

ارائه الگوی بهینه کنترل‌های داخلی به منظور کاهش ریسک بنگاه‌های اقتصادی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۳/۲۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۹/۸

حبيب غفاری^۱

علی امیری^۲

حجت‌الله سالاری^۳

داوود خدادادی^۴

چکیده:

برای کنترل‌های داخلی الگوهای متنوعی طراحی و معرفی شده‌اند، این سیستم‌ها همواره دارای نقاط ضعف و قوتی هستند، مهم‌ترین دلایل ضعف سیستم‌های کنترل‌های داخلی در واحدهای تجاری، سنتی بودن سیستم‌ها و به‌روز نشدن آن‌ها است. هدف اصلی این مقاله ارائه الگوی بهینه کنترل‌های داخلی به‌منظور کاهش ریسک بنگاه‌های اقتصادی است. این پژوهش از نوع پژوهش‌های کیفی بوده که با استفاده از رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد انجام شده است. جامعه آماری شامل افراد متخصص و صاحب‌نظر از اساتید و خبرگان حوزه حسابداری و متخصصین مربوطه بوده که با استفاده از رویکرد نمونه‌گیری هدفمند در مجموع تعداد ۱۲ نفر به‌عنوان مشارکت‌کنندگان در پژوهش انتخاب شدند. داده‌ها به روش مصاحبه نیمه ساختار یافته گردآوری شد. مدل مفهومی نهایی این پژوهش در قالب احصای شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، میانجی، راهکارها و پیامدهای پیاده‌سازی کنترل داخلی مطلوب تدوین گردیده است. در این پژوهش به‌منظور کدگذاری و تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار Maxqda استفاده گردیده است. نتایج این پژوهش نشان داد که از منظر نهادهای حرفه‌ای، عواملی همچون قوانین و مقررات حاکم، التزام مسئولان دستگاه‌های اجرایی به پاسخ‌گویی، نظام حسابداری و گزارشگری مالی و روش‌های کنترل و نظارت و نیز از منظر استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی عواملی چون سودآوری درازمدت، جلوگیری از هرگونه اختلاس و تقلب، تهیه گزارش‌های مالی و مدیریتی اتکاپذیر، می‌تواند به‌عنوان عوامل علی اثرگذار بر کیفیت کنترل داخلی به‌منظور کاهش ریسک بنگاه‌های اقتصادی باشد. در نهایت با در نظر گرفتن شرایط میانجی و بستر ساز آن و توجه به الگوی بومی شده در مطالعه، راهکارهای افزایش اثربخشی کنترل داخلی در پنج سطح راهکارهای لازم در بعد محیط کنترل، بعد ارزیابی ریسک، بعد فعالیت‌های کنترلی، بعد اطلاعات و ارتباطات و بعد فعالیت‌های نظارتی ارائه گردید.

واژگان کلیدی: کنترل‌های داخلی، رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد، ریسک بنگاه.

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

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران نویسنده مسؤل ایمیل:

amiri.study@gmail.com

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

۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران

۱. مقدمه:

یکی از مهم‌ترین ساز و کارهای کنترلی که زمینه هدایت اثربخش و کارای سازمان‌ها و نهادهای مالی مختلف را فراهم می‌آورد، مجموعه تدابیری است که از آن‌ها تحت عنوان «کنترل‌های داخلی» یاد می‌شود که توسط واحد حسابرسی داخلی انجام می‌شود. کنترل داخلی فرایندی است که به‌وسیله مدیریت و سایر کارکنان طراحی و اجرا می‌شود تا از دستیابی به هدف‌های واحد مورد رسیدگی در زمینه قابلیت اعتماد گزارشگری مالی، اثربخشی و کارایی عملیات و رعایت قوانین و مقررات مربوطه، اطمینانی معقول به‌دست آید. از این رو کنترل‌های داخلی برای شناسایی آن دسته از خطرهای تجاری طراحی و اجرا می‌شوند که دستیابی به هر یک از این اهداف را تهدید می‌کند. (حاجی‌ها و صالح‌آبادی، ۱۳۹۶)

یکی از پیش‌نیازهای موفقیت بنگاه‌های اقتصادی به‌ویژه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس‌های اوراق بهادار در سراسر دنیا، دسترسی مدیران به اطلاعات دقیق، رای‌پایه اطلاعات به‌موقع و قابل اتکا به استفاده‌کنندگان، استفاده‌ی کارا و اثربخش از دارایی‌ها و فرایندهای شرکت، حفظ و حراست مناسب از دارایی‌های شرکت و رعایت قوانین و مقررات است.

کنترل‌های داخلی فرایندی بنیادی و پویا است که خود را به‌طور مداوم با تغییرات سازمان هماهنگ و منطبق می‌سازد. مدیریت و کارکنان در همه سطوح مجبور به ارتباط با فرایند کنترل‌های داخلی هستند تا ریسک‌ها را شناسایی و اطمینان معقولی از دستیابی به رسالت سازمان و هدف‌های کلی آن کسب کنند. کنترل‌های داخلی شامل طرح سازمان و تمامی رویه‌های هماهنگ پذیرفته شده در یک سازمان است که برای حفاظت از دارایی‌ها، رسیدگی به‌درستی و اتکاپذیری داده‌های حسابداری، ارتقای کارآمدی عملیات و تشویق جهت پیروی از رویه‌های مدیریتی تجویز شده است. (عباس‌زاده و همکاران، ۱۳۹۰)

ایجاد اطمینان در کنترل‌های داخلی سبب بهبود عدم تقارن اطلاعات و همچنین کاهش تضاد منافع بین طرفین ذینفع در بنگاه می‌گردد، زیرا جریان اطلاعات به‌صورت کامل و شفاف رای‌پایه می‌گردد و همچنین فرایندهای داخلی از طریق وجود ضعف‌های موجود در سیستم‌های کنترل داخلی امکان بروز رفتارهای فرصت‌طلبانه به مدیریت را نمی‌دهند. در نتیجه کنترل‌های داخلی می‌تواند اولاً کیفیت گزارشگری مالی را بهبود بخشد و ثانیاً تقارن اطلاعات را افزایش دهد و ثالثاً باعث کاهش تضاد منافع و نظارت بیشتر بر مدیریت گردد. در نتیجه انتظار می‌رود که از یک طرف کنترل‌های داخلی باعث افزایش کارآمدی سرمایه‌گذاری منابع به‌کار رفته شده و از طرف دیگر ناکارآمدی ناشی از بیش سرمایه‌گذاری و کم سرمایه‌گذاری با بهبود وضعیت کنترل داخلی تعدیل گردد (رضوی عراقی و همکاران، ۱۳۹۷)

کنترل داخلی فرایندی است که تحت تاثیر هیئت‌مدیره، مدیریت و دیگر افراد واحد تجاری قرار دارد. در طول زمان، اظهار نظرهای گوناگونی در مورد کنترل‌های داخلی مطرح شده است؛ اما در مباحث نوین، مفهوم کنترل‌های داخلی به فرایند طراحی، اجرا و محافظت شده، توسط مسئولان تعیین شده از جانب مدیریت، به‌منظور فراهم آوردن اطمینانی معقول در مورد اعتبار و

کیفیت گزارشگری مالی، کارایی، سودمندی عملیات و سرانجام اجرای مناسب قوانین و مقررات اطلاق می‌شود. (Sorin et al, ۲۰۱۴)

گسترش و پیچیدگی روزافزون و شتاب آمیز واحدهای اقتصادی در جهان پیشرفته امروز، فشارهای ناشی از کمبود منابع و افزایش رقابت، وجود انواع مخاطرات در زمینه‌های مالی، اداری و تجاری که اهداف و سیاست‌های سازمانی را از درون و بیرون به شدت تهدید می‌کنند، سبب شده است تا کنترل مستقیم و انفرادی این واحدها ناممکن شود. به همین دلیل نیاز به استقرار یک سیستم کنترل داخلی اثربخش به‌عنوان جزئی لاینفک از سیستم مدیریت کارآمد، مورد توجه جدی قرار گرفته است (لی، ۲۰۱۶).

از سوی دیگر توسعه رو به رشد فعالیت‌های مختلف و مخاطرات ناشی از روابط و معاملات و تهدیدات ناشی از فعل و انفعالات داخلی و خارجی، سبب شده تا کنترل انفرادی و نظارت مستقیم غیرممکن شود. به دلیل عدم منافع یکسان بین کارکنان و صاحبان سرمایه و در نتیجه ایجاد مخاطره اخلاقی و کژ منشی در رفتارهای کارکنان، نظارت امری لازم است، لذا نیاز به استقرار سیستم حسابرسی داخلی یکپارچه، به‌عنوان جزو لاینفک سیستم مدیریت کارآمد ضروری و مورد توجه جدی قرار گرفته و به‌مثابه روشی برای شناسایی و کنترل میزان رعایت مقررات سازمانی و الزامات قانونی و نیز به‌عنوان ابزاری برای کشف و پیشگیری از بروز اشتباهات، تقلبات و تخلفات مالی و غیرمالی مورد استفاده قرار گیرد. یکی از دلایل استقرار سیستم‌های کنترل داخلی در درون هر سازمانی ارتقای کیفیت اطلاعات حسابداری می‌باشد. کنترل داخلی اثربخش می‌تواند مدیریت را به اطلاعاتی درباره پیشرفت یا عدم پیشرفت در راستای تحقق اهداف مجهز کند، اما نمی‌تواند رویدادها یا پدیده‌های غیر قابل کنترل مانند سیاست‌ها یا برنامه‌های دولت، اقدامات رقبا یا شرایط اقتصادی را تغییر دهد. (صابری، ۱۳۸۸)

مساله بنیادی این پژوهش، ارائه الگوی بهینه کنترل‌های داخلی به‌منظور کاهش ریسک بنگاه‌های اقتصادی است که در این راستا ضرورت وجود سیستم کنترل داخلی در بنگاه‌های اقتصادی، امروزه به‌خوبی احساس می‌شود. زیرا سیستم کنترل‌های داخلی اگر به‌درستی طراحی و اجرا شود، باعث دقت عمل و کارایی سیستم‌های اطلاعاتی گردیده و کیفیت گزارشگری بخش عمومی را بهبود بخشیده و مطابقت آن با قوانین موضوعه را سبب می‌شود.

