

## Identifying and Ranking the Factors Affecting the Effectiveness of the Internal Control System in Government Institutions and Organizations

Mohammad Reza Mohagheghi<sup>1</sup>, Gholamreza Karami<sup>\*2</sup>,  
Reza Gholami Jamkarani<sup>3</sup>, Nezamoddin Rahimian<sup>4</sup>

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran. (mohagheghi.m.r@gmail.com).
2. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management, Tehran University, Tehran, Iran.
3. Associate Professor, Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran. (gholami@qom-iau.ac.ir).
4. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Finance, Khatam University, Tehran, Iran. (norahimian@yahoo.com).

Received: 2022/02/19

Accepted: 2022/07/22

### Abstract

**Subject and Purpose of the Article:** The main goal of this research is to identify and rank the factors affecting the effectiveness of the internal control system in government institutions and organizations.

**Research Method:** In order to identify the effective factors on the effectiveness of the internal control system of government institutions and organizations, while reviewing the studies, a semi-structured interview was conducted using the qualitative method of theme analysis. In this research, the Fuzzy Delphi method was used to rank and find the degree of importance of the factors. The interviewed experts were 18 university professors and top managers of government organizations and experts in the audit field with an emphasis on the internal control system.

**Research Findings:** Data analysis shows 6 main themes including individual, performance, legal, managerial, environmental and organizational components, which are effective in the effectiveness of the internal control system of government institutions and organizations.

**Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge:** Based on the results of the research, government institutions and organizations can make their evaluation multi-dimensional and by relying on identified and refined factors in individual, performance, legal, managerial, environmental and organizational dimensions, measure the internal control of the institutions and organizations under investigation and finally, more comprehensive decisions will be made based on the opinion of experts and scientific foundations.

**Keywords:** Delphi Method, Effectiveness, Internal Audit, Internal Controls.

**JEL Classification:** M42, F38, D20.



## شناسایی و رتبه بندی عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل های داخلی در موسسات و سازمان های دولتی

محمد رضا محقق<sup>۱</sup>، غلامرضا کرمی<sup>۲\*</sup>، رضا غلامی جمکرانی<sup>۳</sup>، نظام الدین رحیمیان<sup>۴</sup>

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. (mohagheghi.m.r@gmail.com)

۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران.

۳. دانشیار، گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. (gholami@qom-iau.ac.ir)

۴. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و مالی، دانشگاه خاتم، تهران، ایران. (norahimian@yahoo.com)

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۱/۳۰ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۴/۳۱

### چکیده

**موضوع و هدف مقاله:** هدف اصلی این پژوهش، شناسایی و رتبه بندی عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل های داخلی در موسسات و سازمان های دولتی است.

**روش پژوهش:** به منظور شناسایی عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل های داخلی موسسات و سازمان های دولتی، ضمن مرور مطالعات صورت گرفته، مصاحبه نیمه ساختاریافته با استفاده از روش کیفی تحلیل تم صورت گرفته است. در این پژوهش، از شیوه دلفی فازی برای رتبه بندی و یافتن درجه اهمیت عوامل استفاده شده است. خبرگان مورد مصاحبه، تعداد ۱۸ نفر از استادان دانشگاه ها و مدیران عالی سازمان های دولتی و خبرگان حوزه حسابرسی با تاکید بر سیستم کنترل داخلی بودند.

**یافته های پژوهش:** تجزیه و تحلیل داده ها، نشان دهنده ۶ تم اصلی به ترتیب شامل مولفه های فردی، عملکرد، قانونی، مدیریتی، محیطی و سازمانی است که در اثربخشی سیستم کنترل های داخلی موسسات و سازمان های دولتی موثر هستند.

**نتیجه گیری، اصالت و افزوده آن به دانش:** براساس نتایج پژوهش، موسسات و سازمان های دولتی می توانند ارزیابی خود را چند بعدی کرده و با تکیه بر عوامل شناسایی و پالایش شده در ابعاد فردی، عملکرد، قانونی، مدیریتی، محیطی و سازمانی، به سنجش کنترل داخلی موسسات و سازمان های مورد بررسی اقدام کرده و در نهایت تصمیم گیری های جامع تری استوار بر دیدگاه خبرگان و مبانی علمی صورت خواهد گرفت.

**واژه های کلیدی:** اثربخشی، حسابرسی داخلی، کنترل های داخلی، شیوه دلفی فازی.

**طبقه بندی موضوعی:** D20، F38، M42.

## مقدمه

انجام مأموریت هر سازمانی متأثر از عوامل گوناگونی است که برای تحقق آن از فرآیندی بنیادی و برنامه ریزی شده تحت عنوان کنترل های داخلی استفاده می‌شود. در این فرآیند، اهداف عمومی دیگر شامل اجرای کارآ، مؤثر و با صرفه عملیات سازمان، مطابقت عملیات با قوانین و مقررات و حفاظت از منابع سازمانی نیز دنبال می‌شود که لازمه فعالیت‌ها و عملیات در تحقق رسالت و مأموریت سازمان به شمار می‌رود. اجرای مناسب کنترل‌های داخلی، عاملی کلیدی در کمک برای دست یافتن به چنین هدفی و نیز به حداقل رساندن مشکلات و عملیاتی کردن این راهکارها است (بیگلر و سروش راد، ۱۳۹۸). حسابرسان داخلی در سازمان، تاثیر با اهمیتی در باره عدم انطباق یا عدم رعایت در ارتباط با رویه‌های برقرار شده برنامه‌ها، قوانین و مقرراتی دارند که توسط دولت ایجاد شده و می‌تواند اثر مهمی بر فعالیت‌های سازمان داشته باشد. همچنین برای ایجاد و اضافه کردن ارزش به سازمان‌ها و برای اجتناب از شکست و صرفه‌جویی در هزینه‌های مدیریت و اجرای رویه‌های سازمان مطابق با قوانین و استانداردها، از عوامل ضروری است. حسابرسان داخلی، حق و توانایی ارزیابی تمام اطلاعات در هر قسمت سازمان را دارند و عملکرد آنها در قلمرو کل سیستم مدیریتی سازمان است. بنابراین برای ذینفعان سازمان ارزش می‌آفریند و سود می‌برند. از آنجا که حسابرسان داخلی می‌توانند مدیران را از مسئولیت شان آگاه سازند، همچنین می‌توانند به عنوان مشاور در شناسایی ضعف‌های سیستم کنترل های داخلی و تسهیل پیاده‌سازی مدیریت ریسک عمل کنند. همچنین حسابرسان داخلی به متناسب بودن روش‌ها و عملیات سازمان کمک می‌کنند (فتحی عبدالهی و آقای، ۱۳۹۶). مدیران موسسات و سازمان‌ها، توجه وافری به سیستم‌های کنترل‌های داخلی دارند. زیرا مدیران به خوبی می‌دانند در نبود یک سیستم کنترل‌های داخلی اثر بخش، تحقق رسالت اصلی سازمان بسیار مشکل و کنترل داخلی اثر بخش ابزاری است که موجب می‌شود، مدیران نسبت به ارقام و آمار حسابداری اطمینان بیشتری بیابند و اعداد و اطلاعات یادشده را پایه تصمیمات خود قرار دهند و نیز آنان را مطمئن می‌سازد که سیستم و روش‌های صحیح مالی واداری در داخل موسسه ایشان به طور کامل اجرا می‌شود (صافی نجف آبادی و همکاران، ۱۳۹۶).

تعریف انجمن حسابرسان داخلی از حسابرسی داخلی، شامل موضوعاتی مانند راهبری خوب است، حسابرسان داخلی با پشتیبانی مدیریت، می‌توانند برای اجرای وظایف و مسئولیت‌های خود از منابع کافی استفاده کنند که در این مفهوم، مدیریت ارشد اهمیت زیادی برای عملکرد حسابرسی داخلی قائل شده و انتظارات خود را از حسابرسی داخلی تغییر داده است و واحد حسابرسی داخلی نیز می‌تواند کارکنان با صلاحیت را استخدام کرده و زمینه آموزش و توسعه پیاپی را فراهم آورد

(چالمرز و همکاران، ۲۰۱۹). به طور کلی، اشخاص ذیحق و ذینفع در سازمان‌ها به دنبال پاسخ به این پرسش‌های کلیدی هستند که: آیا مدیریت به استقرار سیستم کنترل‌های داخلی مطلوب و اثر بخش توجه داشته است؟ سیستم کنترل‌های داخلی سازمان تا چه حد از بروز سوء جریانات، تقلبات و اشتباهات با اهمیت جلوگیری می‌کند؟ کنترل‌های داخلی ضعیف، نه تنها احتمال وقوع سوء جریان، سوءاستفاده و تقلب را در سازمان‌ها بالا می‌برد بلکه بر گزارش حسابرس مستقل نیز اثر می‌گذارد و حسابرس قادر نخواهد بود در نبود توجه به نقاط ضعف موجود در سیستم کنترل‌های داخلی، گزارش مطلوبی ارائه کند. از این رو برای اینکه هم مدیران بتوانند وظایف و مسئولیت‌های خود را به نحو احسن و برای جلب رضایت اشخاص ذیحق و ذینفع در سازمان به انجام برسانند و هم حسابرسان بتوانند گزارش حسابرسی مطلوب مطابق با استانداردهای حسابرسی ارائه کنند، سیستم کنترل‌های داخلی با توجه به ماهیت شرکت باید طرح ریزی و اجراء شود تا حسابرسان نیز بتوانند با پشتیبانی آن وظیفه اطمینان بخشی به صورت‌های مالی را با اطمینان بیشتری انجام دهند. بر اساس آن چه که گفته شد، پژوهش حاضر در ابتدا به مرور پژوهش‌های انجام شده در حوزه کنترل داخلی در سازمان‌های دولتی پرداخته و بر این اساس عوامل تعیین کننده در حوزه یادشده را شناسایی کرده، سپس بر پایه روش پژوهش عنوان شده به دسته بندی، اهمیت سنجی و پالایش عوامل شناسایی شده استوار بر تلفیق نظرسنجی دلفی از خبرگان و روش تحلیل چند متغیره فازی پرداخته شده و در نهایت جهت گیری پژوهش‌های آتی و توصیه‌هایی کاربردی مطرح شده است.

