



Identifying the Effective Factors on the Success of the Internal Control System in the Administrative Institutions (Public Sector)

Mohammad Amin Alinaghi Langari*, **Husein Abdollahizadeh****,
Reza Habibi***

Abstract

Internal control systems, in collaboration with the organizations' managers, provide information from within the organization for the senior managers and stakeholders, and help perform tasks relating to risk management, monitoring the organization's processes, and compliance with laws and regulations. Employing Delphi method, this research aims at identifying and ranking the factors which influence the success of the internal control system in the administrative institutes. In this regard, some of the components and indicators which lead to the success of internal control systems in government institutions were extracted by library studies. Using purposeful sampling strategy, the researchers selected some financial experts and conducted interviews with them to validate the components and indicators extracted during library studies. These components and indicators were classified into three categories including individual factors, organizational factors and environmental factors, and were placed in a three-dimension model. Afterwards, the factors influencing the success of the internal control in the public sector were prioritized by the information received from the questionnaires, and the comments of the experts. The results indicated that three categories of individual, organizational and environmental factors influence the success of internal control systems in the public sector. They included organizational, individual and environmental dimensions, which mostly influenced the process the success of internal control systems respectively.

Keywords: internal control, individual factors, organizational factors, environmental factors, Delphi method.

* Researcher at the Department of the Islamic Financial Management, Faculty of Management, Imam Hussein University, Tehran, Iran
langari.ma@gmail.com

** Assistant professor at the Department of Islamic Financial Management, Faculty of Management, Imam Hussein University, Tehran, Iran
s.hoseinabdollahi@gmail.com

*** Master degree at the Faculty of strategic Management and Planning, Imam Hussein Comprehensive University, Tehran, Iran
rezahabibi5002@gmail.com

شاپای چاپی: ۱۸۰۹-۲۷۱۷
شاپای الکترونیک: ۱۹۹X-۲۷۱۷

نشریه علمی

«پژوهش‌های راهبردی بودجه و مالی»

(تابستان ۱۳۹۹، سال دوم، شماره ۲: ۸۶ - ۵۹)



دانشگاه امام حسین

شناسایی عوامل مؤثر بر موفقیت نظام کنترل داخلی در دستگاه‌های اجرایی (بخش دولتی)

محمد امین علینقی لنگری*، حسین عبدالهی زاده**، رضا حبیبی***

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۲/۱۶

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۴/۲۵

چکیده

نظام‌های کنترل داخلی برای مدیران ارشد و ذی‌نفعان سازمان اطلاعاتی را از درون سازمان فراهم می‌آورند و با کمک مدیریت سازمان، وظایفی را در جهت مدیریت ریسک، نظارت بر فرایندهای سازمان و انطباق آن با قوانین و مقررات به‌انجام می‌رسانند. این تحقیق که با استفاده از فن دلفی به‌انجام رسیده است، به‌دنبال شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر موفقیت نظام کنترل داخلی در دستگاه‌های اجرایی (بخش دولتی) بوده است. در این راستا، طی مطالعات کتابخانه‌ای برخی از مؤلفه‌ها و شاخصه‌هایی که موجب موفقیت نظام‌های کنترل داخلی در سازمان‌های دولتی می‌شود، استخراج شد و پس از آن با بهره‌گیری از راهبرد نمونه‌گیری هدف‌مند، نمونه‌ای از خبرگان حوزه مالی انتخاب و با انجام مصاحبه، مؤلفه‌ها و شاخصه‌های به‌دست‌آمده از مطالعات کتابخانه‌ای تقویت شد و این شاخصه‌ها و مؤلفه‌ها در قالب یک مدل سه‌وجهی «عوامل فردی، سازمانی و محیطی» دسته‌بندی گردید. سپس با تنظیم پرسشنامه و با کمک خبرگان به اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر موفقیت نظام کنترل داخلی در دستگاه‌های اجرایی (بخش دولتی) پرداخته شد. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که سه دسته عوامل فردی، سازمانی و محیطی بر موفقیت سامانه‌های کنترل داخلی در دستگاه‌های اجرایی (بخش دولتی) تأثیرگذارند که به‌ترتیب ابعاد سازمانی، فردی و محیطی بیشترین اثرگذاری را در موفقیت نظام‌های کنترل داخلی دارند.

