهش‌های مورد اصلی، پر تکرارترین کلیدواژه‌ها باشند، مفاهیم حاکمیت شرکتی، اثربخشی حسابرسی داخلی، کنترل‌های داخلی، پاسخگویی، کمیته حسابرسی و مدیریت ریسک، پر تکرارترین مفاهیم در این حوزه را تشکیل می‌دهند. تکرار این کلیدواژه‌ها در مقالات منتشر شده در این حوزه می‌تواند بیانگر این واقعیت باشد بدون توجه به تفاوت‌های بسیاری که میان شرکت‌های فعال در بخش عمومی و خصوصی وجود دارد، مفهوم اصلی حسابرسی داخلی در هر دو یکسان است، زیرا اینها همان مفاهیمی هستند که اجزای تعریف حسابرسی داخلی توسط انجمن حسابرسان داخلی (IIA) در سال ۱۹۹۹ (بهبود یافته در سال ۲۰۱۷) را تشکیل می‌دهند.

پرسش دوم این پژوهش به دنبال شناسایی موضوعات به اندازه کافی توسعه یافته و همچنین موضوعات در حال توسعه بوده و نیازمند بررسی بیشتر در حوزه حسابرسی داخلی در بخش عمومی

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

انجام بررسی جامع پیرامون ادبیات حسابرسی داخلی در بخش عمومی، با توجه به اهمیت زیاد موضوع و تعدد و تنوع مقالات منتشر شده، می‌تواند راهگشای پژوهشگران و متخصصان حرفه‌ای باشد. هدف از انجام این پژوهش، به طور کلی، کسب دیدگاهی جامع و وسیع از پژوهش‌های صورت گرفته در حوزه حسابرسی داخلی در بخش عمومی است و به طور خاص، به دنبال شناسایی موضوعات با الگوهای پرتکرار؛ مؤثرترین مقالات، مجلات، نویسندگان و کشورها؛ و شبکه همکاری میان نویسندگان، مراکز پژوهشی و کشورها و در حوزه حسابرسی داخلی در بخش عمومی در دوره تقریباً سی ساله اخیر (۱۹۹۳-۲۰۲۳) است. به منظور تحقق این هدف، مجموعه مقالات استخراج شده از پایگاه داده‌های اسکوپوس در حوزه حسابرسی داخلی در بخش عمومی، با رویکرد بررسی ادبیات از طریق محاسبات و با استفاده از روش‌های کتاب‌سنجی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. تجزیه و تحلیل‌های یادشده با استفاده از بسته Bibliometrix در محیط آر (R) انجام شد.

نتایج بررسی اولیه مقالات منتشر شده در حوزه حسابرسی داخلی در بخش عمومی، نشانگر روند روبه افزایش تولیدات علمی در این حوزه است، طوری که تعداد مقالات منتشر شده در سال ۲۰۲۲ به

توسعه شامل (۱) دانشگاه پريتوريا (آفريقای جنوبی)، دانشگاه اوتارای مالزی، دانشگاه فناوری شوان آفريقای جنوبی، و دانشگاه آفريقای جنوبی و (۲) دانشگاه فناوری مالزی، دانشگاه مالی و اقتصاد يونان (چين)، دانشکده مدیریت بازرگانی دانشگاه ستام بن عبدالعزيز (عربستان سعودی) و دانشگاه العين (امارات متحده عربی) مربوط است. بیشترین همکاری‌های علمی کشورها در پژوهش‌های حوزه حسابداری داخلی در بخش عمومی به کشورهای در حال توسعه (با محوریت مالزی) و کشورهای توسعه یافته اروپایی و استرالیا (با محوریت استرالیا) اختصاص دارد. تجزیه و تحلیل تمام این شبکه‌های همکاری می‌تواند روشنگر اهمیت حسابداری داخلی و مفهوم پاسخگویی به ویژه در بخش عمومی کشورهای بیان شده باشد.