### مبانی نظری پژوهش

#### کنترل داخلی سازمان‌ها

گاهی اوقات نظارت و بازرسی یک سازمان توسط نهادهای خارج از سازمان انجام می‌گیرد و گزارش این بازرسی و کنترل بیشتر برای ذینفعان یا تصمیم‌گیران خارج از سازمان ارسال می‌شود، ولی گاهی اوقات نظارت و بازرسی یک سازمان توسط نهادهایی از درون خود آن سازمان انجام می‌پذیرد و نتایج و گزارش این بازرسی و کنترل برای ذینفعان یا مدیرانی از درون سازمان ارسال می‌شود.

هنگامی که نظارت و بازرسی یا به عبارتی کنترل سازمان توسط نهادهای درونی سازمان انجام شود و گزارش بازرسی و کنترل سازمان به مسئولان یا ذینفعان داخلی سازمان تسلیم شود به آن کنترل داخلی گفته می‌شود و به گروه یا بخشی که مامور بازرسی و تنظیم گزارشها و تحویل آن به ذینفعان یا مدیران داخلی مشخص است، گروه یا بخش کنترل داخلی سازمان گفته می‌شود. البته سیستم‌های کنترل داخلی در برخی سازمان‌ها افزون بر بازرسی و تنظیم گزارشها،

مسئولیت‌های دیگری نیز بر عهده دارند. برای مثال، در برخی از سازمان‌ها وظیفه مدیریت ریسک یا بهبود فرایندها بر عهده سیستم کنترل داخلی گذاشته شده است. کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تروودوی موسوم به کوسو (۲۰۱۳) کنترل داخلی را اینگونه تعریف می‌کند: فرآیندی که به منظور دستیابی به سطح اطمینان معقول در خصوص دستیابی به اهداف، اثربخشی و کارایی عملیات قابلیت اعتماد گزارش مالی و رعایت قوانین و مقررات کاربردی که توسط هیئت مدیره مدیریت و کارکنان یک مجموعه اجرا می‌شود (مارتین و همکاران ۲۰۱۸).

به طور کلی دو گروه در سازمانها از سیستم کنترل داخلی استفاده می‌کنند:

#### الف) مالکان و ذینفعان سازمان

یکی از مشکلات اساسی سازمانهای خصوصی و دولتی مسئله نمایندگی است. مالکان و ذینفعان مجبورند برای اداره سازمان مدیرانی را انتخاب و انتصاب کنند و تصمیم‌های سازمان را به آنها واگذار کنند. از آنجا که در بسیاری از موارد منافع مدیران و مالکان سازمان با یکدیگر تفاوت و تضاد دارد، این امکان وجود دارد که تصمیم‌های مدیران به نفع مدیر و برخلاف منافع و صلاح مالکان و ذینفعان سازمان باشد، به این مشکل یا معضل مسئله نمایندگی می‌گویند.

یکی از ساز و کارهای حل مسئله نمایندگی و جلوگیری از گرفتن تصمیم‌هایی توسط مدیران که دربرگیرنده منافع مالکان و ذینفعان نباشد، ساز و کار کنترل داخلی است. گروه یا بخش کنترل داخلی با انجام بازرسی و تنظیم گزارش‌ها و ارائه آن به مالکان و ذینفعان سازمان از همپوشانی تصمیم‌ها و عملکرد مدیران سازمان با منافع مالکان و ذینفعان سازمان اطمینان حاصل می‌کند، به این ترتیب که با وجود سیستم کنترل داخلی و اطلاع یافتن مالکان از عملکرد مدیران، مدیران سازمان مجبور می‌شوند برای حفظ موقعیت شغلی خود منافع مالکان و ذینفعان را دنبال کنند و یا مدیر آن دیگری جایگزین آنها خواهند شد. در نتیجه با استقرار سیستم کنترل داخلی تصمیم‌های مدیران سازمان در جهت منافع مالکان و ذینفعان سازمان گرفته خواهد شد (حاجی‌ها و محمد حسین نژاد ۱۳۹۴).

#### ب) مدیران ارشد سازمان

به طور کلی هر مدیری برای گرفتن تصمیم‌های مناسب نیازمند داشتن اطلاعاتی از بیرون و درون سازمان است. در سازمان‌های کوچک فاصله مدیر و کارکنان زیاد نیست، همواره مدیر، خود به صورت مستقیم اطلاعات مربوط به درون سازمان را به دست می‌آورد، ولی در سازمان‌های بزرگ که فاصله میان مدیر ارشد با کارکنان زیاد است، به دست آوردن اطلاعات لازم از درون سازمان به طور مستقیم برای مدیر امکان‌پذیر نیست. از این رو در این موارد مدیران ارشد از سیستم کنترل داخلی استفاده می‌کنند، سیستم کنترل داخلی به مدیران ارشد سازمان این امکان را می‌دهد که نقاط ضعف و قوت سازمان خود را شناسایی کنند، ریسک‌های سازمان را شناسایی و

مدیریت کنند، ظرفیت های بالقوه سازمان خود را تشخیص دهند، آموزش ها و تدابیر لازم برای تقویت کارکنان و مدیران میانی سازمان را مشخص کنند، نیروهای مستعد درون سازمان که باید ارتقا یابند و نیروهای ناکارآمد که باید فکری برای آنها کرد و پاداش ها و تنبیهات را تعیین کنند، راهی برای کارآمد سازی و اثربخشی بیشتر فرآیندهای درونی سازمان بیابند و دایره راهبردهایی را که می توانند توسط همین سازمان به اجرا درآورند، پیش بینی کنند. افزون بر آن سیستم کنترل داخلی به مدیران ارشد این امکان را می دهد تا از انطباق عملکرد کارکنان و بخشهای مختلف سازمان با دستورالعمل ها و فرامین صادر شده اطمینان حاصل کنند (ارجمند نژاد، ۱۳۸۵).

طراحی و استقرار مناسب سیستم کنترل داخلی در سازمان یکی از مهمترین عوامل تحقق اثربخشی و کارایی عملیات، ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی، رعایت قوانین و مقررات و کمک به پیشگیری از تقلب و سوء استفاده های مالی به شمار می رود (حاجی ها و محمد حسین نژاد ۱۳۹۴).

### ضرورت وجود سیستم های کنترل داخلی در سازمانهای دولتی

با توجه به گستردگی سازمان های دولتی مدیران ارشد برای اطلاع یافتن از درون سازمان نیازمند استفاده از گزارش های سیستم کنترل داخلی هستند، افزون بر آن سیستم کنترل داخلی باید ذینفعان و مالکان این سازمان ها را از همانندی تصمیم های مدیران با منافع آنها مطمئن سازد. بنابراین استقرار سیستم کنترل داخلی برای سازمان های دولتی بزرگ، هم از جهت حل مسئله نمایندگی و هم از جهت انتقال اطلاعات درونی سازمان به مدیران ارشد لازم و ضروری است (سلیمانی و مقدسی، ۱۳۹۳).

مدیران بخش های عمومی باید برای تامین اطمینان نسبت به دستیابی به هدف های پیش بینی شده، حسن اجرای فعالیت ها در کلیه زمینه ها، جلوگیری از هرگونه اختلاس تقلب و استفاده نادرست از منابع و دارایی ها و تحقق مسئولیت پاسخگویی و حسابدگی نسبت به فعالیت های انجام شده به طراحی و اجرای سیستم کنترل داخلی مناسب بپردازند (عباس زاده و محمدی، ۱۳۹۰).

هرچند سیستم کنترل داخلی کارآمد، فواید بسیاری برای سازمان دارد، ولی سیستم کنترل داخلی ناکارآمد می تواند زیان های جبران ناپذیری را برای سازمان به بار آورد. عدم توجه به اشکالات و نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی، سبب بروز زیان ها و چه بسا سوء استفاده های مهمی در سازمان خواهد شد و هدایت و برنامه ریزی عملکرد سازمان را با مشکل روبرو کرده و موجب اشتباه در تصمیم گیری خواهد شد. بنابراین مدیران موسسات و سازمانها توجه زیادی به صحت عملکرد سیستم کنترل داخلی دارند.

بر اساس تعریف انجمن حسابداران داخلی حسابرسی داخلی بخشی جدا نشدنی از حاکمیت شرکتی است که وظایف زیر را بر عهده دارد:

- قضاوت بیطرفانه در خصوص صورتهای مالی و قابلیت اتکا بر داده‌های حسابداری؛

- ارزیابی و ارتقای فرایندهای کنترل داخلی راهبری و مدیریت ریسک؛

- افزایش اثربخشی عملیات سازمان (سلیمانی و مقدسی ۱۳۹۳).

اطلاعات عملکرد شرکت در صورت های مالی آن منعکس می‌شود. حسابرسان خارجی درستی اطلاعات صورتهای مالی را برای استفاده کنندگان خارجی بررسی می‌کنند و حسابرسان داخلی درستی اطلاعات حسابداری را برای مدیران و مالکان و استفاده کنندگان داخلی سازمان تایید می‌کنند. همچنین حسابرسان داخلی با مدیریت مجموعه سیستم‌های کنترل داخلی در سازمان مدیران را مطمئن می‌سازند که نظام‌ها و روش‌های صحیح مالی و اداری در داخل سازمان اجرا می‌شود. هدف سیستم حسابرسی و کنترل داخلی بهبود توان مدیریت مالی و اداری از طریق جلوگیری از اتلاف و تخصیص نامناسب منابع و بروز فساد است. استقرار و استمرار یک سیستم کنترل داخلی توانمند در سازمان امکان مدیریت کارا و موثر سازمان را فراهم می‌آورد (ارجمند نژاد، ۱۳۸۵).

با توجه به اهمیت سیستم‌های کنترل داخلی، در این پژوهش به دنبال شناسایی و رتبه بندی عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل های داخلی در موسسات و سازمان های دولتی هستیم.

## مروری بر پیشینه پژوهش

### پیشینه خارجی

سارنز و کریستوفر (۲۰۱۰) با استفاده از روش ترکیبی مصاحبه و پرسش نامه در اتیوپی، ویژگی‌های سازمانی‌ای را که اثربخشی حسابرسی داخلی را بهبود می‌بخشند، شناسایی کردند. آن‌ها دریافتند که کیفیت حسابرسی داخلی به شدت بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارد، هرچند تنظیمات سازمانی و ویژگی‌های صاحبکار، تأثیر ضعیف تری داشتند. آن‌ها همچنین نتیجه گرفتند که نبود پشتیبانی مدیریت، بر عملکرد حسابرسی داخلی تأثیر منفی می‌گذارد، زیرا سبب نگرش ضعیف صاحبکار می‌شود، به طوری که چون حسابرسی داخلی در دستور کار مدیریت ارشد قرار ندارد، آن را بی‌اهمیت می‌انگارد. آن‌ها به این مطلب اشاره کردند که نداشتن کارکنان با صلاحیت، سبب ضعف حسابرسی داخلی در بخش عمومی اتیوپی شده است. در این پژوهش، پیشنهاد شده است که کارکنان حسابرسی داخلی بدون مدارک آموزشی و آموزش حرفه‌ای مستمر و کافی، باید بتوانند مهارت خود را بالا ببرند.