کلیدواژه‌ها: کنترل داخلی؛ عوامل فردی؛ عوامل سازمانی؛ عوامل محیطی؛ تکنیک دلفی

* دکتری اقتصاد مالی، پژوهشگر گروه مدیریت مالی اسلامی، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه امام حسین(ع)، تهران، ایران
langari.ma@gmail.com

** استادیار گروه مدیریت مالی اسلامی، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه جامع امام حسین(ع)، تهران، ایران.
s.hoseinabdollahi@gmail.com

*** دانش‌آموخته کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه جامع امام حسین(ع)، تهران، ایران.
rezahabibi5002@gmail.com

طبقه بندی JEL: O1, O2, Z1

مقدمه

گاهی اوقات، نظارت و بازرسی یک سازمان توسط نهادهای خارج از سازمان انجام می‌گیرد و گزارش این بازرسی و کنترل عمدتاً 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 می‌گردد.

هنگامی که نظارت و بازرسی یا به عبارتی کنترل سازمان توسط نهادهای درونی سازمان انجام شود و گزارش بازرسی و کنترل سازمان به مسئولین یا ذی‌نفعان داخلی سازمان تسلیم شود، به آن بازرسی و کنترل داخلی گوئیم و به گروه یا بخشی که مأمور بازرسی و تنظیم گزارشات و تحویل آن به ذی‌نفعان یا مدیران داخلی مشخص می‌باشد، گروه یا بخش کنترل داخلی سازمان می‌گوئیم. البته نظام‌های کنترل داخلی در برخی سازمان‌ها علاوه بر بازرسی و تنظیم گزارشات، مسئولیت‌های دیگری را نیز برعهده دارند. برای مثال، در برخی از سازمان‌ها وظیفه مدیریت ریسک یا بهبود فرایندها برعهده نظام کنترل داخلی گذاشته شده است.

کارگروه سازمان‌های پشتیبان مالی کمیسیون تردوی^۱ (۲۰۱۱) کنترل داخلی را این‌گونه تعریف می‌کند:

«فرایندی که به منظور دستیابی به سطح اطمینان معقول درخصوص دستیابی به اهداف؛ اثربخشی و کارایی عملیات، قابلیت اعتماد گزارش مالی و رعایت قوانین و مقررات کاربردی که توسط هیئت‌مدیره، مدیریت و کارکنان یک مجموعه اجرا می‌شود» (مارتین، ساندرز و اسکالان^۲، ۲۰۱۴).

به‌طور کلی دو گروه در سازمان‌ها از نظام کنترل داخلی استفاده می‌کنند:

الف. مالکان و ذی‌نفعان سازمان

1. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (coso)
2. Martin, Sanders & Scalan

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 تصمیمات سازمان را به آنها واگذار نمایند. از آنجا که در بسیاری از موارد منافع مدیران و مالکان سازمان با یکدیگر تفاوت و تضاد دارد، این امکان وجود دارد که تصمیمات مدیران به نفع مدیر و برخلاف منافع و صلاح مالکان و ذی‌نفعان سازمان باشد؛ به این مشکل یا معضل، مسئله نمایندگی می‌گویند.

یکی از سازوکارهای حل مسئله نمایندگی و جلوگیری از اتخاذ تصمیماتی توسط مدیران که حاوی منافع مالکان و ذی‌نفعان نباشد، سازوکار کنترل داخلی است. گروه یا بخش کنترل داخلی با انجام بازرسی و تنظیم گزارشات و ارائه آن به مالکین و ذی‌نفعان سازمان، از انطباق تصمیمات و عملکرد مدیران سازمان با منافع مالکین و ذی‌نفعان سازمان اطمینان حاصل می‌نماید؛ به این ترتیب که با وجود نظام کنترل داخلی و اطلاع‌یافتن مالکان از عملکرد مدیران، یا مدیران سازمان مجبور می‌شوند برای حفظ موقعیت شغلی خود، منافع مالکان و ذی‌نفعان را دنبال نمایند و یا مدیران دیگری جایگزین آنها خواهند شد. در نتیجه با استقرار نظام کنترل داخلی تصمیمات مدیران سازمان در جهت منافع مالکان و ذی‌حقان سازمان اتخاذ خواهد شد (حاجی‌ها و محمدحسین‌نژاد، ۱۳۹۴).