از این رو طراحی و اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی در بخش عمومی از اهمیت فوق‌العاده‌ای برخوردار است. مدیران بخش‌های عمومی باید برای تامین اطمینان نسبی از دست‌یابی به هدف‌های پیش‌بینی شده، حسن اجرای فعالیت‌ها در کلیه زمینه‌ها، جلوگیری از هر گونه اختلاس، تقلب و استفاده نادرست از منابع و دارایی‌ها و تحقق مسئولیت پاسخگویی نسبت به فعالیت‌های انجام‌شده، به طراحی و اجرای سامانه کنترل داخلی مناسب بپردازند. این تحقیق برای دست‌یابی به اهداف زیر بر مبنای ملزومات رویکرد داده بنیاد در دو بخش الف و ب به شرح زیر صورت می‌گیرد:

- بخش الف:** مشخص کردن مولفه‌های توضیح دهنده کنترول‌های داخلی و ریسک بنگاه‌ها
- مشخص کردن شرایط علی مرتبط با کنترول‌های داخلی و ریسک بنگاه‌ها
 - مشخص کردن پدیده محور کنترول‌های داخلی و ریسک بنگاه‌ها
 - مشخص کردن شرایط زمینه‌ساز کنترول‌های داخلی و ریسک بنگاه‌ها
 - مشخص کردن عوامل مداخله‌گر در پیاده‌سازی الگوی کنترول‌های داخلی و ریسک بنگاه‌ها
 - مشخص کردن عوامل موثر بر دستیابی به موفقیت در پیشبرد راهبردهای کنترول‌های داخلی و ریسک بنگاه‌ها
 - مشخص کردن آثار و پیامدهای پیاده‌سازی الگوی کنترول‌های داخلی و ریسک بنگاه‌ها

بخش ب: تبیین روابط مابین مولفه‌های کشف شده در قسمت الف و بیان منطقی و زیربنایی آن‌ها

۲. مبانی نظری:

کنترول داخلی را می‌توان به‌عنوان فرایندی در نظر گرفت که از جانب هیئت مدیره، مدیران و دیگر کارکنان موسسه، به‌منظور کسب اطمینان معقول از اهدافی مانند: اثربخشی و کارایی عملیات، قابلیت اعتماد صورت‌های مالی، پذیرش و رعایت قوانین برقرار می‌شود. با وجود فضای رقابتی در بنگاه‌های اقتصادی و محیط استراتژیک، استقرار سیستم کنترول داخلی در هر سازمان امری ضروری به حساب می‌آید. از طرف دیگر، شناسایی و ارزیابی ریسک در برنامه‌ریزی استراتژیک به‌منظور تصمیم‌گیری و پایش آن‌ها توسط مدیران امروزه اجتناب‌ناپذیر است.

کنترول داخلی از نظر حسابرسان مستقل نیز حائز اهمیت بسیاری می‌باشد. زیرا حدود، نوع و اجرای کنترول‌های داخلی بیش از هر موضوع دیگر، در تعیین روش‌های حسابرسی و حجم رسیدگی‌های حسابرسی موثر می‌باشد و حسابرس مستقل پس از بررسی چگونگی کنترول داخلی می‌تواند نسبت به گستردگی رسیدگی‌ها جهت اظهار نظر نسبت به گزارش‌های مالی تصمیم لازم را اتخاذ نماید. (حاجی‌ها و همکاران، ۱۳۹۶)

با توجه به این که کنترول داخلی یک عنصر ضروری از مدیریت موثر شرکت محسوب می‌شود، منطقی است که همیشه علاقه به تضمین، توسعه و افزایش کارایی آن وجود داشته باشد. اهمیت کنترول داخلی برای موفقیت یک شرکت مشروط به طراحی مدل‌های مختلف یا به اصطلاح چارچوب کنترول داخلی است. چارچوب کنترول داخلی کوزو شامل پنج مولفه است که عبارتند از: محیط کنترول، ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، مطالعات و ارتباطات و نظارت. هر یک از عناصر تاثیر مهمی در مدیریت ریسک موثر دارند، یعنی از یک سو کاهش موثر در پیامدهای منفی بالقوه را فراهم می‌کنند و از سوی دیگر احتمال سوء استفاده از فرصت‌ها را افزایش می‌دهند. هم‌افزایی در بین این پنج مولفه با روند کار شرکت در ارتباط است. هدف از این چارچوب با هدف جلوگیری از خسارات احتمالی و تحقق اهداف عملیاتی است. مطابق چارچوب کوزو، ارزیابی ریسک به فرایند شناسایی و تجزیه و تحلیل خطرات مربوط به شرکت‌ها اشاره دارد در حالی که

فعالیت‌های کنترلی روشی است که اقدامات لازم برای پرداختن به ریسک‌های مربوط به شرکت را به‌طور موثر انجام می‌دهند. با توجه به این که فعالیت‌های ارزیابی و کنترل ریسک جزء ضروری در چارچوب کنترل داخلی شرکت هستند، انتظار داریم گزارش مولفه‌های ریسک شرکت‌ها، منجر به کاهش ضعف کنترل‌های داخلی شود. (خردیار و همکاران، ۱۴۰۰)

هدف اصلی کنترل‌های داخلی بالا بردن کارایی و سودمندی عملیات واحد تجاری است. به‌عبارت‌دیگر، ساختار کنترل داخلی شامل سیاست‌ها و روش‌هایی به‌منظور دستیابی به اهدافی ازجمله حفاظت دارایی‌ها در برابر ضایع شدن، سوء استفاده و تقلب، افزایش دقت، قابلیت اتکای مدارک حسابداری، قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی، تشویق کارکنان به رعایت رویه‌های واحد تجاری و سنجش میزان رعایت رویه‌ها، ارزیابی کارایی و سودمندی عملیات، رعایت قوانین و مقررات مربوطه است (ژو و همکاران، ۲۰۱۸).

استقرار و به‌کارگیری سیستم‌های کنترل داخلی مناسب یکی از انواع سیاست‌ها و روش‌هایی است که اعمال آن‌ها می‌تواند سازمان را در پیشگیری و کشف موارد عدم رعایت قوانین و مقررات یاری رساند. سایر مواردی که می‌تواند سازمان‌ها را در تحقق اهداف خود کمک نماید عبارت‌اند از:

- پایش الزامات قانونی و کسب اطمینان از طراحی روش‌های عملیاتی، با هدف رعایت این الزامات.

- تدوین، ترویج و پیگیری آیین رفتار حرفه‌ای.
- حصول اطمینان از این که آیین رفتار حرفه‌ای به‌خوبی به کارکنان آموزش داده شده است و درک مناسبی از آن دارند.
- نظارت بر رعایت آیین رفتار حرفه‌ای و برخورد انضباطی مناسب با کارکنان خاطی.
- به‌کارگیری مشاوران حقوقی به‌منظور کمک به نظارت بر الزامات قانونی.
- نگهداری سوابق قوانین و مقررات مهمی که واحد تجاری با توجه به نوع صنعت خاص خود باید آن‌ها را رعایت کند و نگهداری سوابق شکایات مرتبط. در واحدهای تجاری بزرگ، واگذاری مسئولیت‌های مناسب به واحد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی می‌تواند مکمل روش‌ها و اقدامات فوق باشد. (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی ایران، ۱۳۹۴)
- رهنمودهای این‌توسای در خصوص استانداردهای کنترل‌های داخلی، ساختار کنترل داخلی را به‌عنوان برنامه‌های یک سازمان شامل جهت‌گیری مدیریتی، روش‌ها، رویه‌ها و سایر معیارها تعریف می‌کند، به‌گونه‌ای که دستیابی به اهداف زیر را به نحو معقول و منطقی تضمین نماید:
- ترویج انجام عملیات به‌شکل منظم، مقرون به‌صرفه، بهینه و اثربخش و آرایه محصولات کیفی و خدمات همخوان با مأموریت‌های سازمانی.
- حفاظت از منابع در مقابل زیان‌های ناشی از اتلاف، سوء استفاده، سوء مدیریت، خطا، تقلب و سایر بی‌نظمی‌ها. پایبندی به قوانین، مقررات و رهنمودهای مدیریتی.
- نگهداشت و توسعه داده‌های مالی و مدیریتی و افشای منصفانه داده‌های مذکور در گزارشات زمان‌بندی‌شده (صابری، ۱۳۸۸).

کنترل داخلی نمی‌تواند موفقیت یک واحد اقتصادی یا حتی تداوم حیات آن را تضمین کند. حتی اثربخش‌ترین سیستم کنترل داخلی، فقط می‌تواند به واحد اقتصادی کمک کند تا به اهداف تجاری اساسی دست یابد.

کنترل داخلی اثربخش می‌تواند مدیریت را به اطلاعاتی درباره پیشرفت یا عدم پیشرفت در راستای تحقق اهداف مجهز کند، اما نمی‌تواند رویدادها یا پدیده‌های غیرقابل کنترل مانند سیاست‌ها یا برنامه‌های دولت، اقدامات رقبا یا شرایط اقتصادی را تغییر دهد. ولی برای دستیابی به اکثر اهداف مهم، به‌کارگیری کنترل‌های داخلی گریزناپذیر است. به همین جهت، تقاضا برای سیستم‌های بهتر و برتر کنترل داخلی و گزارش عملکرد آن‌ها به‌طور مداوم رو به افزایش است. با دقت نظر بیشتر می‌توان دریافت که کنترل داخلی ابزاری مفید برای حل مشکلات بالقوه است. کنترل‌های داخلی تنها به حسابداری و امور مالی محدود نمی‌شود بلکه تمام واحد تجاری و فعالیت‌های آن را شامل می‌شود (طاهریان، ۱۳۹۷).