انتظار می‌رود یافته‌های این پژوهش، بینشی را برای پژوهشگران برای انجام مطالعات آتی آنها در حوزه حسابداری داخلی در بخش عمومی فراهم آورد. دانش‌افزایی حاصل از نتایج این پژوهش از چند جهت قابل بررسی است. این نخستین پژوهشی است که با استفاده از روش‌های کتاب‌سنجی به مطالعه ادبیات حسابداری داخلی در بخش عمومی، حتی در سطح بین‌المللی پرداخته است. بر اساس نتایج این پژوهش، نه تنها برداشت جامعی از پژوهش‌های انجام شده در این حوزه فراهم می‌شود، بلکه به جهت گیری مطالعات آتی کمک می‌شود. این مطالعه با آگاهی بخشی نسبت به موضوعات داغ روز، ضمن اینکه موضوعات و چالش‌های به‌روز دنیا در زمینه حسابداری داخلی در بخش عمومی را نمایش می‌دهد و به جهت گیری اثربخش‌تر پژوهش‌ها در این حوزه کمک می‌کند، راهنمایی برای انتخاب موضوعات مطالعاتی مرتبط برای افزایش شانس چاپ مقالات ایرانی در مجلات معتبر بین‌المللی فراهم می‌آورد. افزون بر این، سایر پژوهشگران می‌توانند به منظور انتخاب نویسندگان همکار و یا مؤسسات پژوهشی (شامل دانشگاه‌ها) برای انجام پروژه مشترک در حوزه حسابداری داخلی در بخش عمومی، از نتایج این پژوهش استفاده کنند.

این پژوهش، از محدودیت‌هایی برخوردار است. محدودیت اصلی این مطالعه بیشتر به جمع آوری داده‌های نمونه مربوط است. ادغام داده‌ها از پایگاه‌های داده‌ای مختلف در زمان انجام مطالعه برای پژوهشگران امکان پذیر نبود و بنابراین، نمونه مورد مطالعه از پایگاه داده اسکوپوس جمع آوری شد که این چه بسا منجر به از دست رفتن برخی داده‌های مربوط شود. بی گمان جمع آوری داده‌های نمونه از چند پایگاه داده مستقل (از جمله پایگاه داده WoS) مطالعه را به طور چشمگیری بهبود می‌بخشد

است. نتایج تجزیه و تحلیل‌ها نشان داد که موضوعات اثربخشی حسابداری داخلی و مدیریت ریسک، موضوعات داغ فعلی و محبوب میان دانشگاهیان هستند و انتظار می‌رود که پژوهش‌های در آینده بیشتر به سمت این دو موضوع حرکت کند. افزون بر این، نتایج تجزیه و تحلیل نقشه شِماتیک کلیدواژه‌های نویسندگان در حوزه حسابداری داخلی در بخش عمومی نشان داد که مفاهیمی چون کیفیت حسابداری داخلی، حسابداری عملکرد، اثربخشی حسابداری داخلی، کمیته‌های حسابداری، استانداردهای بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابداری داخلی، ذینفعان حسابداری داخلی، کنترل‌های داخلی، مدیریت ریسک و پاسخگویی دارای نقش با اهمیتی در توسعه حسابداری داخلی در بخش عمومی بوده و همچنان مستعد رشد و توسعه در پژوهش‌های آتی هستند.

نتایج تجزیه و تحلیل‌های صورت گرفته به منظور پاسخ به پرسش سوم پژوهش مبنی بر یافتن مؤثرترین مقالات، نویسندگان، مجلات و کشورها در حوزه پژوهشی حسابداری داخلی در بخش عمومی، نشان داد که مقاله کینی (۲۰۰۴) با ۴۳۲ استناد، مؤثرترین مقاله، آرنای از دانشگاه پلی‌تکنیک میلان از کشور ایتالیا با ۲۸ استناد، مؤثرترین پژوهشگر، کوتزی از دانشگاه فناوری شوان آفريقای جنوبی^۱ با ۵ مقاله و ۲۰ استناد، پرکارترین پژوهشگر، مجله پژوهش‌های پاسخگویی و حسابداری آفريقای جنوبی با ۱۴ مقاله مولدترین مجله، کشور آفريقای جنوبی با ۱۸ مقاله مولدترین کشور و ایالات متحده با ۶۲۹ استناد پر استنادترین کشور هستند. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل‌های اخیر همگی بر توجه ویژه کشور آفريقای جنوبی به مفهوم حسابداری داخلی به ویژه در بخش عمومی دلالت دارد، با وجود این که این کشور بیشترین تولیدات علمی در این حوزه را داشته و مولدترین نویسنده، مجله و دانشگاه نیز به این کشور تعلق دارند.