ب. مدیران ارشد سازمان

به‌طور کلی هر مدیری برای اتخاذ تصمیمات مناسب، نیازمند داشتن اطلاعاتی از بیرون و درون سازمان است. در سازمان‌های کوچک که فاصله مدیر و کارکنان زیاد نیست، معمولاً مدیر خود به‌صورت مستقیم اطلاعات مربوط به درون سازمان را به‌دست می‌آورد، ولی در سازمان‌های بزرگ که فاصله میان مدیر ارشد با کارکنان زیاد است، به‌دست آوردن اطلاعات لازم از درون سازمان به‌صورت مستقیم برای مدیر امکان‌پذیر نمی‌باشد.

از این‌رو، در این موارد مدیران ارشد از نظام کنترل داخلی استفاده می‌نمایند. نظام کنترل داخلی به مدیران ارشد سازمان این امکان را می‌دهد که نقاط قوت و نقاط ضعف سازمان خود را شناسایی نمایند، ریسک‌های سازمان را شناسایی و مدیریت نمایند، ظرفیت‌های بالقوه سازمان را

تشخیص دهند، آموزش‌ها و تدابیر لازم برای تقویت کارکنان و مدیران میانی سازمان را مشخص نمایند، نیروهای مستعد درون سازمان که باید ارتقا یابند و نیروهای ناکارآمد که باید فکری برای آنها کرد و پاداش‌ها و تنبیهات را تعیین نمایند، راهی برای کارآمدسازی و اثربخشی بیشتر فرایندهای درونی سازمان بیابند و دایره راهبردهایی را که می‌توانند توسط همین سازمان به‌اجرا درآورند، پیش‌بینی کنند.

به‌علاوه، نظام کنترل داخلی به مدیران ارشد این امکان را می‌دهد تا از انطباق عملکرد کارکنان و بخش‌های مختلف سازمان با دستورالعمل‌ها و فرامین صادر شده، اطمینان حاصل نمایند (ارجمندنژاد، ۱۳۸۵: ۳۵).

طراحی و استقرار مناسب نظام‌های کنترل داخلی در سازمان یکی از مهم‌ترین عوامل تحقق اثربخشی و کارآیی عملیات، ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی، رعایت قوانین و مقررات و کمک به پیشگیری از تقلب و سوءاستفاده‌های مالی به‌شمار می‌رود (حاجی‌ها و محمدحسین‌نژاد، ۱۳۹۴).

ضرورت وجود نظام‌های کنترل داخلی در سازمان‌های دولتی و شبه‌دولتی

باتوجه به گستردگی سازمان‌های دولتی یا شبه‌دولتی، مدیران ارشد برای اطلاع‌یافتن از درون سازمان، نیازمند استفاده از گزارشات نظام کنترل داخلی می‌باشند. به‌علاوه نظام کنترل داخلی باید ذی‌نفعان و مالکان این سازمان‌ها را از انطباق تصمیمات مدیران با منافع آنها مطمئن سازد. بنابراین، استقرار نظام کنترل داخلی برای سازمان‌های دولتی و شبه‌دولتی 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 بخش‌های عمومی باید برای تأمین اطمینان نسبت به دستیابی به هدف‌های پیش‌بینی‌شده، حسن اجرای فعالیت‌ها در کلیه زمینه‌ها، جلوگیری از هرگونه اختلاس، تقلب و استفاده نادرست از منابع و دارایی‌ها و تحقق مسئولیت پاسخگویی و حساب‌دهی نسبت به فعالیت‌های انجام‌شده، به طراحی و اجرای نظام‌های کنترل داخلی مناسب بپردازند (عباس‌زاده و

محمدی، ۱۳۹۰).

زیان‌های نظام کنترل داخلی ناکارآمد

هرچند نظام کنترل داخلی کارآمد، فواید بسیاری برای سازمان دارد، ولی نظام کنترل داخلی ناکارآمد می‌تواند زیان‌های جبران‌ناپذیری را برای سازمان به‌بار آورد. عدم توجه به اشکالات و نقاط ضعف سامانه کنترل داخلی، سبب بروز زیان‌ها و احتمالاً سوءاستفاده‌های مهمی در سازمان خواهد شد و هدایت و برنامه‌ریزی عملکرد سازمان را با مشکل مواجه نموده و موجب اشتباه در تصمیم‌گیری خواهد شد. لذا مدیران مؤسسات و سازمان‌ها، توجه وافر به صحت عملکرد نظام‌های کنترل داخلی دارند.