مدیران موسسات و سازمان‌ها توجه وافری به سیستم‌های کنترل داخلی دارند. زیرا مدیران به‌خوبی می‌دانند در نبود یک سیستم کنترل داخلی اثربخش، تحقق رسالت اصلی شرکت، حفظ سودآوری و به حداقل رساندن رویدادهای غیرمنتظره بسیار مشکل است و کنترل‌های داخلی وسیله‌ای است که موجب می‌شود، نسبت به ارقام و آمار حسابداری اطمینان بیشتری بیابند و اعداد و اطلاعات مذکور را مبنای تصمیمات خود قرار دهند و همچنین آنان را مطمئن می‌سازد که سیستم و روش‌های صحیح مالی و اداری در داخل موسسه ایشان به‌طور کامل اجرا می‌شود. اطلاعات و ارتباطات در ذات سیستم‌های اطلاعاتی نهفته است. سیستم‌های اطلاعاتی باید اطلاعاتی را به کارکنان بدهد که آن‌ها را در انجام مسئولیت‌های عملیاتی، مالی و رعایتی، یاری کند. اما ارتباطات باید در معنای وسیع‌تر آن، یعنی در زمینه انتظارات، مسئولیت‌های افراد و گروه‌ها و دیگر مسائل مهم برقرار شود. کارکنان واحدهای اقتصادی باید از چگونگی ارتباط فعالیت‌های خود با دیگران آگاه بوده و همچنین باید ابزاری ارتباطی برای ارسال اطلاعات مهم به رده‌های بالاتر در اختیار داشته باشند. برای گزارش این اطلاعات به‌مراتب بالاتر، باید کانال‌های ارتباطی باز و گوش شنوا وجود داشته باشد. کارکنان بایستی این باور را داشته باشند که سرپرستان آن‌ها می‌خواهند از مشکلات آگاهی یابند و به‌طور اثربخشی به آن‌ها خواهند پرداخت. در کل آنچه مهم است این که کارکنان اطمینان یابند گزارش اطلاعات هیچ‌گونه انتقام و تلافی را متوجه آن‌ها نخواهد ساخت. (زرگر، ۱۳۹۱).

۳. پیشینه پژوهش:

حمیدیان و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان "ارایه الگو بهینه کنترل داخلی با تاکید بر نقش معیارهای نظام راهبری رویکرد هوش مصنوعی" به شناسایی عوامل موثر بر کنترل داخلی مطلوب در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند نتایج نشان داد که از بین معیارهای نظام راهبری، نسبت مدیران غیر موظف، نسبت مالکان نهادی، تخصص کمیته

حسابرسی جهت تبیین کنترل داخلی مطلوب شرکت‌ها، بالاترین تاثیر را دارد و همچنین جهت پیش‌بینی میزان نقاط ضعف در کنترل داخلی شرکت در سال آتی از روش الگوریتم قانون گرا چایلد استفاده شد که نتایج پیش‌بینی حاکی از قدرت بالای الگوریتم هوش مصنوعی قانون گرای چایلد (با قدرت بیش از ۸۵ درصد) جهت پیش‌بینی مطلوبیت کنترل داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد.

خردیار و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی الگوی ضعف کنترل‌های داخلی بر اساس معیارهای کنترلی شاخص کیفی حسابداری را ارائه نمودند در این پژوهش، داده‌های ۷۸ شرکت نمونه، در بازه زمانی ۸ ساله از ۱۹۳۱ تا ۱۹۳۸ جمع‌آوری و به شیوه تحلیل توصیفی - همبستگی با اجرای آزمون رگرسیون لاجیت تجزیه و تحلیل شدند. نتایج نشان داد که بین افشای مولفه‌های ریسک و ضعف کنترل‌های داخلی رابطه معناداری وجود دارد. بین ساختار حاکمیت شرکتی (استقلال هیئت مدیره، مالکیت نهادی) و ضعف کنترل‌های داخلی رابطه معناداری وجود ندارد. بین ریسک عملیاتی و ضعف کنترل‌های داخلی رابطه معناداری وجود ندارد.

خرم‌آبادی و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی تبیین و اولویت‌بندی عوامل موثر بر ارزیابی اثربخش کنترل‌های داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران با رویکرد فازی در مقطع زمانی -۱۳۹۷ تا ۱۳۹۸ پرداختند. متغیرهای اولی الگو با روش تحلیل محتوا شناسایی شد. سپس به منظور غربالگری متغیرهای شناسایی شده، دیدگاه ۱۹ نفر از خبرگان حرفه‌ای و دانشگاهی صاحب‌نظر و مطلع در حوزه کنترل‌های داخلی که با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شدند، جمع‌آوری و با استفاده از روش دلفی فازی در دو مرحله، متغیرهای الگو به صورت ۶۸ شاخص در قالب ۸ معیار اصلی ارائه شد. در ادامه با استفاده از پرسش‌نامه مقایسه زوجی و بهره‌گیری از روش فرایند تحلیل شبکه فازی، اولویت‌بندی عوامل انجام شد. یافته‌های حاصل از اولویت‌بندی عوامل بیانگر آن است که در بین معیارهای اصلی، ویژگی‌های حسابرس داخلی مهم‌ترین عامل در ارزیابی اثربخش کنترل داخلی است. سپس ساختار هیئت مدیران، ویژگی‌های حسابرس مستقل و عوامل فرایندی در رتبه‌های بعدی اهمیت قرار گرفته‌اند. همچنین ساختار مالکیت، کم‌اهمیت‌ترین معیار و در اولویت هشتم قرار گرفت. بنابراین شناسایی، تبیین و در نظر گرفتن اهمیت اولویت عوامل موثر بر ارزیابی کنترل‌های داخلی، زمینه‌ای برای ارتقای ارزیابی اثربخش کنترل‌های داخلی فراهم می‌کند.

عزیززاده و خدادادی شاملو (۱۳۹۸) به تعیین ارتباط بین ضعف کنترل‌های داخلی و گزارشگری مالی متقلبانه با تاکید بر کیفیت حسابرسی پرداختند. جامعه آماری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران هستند و با روش نمونه‌گیری هدفمند ۱۰۰ شرکت در نمونه آماری قرار گرفته‌اند. دوره زمانی پژوهش سال‌های ۹۱ تا ۹۶ است. نتایج نشان می‌دهد که بین ضعف کنترل‌های داخلی و گزارشگری مالی متقلبانه ارتباط مستقیم و معناداری وجود دارد ولی کیفیت حسابرسی هیچ‌گونه تاثیری بر ارتباط بین ضعف کنترل‌های داخلی و گزارشگری مالی متقلبانه ندارد.

سید نژاد فهیم و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی تحت عنوان "بررسی تاثیر ضعف کنترل داخلی بر مدیریت سود واقعی" اعلام نمودند که کنترل‌های داخلی به‌منظور فراهم آوردن اطمینان معقول در مورد اعتبار و کیفیت گزارشگری مالی، سودمندی عملیات و سرانجام اجرای قوانین و مقررات ایجاد می‌شود در این پژوهش به بررسی تاثیر ضعف کنترل داخلی (ICW) بر مدیریت سود واقعی پرداخته شده است و اطلاعات مالی ۱۳۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۱۹ تا ۱۳۹۱ با استفاده از روش‌های آماری در قالب یک پژوهش همبستگی مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که ضعف کنترل داخلی رابطه منفی و معناداری با مدیریت سود واقعی دارد.

سلطانی و خردیار (۱۳۹۷) به بررسی تاثیر کنترل داخلی بر کارایی عملیاتی پرداختند. در این راستا ۱۴۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که با روش نمونه‌گیری حذفی سیستماتیک انتخاب گردیده بود در طی سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۴ مورد بررسی قرار گرفت. نتایج این پژوهش به سرمایه‌گذاران برای اتخاذ تصمیمات بهتر و درست‌تر، کمک شایانی می‌نماید و رابطه و تاثیرگذاری متغیرهای پژوهش را بیش از پیش بیان می‌کند. با توجه به نتایج به‌دست آمده کنترل داخلی بر کارایی عملیاتی تاثیر معناداری ندارد.

جوادیان و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی تاثیر کنترل‌های داخلی بر گزارشگری مالی در ذیحسابی ناجا پرداختند. نتایج به‌دست‌آمده نشان داد که هر یک از اجزای کنترل داخلی (محیط کنترلی، فعالیت‌های کنترلی، فعالیت‌های نظارتی، اطلاعات و ارتباطات و ارزیابی ریسک) تاثیر به‌سزایی را در گزارشگری مالی ناجا دارد. «محیط کنترلی» بیشترین و «ارزیابی ریسک» کمترین تاثیر را بر گزارشگری مالی در ذیحسابی ناجا دارد، همچنین عامل «رعایت صلاحیت موردنیاز برای انجام مشاغل» در محیط کنترلی، عامل «برگزاری جلسات هیئت رئیسه ناجا به‌صورت مستمر جهت تعیین سیاست‌ها و اهداف» در فعالیت‌های کنترلی و در ارزیابی ریسک بیشترین تاثیر و تمامی شاخص‌های فعالیت‌های نظارتی تاثیر یکسانی را بر گزارشگری مالی در ذیحسابی ناجا دارد.