در پاسخ به پرسش چهارم این پژوهش که به دنبال شناخت ساختار همکاری میان نویسندگان، مراکز پژوهشی و کشورها در انجام پژوهش‌های حسابداری داخلی در بخش عمومی بود، شبکه همکاری نویسندگان، مراکز پژوهشی و کشورها ترسیم شد و مورد بررسی قرار گرفت. نتایج حاصل از این تجزیه و تحلیل‌ها نشان داد بیشترین میزان همکاری میان نویسندگان به دو گروه (۱) علی (ای ام)، گلوک، اهمی و علی (ای) و (۲) حضایی، خطیب، آلمتاری و زو تعلق دارد که این دو شبکه مجزا به بررسی موضوع حسابداری داخلی در بخش‌های دولتی کشورهای در حال توسعه مالزی، یمن و چین پرداخته‌اند. در رابطه با شبکه‌های همکاری میان مراکز پژوهشی نتایج نشانگر آن بود که بزرگ‌ترین شبکه به همکاری علمی در کشورهای در حال

جنوبی با ضریب تأثیر بسیار پایین با مجله‌های بسیار معتبری همچون مجله حسابرسی مدیریت و مجله بین‌المللی حسابرسی تفاوتی قائل نمی‌شود و تنها به میزان تولیدات آنها اهمیت می‌دهد. بنابراین خوانندگان مقاله باید به هنگام انتخاب مجلات به این موضوع توجه کنند.

بر اساس گزارش دیلویت^۱ در سال ۲۰۲۲، موضوعات داغ در حوزه حسابرسی داخلی در بخش عمومی با تأکید بر سیستم‌های اطلاعاتی، شامل مواردی چون امنیت سایبری^۲، مدیریت و حاکمیت داده‌ها، مدیریت ریسک شخص ثالث، راهبرد و حاکمیت فناوری اطلاعات، و محیط‌های هاست یا میزبانی ابری^۳ هستند (دیلویت، ۲۰۲۲). بر اساس نتایج نظرسنجی بیکرتیلی^۴ در سال ۲۰۲۲ از متخصصان حسابرسی داخلی در بخش عمومی، حسابرسی داخلی در سراسر بخش دولتی به دلیل ریسک‌های نوظهور، کاهش منابع و چالش‌های مرتبط با کارکنان تحت فشار است که از جمله این فشارها و نگرانی‌های اصلی می‌توان به امنیت سایبری و مدیریت استعدادها اشاره داشت (بیکرتیلی، ۲۰۲۲). با توجه به اینکه در مجموعه مقالاتی که در این پژوهش مورد بررسی قرار گرفت، مطالعه خاصی در این رابطه مشاهده نشد و با توجه به اهمیت خاصی که موضوعات گفته شده در محیط تجاری امروز دارند، شایسته است که مطالعه بر آنها به عنوان فرصت خوبی برای پژوهش‌های آتی معرفی شود.

و این موضوع برای مطالعات آتی پیشنهاد می‌شود. افزون بر این، کلیدواژه‌های مورد استفاده در جستجوی پایگاه داده‌ها، ممکن است از جامعیت کامل برخوردار نباشد و سایر پژوهشگران می‌توانند در پژوهش‌های آتی خود، کلیدواژه‌های انتخابی را با استفاده از روش‌های تحلیلی عمیق‌تری برگزینند. محدودیت بعدی به در نظر گرفته نشدن پژوهش‌های ایرانی به زبان فارسی در این مطالعه است و دلیل آن، عدم نمایه شدن مقالات یادشده در پایگاه داده‌های اسکوپوس می‌باشد. انجام یک تجزیه و تحلیل مجزا بر مقالات فارسی می‌تواند مکمل نتایج این پژوهش باشد، هرچند زبان فارسی مقالات مشکل اصلی پژوهشگران در ورود داده‌ها به برنامه‌ها نرم افزارهای کتاب‌سنجی خواهد بود. محدودیت دیگر این پژوهش به این موضوع مربوط می‌شود که تنها چکیده مقالات به عنوان خروجی‌های اسکوپوس قابل دسترسی است و بنابراین، تجزیه و تحلیل‌ها تنها در مورد چکیده‌ها صورت گرفته است. به سایر پژوهشگران پیشنهاد می‌شود مطالعه‌ای تکمیلی بر روی متون کامل استخراج شده از پایگاه‌های داده‌ای دیگر انجام دهند. نکته مهم دیگری که خوانندگان نتایج این پژوهش باید در نظر بگیرند این است که نتایج به دست آمده، بر اساس تحلیل ماشینی صورت گرفته بر داده‌های حاصل از پایگاه داده اسکوپوس هستند. برنامه مورد استفاده، میان منابع متفاوت در پایگاه تفاوتی قائل نمی‌شود و تنها نمایه شدن آنها در پایگاه اهمیت دارد. بنابراین بین مجله‌ای مانند مجله پژوهش‌های پاسخگویی و حسابرسی آفریقای