حسابرسان داخلی مدیر نظام‌های کنترل داخلی سازمان

براساس تعریف انجمن حسابداران داخلی، حسابرسی داخلی، بخش جدانشدنی از حاکمیت شرکتی^۱ است که وظایف ذیل را 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 صورت‌های مالی آن منعکس می‌شود. حسابرسان خارجی صحت اطلاعات صورت‌های مالی را برای استفاده‌کنندگان خارجی بررسی می‌کنند و حسابرسان داخلی صحت اطلاعات حسابداری را برای مدیران، مالکان و استفاده‌کنندگان داخلی سازمان تأیید می‌کنند. همچنین حسابرسان داخلی با مدیریت مجموعه نظام‌های کنترل داخلی در سازمان، مدیران را مطمئن می‌سازند که نظام‌ها و روش‌های صحیح مالی و اداری در داخل سازمان اجرا می‌شود. هدف نظام حسابرسی و کنترل داخلی، بهبود توان مدیریت مالی و اداری از طریق جلوگیری از اتلاف و تخصیص نامناسب منابع و بروز فساد می‌باشد. استقرار و استمرار یک نظام کنترل داخلی توانمند در سازمان، امکان مدیریت کارا و مؤثر سازمان را فراهم می‌آورد (ارجمندنژاد،

1. Corporate governance

(۲:۱۳۸۵).

باتوجه به اهمیت نظام‌های کنترل داخلی، در این تحقیق به دنبال شناسایی عوامل مؤثر بر موفقیت نظام‌های کنترل داخلی می‌باشیم.

تاریخچه مطالعه روی نظام‌های کنترل داخلی

به دنبال فساد و تقلب‌های بزرگ و آشکار در آغاز قرن ۲۱ (مانند انرون^۱ و ورلد کام^۲)، کنگره آمریکا در سال ۲۰۰۲ قانون ساربنز - آکسلی را تصویب کرد. این قانون اجرای اثربخش کنترل‌های داخلی توسط مدیران سازمان و حسابرسی کنترل‌های داخلی همراه با حسابرسی صورت‌های مالی را الزامی کرد. همچنین طبق این قانون، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام^۳ (PCAOB) ایجاد شد. از آن زمان به بعد، تحقیقات در خصوص حسابرسی و کنترل داخلی با قوت بیشتری دنبال شد. ما در خلال بیان خلاصه مطالعات، شاخصه‌ها و مؤلفه‌های موفقیت کنترل داخلی را که در هر تحقیق بیان شده است، نیز مشخص می‌نماییم.

مطالعات خارجی

کریشنان^۴ (۲۰۰۵) به بررسی رابطه بین کارایی کمیته حسابرسی داخلی و کیفیت کنترل داخلی مؤسسات تجاری پرداخته است. در این تحقیق کارایی کمیته حسابرسی براساس سه شاخص اندازه، استقلال و مهارت (خبرگی) اندازه‌گیری شده است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که استقلال کمیته حسابرسی و وجود متخصصان مالی در این کمیته، به کاهش مشکلات در فرایند کنترل داخلی منجر می‌شود.

میهرت و ییسماو^۵ (۲۰۰۷) به شناسایی عوامل تأثیرگذار بر اثربخشی خدمات حسابرسی داخلی پرداختند. بر پایه یک مطالعه موردی از مؤسسات آموزش عالی بخش عمومی، این محققان به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی، پشتیبانی مدیریت، ساختار سازمانی، ویژگی‌های

1. Enron
2. WorldCom
3. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
4. Krishnan
5. Mihret and Yismaw

حسابرس و تعامل بین این عوامل، بر اثربخشی حسابرسی داخلی پرداختند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد اثربخشی حسابرسی داخلی به شدت تحت تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی و پشتیبانی مدیریت قرار دارد.

ژانگ، ژو و ژو^۱ (۲۰۰۷) به بررسی رابطه بین کیفیت کمیته حسابرسی، استقلال حسابرس و افشای ضعف‌های کنترل داخلی پس از تصویب پیمان ساریانز - اوکسلی پرداختند. نتایج این تحقیق نشان داد که بین کیفیت کمیته حسابرسی، استقلال حسابرس و ضعف‌های کنترل داخلی، ارتباط معنی‌داری وجود دارد. عدم وجود تخصص حسابداری مالی به ضعف در کنترل‌های داخلی منجر می‌شود. همچنین استقلال حسابرس و تغییر مدیر حسابرسی تأثیر قابل‌توجهی بر ضعف‌های کنترل داخلی دارند.