ژانگ و چن (۲۰۱۶) به بررسی نقش حسابرسی داخلی در افشای نقاط ضعف موارد پرداختند. در خصوص تأثیر کارکنان بر کنترل‌های داخلی نشان داد که کارکنان صادق و شایسته در اعمال کنترل‌های قوی بر گزارش‌دهی مالی به مدیریت کمک کرده و باعث کاهش مشکلات در اعمال کنترل داخلی در سازمان می‌شوند.

پارکر و همکاران (۲۰۱۷) به بررسی علل و عواقب مشکلات کنترل داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی پرداختند. نتیجه پژوهش انجمن حسابداران رسمی امریکا در خصوص علل گزارشگری مالی متقلبانانه، ضعف

کنترل‌های داخلی بوده است. می‌توان چنین نتیجه گرفت که اگر کنترل‌های داخلی در بخش عمومی ضعیف نباشد و به طور قوی تعبیه شده باشد، منجر به ارائه گزارش‌های مالی اتکاپذیر خواهد شد. لویز و فاریاس (۲۰۲۰)، به بررسی فعالیت کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی در مصر، با توجه به اندازه حسابرسان خارجی پرداختند. هدف این مقاله بررسی ارتباط فعالیت کمیته حسابرسی، اندازه حسابرس خارجی و کیفیت کنترل داخلی (ICQ) در مصر است. همچنین به بررسی چگونگی تعدیل اندازه حسابرس خارجی و رابطه بین فعالیت کمیته حسابرسی و ICQ می‌پردازد. برای به دست آوردن اطلاعات مربوط به ICQ در مصر، پژوهشگران با استفاده از یک چک لیست داخلی، نظرسنجی را در بین حسابرسان خارجی انجام دادند. نتایج پژوهش نشان داد که فعالیت‌های کمیته حسابرسی به طور چشمگیری بر کیفیت حسابرسی خارجی، تاثیر دارد. افزون بر این ارتباط بین فعالیت کمیته حسابرسی و فعالیت حسابرسان خارجی، بیشتر از سازمانی است که توسط حسابرسان شرکتهای بزرگ، حسابرسی می‌شوند.

چالمرز و همکاران (۲۰۲۱) به بررسی تاثیر ویژگی‌های حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل داخلی بر روی عملیات و انطباق پرداختند. عملکرد حسابرسی داخلی<sup>۱</sup> به مدیریت در بهبود کنترل داخلی در مورد عملیات، گزارشگری و تطابق کمک می‌کند. در حالی که مطالعات بسیاری ارتباط بین انجمن جهانی اعتباردهی و کنترل داخلی گزارشگری مالی<sup>۲</sup> را مورد بررسی قرار داده‌اند، در مورد کنترل داخلی عملیات و انطباق، مطالعات کمی وجود دارد. این مقاله با استفاده از یک مجموعه داده ویژه از تایوان در بازه زمانی ۲۰۱۷-۲۰۱۵ و با استفاده از داده‌های بورسی، ارتباط بین کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و نقص کنترل داخلی در عملیات و انطباق را مورد بررسی قرار می‌دهد. نتایج نشان می‌دهد که یک گروه حسابرسی داخلی بزرگتر، می‌تواند موجب بهبود عملکرد حسابرسی داخلی در مورد عملیات و انطباق شود. در حالی که شایستگی حسابرسان داخلی رابطه مثبتی با اثربخشی کنترل داخلی بر انطباق دارد، اما با عملیات رابطه‌ای ندارد. این مطالعه با تبیین عوامل تعیین کننده دستیابی به اهداف عملیات و انطباق، به ادبیات پژوهش کمک می‌کند. این امر مفاهیم مهمی برای ذینفعان و کارشناسان نیز ارائه می‌کند، زیرا کنترل شرکت بر عملیات و انطباق می‌تواند به طور متقابل بر روی کنترل داخلی گزارشگری مالی و در نهایت موفقیت کسب و کار تاثیر بگذارد.

### پیشینه داخلی

داندوش فر، محسنی و قاسمی (۱۴۰۱) بیان کردند در حرفه حسابداری و حسابرسی، ۱۸ متغیر موثر بر تصمیم‌گیری شامل: سازه فردی، شرایط اجتماعی، شرایط اقتصادی، شرایط محیط کار،

- 
1. Internal Audit Function
  2. Internal Control Over Financial Reporting



سن، عضویت رسمی، جنسیت، فرهنگ‌سازمانی، تجربه، هویت، مهارت کار، آرمان اخلاقی، نسبی‌گرایی، رهبری اخلاقی، قوانین و مقررات، ویژگی کار، تحصیلات و ویژگی شخصیتی هستند. ستوده، فغانی و پیفه (۱۴۰۰)، فرآیندها و کنترل‌های داخلی دیوان محاسبات کشور برای انجام مسئولیت پاسخ‌گویی را مورد ارزیابی قرار دادند و پیشنهادهایی برای رفع موانع فرآیندهای داخلی ارائه کردند، با توجه به الزام انجام حسابداری، تعهدی توسط سازمان‌های دولتی گرفته و در انجام حسابرسی عملیاتی دیوان محاسبات کشور باید فرآیندهای داخلی، مدیران و کارکنان را با تغییرات حسابداری تعهدی هماهنگ ساخته و فرآیندهای یادگیری و رشد را مورد توجه قرار دهد.

خواجه زاده و همکاران (۱۳۹۳) به بررسی سیستم کنترل داخلی بر تاکید حسابرسی داخلی در واحد بانکها پرداختند. در این پژوهش به بررسی نارسایی‌های سیستم کنترل داخلی بر تأکید حسابرسی داخلی، در شعب بانک‌های مرکز استان فارس در سال ۹۵-۱۳۹۴ با استفاده از پرسشنامه توسط ۲۰۰ تن از رؤسای بانک‌ها پرداخته شده است. بعد از تکمیل پرسشنامه‌ها با استفاده از نرم افزار SPSS آزمون‌های ضریب همبستگی پیرسون یک متغیر و چند متغیر به روش گام به گام محاسبه و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و نتایج آزمون فرضیه‌ها بیانگر این است که بین نارسایی‌های سیستم کنترل داخلی و حسابرسی داخلی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

صافی نجف‌آبادی و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی اثربخشی اجزای کنترل‌های داخلی شرکت‌های فعال در صنعت پخش نسبت به اتکاپذیری اطلاعات مالی پرداختند. با توجه به نتایج بدست آمده از پرسشنامه و از طریق نرم‌افزار SPSS پژوهش حاضر، این نکته استنباط می‌شود که اجزای کنترل داخلی شامل محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و نظارت با قابلیت اتکا اطلاعات مالی دارای رابطه معناداری است. در میان هر جزء از اجزا کنترل داخلی به ترتیب مواردی چون: طرز تفکر مدیریت و چگونگی اجرای آن، وجود قوانین لازم‌الاجرا، کمیته حسابرسی، ساختار کنترل داخلی مناسب، نظارت و حفاظت از دارایی‌ها و اسناد و مدارک، استفاده از حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی و سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری بیش از بقیه موارد در افزایش قابلیت اتکا اطلاعات مالی مؤثر هستند.

گیاه پرور فومنی و شمس (۱۳۹۷)، به شناسایی مولفه‌های کنترل‌های داخلی در بانک‌ها با روش دلفی فازی پرداختند. این پژوهش کاربردی و از نوع توصیفی-توسعه‌ای (اکتشافی) و همچنین پژوهشی است که در سال ۱۳۹۵ در بانک‌ها انجام شد. برای انجام پژوهش در روش دلفی و دلفی فازی ۲۰ تن از خبرگان انتخاب شدند. در این پژوهش دو پرسش اصلی تنظیم شد. بعد از تکمیل پژوهش و محاسبات ریاضیاتی دلفی فازی مولفه‌های کنترل‌های داخلی بانک‌ها مشخص شدند. یافته‌ها نشان داد که مولفه‌های اصلی کنترل‌های داخلی در بانک‌ها شامل محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و فعالیت‌های نظارتی است.

بیگلر و سروش راد (۱۳۹۸)، تاثیر سیستم کنترل داخلی (محیط کنترل، ارتباطات، مدیریت ریسک، فعالیت های کنترل و نظارت) بر اثربخشی سازمانی در قزوین را مورد بررسی انجام دادند. اثربخشی سازمانی از طریق سه رویکرد مورد بررسی قرار گرفت. توانایی سازمانی در دستیابی به اهداف خود (رویکرد هدف)، توانایی سازمانی در کنترل و حفظ منابع مورد نیاز (رویکرد کنترل منابع) و (رویکرد چند محوره) که به رقابت سازمانی، رضایت شغلی، رضایت مشتری و شکایات می پردازد. نتایج آزمون رگرسیون چندگانه تاثیر مثبت زیادی از متغیرهای مطالعه بر اثربخشی سازمانی را نشان می دهد. براساس یافته های پژوهش، پژوهشگران تعدادی از توصیه ها در زمینه بالا بردن آگاهی در مورد اهمیت اجزای سیستم کنترل داخلی و سازوکارهایی برای بهبود روبه ها و فرآیندهای داخلی برای بهبود کارایی سازمان با استفاده از رویکردهای مختلف را پیشنهاد می کنند.

بررسی پژوهش های پیشین نشان می دهد که در خصوص کنترل های داخلی بیشتر پژوهش ها بر اساس چارچوب کوزو (COSO) انجام شده است، اما در پژوهش حاضر بر اساس نظر خبرگان حوزه کنترل داخلی و مدیران عالی سازمان های دولتی، با یک رویکرد بومی مولفه های سیستم کنترل داخلی اثربخش در موسسات و سازمان های دولتی استخراج شده است.