References

- Abela, C. & Mitchell, J. R. (2014). Unlocking the power of internal audit in the public sector. *Ottawa, Institute of Internal Auditors Canada*.
- Ackermann, C. and Marx, B. (2016), "Internal audit risk management in metropolitan municipalities", *Risk, Governance and Control: Financial Markets and Institutions*, Vol. 6 No. 3, pp. 45-51.
- Ackermann, C; Marx, B. and Fourie, H. (2016), "Internal audit disclosures in annual reports of metropolitan municipalities in South Africa", *Journal of Governance and Regulation*, Vol. 5 No. 1, pp. 44-50
- Agbo, F. J; Oyelere, S. S; Suhonen, J; & Tukiainen, M. (2021). Scientific production and thematic breakthroughs in smart learning environments: a bibliometric analysis. *Smart Learning Environments*, 8(1), 1-25.
- Aikins, S. (2011), "An examination of government internal audits' role in improving financial performance", *Public Finance and Management*, Vol. 11 No. 4, pp. 306-337.
- Aikins, S. (2013), "Government internal audits: the determinants of quality supervisory review of audit documentation", *International Journal of Public Administration*, Vol. 36 No. 10, pp. 673-685.
- Aikins, S. (2015), "Performance management in government internal audits: critical success factors", *Journal of Public Administration and Governance*, Vol. 5 No. 3, pp. 46-79
- Alam, M.M; Said, J. and bin Abd Aziz, M.A. (2019), "Role of integrity system, internal control system, and leadership practices on the accountability practices in the public sectors of Malaysia", *Social Responsibility Journal*, Vol. 15 No. 7, pp. 955-976.
- Alzeban, A. and Gwilliam, D. (2014), "Factors affecting the internal audit effectiveness: a survey of the Saudi public sector", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 23 No. 2, pp. 74-86.
- Arena, M; & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.
- Babajani, J; & Babae, M. (2011). The Impact of Establishment of Audit Committee and Internal Audit Unit on Improvement of the Financial Accountability of the Universities and Research Institutions. *Journal of Accounting Knowledge*, 2(4), 7-27. doi: 10.22103/iak.2011.31 (in Persian)
- Babajani, J; Bolu, G; & Mohammadreza khani, V. (2020). The Design of the Internal Audit Capability Model in the Iranian Public Sector Institutions. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 9(34), 127-143. (In Persian).
- Bakertilly. (2022). Public sector internal auditors most concerned by cybersecurity, data and talent risks. Baker Tilly US, LLP. <https://www.bakertilly.com/insights/public-sector-concerned-cybersecurity-data-talent> (date access: 22 March, 2023).
- Callon, M; Courtial, J. P; & Laville, F. (1991). Co-word analysis as a tool for describing the network of interactions between basic and technological research: The case of polymer chemistry. *Scientometrics*, 22(1), 155-205. <https://doi.org/10.1007/bftl2019280>
- Cobo, M. J; López-Herrera, A. G; Herrera-Viedma, E; & Herrera, F. (2011). Science mapping software tools: Review, analysis, and cooperative study among tools. *Journal of the American Society for Information Science and Technology*, 62(7), 1382-1402. <https://doi.org/10.1002/asi.21525>
- Coetzee, P. (2016), "Contribution of internal auditing to risk management", *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 29 No. 4, pp. 348-364.
- Coetzee, P; & Erasmus, L. J. (2017). What drives and measures public sector internal audit effectiveness? Dependent and independent variables. *International Journal of Auditing*. <https://doi.org/10.1111/ijau.12097>.
- Daum, B; Feld, N; Allix, O; & Rolfes, R. (2019). A review of computational modelling approaches to compressive failure in laminates. In *Composites Science and Technology*. <https://doi.org/10.1016/j.compscitech.2019.05.020>
- Del Rocio Moreno-Enguix, M; Gras-Gil, E. and Hernandez-Fernandez, J. (2017), "An explanation of management of local governments in Spain based on the structure of the internal control system", *Annals of Economics and Finance*, Vol. 18 No. 2, pp. 393-410.
- Deloitte. (2022). riding the wave 2023- Hot Topics for IT Internal Audit: An internal audit viewpoint. Deloitte. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/uk/Documents/financial-services/deloitte-uk-deloitte-itia-hot-topic-report-digital.pdf> (date access: 22 March, 2023)
- Diamond, J. (2002). The role of internal audit in government financial management: an international perspective. <https://www.elibrary.imf.org/>
- Ding, Y. (2011). Scientific collaboration and endorsement: Network analysis of co-authorship and citation networks. *Journal of Informetrics*, 5(1), 187-203.
- Ding, Y; Chowdhury, G.G. and Foo, S. (2001), "Bibliometric cartography of information retrieval research by using co-word analysis", *Information Processing & Management*, Elsevier, Vol. 37 No. 6, pp. 817-842.
- Dotsika, F; & Watkins, A. (2017). Identifying potentially disruptive trends by means of keyword network analysis. *Technological Forecasting and Social Change*.