قدرتی (۱۳۹۷) در پژوهشی تحت عنوان "تاثیر تجارت الکترونیکی بر کنترل داخلی و عملیات حسابرسی" اعلام نمود روند نوینی در تجارت الکترونیکی مورد تایید قرار گرفته که در آن از اینترنت به‌عنوان یک راهکار مناسب در پیاده‌سازی شبکه‌های ارتباطی بین سازمانی استفاده می‌شود، تحولاتی که در زیرساخت‌های تکنولوژی بین سازمانی (درون شبکه و برون شبکه) صورت گرفته، منجر به ایجاد مشاغل تجاری پیچیده‌ای گشته است. این پیچیدگی‌ها تاثیر به‌سزایی بر سیستم کنترل داخلی و نیز عملیات حسابرسی دارد. سیستم کنترل داخلی، متشکل از مجموعه‌ای مکانیسم‌های کنترل می‌باشد که مطابق با مدیریت ریسک مربوط به فرایندهای کسب و کار طراحی شده است. این مکانیسم‌ها نقشی مهمی، در تامین امنیت معاملات تجارت الکترونیکی و نیز در تداوم و گسترش چنین تجارت، ایفا می‌کنند.

اندوویتسکی و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی به توسعه کنترل داخلی در موسسات اجتماعی

پرداختند و به تشریح ویژگی‌های خاصی از کنترل داخلی در موسسات آموزش عالی و مراقبت‌های بهداشتی می‌پردازند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد هنگام ساختن یک سیستم کنترل داخلی، باید بر مدل ریسک محور با در نظر گرفتن وضعیت قانونی، ماهیت خاص و دامنه فعالیت‌های موسسه، نحوه سازمان‌دهی و اجرای کنترل‌های داخلی تمرکز کرد.

اندوویتسکی و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی، دیگر رابطه بین سیستم‌های کنترل خارجی و داخلی موسسات اجتماعی را بررسی نمودند. در این مقاله به تعریف مفاهیم کنترل خارجی و کنترل داخلی پرداخته و با مقایسه کنترل‌های بیرونی و داخلی، ویژگی‌های مشترک و تفاوت‌های اساسی را آشکار می‌کند. این مقاله همچنین یک سیستم ساختار یافته کنترل خارجی در روسیه را ارائه می‌دهد و رابطه بین کنترل‌های خارجی و داخلی را به‌عنوان عناصر یک سیستم کنترل یکپارچه نشان می‌دهد.

بر اساس نتایج به‌دست‌آمده، تعامل کنترل‌های خارجی و داخلی، هم‌پوشانی فعالیت‌های کنترلی را منتفی می‌کند و به بهبود کارایی کنترل خارجی و برنامه‌ریزی ریسک محور کارآمدتر در کنترل داخلی کمک می‌کند.

خلیف و سماها (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی استقلال هیئت مدیره و کیفیت کنترل‌های داخلی در مصر پرداختند. نتایج نشان داد که استقلال هیئت مدیره اثر مثبت قابل توجهی بر کیفیت کنترل داخلی ندارد. با این حال، هنگامی که اثر تعدیل دوگانگی مدیرعامل بر چنین رابطه‌ای تست می‌شود، نتایج ارتباط بین ساختار هیئت مدیره مثبت و قابل توجه می‌شود، در حالی که دوگانگی وجود نداشته باشد نتایج، منفی است.

چن و همکاران (۲۰۱۷) در تحقیقی با عنوان "کیفیت کنترل داخلی و ریسک سقوط قیمت سهام شرکت‌ها" به بررسی تاثیر کنترل داخلی و پنج مولفه آن بر ریسک سقوط قیمت سهام پرداختند. نتایج پژوهش بیانگر آن است که کنترل داخلی رابطه منفی با ریسک سقوط قیمت سهام دارد.

چن و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی دیگر به بررسی تاثیر تحلیل‌گران مالی بر اثربخشی تصمیمات سرمایه‌گذاری و ریسک شرکت‌ها پرداخته‌اند. در این پژوهش از صحت و پراکندگی پیش‌بینی سود تحلیل‌گران (مدیریت) به‌عنوان شاخصی از مهارت و کیفیت پیش‌بینی‌ها استفاده شده است. نتایج نشان داد اگر شرکت سرمایه‌گذاری‌های بیش از حد و یا کمتر از حد انجام دهد کیفیت پیش‌بینی با سرمایه‌گذاری‌های بالاتر در ارتباط است. همچنین، مشخص شد افزایش کیفیت پیش‌بینی موجب افزایش اثربخشی سرمایه‌گذاری‌ها می‌شود. نتایج نشان داد این تاثیر برای شرکت‌های با عدم تقارن اطلاعاتی بالا و ساختار مالکیت نهادی پایین‌تر نیز همین‌گونه است. دیمیترویچ و همکاران (۲۰۱۷) به بررسی نقش کنترل داخلی در پیشگیری از تقلب پرداختند. هدف از این مطالعه بررسی عملکرد شرکت با استفاده از روش‌های پیشگیرانه کنترل‌های داخلی بود. آن‌ها نشان دادند که تکنیک‌های کنترل داخلی در نظر گرفته شده برای جلوگیری از تقلب زمانی می‌تواند اجرا شود که شرکت دارای سیستم توسعه یافته کنترل داخلی باشد و به‌طور منظم

فرایند کنترل را انجام دهد.

هانگ و ایون لی (۲۰۱۶) با انتخاب نمونه‌ای متشکل از ۱۰۸۸۱ شرکت - سال مشاهده از شرکت‌های حاضر در بورس سهام کره جنوبی طی سال‌های ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۲ به بررسی ارتباط بین نقاط ضعف کنترل‌های داخلی با ریسک سقوط قیمت سهام شرکت‌ها پرداختند و به این نتیجه رسیدند که وجود کنترل‌های داخلی ضعیف، ریسک سقوط قیمت سهام شرکت‌ها را افزایش می‌دهد.

ناگی و کنکر (۲۰۰۲) در مطالعه‌ای که بین ۱۱ شرکت بزرگ آمریکای شمالی انجام دادند به این نتیجه رسیدند که اکثر مدیران حسابرسی داخلی برای شناسایی نواحی بالقوه متشکل، از مدل‌های پیچیده ریسک استفاده می‌کنند.

مرکلی و میکالیس (۲۰۰۲) در پژوهشی تحت عنوان "ریسک و ارزیابی کنترل داخلی بنگاه‌ها" با بررسی طیف گسترده‌ای از ۱۳۰ مخاطب صنایع کانادا، نشان دادند که مدیریت ریسک بنگاه، معمولاً توسط کارمندان دایره حسابرسی هدایت می‌شود؛ ۴۹ درصد از مخاطبان، مدیریت ریسک بنگاه را اجرا می‌نمودند. (با در حال اجرای آن بودند) ۸۹ درصد، حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک را در هر کار حسابرسی به کار می‌گرفتند و ۳۲ درصد، حسابرسی داخلی را در مدیریت ریسک بنگاه درگیر کرده بودند. در همه پنج سازمان بزرگی که برنامه‌های مدیریت ریسک بنگاه را با موفقیت اجرا می‌نمودند، حسابرسان داخلی نقشی متنوع و سودمند داشته‌اند.

سوال‌های مطرح‌شده در تحقیق حاضر، بر مبنای نظریه داده بنیاد به‌قرار زیر قابل طرح می‌باشد: سؤال اصلی تحقیق: الگوی مطلوب بهینه کنترل‌های داخلی به‌منظور کاهش ریسک بنگاه‌های اقتصادی مناسب در ایران کدام است؟

سوال‌های فرعی تحقیق در راستای دست‌یابی به هدف اصلی به‌قرار زیر و بر مبنای ملزومات رویکرد داده بنیاد در دو بخش الف و ب به شرح زیر قابل طرح می‌باشند:

بخش الف: مولفه‌های توضیح‌دهنده کنترل‌های داخلی به‌منظور کاهش ریسک بنگاه‌های اقتصادی کدام‌اند؟

- شرایط علی مرتبط با کنترل‌های داخلی و ریسک بنگاه‌ها کدام‌اند؟
 - عوامل پدیده محور کنترل‌های داخلی و ریسک بنگاه‌ها کدام‌اند؟
 - شرایط زمینه‌ساز کنترل‌های داخلی و ریسک بنگاه‌ها کدام‌اند؟
 - عوامل مداخله‌گر در پیاده‌سازی الگوی کنترل‌های داخلی و ریسک بنگاه‌ها کدام‌اند؟
 - عوامل موثر بر دست‌یابی به موفقیت در پیشبرد راهبردهای کنترل‌های داخلی و ریسک بنگاه‌ها کدام‌اند؟
 - آثار و پیامدهای پیاده‌سازی الگوی کنترل‌های داخلی و ریسک بنگاه‌ها کدام‌اند؟
- بخش ب: روابط مابین موارد کشف شده در قسمت الف چگونه است و منطق این روابط بر چه مبنایی استوار است؟

۴. روش تحقیق

پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های کیفی است که از روش نظریه‌پردازی داده بنیاد استفاده شده است. نظریه داده بنیاد، یکی از راهبردهای پژوهش کیفی محسوب می‌شود که از طریق آن نظریه بر مبنای مفاهیم اصلی حاصل از داده‌ها شکل می‌گیرد. هدف نهایی این راهبرد، ارائه تبیین‌های جامع نظری درباره یک پدیده‌ی خاص است که به صورت استقرایی از مطالعه آن پدیده حاصل می‌شود. به طور کلی این راهبرد، داده‌های حاصل از منابع اطلاعاتی را به مجموعه‌ای از کدها، کدهای مشترک را به مقوله و آنگاه مقوله‌ها را به نوعی نظریه تبدیل می‌کند. (دانایی فرد و مؤمنی، ۱۳۸۷)