چانگ و همکاران^۲ (۲۰۱۴) به بررسی نقش قابلیت‌های IT در کمک به کنترل داخلی پرداختند. نتایج این تحقیق از دغدغه‌های حسابداران حرفه‌ای در خصوص تأثیر استفاده از IT بر ریسک‌های کسب‌وکار و کنترل‌های مربوط به حسابرسی حمایت می‌کند. همچنین قابلیت‌های IT هزینه‌های حسابرسی را کاهش می‌دهد، ولی تأثیری بر کاهش تأخیر گزارش‌دهی ندارد. در این تحقیق مشخص شد هر قدر کسب‌وکاری کم‌ریسک‌تر باشد، حسابرسان داخلی نیز توقعات کم‌تری خواهند داشت. همچنین قابلیت IT تأثیر فراگیری بر اثربخشی کنترل داخلی و اجزای مؤثر بر کنترل داخلی دارد.

آبرناتی، کویک و ماسلی^۳ (۲۰۱۸) به بررسی تأثیر رابطه قابلیت‌های مدیریتی بر گزارش‌های مالی پرداختند. مدیران با توانمندی بیشتر، سرمایه انسانی بالاتری را دارند، لذا در حفظ نظام‌ها و کنترل اطلاعات مالی نیز توانایی بیشتری دارند. بنابراین، مدیران توانمندتر گزارش‌های مالی به موقع‌تری ارائه می‌دهند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که توانایی مدیریتی بالاتر به تأخیر کم‌تر در افشای سود و تأخیر کم‌تر گزارش حسابرسی منجر می‌شود. به‌طور کلی توانمندی‌های مدیریتی

-
1. Zhang, Zhou & Zhou
 2. She-I Chang, David c.Yen, I-Cheng Chang, Derek Jan
 3. Abernathy, Kubick & Masli

تأثیر مثبتی بر به‌جا بودن گزارش‌های مالی دارد.

چانگ، چن، چنگ و چی^۱ (۲۰۱۹) در مطالعه‌ای به بررسی تأثیر ویژگی‌های حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل‌های داخلی پرداختند. با استفاده از داده‌های شرکت‌های تایوانی در بازه زمانی ۲۰۰۵ تا ۲۰۰۷ و مدل رگرسیون پراپیت، این محققان رابطه بین عملیات حسابرسی داخلی و ناکارایی کنترل داخلی را بررسی می‌کنند. نتایج نشان می‌دهد که تیم‌های بزرگ حسابرسی داخلی می‌توانند عملکرد کنترل‌های داخلی را تقویت کنند. شایستگی حسابرس داخلی تأثیر مثبتی بر اثربخشی کنترل داخلی دارد.

مطالعات داخلی

مشهدی، نظری و رانی (۱۳۹۶) تحقیقی به‌عنوان تأثیر چارچوب کنترل و ارزیابی فناوری اطلاعات بر کیفیت کنترل‌های داخلی و کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های موجود در صنعت داروسازی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار انجام داده‌اند. نتایج حاصل از تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که چارچوب کنترل و ارزیابی فناوری اطلاعات بر کیفیت کنترل‌های داخلی و کیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌های موجود در صنعت داروسازی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تأثیر مستقیم دارد.

علیخانی و همکاران (۱۳۹۵)، تحقیقی به‌عنوان ارزیابی وضعیت سیستم کنترل‌های داخلی در بیمارستان‌های آموزشی - درمانی شهر تهران پس از اجرای نظام نوین مالی انجام داده‌اند. یافته‌های پژوهش نشان داد کارکنان بخش مالی بیمارستان‌های آموزشی - درمانی شهر تهران آشنایی خوبی با نظام نوین مالی دارند؛ چراکه پس از اجرای نظام نوین مالی، سامانه کنترل‌های داخلی بیمارستان دارای وضعیت مطلوبی است.

رضایی و همکاران (۱۳۹۵)، تحقیقی به‌عنوان ارزیابی نظام کنترل‌های داخلی مؤسسات غیرانتفاعی براساس چارچوب کوزو: مطالعه موردی بیمارستان‌های دولتی شیراز به‌انجام رسانده‌اند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که در نظام کنترل‌های داخلی بیمارستان‌ها و

1. Yu-Tzu Chang, Hanchung Chen, Rainbow k. Cheng, Wuchun Chi

درمانگاه‌های دولتی شیراز اجزای کنترل‌های داخلی شامل محیط کنترلی، ارزیابی خطر، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و ارزیابی و نظارت به‌طور اثربخش عمل نمی‌کند. باقرپور و گل‌علیزاده (۱۳۹۵) تحقیقی با عنوان تأثیر اجرای دستورالعمل کنترل‌های داخلی بر سطح اعتماد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی انجام داده‌اند. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها به کمک آزمون‌های رتبه‌بندی علامت‌دار ویلکاکسون و t -استیودنت تک‌نمونه‌ای نشان می‌دهد که تمامی عوامل و ابعاد مورد بررسی و درنهایت کل دستورالعمل کنترل‌های داخلی از دیدگاه استفاده‌کنندگان دارای تأثیر افزایشی (مثبت) بر اعتماد بوده و همچنین، تمامی موارد مذکور حائز اهمیت می‌باشند.