- <https://doi.org/10.1016/j.techfore.2017.03.020>
- Dowsett, P; & Morris, T. (1981). Implementing CIPFA's internal audit statements. *Public Finance and Accountancy*, 25.
- Faraji, O; Asiaei, K; Rezaee, Z; Bontis, N. and Dolatzare, E. (2022a), "Mapping the conceptual structure of intellectual capital research: A co-word analysis", *Journal of Innovation & Knowledge*, Vol. 7 No. 3, p. 100202.
- Fathi Abdollahi, A; & Aghaei, M. A. (2017). Survey of internal audit effectiveness in public sector risk management and control function. *Public Organizations Management*, 5(3), 81-94. (In Persian)
- Franceschet, M. (2009). A cluster analysis of scholar and journal bibliometric indicators. *Journal of the American Society for Information Science and Technology*, 60(10), 1950-1964.
- Friedberg, A; & Lutrin, C. (2001). The internal audit in US local government in the 1990s: A status report and challenges. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 13(3), 325.
- Gaviria-Marin, M; Merigo, J. M; & Popa, S. (2018). Twenty years of the Journal of Knowledge Management: A bibliometric analysis. *Journal of Knowledge Management*. Vol. 22 No. 8, pp. 1655-1687. <https://doi.org/10.1108/JKM-10-2017-0497>
- GFOA (2020). The Best Practices for Internal Audit Function. *Government Finance Officers Association (GFOA)*. <https://www.gfoa.org/materials/internal-audit-function>
- Guidance, S. (2012). The role of auditing in public sector governance. *IIA, Enero*.
- Habib, A. (2022), "Publishing literature reviews", *Pacific Accounting Review*, Vol. 34 No. 3, pp. 399-405.
- Harelimana, J.B. (2018), "The effect of internal audit on budget management of local government of Rwanda", *Global Journal of Management and Business Research: Accounting and Auditing*, Vol. 18 No. 1, pp. 13-18.
- Hay, D; & Cordery, C. (2018). The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature*, 40(1), 1-15.
- Hoseini, S. A; Madahi, A; & momenzadeh, M. (2016). Internal Audit Function at Iran and Tehran Universities of Medical Sciences. *Governmental Accounting*, 2(2), 55-68. (In Persian)
- IoD, I. of D. (1994). King report on governance for South Africa.
- IoD, I. of D. (2002). King report on governance for South Africa.
- Jones, G. and Beattie, C. (2015), "Local government internal audit compliance", *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, Vol. 9 No. 3, pp. 59-71
- Kadam, S. 2021. Generating Word Cloud in Python. <https://www.geeksforgeeks.org/generating-word-cloud-python>
- Kidron, A; Ofek, Y. and Cohen, H. (2016), "New perspective on the black box of internal auditing and organisational change", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 31 Nos 8/9, pp. 804-820.
- Kılıç, M. and Uyar, A. (2022), "Thematic structure of accounting research by co-word analysis", *International Journal of Bibliometrics in Business and Management*, Vol. 2 No. 1, p. 1.
- Magrane, J. and Malthus, S. (2010), "Audit committee effectiveness: a public sector case study", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25 No. 5, pp. 427-443.
- Mashavekhi, B; Vanaki, A. S; & Sivandian, M. (2021). A Review of Internal Audit Research Using Topic Modeling. *Accounting and Auditing Review*, 28(2), 296-358. (In Persian)
- Mattei, G; Grossi, G; & Guthrie AM, J. (2021). Exploring past, present and future trends in public sector auditing research: a literature review. *Meditari Accountancy Research*, 29(7), 94-134.
- Miceli, M. P; & Near, J. P. (1994). Relationships among value congruence, perceived victimization, and retaliation against whistle-blowers. *Journal of Management*, 20(4), 773-794.
- Mortenson, M. J; & Vidgen, R. (2016). A computational literature review of the technology acceptance model. *International Journal of Information Management*, 36, 1248-1259. <https://doi.org/10.1016/j.ijinfomgt.2016.07.007>
- Nerantzidis, M; Pazarskis, M; Drogas, 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.
- Nurdiono, N. and Gamayuni, R.R. (2018), "The effect of internal auditor competency on internal audit quality and its implication on the accountability of local government", *European Research Studies Journal*, Vol. 21 No. 4, pp. 426-434.
- Pelletier, J. and Tophoff V. 2016. Inspire, Implement, Assure- How Internal Auditors Can Leverage the International Framework Good Governance in the Public Sector. Institute of Internal Auditor's American Center for Government Auditing, IFAC.
- Peset, F; Garzón-Farinós, F; González, L. M; García-Massó, X; Ferrer-Sapena, A; Toca-Herrera, J. L; & Sánchez-Pérez, E. A. (2020). Survival analysis of author keywords: An application to the library and information sciences area. *Journal of the Association for Information Science and Technology*, 71(4), 462-473.