در روش کیفی، پس از مطالعه ساختاری روی مولفه‌ها با استفاده از داده‌های به دست آمده از مصاحبه‌های عمیق، پرسش‌نامه الگوی بهینه تاثیر کنترل‌های داخلی بر ریسک بنگاه‌های اقتصادی تنظیم و ارائه شد و اعتبار سنجی (روایی و پایایی) و مصاحبه با ۱۲ نفر از اساتید و خبرگان حوزه حسابرسی و متخصصین مربوطه انجام گردید. این پژوهش از نظر داده در زمره تحقیقات کیفی و اکتشافی قرار دارد. نحوه رسیدن به کدهای اولیه در پژوهش حاضر به این صورت بوده که در هر یک از مصاحبه‌های ضبط شده، پس از پیاده‌سازی متن آن‌ها، با استفاده از روش تحلیل محتوا هر مصاحبه به صورت جمله به جمله و سطر به سطر، به دقت بررسی و سپس پیام اصلی یا مفهوم کلیدی مستتر در هر یک از عبارات، بر اساس مشابهت، ارتباط مفهومی و خصوصیات مشترک بین کدهای باز، مفاهیم و مقولات (طبقه‌ای از مفاهیم) مفهوم پردازی، مقوله‌بندی و استخراج گردید. در برخی جمله‌ها مصاحبه شوندگان از اصطلاحاتی استفاده می‌کردند که مستقیماً به عنوان یک کد قابل استفاده بود و در برخی موارد، مفهومی در بین جملات پنهان بود که پژوهشگر با توجه به نیت گوینده، یک مفهوم را به آن نسبت داده و به صورت یک کد اولیه در نظر گرفت.

کدهای اولیه، پس از هر مصاحبه پالایش شده و با توجه به سنخیت و تجانس با سایر کدهای کشف شده، ذیل مفهومی کلان قرار گرفته و این فرایند، بارها و بارها تکرار شد تا پس از پالایش‌های مکرر، کدهای اولیه به مفاهیم و مفاهیم نیز هر یک بر اساس فرایند تجانس مفهومی، در قالب مفاهیم گسترده‌تر به عنوان مقوله سازمان‌دهی شدند. روش نظریه‌پردازی داده بنیاد طی سه گام زیر اجرا می‌شود:

گام اول: تعیین سؤال‌های پژوهش.

گام دوم: گردآوری داده‌ها همراه با تحلیل تا جایی که به مرحله اشباع می‌رسیم. (که پژوهش حاضر به این منظور از روش نمونه‌گیری نظریه‌ای و مصاحبه آزاد استفاده کرده است).

گام سوم: کدگذاری داده‌ها طی سه مرحله به منظور کشف و یافتن مفاهیم در داده‌ها، شامل:

الف) کدگذاری باز: کدگذاری باز فرایند تحلیلی نام‌گذاری مفاهیم و طبقه‌بندی و کشف ویژگی‌ها و ابعاد آن‌ها در داده‌ها از طریق انجام دادن مقایسه‌ای مدام (الاکلنگی) است که پژوهشگر مفاهیم را از زوایای مختلفی از درون و بیرون یا وارونه‌ای بررسی و تحلیل می‌کند تا دیدگاه متفاوتی در خصوص اهمیت و جایگاه مفاهیم کسب کند. در کدگذاری باز پژوهشگر با مرور کلیه

داده‌های گردآوری شده تلاش می‌کند که مفاهیم مستتر در آن را شناسایی کند.
ب) کدگذاری محوری: کدگذاری محوری عبارت از سلسله رویه‌هایی است که از طریق پیوند بین مقوله اصلی و مقوله‌های فرعی، داده‌ها را با یکدیگر ارتباط می‌دهد. ارتباط سایر طبقه‌ها با طبقه محوری در پنج عنوان، می‌تواند تحقق داشته باشد.

شرایط علی: شرایطی هستند که مقوله اصلی را تحت تاثیر قرار داده و به وقوع یا گسترش پدیده مورد نظر می‌انجامند. شرایط علی در داده‌ها اغلب با واژگانی نظیر وقتی، در حالی که، از آنجا که، چون، به سبب و به علت بیان می‌شوند.

راهبردها: بیانگر رفتارها، واقعیت‌ها و تعاملات هدف‌داری هستند که تحت تاثیر شرایط مداخله‌گر و بستر حاکم، حاصل می‌شوند.

بستر حاکم (زمینه): به شرایط خاصی که بر راهبردها تاثیر می‌گذارند بستر گفته می‌شود. تمیز آن‌ها از شرایط علی مشکل است. این شرایط را مجموعه‌ای از مفاهیم، طبقه‌ها یا متغیرهای زمینه‌ای تشکیل می‌دهند در مقابل شرایط علی که مجموعه‌ای از متغیرهای فعال است.

شرایط مداخله‌گر (بازدارنده): شرایطی هستند که راهبردها از آن‌ها متاثر می‌شوند. این شرایط را مجموعه‌ای از متغیرهای میانجی واسط تشکیل می‌دهند. شرایط مداخله‌گر، شرایط ساختاری هستند که مداخله سایر عوامل را تسهیل یا محدود می‌کنند.

نتایج و پیامدها: برخی از طبقه‌ها بیانگر نتایج و پیامدهایی هستند که در اثر اتخاذ راهبردها به آن «مدل پارادایم» کدگذاری محوری به وجود می‌آیند.

ج) کدگذاری انتخابی (مرحله نظریه‌پردازی): این مرحله عبارت است از روند انتخاب مقوله‌ی اصلی به‌طور منظم و ارتباط دادن آن با سایر مقوله‌ها و اعتبار بخشیدن به روابط. در این مرحله نظریه‌پرداز داده بنیاد مقوله محوری را که سایر مقولات بر محور آن می‌گردند و کلیتی را تشکیل می‌دهند به‌طور روشمند انتخاب و با ارتباط دادن آن با سایر مقوله‌ها به نگارش نظریه اقدام می‌کند که شرحی انتزاعی برای فرایندی که در پژوهش مطالعه شده است، ارائه می‌دهد. (کوربین و استراوس، ۱۹۹۸).

جامعه آماری این تحقیق شامل افراد متخصص و صاحب‌نظر از اساتید و خبرگان حوزه حسابداری و متخصصین مربوطه بوده است که با استفاده از رویکرد نمونه‌گیری هدفمند در مجموع تعداد ۱۲ نفر به‌عنوان مشارکت‌کنندگان پژوهش انتخاب شدند. در این تحقیق میانگین مدت زمان هر مصاحبه بیش از یک ساعت بوده است. برای به‌دست آوردن اعتبار و روایی داده‌ها از دو روش بازبینی مشارکت‌کنندگان و مرور خبرگان غیر شرکت‌کننده در پژوهش استفاده شد.

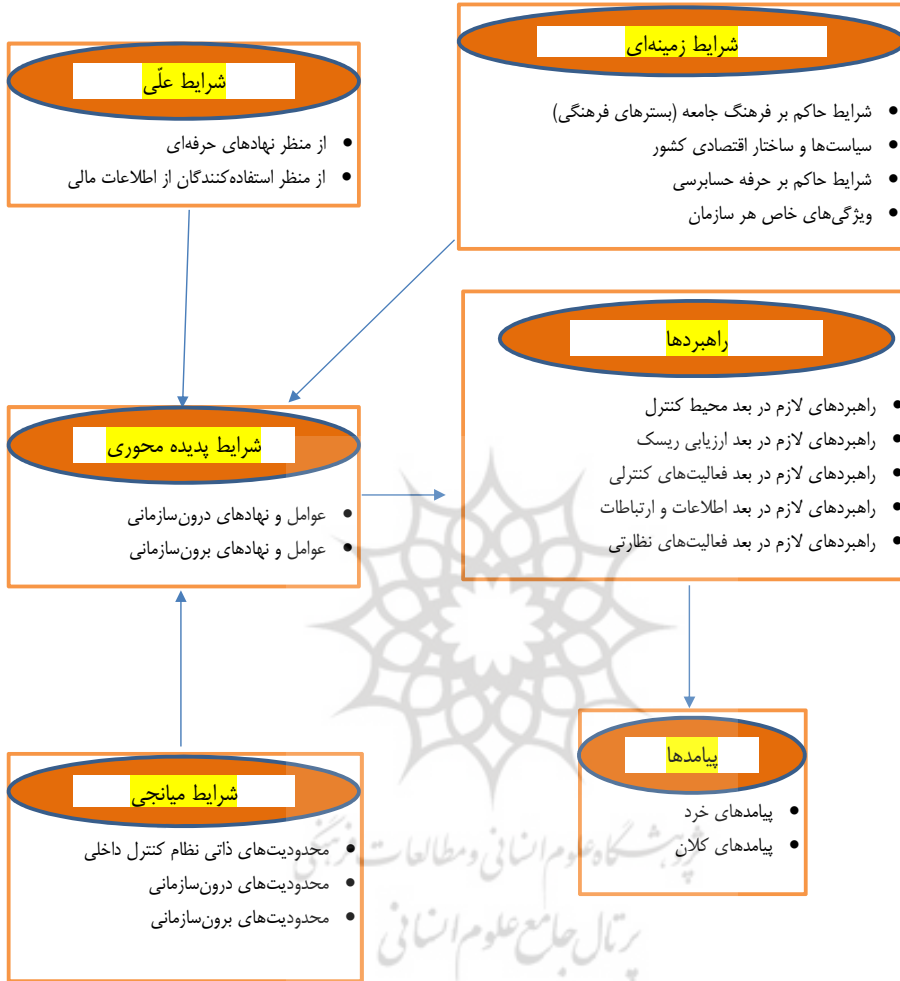
۵. یافته‌های تحقیق:

در این پژوهش از مدل پارادایمی کوربین و استراوس برای طرح پژوهشی نظریه داده بنیاد استفاده شده که مبتنی بر شناسایی شرایط علی، شرایط پدیده محوری، شرایط زمینه‌ساز و شرایط میانجی (مداخله‌گر)، راهبردها و پیامدها و ارتباط بین آن‌هاست. پس از انجام ۱۲ مصاحبه

نیمه ساختاریافته با خبرگان، پژوهشگر قانع شد دیگر مطالب جدیدی مطرح نخواهد شد و نیازی به انجام مصاحبه جدید وجود نداشت. شایان ذکر است با توجه به استقبال مصاحبه شونده‌گان از موضوع تحقیق و تمایل آنان به غنی‌تر شدن نتایج تحقیق، میانگین مدت زمان مصاحبه‌ها یک ساعت و بیست دقیقه بوده است. پس از انجام فرایند کدگذاری در نهایت محقق، کدهای اولیه در مرحله کدگذاری باز احصاء و سپس با حذف گفته‌های تکراری، جمله‌های معترضه، گفته‌های انحرافی و سایر داده‌های نامربوط نادیده کدهای محوری توسط محقق از آن‌ها استخراج شد. با توجه به این که هدف ارائه الگوی بهینه کنترل‌های داخلی به منظور کاهش ریسک بنگاه‌های اقتصادی است و مطالب مطرح شده در مصاحبه‌ها حول این محور قرار داشته است، لذا در کدگذاری انتخابی، مقوله‌ی اصلی این پژوهش شناسایی شد که در مرکز مدل قرار گرفته و سایر مقوله‌ها به آن مرتبط شد و مدل مفهومی نهایی در قالب شکل (۱) ترسیم شده است.



شکل ۱: مدل مفهومی کنترل‌های داخلی به منظور کاهش ریسک بنگاه‌های اقتصادی



۱-۵. تشریح مدل مفهومی کنترل‌های داخلی به منظور کاهش ریسک بنگاه‌های اقتصادی
 این شکل، در واقع تجسمی از عوامل موثر بر کنترل داخلی می‌باشد، که بر اساس داده‌های به‌دست‌آمده از مصاحبه‌ها و تجزیه و تحلیل آن‌ها به روش داده بنیاد ترسیم شده است. در ادامه مقوله‌های اصلی و فرعی توضیح داده خواهد شد.

جدول شماره ۱- کدهای باز و مقوله‌های مدل

ابعاد	مقوله‌ها	کدهای باز
۳-۱-۱-۱ تفکیک مغایبه	از منظر نهادهای حرفه‌ای	<p>اتخاذ روش‌هایی برای حصول و تحقق اهداف سازمان‌ها، برخورداری از پشتوانه قانونی برای کنترل‌های داخلی، بازنگری در قوانین و مقررات عادی حاکم بر نظارت مالی و عملیاتی بر اساس مطالعات تطبیقی و استفاده از تجربه‌های مفید کشورهای پیشرفته و در نظر گرفتن ویژگی‌های خاص ایران،</p> <p>قوانین و مقررات مناسب و ملزم کردن مسئولان دستگاه‌های اجرایی به پاسخگویی مالی و عملیاتی و انتشار گزارش‌های مربوط به پاسخگویی مالی و عملیاتی جهت دسترسی عموم به‌منظور تامین حقوق شهروندان، طراحی، تدوین و اجرای نظام حسابداری و گزارشگری مالی و روش‌ها و کنترل مناسب و اعمال نظارت به‌منظور شفاف‌سازی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی،</p> <p>طراحی روش‌های نوین کنترل و نظارت با تاکید بر تغییر جهت نظام و کنترل از داده‌ها به ستانده‌ها و کسب نتایج و کاهش کنترل‌های غیرضروری،</p>
	از منظر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی	<p>کاهش ریسک زیان‌های پیش‌بینی نشده، تهیه گزارش‌های مالی و مدیریتی اتکاپذیر، سودآوری درازمدت، دست‌یابی به اهداف سازمان، دقت عمل و کارایی سیستم‌های اطلاعاتی، جلوگیری از هرگونه اختلاس و تقلب</p> <p>حفظ دارایی‌ها و جلوگیری از هرگونه استفاده نادرست از منابع و دارایی‌ها تحقق مسئولیت پاسخگویی و حساب‌دهی نسبت به فعالیت‌های انجام شده</p>
۳-۱-۱-۲ تفکیک مغایبه	عوامل و نهادهای درون سازمانی	<p>اطمینان بخشی مدیریت نسبت به عملکرد بهینه فعالیت‌ها، شناسایی ریسک، اثربخشی و کارایی عملیات سازمان، نیاز به مهندسی مجدد فرایندهای کسب و کار جهت برقراری الگوهای نوین کسب و کار،</p> <p>تحقق هدف‌های سازمانی مربوط به عملیات برنامه‌ها، رعایت سیاست‌ها، طرح‌ها، روش‌ها، قوانین و مقررات، پشتیبانی از مدیریت بر مبنای عملکرد،</p>
	عوامل و نهادهای برون سازمانی	<p>تحقق هدف‌های سازمانی مربوط به عملیات برنامه‌ها، رعایت سیاست‌ها، طرح‌ها، روش‌ها، قوانین و مقررات، پشتیبانی از مدیریت بر مبنای عملکرد،</p>

ابعاد	مقوله‌ها	کدهای باز
شرایط زمین‌ساز	شرایط حاکم بر فرهنگ جامعه (بسترهای فرهنگی)	وجود فرهنگ پاسخ‌خواهی، فاش نمودن تقلب و اختلاس‌ها، وجود فرهنگ شایسته سالاری و ...
	سیاست‌ها و ساختار اقتصادی کشور	وضعیت تحریم‌ها و عدم ثبات اقتصادی - سرمایه‌گذاری خارجی، وجود شرکت‌های دولتی، توسعه‌یافتگی بازارهای سرمایه، الزامات قانونی و ...
	شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی	وضعیت آموزش، کارکرد مجامع حرفه‌ای، محیط حسابرسی، جایگاه حرفه در کشور و ...
	ویژگی‌های خاص هر سازمان	اندازه سازمان، اعتبار سازمان، نوع عملیات، طرز تفکر مدیریت، سیستم حسابداری، نوع صنعت و ...
شرایط میانجی (مداخله‌گر)	محدودیت‌های ذاتی نظام کنترل داخلی	وجود مدیران نالایق و ضعیف و تخطی آنان از سیستم کنترل داخلی (نادیده گرفتن کنترل‌ها)، رعایت اصل فزونی منابع طراحی و استقرار کنترل داخلی بر مخارج آن، تصمیم‌گیری نادرست، اشتباهات عمدی، تبانی، عدم استقرار مناسب کنترل داخلی، احتمال نارسا شدن یکی از روش‌های کنترل داخلی به دلیل تغییرات ایجاد شده در شرایط و کاهش میزان رعایت آن، وضع کنترل‌های داخلی درباره معاملات و رویدادهای روزمره و نه غیرمعارف،
	محدودیت‌های درون‌سازمانی	اعتماد بیش از حد به زیردستان، اعمال سلاقی و انتظارات شخصی، عدم توجه به جذب و نگهداری نیروی انسانی متخصص، عدم استقرار حسابرسان داخلی در سازمان، عدم توجه مدیران به استانداردها، مشکلات ساختاری همچون عدم یکپارچگی سیستم‌های نرم‌افزاری پردازش اطلاعات، احتمال نادیده گرفتن کنترل‌های داخلی از طرف مدیران یا کارکنان، اشتباهات بالقوه انسانی ناشی از بی‌دقتی، حواس‌پرتی، خطای قضاوتی و تفسیر نادرست از دستورالعمل‌ها
	محدودیت‌های برون‌سازمانی	موانع فرهنگی، تاریخی و اجتماعی (کم‌کاری یا زیاده‌خواهی افراد، قانون‌گریزی افراد، عدم پذیرش مسئولیت، ضعف آموزش دانشگاهی و حرفه‌ای و ...) موانع قانونی مثل وجود قوانین نامناسب، عدم وجود استانداردها و دستورالعمل‌های مناسب گزارشگری حسابداری مدیریت و گزارشگری حسابرسی و ...