حضور، کرد و گلدوست (۱۳۹۴) به بررسی عوامل مؤثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی پرداختند. در این پژوهش از روش آمیخته (کمی - کیفی) جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که سه دسته عوامل انسانی، نظام حسابداری دولتی و نارسایی قانونی از عوامل ایجاد نارسایی و ضعف در نظام کنترل‌های داخلی است.

سجادی و همکاران (۱۳۹۲) در تحقیقی با عنوان «تأثیر ساختار مالکیت بر ریسک سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها» رابطه وجود سرمایه‌گذاران نهادی با کیفیت گزارشگری مالی را با استفاده از مدل پیش‌بینی ارزش ولاری و جنکینس^۱ (۲۰۰۷) سنجیده‌اند. در این تحقیق سنجه‌های بی‌طرفی، به‌موقع بودن و بیان صادقانه، نمایشگر کیفیت گزارشگری مالی در نظر گرفته شده است. نتایج این تحقیق رابطه مثبت و معنی‌داری بین پیش‌بینی‌پذیری و به‌موقع بودن صورت‌های مالی و سرمایه‌گذاران نهادی را نشان می‌دهد؛ این درحالی است که رابطه منفی و معنی‌داری میان سرمایه‌گذاران نهادی و اقلام تعهدی اختیاری مشاهده شده است.

ابراهیمی، کردلر و اعرابی (۱۳۹۱) تحقیقی با عنوان «تمرکز مالکیت و کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران» به‌انجام رسانده‌اند. مقصود از

1.Velury, V. and Jenkins, S.D

تمرکز مالکیت آن است که شخصیت‌های حقیقی یا حقوقی محدودی، بیشتر مالکیت شرکت را در اختیار داشته باشند. حال اگر تمرکز مالکیت در خارج از شرکت باشد، یعنی سهام‌داران عمده در درون شرکت حضور ندارند و اگر تمرکز مالکیتی در داخل شرکت باشد، به معنای آن است که سهام‌داران عمده در درون شرکت حضور دارند و دارای مسئولیت‌های مدیریتی و اجرایی هستند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که تمرکز مالکیت برون‌سازمانی به بهبود کیفیت گزارشگری مالی منجر می‌شود (تأیید فرضیه نظارت فعال)، این در حالی است که به شواهد قانع‌کننده‌ای در ارتباط با تأثیرگذاری تمرکز مالکیت درون‌سازمانی با کیفیت گزارشگری مالی دست نیافتند.

مشیرزاده (۱۳۹۱) تحقیقی با عنوان چالش استقرار سیستم کنترل‌های داخلی در ایران را به‌انجام رسانده است. در این مطالعه ضمن بررسی سابقه تاریخی موضوع کنترل‌های داخلی، به این مسئله پرداخته شده است که چالش‌های موجود در زمینه اجرای نظام کنترل داخلی در ایران کدامند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که نبود استاندارد در حوزه گزارشگری کنترل‌های داخلی، مشکلات ساختاری شرکت‌ها، نبود دستورالعمل‌ها، نظام‌ها، روش‌های کنترلی مناسب و قواعد و قوانین کنترلی مناسب، نهادینه‌نشدن نظام‌های کنترلی در شرکت‌ها، سامانه‌های نرم‌افزاری جزیره‌ای و غیریکپارچه از مهم‌ترین چالش‌های استقرار نظام کنترل‌های داخلی است.

مهام و روستا (۱۳۹۱) در تحقیقی با عنوان شناخت موانع ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل بیان نموده است که موانعی چون حق‌الزحمه پایین قراردادهای حسابرسی، ضعف آموزش دانشگاهی، نبود دستورالعمل‌های حسابرسی مناسب، سنتی بودن سامانه‌های واحدهای تجاری، مقرون‌به‌صرفه‌نبودن ارزیابی کنترل‌های داخلی و ضعف آموزش حرفه‌ای به‌ترتیب از مهم‌ترین موانع بوده‌اند.