### روش شناسایی

پژوهش حاضر، بر اساس هدف، کاربردی است، زیرا پژوهش حاضر به سمت کاربرد عملی دانش هدایت می شود. در تقسیم بندی بر اساس نحوه گردآوری داده ها، پژوهش های علمی را می توان به دو دسته توصیفی (غیرآزمایشی) و آزمایشی تقسیم کرد. پژوهش حاضر برحسب نحوه گردآوری داده ها از نوع توصیفی است، زیرا هدف آن توصیف شرایط و پدیده های مورد بررسی است و اجرای آن برای شناخت بیشتر شرایط موجود و یاری رساندن به فرایند تصمیم گیری صورت می پذیرد. برای شناسایی و غربالگری مهم ترین عوامل، از شیوه دلفی فازی استفاده شد. شیوه دلفی بر اساس دیدگاه پاسخ دهندگان صورت می گیرد. در این شیوه برای سنجش دیدگاه از عبارتهای کلامی استفاده می شود. عبارتهای کلامی در انعکاس کامل مکنونات ذهنی پاسخ دهنده، محدودیت هایی دارد. برای نمونه عبارت «زیاد» برای فرد A که فرد سخت گیری است با عبارت «زیاد» برای فرد B که فرد سخت گیری نیست، متفاوت است. اگر برای کمی کردن دیدگاه هر دو فرد، از یک عدد قطعی استفاده شود، نتایج دارای ارباب خواهد شد، بنابراین با توسعه طیف فازی مناسب می توان به این مشکل چیره شد. روش سنتی دلفی، همیشه از همگرایی پایین نظرهای متخصصان، هزینه اجرای بالا و احتمال حذف نظرهای برخی از افراد، رنج برده است. موری و همکاران، برای بهبود روش دلفی سنتی، مفهوم یکپارچه سازی روش دلفی سنتی با تئوری فازی را در سال ۱۹۸۵ ارائه دادند (موسوی و همکاران، ۱۳۹۸).

در شیوه دلفی فازی از نظرهای خبرگان برای دستیابی به اجماع میان نظرات ایشان استفاده می شود. شرکت کنندگان در این دلفی متخصصان و خبرگانی هستند که از ویژگی دانش و تجربه

در موضوع سیستم کنترل‌های داخلی موسسات و سازمانهای دولتی برخوردارند، به‌گونه‌ای که احساس کنند اطلاعات به‌دست‌آمده از یک توافق گروهی، برای آنها نیز ارزشمند خواهد بود و همچنین از تمایل زمان کافی برای شرکت و مهارت ارتباطی مؤثر برخوردار باشند (موسوی و همکاران، ۱۳۹۸). بدین منظور پرسشنامه‌ای شامل ۳۲ عامل مؤثر بر اثربخشی کنترل‌های داخلی در سازمانهای دولتی با طیف لیکرت و پرسش آزاد در هر عامل اصلی تهیه شده که چنانچه مورد دیگری مدنظرشان است، بیان کنند. روایی پرسشنامه‌ها از نوع روایی صوری بوده و برای این منظور، پرسشنامه‌ها پس از طراحی از دید ظاهری و سهولت پاسخگویی مورد تایید استادان و خبرگان حرفه حسابداری و مدیران اجرایی موسسات و سازمان‌های دولتی قرار گرفته و برای تجزیه و تحلیل نتایج، از نرم افزارهای اکسل و متلب استفاده شده است. پژوهش حاضر به صورت پژوهشی میدانی انجام گرفته است. با توجه به تعریف موضوع در قالب موسسات و سازمان‌های دولتی، قلمرو مکانی پژوهش موسسات و سازمان‌های دولتی خواهد بود.

### تجزیه و تحلیل داده ها و یافته‌ها

#### یافته های جمعیت شناختی

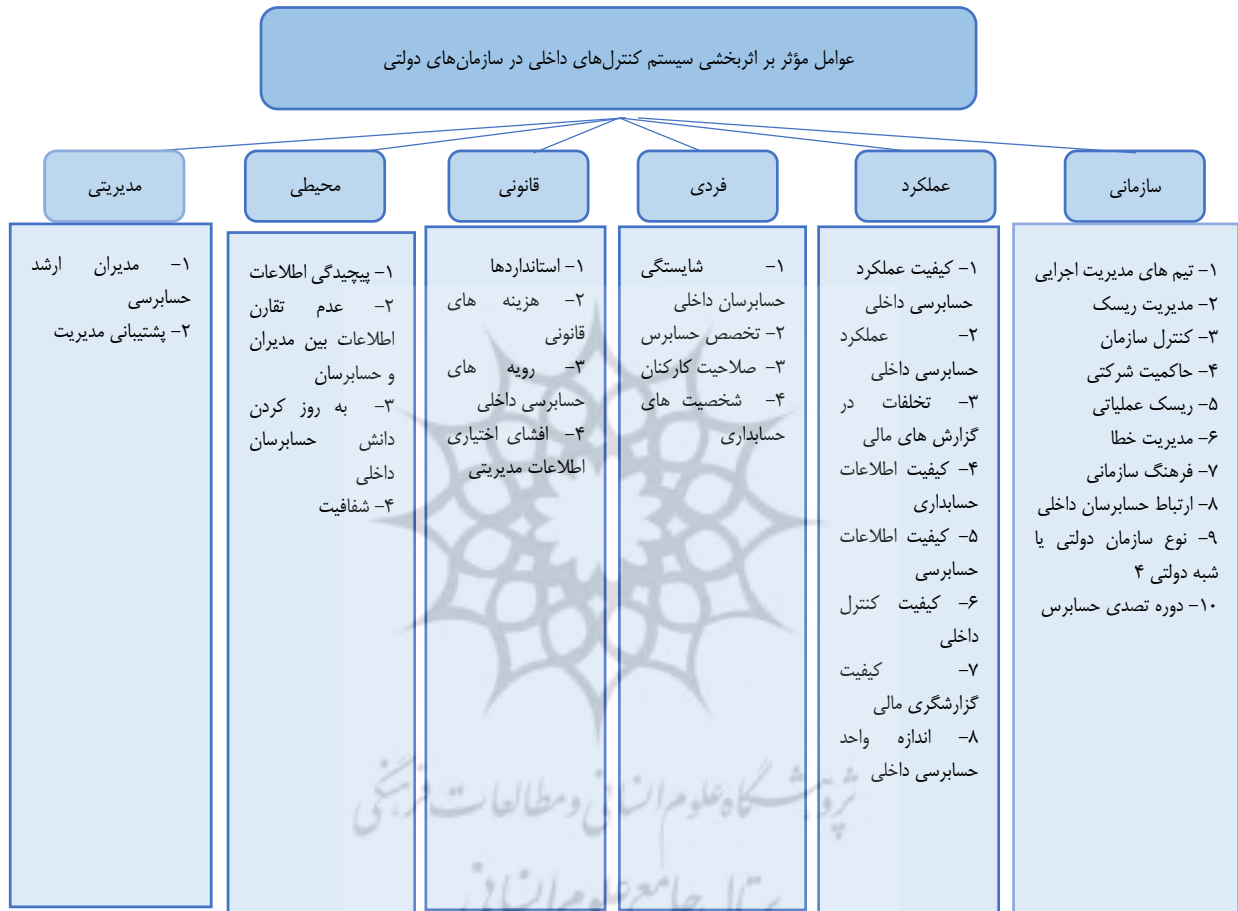
در جدول زیر، مشخصات خبرگان شرکت‌کننده در مصاحبه به تفکیک جنسیت، سن، تحصیلات و سابقه کاری ارائه شده است.

جدول ۱. ویژگیهای جمعیت شناختی

درصد	فراوانی	ویژگی‌های جمعیت شناختی	
%۷۸	۱۴	مرد	جنسیت
		زن	
%۵۵	۱۱	کمتر از ۳۰ سال	سن
		۳۰ تا ۴۰ سال	
		۴۰ تا ۵۰ سال	
		۵۰ سال و بیشتر	
%۲۸	۵	کارشناسی ارشد	تحصیلات
		دانشجوی دکتری	
		دکتری	
%۳۳	۶	کمتر از ۱۰ سال	سابقه کاری
		۱۰ تا ۱۵ سال	
		۱۵ تا ۲۰ سال	
		بالای ۲۰ سال	
		کل	
%۱۰۰	۱۸		

## عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی

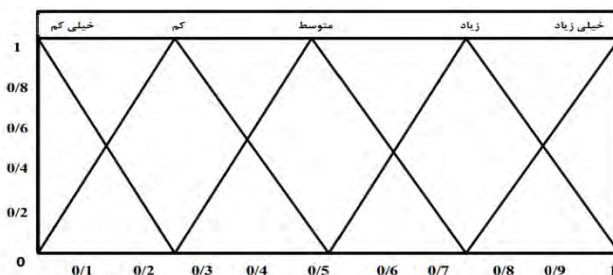
با هم خوانی ادبیات موجود و مصاحبه‌های انجام گرفته و همچنین تأیید استادان، گزاره‌های یادشده در قالب ۶ تم اصلی و ۳۲ تم فرعی طبقه بندی شده و تم‌های اصلی تحت عناوین سازمانی، عملکرد، فردی، قانونی، محیطی و مدیریتی نام‌گذاری شدند. شکل ۱ نشان دهنده عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی در سازمان‌های دولتی است.



شکل ۱. عوامل مؤثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی در سازمان‌های دولتی (یافته‌های پژوهش)

تعریف متغیرهای زبانی: بعد از انجام مصاحبه با ۱۸ نفر از مدیران عالی سازمانهای دولتی، استادان و خبرگان حوزه حسابرسی و شناسایی عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی،

مؤلفه‌ها در قالب پرسشنامه باهدف کسب نظر خبرگان راجع به میزان موافقت آنها با مؤلفه‌ها طراحی شد. خبرگان از طریق متغیرهای کلامی خیلی کم، کم، متوسط، زیاد و خیلی زیاد میزان موافقت خود را ابراز کردند. از آنجا که خصوصیات متفاوت افراد بر تعابیر ذهنی آن‌ها نسبت به متغیرهای کیفی اثرگذار است، با تعریف دامنه متغیرهای کیفی، خبرگان با ذهنیت یکسان به پرسش‌ها پاسخ می‌دهند. این متغیرها با توجه به شکل ۲ و جدول ۱، به شکل اعداد فازی مثلثی تعریف شده‌اند.



شکل ۲. تعریف متغیرهای زبانی (موسوی و همکاران، ۱۳۹۸)

در جدول ۱، نحوه تبدیل متغیرهای کلامی به عدد فازی مثلثی و عدد فازی قطعی شده نشان داده شده است.