- Politis, Y. (2018), "A risk-based internal audit approach for the public sector: evidence from Greece", *International Journal of Auditing Technology*, Vol. 4 No. 1, pp. 16-35.
- Rahmani, A; & Ghashghaie, F. (2014). The Necessities for Establishing an Internal Auditing Unit in the State Universities of Iran. *Journal of Health Accounting*, 3(2), 41-62. doi: 10.30476/jha.2014.16976. (In Persian).
- Reinstein, A; Abdolmohammadi, M.J; Tate, S.L. and Miller, C.L. (2014), "Auditors' views on expanding the Sarbanes-Oxley Act provisions to state and local governments", *Advances in Accounting*, Vol. 30 No. 1, pp. 75-80.
- Rinaldi, L. (2022, March). Accounting and the COVID-19 pandemic two years on: insights, gaps, and an agenda for future research. *Accounting Forum* (pp. 1-32). Routledge.
- Sedighi, M. (2016). Application of word co-occurrence analysis method in mapping of the scientific fields (case study: the field of Informetrics). *Library Review*, 65(1/2), 52-64.
- Soleimani Amiri, G; & Hasani Azar Darvani, E. (2018). Explore the Role, Effectiveness and Evaluation of Internal Audit at the Iranian Offshore Oil Company. *Accounting and Auditing Research*, 10(38), 21-38. (In Persian).
- Sott, M. K; Bender, M. S; Furstenau, L. B; Machado, L. M; Cobo, M. J; & Bragazzi, N. L. (2020). 100 years of scientific evolution of work and organizational psychology: A bibliometric network analysis from 1919 to 2019. *Frontiers in psychology*, 11, 598676.
- Tabar, T. A. A. (2016). The role of internal audit function in the public sector. *Basic Research Journal of Business Management and Accounts*, 5(1), 1-11.
- Tackie, G; Marfo-Yiadom, E. and Achina, S.O. (2016), "Determinants of internal audit effectiveness in decentralized local government administrative systems", *International Journal of Business and Management*, Vol. 11 No. 11, pp. 184-195.
- Thomasson, A. (2018), "Politicisation of the audit process: the case of politically affiliated auditors in Swedish local governments", *Financial Accountability and Management*, Vol. 34 No. 4, pp. 380-391.
- Tranfield, D. C; Denyer, D. C; & Smart, P. (2003). Towards a Methodology for Developing Evidence-Informed Management Knowledge by Means of Systematic Review. *British Academy of Management*, 14, 207-222. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/1467-8551.00375>
- Vanaki, A; Mashavekhi, B; & Sivandian, M. (2021). A century of internal auditing- Using computational literature review. *Audit Science*, 21(85), 31-81. (In Persian).
- Wasserman, S; & Faust, K. (1994). *Structural analysis in the social sciences. Social network analysis: Methods and applications*. Cambridge University Press. <https://doi.org/https://psycnet.apa.org/doi/10.1017/CBO9780511815478>.