ابعاد	مقوله‌ها	کدهای باز
ریسک	راهبردهای لازم در بعد محیط کنترل	ارتقای استانداردها، فرایندها و دستورالعمل‌ها (آیین رفتار حرفه‌ای، منشور اخلاقی حسابرسی داخلی، دستورالعمل‌ها و نظام‌نامه‌های کنترل داخلی و ...)، ارتقای عملکرد مدیریت (تعهد به ارزش‌ها، نظارت و استقلال هیئت مدیره نسبت به مدیریت، کمیته حسابرسی پویا، هیئت مدیره متخصص، برنامه‌ریزی و اجرای مناسب کار حسابرسی داخلی، تعهد به جذب نیروی انسانی شایسته، استقرار ساختار سازمانی مناسب، پاسخگو نمودن افراد در قبال مسئولیت‌های خود)،
	راهبردهای لازم در بعد ارزیابی ریسک	شناسایی خطرات در دستیابی به اهداف (رسیدن به موفقیت، رقابت در صنعت، حفظ قدرت مالی، شهرت، حفظ کیفیت محصولات و خدمات)، تفکیک ریسک‌ها (مالی و غیرمالی)، تحقق و سنجش ریسک، برخورد با ریسک (اجتناب از ریسک، پذیرش ریسک، انتقال ریسک)، پایش و بازنگری ریسک شناسایی تغییرات با اهمیت در کنترل داخلی،
	راهبردهای لازم در بعد فعالیت‌های کنترلی	کنترل‌های لازم بر سیستم‌های اطلاعاتی با استقرار سیاست‌ها و رویه‌های مناسب (تقسیم وظایف، طراحی و به‌کارگیری مستندات و سوابق، کنترل‌های حفاظتی، کنترل دفاتر و صورت‌های مالی و ...)، ارتقای تکنولوژی و فناوری در فعالیت‌های کنترلی (تبدیل و پردازش داده‌ها)،
	راهبردهای لازم در بعد اطلاعات و ارتباطات	اخذ تمام اطلاعات و داده‌های لازم (مالی، غیرمالی، درون سازمانی و برون سازمانی)، به اشتراک گذاشتن و کسب اطلاعات از طریق ارتباطات مناسب،
	راهبردهای لازم در بعد فعالیت‌های نظارتی	بررسی اثربخشی ارزیابی‌ها با معیارهای از پیش تعیین‌شده توسط قانون‌گذاران و نهادهای تدوین‌کننده استانداردها و هیئت مدیره، ارزیابی و نظارت مستمر بر سیستم کنترل داخلی، بهبود ارزیابی‌ها و انجام اصلاحات لازم
پیامدها	پیامدهای خرد	ارتقای اثربخشی و کارایی عملیات سازمان، حفظ منافع حقوق مالکان، کاهش ریسک از دست دادن دارایی‌هایی سازمان، رعایت آیین رفتار حرفه‌ای، افزایش شهرت و اعتبار سازمان، کاهش ریسک، قابلیت اتکای گزارشگری مالی، اثربخشی و کارایی عملیات، کاهش آزمون‌های حسابرسی، دستیابی به اهداف سازمان، ایجاد اطمینان در مورد فرض تداوم فعالیت شرکت،
	پیامدهای کلان	ارتقای پاسخگویی و شفافیت، رعایت قوانین و مقررات، پیشگیری از تقلب و سوء استفاده، ایجاد فرصت سرمایه‌گذاری و کاهش محدودیت‌های مالی

۶. نتیجه‌گیری:

به‌دنبال وقایعی همچون افشای کمک‌های نامشروع و پنهانی ۱۷ شرکت بزرگ آمریکایی به حزب جمهوری‌خواه که در سال ۱۹۷۳ به اجرای واترگیت شهرت یافت و رسوایی‌های مالی تعدادی از شرکت‌های بزرگ و مشهور دنیا از جمله انرون و ورلدکام در آغاز قرن اخیر، موضوع کنترل‌های داخلی شرکت‌ها و افشای اطلاعات در این زمینه، از دیدگاه جدیدی در کانون توجه مجامع حرفه‌ای و نهادهای نظارتی قرار گرفته است. انتشار گزارش کنترل‌های داخلی اثربخش به شفاف‌سازی اطلاعات مالی شرکت کمک درخور توجهی می‌کند و از دیدگاه استفاده‌کنندگان هم موجب افزایش کیفیت اطلاعات منتشر شده، به‌خصوص از بُعد قابلیت اعتماد می‌شود.

به این ترتیب، در ایران نیز به‌موجب دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرا بورس ایران که در مورخ ۱۶ اردیبهشت سال ۱۳۹۱ به تصویب رسید، هیئت مدیره شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرا بورس ایران مکلف شدند نسبت به استقرار و به‌کارگیری کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش به‌منظور دستیابی به هدف‌های شرکت، اطمینان حاصل کرده و نتایج آن را در گزارشی با عنوان گزارش کنترل‌های داخلی درج و افشا نمایند. حساب‌رسان مستقل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و فرا بورس نیز موظف شدند در گزارش خود به مجمع عمومی صاحبان سهام، در مورد استقرار و به‌کارگیری سیستم کنترل‌های داخلی اثربخش اظهار نظر کنند.

با توجه به وضع اقتصادی کنونی کشور ایران و تاثیر ثقل‌هایی که به‌تازگی آشکار شده است، شرکت‌ها با گزارشگری مستمر سیستم کنترل‌های داخلی اثربخش، به‌عنوان حافظان اصلی منافع عموم شناخته خواهند شد و نیاز اساسی به این مهم اجتناب‌ناپذیر است. اما نکته درخور توجه اینجا است که در شرایط فعلی و با توجه به مشکلات پیش‌رو از جمله ضعف‌های عمده در سیستم کنترل‌های داخلی شرکت‌های ایرانی، نبود معیارها، اصول و ضوابط مدون گزارشگری کنترل‌های داخلی، عدم آموزش کافی در این خصوص و... شرایط گزارشگری کنترل‌های داخلی پیرو دستورالعمل سازمان بورس و اوراق بهادار، برای هیئت مدیره شرکت‌ها و حساب‌رسان مستقل مهیا نیست. (اسدی، ۱۳۹۱)

برای اجرای اثربخش این دستورالعمل، شرکت‌ها با مشکلات بسیاری مواجه هستند که لازم است قبل از هر چیز برای آن‌ها چاره‌اندیشی شود در غیر این صورت، تنها مشکل جدیدی به مشکلات قبلی افزوده خواهد شد. از طرفی مدیران همواره در تلاش هستند که بهترین کنترل‌های داخلی را در سازمان خود مستقر کنند. چون می‌دانند که در نبود سیستم کنترل داخلی اثربخش، تحقق رسالت اصلی سازمان و کمینه کردن رویدادهای غیرمنتظره بسیار مشکل خواهد بود. از طرفی وجود این کنترل‌های داخلی باعث افزایش کارایی، کاهش ریسک از دست‌داری‌ها، دستیابی به اطمینان معقول از اعتمادپذیری صورت‌های مالی و رعایت قوانین و مقررات خواهد شد. کنترل‌های داخلی، یک رویداد نیست، بلکه مجموعه‌ای از عملیات و فعالیت‌ها بر پایه ستانده است. کنترل داخلی باید به‌عنوان جزء لازم هر سامانه‌ای شناسایی شود که مدیریت برای تنظیم

و راهنمایی آن فعالیت‌ها به کار گیرد، نه به‌عنوان یک سامانه جداگانه در درون یک دستگاه اجرایی. با این مفهوم کنترل داخلی کنترل مدیریت است که در درون یک واحد به‌عنوان بخشی از زیرساخت مدیریت به‌وجود می‌آید تا به مدیران در انجام کار یک واحد و دستیابی به هدف‌های آن بر یک پایه و اساس مداوم کمک کند. لذا عاملی کلیدی در دستیابی به هدف و کمینه کردن کمک برای مشکلات اجرای مناسب کنترل داخلی است.

جامعه آماری این پژوهش شامل افراد متخصص و صاحب‌نظر از اساتید و خبرگان حوزه حسابرسی و متخصصین مربوطه بود که با استفاده از رویکرد نمونه‌گیری هدفمند در مجموع تعداد ۱۲ نفر به‌عنوان مشارکت‌کنندگان در پژوهش انتخاب شدند.

داده‌ها به روش مصاحبه با روش هدایت کلیات و به‌صورت نیمه ساختاریافته گردآوری شد. برای به‌دست‌آمده آوردن اعتبار و روایی داده‌ها از دو روش بازبینی مشارکت‌کنندگان و مرور خبرگان غیر شرکت‌کننده در پژوهش استفاده شد. داده‌ها به روش تحلیل محتوا بررسی شدند. مقوله محوری این مطالعه ارایه الگوی بهینه کنترل‌های داخلی به‌منظور کاهش ریسک بنگاه‌های اقتصادی بود که در سه بعد تحلیل و با توجه به شرایط علی، شرایط زمینه‌ای و شرایط میانجی راهبردهایی تدوین و مدل نهایی بر اساس آن ارایه شده است.

نتایج پژوهش نشان داد که سیستم کنترل داخلی استقرار یافته توسط مدیریت باید به‌گونه‌ای طراحی و اجرا شود که اطمینان معقولی از وجود دارایی‌ها و بدهی‌ها و صحت و کفایت رویدادها و اقلام مندرج در گزارش‌های مالی حاصل شود. در صورت طراحی و اجرای یک سیستم کنترل داخلی مناسب، اطلاعاتی که از طریق گزارش‌دهی مالی به اشخاص ذینفع ارایه می‌شود، قابل اعتماد و اتکا خواهد بود. گزارش‌ها و صورت‌های مالی به‌عنوان محصول نهایی فرایند حسابداری است که این گزارشگری تحت تاثیر کنترل‌های داخلی می‌باشد. در چارچوب نظری مبتنی بر تصمیم‌گیری هدف گزارشگری مالی فراهم آوردن اطلاعات مالی سودمند جهت تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، سیاسی، اجتماعی، انجام وظایف پاسخگویی، ارزیابی عملکرد سازمانی و مدیریت است.

صاحب‌نظران حسابداری بخش عمومی اعتقاد دارند که حسابداری و گزارشگری مالی می‌تواند به‌عنوان ابزار مسئولیت پاسخگویی نقش مهمی بین مقامات منتخب مسئول و صاحبان حق ایفا نماید که این پاسخگویی بدون وجود کنترل‌های داخلی اثربخش امکان‌پذیر نخواهد بود.