جدول ۱. جدول اعداد فازی مثلثی

متغیرهای کلامی	عدد فازی مثلثی	عدد فازی قطعی شده
خیلی زیاد	(۱ و ۰/۷۵ و ۰/۷۵)	۰/۷۵
زیاد	(۱ و ۰/۷۵ و ۰/۵)	۰/۵۶۲۵
متوسط	(۰/۷۵ و ۰/۵ و ۰/۲۵)	۰/۳۱۲۵
کم	(۰/۵ و ۰/۲۵ و ۰)	۰/۰۶۲۵
خیلی کم	(۰/۲۵ و ۰ و ۰)	۰/۰۶۲۵

اعداد فازی قطعی شده در جدول ۱، با استفاده از رابطه مینکووسکی به شکل زیر محاسبه شده‌اند.

$$m + \frac{\beta - \alpha}{4}$$

رابطه (۱)

که در این رابطه  $\alpha$  و  $\beta$  به ترتیب نخستین، دومین و سومین عدد از چپ به راست خواهند بود. نظرسنجی مرحله نخست: در این مرحله، عوامل تأثیرگذار اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی که با استفاده از مطالعات اکتشافی و مصاحبه نیمه ساختاریافته شناسایی شده است، در قالب پرسشنامه در اختیار خبرگان که شامل ۱۸ تن از مدیران عالی سازمانهای دولتی، استادان و خبرگان حوزه حسابداری قرار گرفت و با توجه به گزینه پیشنهادی و متغیرهای زبانی تعریف شده، نتایج حاصل از بررسی پاسخ‌هایی که در پرسشنامه قید شده است، برای به دست آوردن میانگین فازی عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی تحلیل شد. برای محاسبه میانگین فازی از رابطه‌های زیر استفاده شده است (موسوی و همکاران، ۱۳۹۸):

$$A_i = (a_1^{(i)}, a_2^{(i)}, a_3^{(i)}), i = 1, 2, 3, \dots, n \quad \text{رابطه (۲)}$$

$$A_{ave} = (m_1, m_2, m_3) = \left( \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_1^{(i)}, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_2^{(i)}, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_3^{(i)} \right) \quad \text{رابطه (۳)}$$

در رابطه (۲)،  $A_i$  نمایانگر دیدگاه خبره  $i$ ام و  $A_{ave}$  نشان دهنده میانگین دیدگاه‌های خبرگان است. بعد از جمع‌آوری پرسشنامه‌ها، تعداد پاسخ‌های داده شده به هر عامل، مورد شمارش و بررسی قرار گرفت که در نظرسنجی مرحله نخست، نتایج شمارش پاسخ‌های داده شده در جدول ۲، نشان داده شده است.

جدول ۲. نتایج شمارش پاسخ‌های مرحله نخست نظرسنجی

متغیرهای پژوهش	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم	متغیرهای پژوهش	خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد
تیم‌های مدیریت اجرایی	۲	۴	۴	۱	۱	اندازه واحد حسابداری داخلی	۳	۵	۴	۴	۶
مدیریت ریسک	۳	۳	۴	۰	۰	کیفیت گزارشگری مالی	۴	۴	۴	۵	۱۱
کنترل سازمان	۴	۵	۴	۰	۰	شایستگی حسابرسان داخلی	۲	۳	۴	۳	۱۴
حاکمیت شرکتی	۲	۵	۴	۱	۰	تخصص حسابرس	۲	۵	۴	۳	۱۲
ریسک عملیاتی	۲	۴	۴	۱	۰	صلاحیت کارکنان	۲	۶	۴	۲	۱۳
مدیریت خطا	۲	۳	۵	۱	۱	شخصیت‌های حسابداری	۴	۴	۵	۱	۱۴

متغیرهای پژوهش	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم	متغیرهای پژوهش	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم
فرهنگ سازمانی	۱	۵	۷	۳	۲	استانداردها	۱۵	۳	۰	۰	۰
ارتباط حسابرسی داخلی	۳	۴	۸	۳	۰	هزینه های قانونی	۱۰	۵	۱	۱	۱
نوع سازمان دولتی یا شبه دولتی	۲	۴	۴	۵	۳	رویه های حسابرسی داخلی	۱۱	۴	۲	۱	۰
دوره تصدی حسابرس	۲	۱	۷	۶	۲	افشای اختیارات اطلاعات مدیریتی	۷	۴	۵	۱	۱
کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی	۱۵	۳	۰	۰	۰	پیچیدگی اطلاعات	۱۱	۴	۲	۱	۰
عملکرد حسابرسی داخلی	۱۵	۲	۱	۰	۰	عدم تقارن اطلاعات بین مدیران و حسابرسان	۱۲	۳	۱	۲	۰
تخلفات در گزارش های مالی	۱۱	۴	۲	۱	۰	به روز کردن دانش حسابرسان داخلی	۵	۴	۳	۲	۴
کیفیت اطلاعات حسابداری	۱۲	۴	۲	۰	۰	شفافیت	۱۴	۳	۱	۰	۰
کیفیت حسابرسی	۸	۶	۳	۱	۰	مدیران ارشد حسابرسی	۸	۵	۱	۲	۲
کیفیت کنترل های داخلی	۱۳	۴	۱	۰	۰	پشتیبانی مدیریت	۱۴	۲	۱	۱	۰

بعد از این که تعداد پاسخ های داده شده به عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل های داخلی مشخص شد و بعد از محاسبه میانگین فازی مثلی برای عوامل از فرمول مینکوسکی و اعداد فازی قطعی شده برای محاسبه هر عامل استفاده می شود که نتایج حاصل از میانگین فازی و فازی زدایی مؤلفه ها به صورت جدول ۳، است.

جدول ۳. میانگین دیدگاه های خبرگان حاصل از نظر سنجی مرحله اول

متغیرها	میانگین فازی مثلی $(m, \alpha, \beta)$	میانگین فازی زدایی شده	متغیرها	میانگین فازی مثلی $(m, \alpha, \beta)$	میانگین فازی زدایی شده
تیم های مدیریت اجرایی	$(0/613, 0/413, 0/225)$	0/275	اندازه واحد حسابرسی داخلی	$(0/788, 0/638, 0/425)$	0/463
مدیریت ریسک	$(0/600, 0/413, 0/238)$	0/284	کیفیت گزارشگری مالی	$(0/875, 0/788, 0/563)$	0/584
کنترل سازمان	$(0/700, 0/525, 0/325)$	0/369	شایستگی حسابرسان داخلی	$(0/888, 0/838, 0/613)$	0/625
حاکمیت شرکتی	$(0/650, 0/450, 0/250)$	0/300	تخصص حسابرس	$(0/838, 0/763, 0/538)$	0/556
ریسک عملیاتی	$(0/625, 0/425, 0/225)$	0/275	صلاحیت کارکنان	$(0/850, 0/788, 0/563)$	0/578
مدیریت خطا	$(0/588, 0/388, 0/213)$	0/263	شخصیت های حسابداری	$(0/825, 0/775, 0/563)$	0/575
فرهنگ سازمانی	$(0/663, 0/450, 0/250)$	0/303	استانداردها	$(0/900, 0/863, 0/638)$	0/647
ارتباط حسابرسان داخلی	$(0/725, 0/538, 0/313)$	0/359	هزینه های قانونی	$(0/825, 0/725, 0/513)$	0/538
نوع سازمان دولتی یا شبه دولتی	$(0/613, 0/413, 0/225)$	0/275	رویه های حسابرسی داخلی	$(0/850, 0/763, 0/538)$	0/559
دوره تصدی حسابرس	$(0/588, 0/388, 0/188)$	0/238	افشای اختیارات اطلاعات مدیریتی	$(0/775, 0/638, 0/425)$	0/459
کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی	$(0/900, 0/863, 0/638)$	0/647	پیچیدگی اطلاعات	$(0/850, 0/763, 0/538)$	0/559
عملکرد حسابرسی داخلی	$(0/888, 0/850, 0/625)$	0/634	عدم تقارن اطلاعات بین مدیران و حسابرسان	$(0/838, 0/763, 0/538)$	0/556
تخلفات در گزارش های مالی	$(0/850, 0/763, 0/538)$	0/559	به روز کردن دانش حسابرسان داخلی	$(0/663, 0/500, 0/325)$	0/366
کیفیت اطلاعات حسابداری	$(0/875, 0/800, 0/575)$	0/594	شفافیت	$(0/888, 0/838, 0/613)$	0/625
کیفیت حسابرسی	$(0/838, 0/713, 0/488)$	0/519	مدیران ارشد حسابرسی	$(0/763, 0/638, 0/438)$	0/469
کیفیت کنترل های داخلی	$(0/888, 0/825, 0/600)$	0/616	پشتیبانی مدیریت	$(0/863, 0/813, 0/588)$	0/600

پس از پایان نظرسنجی در مرحله نخست، لازم است مرحله دوم نیز انجام شود تا نتایج به دست آمده از هر دو مرحله با هم مقایسه و نتیجه مشخص شود.



نظرسنجی مرحله دوم: در این نظرسنجی، نتایج شمارش پاسخ‌های داده شده به عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی در جدول ۴، نشان داده شده است.