سجادی و همکاران (۱۳۹۰) در تحقیقی با عنوان گزارشگری حسابداری دولتی در برابر گزارشگری حسابداری مالی نشان دادند که عوامل صلاحیت حرفه‌ای، بی‌طرفی، کیفیت کار انجام‌شده، مراقبت حرفه‌ای حسابرسان داخلی و سطح خطر ذاتی در اتکای حسابرسان مستقل بر اطلاعات حسابرسی‌شده توسط آنان مؤثرند، اما در دسترس‌بودن حسابرسان داخلی در اتکا بر

اطلاعات حسابرسی شده توسط آنان مؤثر نیست.

بهرامیان و همکاران (۱۳۹۰) تحقیقی با عنوان ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی در یک شرکت سرمایه‌گذاری انجام دادند که نتیجه تحقیق حاکی از این بود محیط کنترلی و فعالیت‌های کنترلی به‌طور مناسب وجود نداشته ولی ارزیابی ریسک، اطلاعات و ارتباطات و پایش به‌طور مناسب وجود دارد.

پناهیان و همکاران (۱۳۹۰) با استفاده از پرسشنامه به بررسی تأثیر حسابرسی داخلی بر تقویت کنترل‌های داخلی در شرکت ملی نفت ایران پرداختند. نتایج پژوهش ایشان بیانگر تأثیرگذاری حسابرسی داخلی شرکت ملی نفت ایران در ارائه خدمات مشاوره‌ای در جهت تقویت کنترل‌های داخلی هست.

باباجانی و بابایی (۱۳۹۰) طی یک پژوهش به تأثیر استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی پرداختند. یافته‌های تحقیق بیانگر آن است که استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در دانشگاه‌ها موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی در این قبیل مؤسسات می‌شود.

انصاری و شفيعی (۱۳۸۸) به بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه حسابرسی پرداخته‌اند. در این پژوهش سعی شد تا با استفاده از روش توصیفی - تحلیلی، نوع تغییرات ایجادشده و دلیل این تغییرات تعیین شود. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که حسابرسان مستقل بر نتایج حاصل از کار حسابرسان داخلی اتکا می‌کنند و این اتکا به کاهش بودجه‌های زمانی و ریالی در برنامه حسابرسی منجر می‌شود.

مرتهب (۱۳۸۰) مطالعه‌ای با عنوان ارزیابی عملکرد سیستم‌های کنترل داخلی شرکت‌های پیمانکاری در توسعه نظام پیمانکاری در ایران انجام داد. در این پایان‌نامه، نظام‌های کنترل داخلی شرکت‌های پیمانکاری در ایران به‌عنوان بخشی از عوامل درون‌سازمانی مؤثر در عملکرد شرکت‌های پیمانکاری، مورد ارزیابی قرار گرفته و نقش توسعه این نظام‌ها در بهبود کیفی کار و

نیز ارتقای کارآئی و بهره‌وری عوامل پیمانکار که در نهایت به بهینه‌سازی هرچه بیشتر هزینه و زمان منجر خواهد شد، بررسی شده است.

دارابی (۱۳۸۴) تحقیقی با عنوان تحلیل تأثیر کنترل‌های داخلی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بر گزارش‌های حسابرسی سازمان حسابرسی انجام داد. نتایج تحقیق حاکی از این بود که بین کنترل‌های داخلی ضعیف در بخش‌های دارایی، بدهی، حقوق صاحبان سهام، درآمد و هزینه و افزایش بندهای گزارش‌های حسابرسی سازمان حسابرسی، ارتباط مستقیم وجود دارد.

تقی نتاج ملک‌شاه (۱۳۸۳) تحقیقی با عنوان بررسی تأثیر گزارش کنترل‌های داخلی بر استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی انجام داد. یافته‌های این تحقیق ضمن تأیید فایده‌مندی گزارش کنترل‌های داخلی، تفکر مخالفین رویکرد موجود کنترل‌های داخلی، را به‌عنوان نگرانی مطرح می‌کند؛ چراکه نحوه عمل مدیران بنگاه‌ها این باور را در برخی از پاسخ‌دهندگان ایجاد کرده است که تنظیم مقررات، مانع از بروز تحریف اطلاعات نمی‌شود.