۷. پیشنهادهای تحقیق:

با توجه به نقش و اهمیت کنترل‌های داخلی و مزایای متعدد آن برای شرکت‌ها، سازمان‌ها و موسسات و همچنین عدم به‌کارگیری کامل و جامع آن توسط سازمان‌ها و شرکت‌های ایران، تدوین الگو و مدل در این زمینه ضروری و اجتناب‌ناپذیر است. در پاسخ به این نیاز در این مقاله به ارایه الگوی بهینه کنترل‌های داخلی به‌منظور کاهش ریسک بنگاه‌های اقتصادی پرداخته شد که این الگو مدلی جامع و کاربردی جهت پیاده‌سازی و به‌کارگیری آن توسط سازمان‌ها و شرکت‌های ایران می‌باشد. استفاده از این الگو نه تنها باعث افزایش کارایی و اثربخشی کنترل‌های داخلی

می‌شود بلکه دارای مزایایی از قبیل فراهم نمودن شرایط و امکان لازم برای پیاده‌سازی و اجرای حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک، فراهم نمودن شرایط و امکان لازم برای پیاده‌سازی و اجرای کامل مدیریت ریسک و در نهایت بهبود و به‌روزرسانی سیستم کنترل داخلی از طریق شناسایی و تعیین نقاط ضعف موجود و انجام اقدامات اصلاحی، کاهش ریسک‌پذیری سازمان‌ها و کاهش هزینه حسابرسی داخلی و مستقل می‌شود. بنابراین به سازمان‌ها و شرکت‌ها توصیه می‌شود به‌منظور برخوردارگی از مزایای مذکور نسبت به پذیرش، پیاده‌سازی و به‌کارگیری کنترل‌های داخلی به‌منظور کاهش ریسک بنگاه‌های اقتصادی با استفاده از مدل ارائه‌شده در این تحقیق اقدام نمایند. امید است که صاحب‌نظران و اندیشمندان حرفه و تشکل‌های حرفه‌ای با انجام تحقیق‌های کاربردی بیشتر در این زمینه، به کشف و حل چالش‌ها کمک کنند تا کنترل‌های داخلی موثر در شرکت‌های ایرانی به‌عنوان یکی از مسیرهای اصلی مبارزه با فساد مالی مطرح شود.

۸. فهرست منابع:

الف) منابع فارسی:

۱. اسدی، مرتضی. (۱۳۹۱). راه دشوار پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در شرکت‌های ایرانی (ابلاغ به تنهایی کافی نیست)، فصل‌نامه حسابدار رسمی، شماره ۳۲، زمستان ۱۳۹۱، صص ۶ - ۱۱.
۲. جوادیان، رضا. مصطفایی، احمد. ضابط، محمدرضا. (۱۳۹۷). بررسی تاثیر کنترل‌های داخلی بر گزارشگری مالی در ناجا، مدیریت منابع در نیروی انتظامی، دوره ۶، شماره ۲، تابستان ۱۳۹۷، صص ۱۱۷ - ۱۴۲.
۳. حاجی‌ها، زهره. اورادی، جواد. صالح‌آبادی، مهری. (۱۳۹۶). ضعف در کنترل‌های داخلی و تأخیر گزارش حسابرسی، فصل‌نامه حسابداری مالی، سال نهم، شماره ۳۳، صص ۹۶ - ۷۸.
۴. حمیدیان، محسن. روحانی، محسن. دارابی، رویا. (۱۴۰۰). ارائه الگو بهینه کنترل داخلی با تأکید بر نقش معیارهای نظام راهبری رویکرد هوش مصنوعی، فصل‌نامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۴۰، زمستان ۱۴۰۰، صص ۳۹۱ - ۴۰۵.
۵. خردیار، سینا. غفاری قاضبانی، عباس. پورعلی، محمدرضا. لردکانی، محمود. (۱۴۰۰). ارائه الگوی ضعف کنترل داخلی بر اساس معیارهای کنترلی شاخص کیفی حسابداری، فصل‌نامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۳۸، تابستان ۱۴۰۰، صص ۲۶۷ - ۲۵۵.
۶. خرم‌آبادی، مهدی. حساس یگانه، یحیی. برزیده، فرخ. صالحی‌صدقیانی، جمشید. (۱۳۹۹). تبیین و اولویت‌بندی عوامل موثر بر ارزیابی اثر بخش کنترل‌های داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران با رویکرد فازی، فصل‌نامه پژوهش‌های حسابداری ملی، سال دوازدهم، شماره ۱، بهار ۱۳۹۹، صص ۵۷ - ۸۲.
۷. دانایی‌فرد، حسن. مومنی، نونا. (۱۳۸۷). تئوری رهبری اثربخش از دیدگاه امام علی (ع) استراتژی تئوری داده بنیاد متنی، نشریه مطالعات انقلاب اسلامی، پاییز ۱۳۸۷، دوره ۴، شماره ۱۴، صص ۷۵ - ۱۱۰.
۸. زرگر، احمد. (۱۳۹۱). بررسی رابطه کنترل‌های داخلی با تخلفات مالی در شرکت‌های دولتی استان آذربایجان شرقی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بناب.
۹. رضوی عراقی، سید محمدرضا. جهانشاد، آزیتا. مستوفی، امیر. (۱۳۹۷). تاثیر ضعف‌های عمده کنترل‌های داخلی بر ناکارایی سرمایه‌گذاری، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۱۱، صص ۳۶۱ - ۳۲۷.
۱۰. سید نژاد فهمیم، سید رضا. اقدامی، اسماعیل. میراحمدی، سیده لیلیا. (۱۳۹۷). بررسی تاثیر ضعف کنترل داخلی بر مدیریت سود واقعی، یازدهمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت و هفتمین کنفرانس کارآفرینی و نوآوری‌های باز، تهران، شرکت همایش‌گران مهر اشراق.
۱۱. سلطانی، مجتبی. خردیار، سینا. (۱۳۹۷). تاثیر کنترل داخلی بر کارایی عملیاتی پنج‌مین کنفرانس ملی پژوهش‌های کاربردی در مدیریت و حسابداری، تهران، انجمن مدیریت ایران.

۱۲. صابری، محمد. (۱۳۸۸). رهنمودهای اینتوسای برای استانداردهای کنترل‌های داخلی در شرکت‌های دولتی مورد رسیدگی سازمان حسابرسی، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی دیوان محاسبات کشور.
۱۳. عباس‌زاده، محمدرضا. محمدی، جمال. محمدی، کامران. (۱۳۹۰). ضرورت وجود کنترل‌های داخلی در بخش عمومی، دو ماهنامه حسابرسی، دوره ۱۳، شماره ۵۶، دیماه ۱۳۹۰، یک صفحه، صص ۱۳۷ - ۱۳۷
۱۴. طاهریان، لاله. (۱۳۹۷). بررسی نقش کنترل‌های داخلی استقرار یافته توسط مدیریت در قابل اتکا بودن صورت‌های مالی، فصل‌نامه پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری، بهار ۱۳۹۷، دوره جدید، شماره ۱۱، صص ۱-۱۴
۱۵. عزیززاده، طاهره. خدادادی شاملو، ناصر. (۱۳۹۸). ارتباط بین ضعف کنترل‌های داخلی و گزارشگری مالی متقلبانانه با تاکید بر کیفیت حسابرسی، چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، دوره دوم، پاییز ۱۳۹۸، شماره ۱۳ (جلد ۲)، صص ۵۳ - ۶۹.
۱۶. قدرتی، جابر. (۱۳۹۷). تاثیر تجارت الکترونیکی بر کنترل داخلی و عملیات حسابرسی، پنجمین کنفرانس ملی پژوهش‌های کاربردی در مدیریت و حسابداری، تهران، انجمن مدیریت ایران.
۱۷. کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی ایران (۱۳۹۴) استانداردهای حسابرسی، ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورت‌های مالی - تجدید نظر شده ۱۳۹۴، انتشارات سازمان حسابرسی.

(ب) منابع لاتین:

1. Chen, T., Xie, L., and Y. Zhang. (2017). How does Analysts' Forecast Quality Relate to Corporate Investment Efficiency?. *Journal of Corporate Finance*. Vol. 43, Pp. 217-240.
2. Corbin, J., and A. Strauss. (1998). Grounded Theory Research: Procedures, Canons, and Evaluative Criteria. *Qualitative Sociology* 13(1): 85-89.
3. Dimitrijevic, D., V. Milovanovic, and V. Stancic. (2017). The role of a company's internal control system in fraud prevention. *Financial Internet Quarterly* 11(3): 34-44.
4. Endovitskii D.A. & Golovin S.V. & Spiridonova N.E. (2020). Developing internal control at social budgetary institutions: Some particularities, *International Accounting*, Vol. 23, Iss. 5, MAY 2020, Pages: 543-566, <https://doi.org/10.24891/ia.23.5.543>
5. Endovitskii D.A. & Golovin S.V. & Spiridonova N.E. (2020). The relationship between external and internal control systems of the budgetary institution, *International Accounting*, Vol. 23, Iss. 11, NOVEMBER 2020, Pages: 1240-1252, <https://doi.org/10.24891/ia.23.11.1240>
6. Hong, S., & Eun Lee, J. (2015), "Internal Control Weakness And Stock Price Crash Risk", *The Journal of Applied Business Research*, 31(4), PP. 1289-1296
7. Khlif, H. and Samaha, K. (2019), "Board independence and internal control quality in Egypt: does CEO duality matter?", *International Journal of Law and Management*, Vol. 61 No. 2, pp. 345-358. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-08-2017-0202>
8. Lee, J. (2016). Internal control deficiencies and audit pricing: evidence from IPOs, *Accounting and Finance*, DOI 10.1111/acfi.12241
9. Merkley B.W., Miccolis J.A., (2002), Getting left behind, *Risk Management*, April, pp. 28- 50. Nagy A.L., Cenker W.J., (2002), An assessment of the newly defined internal audit function, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 17 No. 3, pp. 130-7.
10. Nagy, A.L. and Cenker, W.J. (۲۰۰۲), "An assessment of the newly defined internal audit functions", *Managerial Auditing Journal*, Vol. ۱۷ No. ۳, pp. ۷-۱۳۰.
11. Sorin B., A. Danescu, T. Danescu, and M. Prozan, (2014). A Comparative Study of Well-established Internal Control Models, *Procedia Economics and Finance*, 15, 2014, 1015 - 1020
12. Xu, C., and Z. Zhou. (2018). The Study of Internal Control and Over-Investment on Corporate Credit Risk. *Procedia Computer Science*, Vol. 91, Pp. 109 - 113.