جدول ۴. نتایج شمارش پاسخ‌های مرحله دوم نظرسنجی

متغیرهای پژوهش	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم	متغیرهای پژوهش	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم
تیم‌های مدیریت اجرایی	۳	۵	۲	۳	۵	اندازه واحد حسابداری داخلی	۵	۳	۲	۳	۵
مدیریت ریسک	۴	۴	۳	۳	۴	کیفیت گزارشگری مالی	۴	۳	۳	۳	۴
کنترل سازمان	۴	۴	۵	۴	۱	شایستگی حسابرسان داخلی	۱	۴	۵	۴	۰
حاکمیت شرکتی	۳	۶	۳	۴	۲	تخصص حسابرس	۲	۴	۳	۴	۱
ریسک عملیاتی	۲	۳	۳	۷	۳	صلاحیت کارکنان	۳	۷	۳	۳	۰
مدیریت خطا	۳	۴	۴	۵	۲	شخصیت‌های حسابداری	۲	۵	۴	۲	۱
فرهنگ سازمانی	۲	۵	۶	۲	۳	استانداردها	۳	۲	۶	۲	۰
ارتباط حسابرسان داخلی	۳	۵	۷	۳	۰	هزینه‌های قانونی	۰	۳	۷	۳	۱
نوع سازمان دولتی یا شبه دولتی	۳	۳	۳	۶	۳	رویه‌های حسابداری داخلی	۳	۶	۳	۳	۰
دوره تصدی حسابرس	۳	۲	۴	۷	۲	افشای اختیارات اطلاعات مدیریتی	۲	۷	۴	۲	۲
کیفیت عملکرد حسابداری داخلی	۱۴	۴	۰	۰	۰	پیچیدگی اطلاعات	۰	۰	۰	۴	۱
عملکرد حسابداری داخلی	۱۵	۳	۰	۰	۰	عدم تقارن اطلاعات بین مدیران و حسابرسان	۰	۰	۰	۳	۲
تخلفات در گزارش‌های مالی	۱۲	۲	۳	۱	۰	به روز کردن دانش حسابرسان داخلی	۰	۱	۳	۲	۴
کیفیت اطلاعات حسابداری	۱۱	۵	۱	۱	۰	شفافیت	۰	۱	۱	۵	۰
کیفیت حسابداری	۹	۴	۴	۱	۰	مدیران ارشد حسابداری	۰	۱	۴	۴	۳
کیفیت کنترل‌های داخلی	۱۲	۳	۲	۱	۰	پشتیبانی مدیریت	۰	۱	۲	۳	۰

بعد از مشخص شدن تعداد پاسخ‌های داده شده به عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی در مرحله دوم و پس از محاسبه میانگین فازی مثلی برای عوامل، از فرمول مینکووسکی و اعداد فازی قطعی شده برای هر مؤلفه محاسبه شد که نتایج حاصل از میانگین فازی و فازی زدایی عوامل در مرحله دوم در جدول ۵، نشان داده شده است.

جدول ۵. میانگین دیدگاه های خبرگان حاصل از نظرسنجی مرحله دوم

متغیرها	میانگین فازی مثلی (m, $\alpha$ , $\beta$ )	میانگین فازی زدایی شده	متغیرها	میانگین فازی مثلی (m, $\alpha$ , $\beta$ )	میانگین فازی زدایی شده
تیم های مدیریت اجرایی	(۰/۶۱۳ و ۰/۴۲۵ و ۰/۲۶۳)	۰/۳۰۹	اندازه واحد حسابرسی داخلی	(۰/۷۵۰ و ۰/۵۸۸ و ۰/۳۷۵)	۰/۴۱۶
مدیریت ریسک	(۰/۶۳۸ و ۰/۴۶۳ و ۰/۲۸۸)	۰/۳۳۱	کیفیت گزارشگری مالی	(۰/۸۶۳ و ۰/۷۷۵ و ۰/۵۵۰)	۰/۵۷۲
کنترل سازمان	(۰/۷۰۰ و ۰/۵۲۵ و ۰/۳۱۳)	۰/۳۵۶	شایستگی حسابرسان داخلی	(۰/۸۸۸ و ۰/۸۵۰ و ۰/۶۲۵)	۰/۶۳۴
حاکمیت شرکتی	(۰/۶۸۸ و ۰/۵۰۰ و ۰/۳۰۰)	۰/۳۴۷	تخصص حسابرسان	(۰/۸۵۰ و ۰/۷۷۵ و ۰/۵۶۳)	۰/۵۸۱
ریسک عملیاتی	(۰/۵۷۵ و ۰/۳۷۵ و ۰/۱۸۸)	۰/۲۳۸	صلاحیت کارکنان	(۰/۸۳۸ و ۰/۷۶۳ و ۰/۵۳۸)	۰/۵۵۶
مدیریت خطا	(۰/۶۵۰ و ۰/۴۶۳ و ۰/۲۶۳)	۰/۳۰۹	شخصیت های حسابداری	(۰/۸۰۰ و ۰/۷۳۸ و ۰/۵۲۵)	۰/۵۴۱
فرهنگ سازمانی	(۰/۶۶۳ و ۰/۴۶۳ و ۰/۲۷۵)	۰/۳۲۵	استانداردها	(۰/۹۰۰ و ۰/۸۷۵ و ۰/۶۵۰)	۰/۶۵۶
ارتباط حسابرسان داخلی	(۰/۷۳۸ و ۰/۵۵۰ و ۰/۳۲۵)	۰/۳۷۲	هزینه های قانونی	(۰/۸۲۵ و ۰/۷۳۸ و ۰/۵۲۵)	۰/۵۴۷
نوع سازمان دولتی یا شبه دولتی	(۰/۶۰۰ و ۰/۴۱۳ و ۰/۲۲۵)	۰/۳۷۲	رویه های حسابرسی داخلی	(۰/۸۲۵ و ۰/۷۲۵ و ۰/۵۰۰)	۰/۵۲۵
دوره تصدی حسابرسان	(۰/۶۰۰ و ۰/۴۱۳ و ۰/۲۱۳)	۰/۲۵۹	افشای اختیارات اطلاعات مدیریتی	(۰/۷۳۸ و ۰/۵۸۸ و ۰/۳۸۸)	۰/۴۲۵
کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی	(۰/۹۰۰ و ۰/۸۵۰ و ۰/۶۲۵)	۰/۶۳۸	پیچیدگی اطلاعات	(۰/۸۲۵ و ۰/۷۲۵ و ۰/۵۱۳)	۰/۵۳۸
عملکرد حسابرسی داخلی	(۰/۹۰۰ و ۰/۸۶۳ و ۰/۶۳۸)	۰/۶۴۷	عدم تقارن اطلاعات بین مدیران و حسابرسان	(۰/۷۶۳ و ۰/۶۷۵ و ۰/۴۷۵)	۰/۴۹۷
تخلفات در گزارش های مالی	(۰/۸۳۸ و ۰/۷۶۳ و ۰/۵۳۸)	۰/۵۵۶	به روز کردن دانش حسابرسان داخلی	(۰/۶۳۸ و ۰/۴۶۳ و ۰/۲۸۸)	۰/۳۳۱
کیفیت اطلاعات حسابداری	(۰/۸۶۳ و ۰/۷۷۵ و ۰/۵۵۰)	۰/۵۷۲	شفافیت	(۰/۸۲۵ و ۰/۷۶۳ و ۰/۵۳۸)	۰/۵۵۳
کیفیت حسابرسی	(۰/۸۲۵ و ۰/۷۱۳ و ۰/۴۸۸)	۰/۵۱۶	مدیران ارشد حسابرسی	(۰/۷۰۰ و ۰/۵۶۳ و ۰/۳۷۵)	۰/۴۰۹
کیفیت کنترل های داخلی	(۰/۸۵۰ و ۰/۷۷۵ و ۰/۵۵۰)	۰/۵۶۹	پشتیبانی مدیریت	(۰/۸۳۸ و ۰/۷۸۸ و ۰/۵۶۳)	۰/۵۷۵

پس از انجام هر دو مرحله نظرسنجی باید اختلاف میان میانگین فازی زدایی شده عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل های داخلی، بررسی و تحلیل شود. بررسی اختلاف میانگین

فازی‌زدایی شده عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی در مرحله اول و دوم به شرح جدول ۶ است.

جدول ۶. اختلاف میانگین فازی‌زدایی شده مرحله اول و دوم نظرسنجی

متغیرها	میانگین فازی‌زدایی شده مرحله اول	میانگین فازی‌زدایی شده مرحله دوم	متغیرها	میانگین فازی‌زدایی شده مرحله اول	میانگین فازی‌زدایی شده مرحله دوم	اختلاف میانگین فازی‌زدایی شده مرحله اول و دوم
	۰/۵۸۴	۰/۵۷۲	کیفیت گزارشگری مالی	۰/۱۳	۰/۰۱۳	
تیم‌های مدیریت اجرایی	۰/۲۷۵	۰/۳۰۹	اندازه واحد حسابرسی داخلی	۰/۰۳۴	۰/۰۴۷	
مدیریت ریسک	۰/۲۸۴	۰/۳۳۱		۰/۰۴۷		
کنترل سازمان	۰/۳۶۹	۰/۳۵۶	شایستگی حسابرسان داخلی	۰/۰۱۳	۰/۰۰۹	
حاکمیت شرکتی	۰/۳۰۰	۰/۳۴۷	تخصص حسابرس	۰/۰۴۷	۰/۰۲۵	
ریسک عملیاتی	۰/۲۷۵	۰/۲۳۸	صلاحیت کارکنان	۰/۰۳۸	۰/۰۲۲	
مدیریت خطا	۰/۲۶۳	۰/۳۰۹	شخصیت‌های حسابداری	۰/۰۴۷	۰/۰۳۴	
فرهنگ سازمانی	۰/۳۰۳	۰/۳۲۵	استانداردها	۰/۰۲۲	۰/۰۰۹	
ارتباط حسابرسان داخلی	۰/۳۵۹	۰/۳۷۲	هزینه‌های قانونی	۰/۰۱۳	۰/۰۰۹	
نوع سازمان دولتی یا شبه دولتی	۰/۲۷۵	۰/۲۷۲	رویه‌های حسابرسی داخلی	۰/۰۰۳	۰/۰۳۴	
دوره تصدی حسابرس	۰/۲۳۸	۰/۲۵۹	افشای اختیارات اطلاعات مدیریتی	۰/۰۲۲	۰/۰۳۴	
کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی	۰/۶۴۷	۰/۶۳۸	پیچیدگی اطلاعات	۰/۰۰۹	۰/۰۲۲	
عملکرد حسابرسی داخلی	۰/۶۳۴	۰/۶۴۷	عدم تقارن اطلاعات بین مدیران و حسابرسان	۰/۰۱۳	۰/۰۵۹	
تخلفات در گزارش‌های مالی	۰/۵۵۹	۰/۵۵۶	به روز کردن دانش حسابرسان داخلی	۰/۰۰۳	۰/۰۳۴	
کیفیت اطلاعات حسابداری	۰/۵۹۴	۰/۵۷۲	شفافیت	۰/۰۲۲	۰/۰۷۲	
کیفیت حسابرسی	۰/۵۱۹	۰/۵۱۶	مدیران ارشد حسابرسی	۰/۰۰۳	۰/۰۵۹	
کیفیت کنترل‌های داخلی	۰/۶۱۶	۰/۵۶۹	پشتیبانی مدیریت	۰/۰۴۷	۰/۰۲۵	

با توجه به دیدگاه‌های ارائه شده در مرحله نخست و مقایسه آن با نتایج مرحله دوم، در صورتی که اختلاف بین میانگین فازی‌زدایی شده در هر دو مرحله کمتر از ۰/۱ باشد، فرآیند

نظر سنجی متوقف می شود. با توجه به اینکه اختلاف میانگین فازی زدایی شده نظر خبرگان در هر دو مرحله کمتر از ۰/۱ است، خبرگان در مورد عوامل مؤثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی به اجماع نظر رسیده‌اند و نظر سنجی در این مرحله متوقف می شود. این بدان معنا است که خبرگان به مؤلفه‌ها و ابعاد شناسایی شده در پژوهش، نگاه کمابیش یکسانی داشته‌اند. در رتبه‌بندی مؤلفه‌ها از میانگین فازی شده مرحله دوم استفاده شده است، یعنی هر مؤلفه‌ای که میانگین فازی زدایی شده آن بیشتر باشد، در اولویت اول قرار می‌گیرد. افزون بر این، بعد از تشکیل ماتریس مقایسه‌های زوجی برای عوامل اصلی، محاسبه نرخ سازگاری و وزن نسبی برای شاخص‌ها، ما در این بخش از پژوهش به دنبال تعیین وزن نهایی و اولویت‌بندی عوامل و شاخص‌ها هستیم.

در این مرحله از پژوهش، وزن هر یک از عامل‌های اصلی و شاخص‌های مورد نظر را محاسبه و در نهایت عوامل و شاخص‌های مورد نظر را اولویت‌بندی می‌کنیم.

جدول ۷) وزن نهایی عامل‌های اصلی و اولویت‌بندی عوامل

رتبه	وزن نهایی	عوامل اصلی
۱	۰/۱۷۶۳	فردی
۲	۰/۱۷۴۶	عملکرد
۳	۰/۱۶۸۲	قانونی
۴	۰/۱۶۰۸	مدیریتی
۵	۰/۱۶۰۵	محیطی
۶	۰/۱۵۹۷	سازمانی

بر اساس جدول ۷، مهمترین و کم اهمیت‌ترین عوامل مؤثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی در موسسات و سازمانهای دولتی از نظر صاحب نظران به ترتیب عوامل فردی و سازمانی بوده است. عوامل عملکرد، قانونی، مدیریتی، محیطی و سازمانی به ترتیب سایر عوامل مؤثر بوده‌اند.

### بحث و نتیجه گیری

انجام مأموریت هر سازمانی تحت تاثیر عوامل گوناگونی است که برای تحقق آن از فرآیندی بنیادی و برنامه‌ریزی شده تحت عنوان کنترل‌های داخلی استفاده می‌شود. در این فرآیند، اهداف عمومی دیگر شامل: اجرای کار، مؤثر و با صرفه عملیات سازمان، مطابقت عملیات با قوانین و مقررات و حفاظت از منابع سازمانی نیز دنبال می‌شود که لازمه فعالیت‌ها و عملیات در تحقق رسالت و مأموریت سازمان به شمار می‌رود. اجرای مناسب کنترل‌های داخلی، یک عامل کلیدی

در کمک برای دست یافتن به چنین هدفی و نیز به حداقل رساندن مشکلات و عملیاتی کردن این راهکارها است (بیگلر و سروش راد، ۱۳۹۸).

در این پژوهش هدف، شناسایی عوامل مؤثر بر اثربخشی سیستم کنترل های داخلی موسسات و سازمان های دولتی با مطالعه ادبیات موجود و مصاحبه با خبرگان است. پس از انجام مصاحبه و بررسی مطالعات موجود، شناسایی نخستین عوامل مؤثر بر اثربخشی کنترل های داخلی صورت گرفت. با استفاده از تحلیل تم عوامل شناسایی شده پس از چند مرحله در قالب تم های اصلی گردآوری شد. با برداشت از مطالعات صورت گرفته و بررسی های مختلف ۶ مولفه اصلی شامل: سازمانی، عملکرد، فردی، قانونی، محیطی و مدیریتی، شناسایی و هم چنین ۳۲ مولفه فرعی مربوط به عوامل مؤثر بر اثربخشی سیستم کنترل های داخلی در موسسات و سازمان های دولتی شناسایی شدند و در نهایت از شیوه دلفی فازی برای رتبه بندی عوامل و مولفه های وابسته استفاده شد.

در این پژوهش دو پرسش کلی مطرح شده است: ۱) چه عواملی بر اثربخشی سیستم کنترل های داخلی موسسات و سازمان های دولتی تاثیرگذار هستند؟ و ۲) اولویت بندی عوامل مؤثر بر اثربخشی سیستم کنترل های داخلی چگونه بوده و هر عامل از چه درجه اهمیتی برخوردار است؟ طبق نتایج به دست آمده، از میان عوامل اصلی مؤثر بر اثربخشی سیستم کنترل های داخلی در موسسات و سازمان های دولتی به ترتیب اولویت عوامل: ۱. فردی ۲. عملکرد ۳. قانونی ۴. مدیریتی ۵. محیطی ۶. سازمانی، در اثربخشی سیستم کنترل های داخلی موسسات و سازمان های دولتی نقش دارند. از بین ابعاد فرعی مربوط به فاکتور فردی، به ترتیب اولویت: ۱. شایستگی حسابرسان داخلی؛ ۲. تخصص حسابرس؛ ۳. صلاحیت کارکنان و ۴. شخصیت های حسابداری، در اثرگذاری فاکتور فردی نقش دارند.

از بین ابعاد فرعی عملکرد، به ترتیب اولویت: ۱. عملکرد حسابرسی داخلی؛ ۲. کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی؛ ۳. کیفیت اطلاعات حسابداری؛ ۴. کیفیت گزارشگری مالی؛ ۵. کیفیت کنترل های داخلی؛ ۶. تخلفات در گزارش های مالی؛ ۷. کیفیت حسابرسی و ۸. اندازه واحد حسابرسی داخلی در اثرگذاری فاکتور عملکرد نقش دارند.

از میان ابعاد فرعی قانونی، به ترتیب اولویت: ۱. استانداردها؛ ۲. هزینه های قانونی؛ ۳. رویه های حسابرسی داخلی و ۴. افشای اختیارات اطلاعات مدیریتی، در اثرگذاری فاکتور قانونی نقش دارند. از بین ابعاد فرعی مدیریتی، به ترتیب اولویت: ۱. پشتیبانی مدیریت و ۲. مدیران ارشد حسابرسی، در اثرگذاری فاکتور مدیریتی نقش دارند.

از بین ابعاد فرعی محیطی، به ترتیب اولویت: ۱. شفافیت؛ ۲. پیچیدگی اطلاعات؛ ۳. عدم تقارن اطلاعات بین مدیران و حسابرسان و ۴. به روز کردن دانش حسابرسان داخلی، در اثرگذاری فاکتور محیطی نقش دارند.

و در نهایت از بین ابعاد فرعی مربوط به فاکتور سازمانی، به ترتیب اولویت: ۱. ارتباط حسابرسان داخلی؛ ۲. کنترل سازمان؛ ۳. حاکمیت شرکتی؛ ۴. مدیریت ریسک؛ ۵. فرهنگ سازمانی؛ ۶. تیم‌های مدیریت اجرایی؛ ۷. مدیریت خطا؛ ۸. نوع سازمان دولتی یا شبه دولتی و ۹. دوره تصدی حسابرس ۱۰. ریسک عملیاتی، در اثرگذاری فاکتور سازمانی نقش دارند.

نتایج این پژوهش نشان داد که می‌توان بر پایه تحلیل حوزه دانش و الگوی تحلیل محتوا، عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی موسسات و سازمان دولتی را شناسایی و با ترکیبی از نظرسنجی اقماعی و رویکرد دلفی فازی نسبت به پالایش عوامل موثرتر اقدام کرد. بر این اساس موسسات و سازمانهای دولتی می‌توانند ارزیابی خود را چند بعدی کرده و با تکیه بر عوامل شناسایی و پالایش شده در ابعاد فردی، عملکرد، قانونی، مدیریتی، محیطی و سازمانی، به سنجش کنترل داخلی موسسات و سازمانهای مورد بررسی اقدام کنند. در این صورت استوار بر دیدگاه خبرگان و مبانی علمی، بررسی‌های دقیق‌تر و تصمیم‌گیری‌های جامع‌تری صورت خواهد گرفت.

نتایج این پژوهش را می‌توان در راستای پژوهش‌های چارلز، هی و خلیف<sup>۱</sup> (۲۰۱۹)، جیمز و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۷)، سکلر<sup>۳</sup> و همکاران (۲۰۱۷)، الود و جایبری<sup>۴</sup> (۲۰۱۷) و منزو- ایزگرو<sup>۵</sup> و همکاران (۲۰۱۹) و اولوریچ<sup>۶</sup> و همکاران (۲۰۱۹) دانست.

نتایج این پژوهش نشان داد که برپایه نظرسنجی فازی، از خبرگان و صاحب نظران مهمترین و کم اهمیت‌ترین عامل موثر بر سیستم کنترل‌های داخلی از دیدگاه صاحب نظران به ترتیب عوامل فردی، عملکرد، قانونی، مدیریتی، محیطی و سازمانی بوده‌اند. بر این اساس به سیاست‌گذاران، ارکان نظارتی و مدیران ارشد سازمان‌های ذی نفع پیشنهاد می‌شود در راستای ایجاد سیستم کنترل‌های داخلی اثربخش یا بهبود سطح اثربخشی سیستم‌های موجود، بیشترین توجه و اهمیت را به عوامل فردی که سرانجام مهم‌ترین عوامل اجرایی سیستم‌های کنترلی و تضمین‌کننده عملی اثربخشی این سیستم‌ها هستند، داده شود. بر این اساس پیشنهاد می‌شود، گزینش حسابرسان داخلی و کارکنان حسابداری استوار بر شایستگی حسابرسان داخلی، تخصص حسابرسی (سواد و تجربه مناسب)، صلاحیت کارکنان و شخصیت‌های حسابداری صورت پذیرفته و برنامه‌ریزی مدیریت

1. Charles Hay & Khalif

2. James et al

3. Sekler et al

4. Allood and Jaibari

5. Manzo & Izgro et al

6. Ulrich et al

منابع انسانی مناسب در راستای بهبود این شایستگی‌ها (مانند آموزش‌های فنی و حرفه‌ای، کارگاه‌های مهارتی، آموزش‌های ضمن خدمت و ..) پیش بینی شود. در این پژوهش از الگوی تحلیل حوزه دانش و تحلیل محتوا نسبت به شناسایی عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی موسسات و سازمانهای دولتی و از نظرسنجی خبرگان به شیوه دلفی فازی بهره گرفته شده است. به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود که از شیوه‌هایی چون تاپسیس فازی یا تحلیل شبکه فازی بهره گیرند.



## منابع

- ارجمندنژاد، ع. (۱۳۸۵). چارچوبی برای نظام های کنترل داخلی در واحدهای بانکی، انتشارات کمیته نظارت بر بانکداری بال بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران.
- بیگلر، کیومرث و سروش راد، سبا. (۱۳۹۸). بررسی تاثیر سیستم کنترل داخلی سازمان بر اثربخشی سازمانی: یک مطالعه تجربی قزوین، نهمین کنفرانس مطالعات مدیریت و علوم انسانی در ایران، تهران.
- حاجی ها، زهره و محمد حسین نژاد، سهیلا. (۱۳۹۴). عوامل تاثیر گذار بر نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۷(۲۶)، ۱۱۹-۱۳۷.
- حضور، محمد جواد؛ گرد، عزیز و گلدوست، مجید. (۱۳۹۴). بررسی عوامل موثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل های مالی دستگاههای اجرایی. ۱۵ (۵۹): ۴۲-۱۹.
- خواجه زاده، الهام؛ دهقان، زهرا و هیهات، زهره. (۱۳۹۴). بررسی سیستم کنترل داخلی بر تاکید حسابرسی داخلی در واحد بانکها، دومین کنفرانس بین المللی مدیریت، حسابداری و اقتصاد.
- دادنوش فر، علی؛ محسنی، عبدالرضا و قاسمی، مصطفی. (۱۴۰۱). فرا تحلیل عوامل موثر بر تصمیم گیری اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی. *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۸(۲)، ۱۴۳-۱۶۶. doi: 10.30473/gaa.2021.60439.1511
- ستوده، رضا؛ فغانی، مهدی و پیفه، احمد. (۱۳۹۹). بررسی توانایی فرایندهای داخلی دیوان محاسبات کشور جهت مسئولیت پاسخگویی به استفاده کنندگان. *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۷(۱)، ۱۹۳-۲۰۸. doi: 10.30473/gaa.2020.47065.1284
- سلیمانی، غلامرضا و مقدسی، مینا. (۱۳۹۳). نقشه کنترل های داخلی حسابرس داخلی و کمیته حسابرسی در بهبود نظام راهبری (حاکمیت شرکتی)، *پژوهش حسابداری*
- صافی نجف آبادی، زهرا؛ رضانی، عبدالله و نظری پور، محمد. (۱۳۹۶). بررسی اثربخشی اجزای کنترل های داخلی شرکت های فعال در صنعت پخش نسبت به اتکاپذیری اطلاعات مالی، *کنفرانس پژوهش های نوین ایران و جهان در مدیریت، اقتصاد، حسابداری و علوم انسانی*، سازمان های و مراکز غیردولتی، دانشگاه دولتی علمی کاربردی شوشتر.
- فتحی عبدالهی، احمدآقایی، محمدعلی. (۱۳۹۶). بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در عملکرد مدیریت ریسک و کنترل سازمان های دولتی. *فصلنامه علمی مدیریت سازمان های دولتی* شماره ۳ (پیاپی ۱۹)، ۸۱-۹۴.



گیاه پرور فومنی، آرش و شمس، مجتبی، (۱۳۹۷). شناسایی مولفه‌های کنترل‌های داخلی در بانکها با روش دلفی فازی، *اولین کنفرانس بین‌المللی پژوهش و توسعه در مدیریت و اقتصاد پایدار*، تهران.

موسوی، سید نجم‌الدین؛ مؤمنی مفرد، معصومه و مهربابی، مهناز. (۱۳۹۸). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل اثرگذار بر حسادت سازمانی با استفاده از رویکرد دلفی فازی. *فصلنامه چشم‌انداز مدیریت دولتی*، سال دهم، ۱، ۹۵-۱۱۴.

## References

- Albring, S., Elder, R., & Xu, X. (2016). Unexpected fees and the prediction of material weaknesses in internal control over financial reporting. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 2016 [0:0148558 × 16662585v1-148558 × 16662585].
- Arjamand Nejad, A. (2005). A framework for internal control systems in banking units, publications of the Banking Supervision Committee of the Central Bank of the Islamic Republic of Iran. (In Persian).
- Bigler, Kiomars and Soroush Rad, Saba. (2019). Investigating the Impact of Organizational Internal Control System on Organizational Effectiveness: An Experimental Study of Qazvin, *9th Conference on Management Studies and Humanities in Iran*, Tehran (In Persian).
- Campbell, S., Li, Y., Yu, J., & Zhang, Z. (2016). The Impact of occupational community on the quality of internal control. *Journal of Business Ethics*, 139, 271–285.
- Chalmers, K., Hay, D., & Khelif, H. (2019). Internal control in accounting research: A review. *Journal of Accounting Literature*.
- Chen, Y., Gul, F., Marisetty, V., Truong, C., & Veeraraghavan, M. (2016). Auditor client specific knowledge and internal control weakness: Some evidence on the role of auditor tenure and geographic distance. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 12, 114–121.
- Coso, I. I. (2004). Enterprise risk management-integrated framework. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2.
- Dad Nooshfar, Ali, Mohseni, Abdolreza, Ghasemi, Mustafa. (1401). Meta-analysis of factors affecting ethical decision making in the accounting and auditing profession. *Journal of Public Accounting*, 8 (2), 143-166. doi: 10.30473 / gaa.2021.60439.1511. (In Persian).
- De Simone, L., Ege, M., & Stomberg, B. (2015). Internal control quality: The role of auditor-provided tax services. *The Accounting Review*, 90, 1469–1496.
- Fathi Abdollahi, Ahmad and Aghaei, Mohammad Ali. 1396. Investigating the effectiveness of internal audit in the performance of risk management and control of government organizations. (In Persian).

- Giah Parvar Foumani, Arash, Shams, Mojtaba, (2018). Identifying the components of internal controls in banks by fuzzy Delphi method, the first international conference on research and development in management and sustainable economy, Tehran. (In Persian).
- Haislip, J., Masli, A., Richardson, V., & Sanchez, J. (2016). Repairing organizational legitimacy following information technology (IT) material weaknesses: Executive turnover, IT expertise, and IT system upgrades. *Journal of Information Systems*, 30, 41–70.
- Hajiha, Zohra and Mohammad Hosseinnejad, Soheila. (2014). Factors affecting weaknesses with the importance of internal control, *financial accounting and audit research*. (In Persian).
- Hooghiemstra, R., Hermes, N., & Emanuels, J. (2015). National culture and internal control disclosures: A cross-country analysis. *Corporate Governance: An International Review*, 23, 357–377.
- Hozouri, Mohammad Javad, Gerd, Aziz, Goldust, Majid. (2014). Investigating factors affecting the occurrence of failure in the financial control system of executive bodies. (In Persian).
- Hu, G., Yuan, R., & Xiao, J. Z. (2014). Can independent directors improve internal control quality in China? *The European Journal of Finance*. <http://dx.doi.org/10.1080/1351847X.2014.919329>.
- Kanagaretnam, K., Lobo, G., Ma, C., & Zhou, J. (2016). National culture and internal control material weaknesses around the world. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 31, 28–50.
- Khajehzadeh, Elham and Dehghan, Zahra and Hihat, Zohreh. (2015). Examining the internal control system on the emphasis of internal audit in the banking unit, *the Second International Conference on Management, Accounting and Economics*. (In Persian).
- Khojzadeh, Ilham and Dehghan, Zahra and Hihat, Zahra. (2014). Investigating the internal control system on the emphasis of internal audit in banks, *the second international conference on management, accounting and economics*. (In Persian).
- Kim, S., & Kim, P. (2015). Product market competition on the effectiveness of internal control. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 24, 163–182
- Lin, Y. C., Wang, Y. C., Chiou, J.-R., & Huang, H. W. (2014). CEO characteristics and internal control quality. *Corporate Governance: An International Review*, 22, 24–42.
- Lopes, A.V. and Farias, J.S. (2020), “How can governance support collaborative innovation in the public sector? A systematic review of the literature”, *International Review of Administrative Sciences*, in press, available at: <https://journals.sagepub.com/doi/full/10.1177/0020852319893444>.
- López, D. M., & Rich, K. T. (2017). Geographic distance and municipal internal control reporting. *Advances in Accounting*, 36, 40–49.

- López, D. M., Rich, K. T., & Smith, P. (2013). Auditor size and internal control reporting differences in nonprofit healthcare organizations. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 25, 41–68.
- Mao, M. Q., & Yu, Y. (2015). Analysts' cash flow forecasts, audit effort, and audit opinions on internal control. *Journal of Business Finance & Accounting*, 42, 635–664.
- Mousavi, Seyyed Najmuddin, Mo'meni Mofrad, Masoumeh and Mehrabi, Mahnaz. (2019). Identifying and ranking the factors affecting organizational jealousy using the fuzzy Delphi approach. *Public Management Perspectives Quarterly*, Year 10, 1, 95-114. (In Persian).
- Nerantzidis, M., Pazarskis, M., Drogalas, G., & Galanis, S. (2021). Internal auditing in the public sector: a systematic literature review and future research agenda. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*.
- Parker, J., Dao, M., Huang, H., & Yan, Y. (2017). Disclosing material weakness in internal controls: Does the gender of audit committee members matter? *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 24, 407–420.
- Safi Najafabadi, Zahra, Ramezani, Abdullah, Nazaripour, Mohammad. (2017). Evaluation of the effectiveness of internal control components of companies active in the broadcasting industry towards the reliability of financial information, Conference on New Iran and World Research in Management, Economics, Accounting and Humanities, Non-Governmental Organizations and Centers, Shushtar State University of Applied Sciences. (In Persian).
- Sarens, G., & Christopher, J. (2010). The association between corporate governance guidelines and risk management and internal control practices. *Managerial Auditing Journal*, 25, 288–308.
- Sotoudeh, Reza, Faghani, Mehdi, Pifeh, Ahmad. (1399). Assessing the ability of the internal processes of the Court of Audit to be accountable to users. *Journal of Public Accounting*, 7 (1), 193-208. doi: 10.30473 / gaa.2020.47065.1284. (In Persian).
- Zhang, C., & Chen, H. (2016). Product market competition, state ownership and internal control quality. *China Journal of Accounting Studies*, 4, 406–432.

COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.