نعمت‌پژوه (۱۳۸۱) مطالعه‌ای با عنوان نارسایی‌ها و موانع استقرار کنترل‌های داخلی انجام داد. در این بررسی علل مرتبط با محدودیت‌های ذاتی تمام نظام‌های کنترل داخلی مطرح شده است. در بیان علل مرتبط با محدودیت‌های ذاتی نظام‌های کنترل داخلی عنوان می‌کند که عده‌ای به دلیل شناخت نادرست توانایی‌ها و ضعف‌های نظام‌های کنترل داخلی بر این باورند که کنترل داخلی می‌تواند موفقیت واحد تجاری را تضمین کند. درحالی‌که کنترل داخلی، در رسانیدن واحد اقتصادی به اهداف آن، صرفاً کمک‌کننده‌ای است و می‌تواند مدیریت را به اطلاعاتی درباره پیشرفت یا عدم پیشرفت امور در راستای تحقق اهداف واحد اقتصادی مجهز کند، اما نمی‌تواند مدیریتی ذاتاً نالایق و ضعیف را به مدیری لایق و قوی تبدیل کند و اصولاً نباید کنترل داخلی را به‌عنوان جانشینی برای مدیریت تصور کرد. همچنین باید دانست که کنترل داخلی نمی‌تواند رویدادها یا پدیده‌های غیرقابل کنترل (مانند سیاست‌ها و برنامه‌های دولت، اقدامات رقبا یا شرایط اقتصادی) را تغییر دهد و لذا تضمین‌کننده تداوم فعالیت واحد اقتصادی نیست. همچنین این نکته

را باید همواره مدنظر داشت که نظام‌های کنترل داخلی همواره متأثر از تعدادی محدودیت‌های ذاتی است که ممکن است اثربخشی آن را تحت تأثیر قرار دهد. لیکن به اعتقاد نگارنده، محدودیت‌ها از اهمیت بیشتر و فراگیرتری برخوردارند که در دو بخش، محدودیت‌های متأثر از رعایت اصل فزونی منافع طراحی و استقرار نظام کنترل داخلی بر مخارج آن و سایر محدودیت‌های ذاتی قابل تفکیک است. وی این محدودیت‌های ذاتی را در قالب احتمال قضاوت‌های نادرست در تصمیم‌گیری، احتمال وقوع اشتباهات عمدی یا سهوی، تبانی و یا همدستی، تخطی مدیریت از نظام کنترل داخلی، عدم استقرار مناسب نظام کنترل ارائه شده است.

روش تحقیق

پژوهش حاضر براساس ماهیت و روش، یک پژوهش توصیفی - پیمایشی و از نوع دلفی است. زمانی که بخواهیم درباره اتفاق نظر یک جمع صاحب‌نظر درباره موضوع خاص پردازیم از روش دلفی استفاده می‌شود (سرمد، بازرگان و حجازی، ۱۳۹۰: ۸۴). جامعه آماری این تحقیق شامل دستگاه‌های اجرایی است که از بودجه عمومی دولت استفاده می‌کنند. به همین منظور از نظرات مجموعه‌ای از خبرگان و متخصصان حوزه حسابداری و حسابداری دولتی استفاده شد.

روش نمونه‌گیری

باتوجه به موضوع تحقیق، لزوم مصاحبه با افراد دارای خبرگی بیشتر، ضروری به نظر می‌رسد؛ لذا در این تحقیق از روش نمونه‌گیری هدف‌مند استفاده می‌شود. این روش دربرگیرنده نمونه‌ای است که براساس تجربه یا دانش محقق از جامعه مورد مطالعه انتخاب می‌شود. در این تحقیق از راهبرد نمونه‌گیری هدف‌مند^۱ و روش نمونه‌گیری نظری^۲ استفاده خواهد شد. نمونه‌گیری نظری، نوعی گردآوری داده است که براساس مفاهیم درحال تکوین انجام می‌شود. نمونه‌گیری نظری بر مبنای مفهوم مقایسه استوار است. منظور از مقایسه این است که به سراغ جاها، آدم‌ها و رویدادهایی برویم که امکان کشف گوناگونی‌ها را به حداکثر برساند و مقوله‌ها را به لحاظ

1. Purposeful sampling
2. Theoretical sampling

ویژگی‌ها و ابعاد غنی کند (استراوس و کوربین^۱، ۱۳۹۵: ۲۱۹). باتوجه به روش تحقیق (دلفی) تعداد نمونه تحقیق در تمامی مراحل ۳۰ نفر از خبرگان حوزه حسابرسی و حسابداری دولتی است. در این تحقیق تجزیه و تحلیل داده‌های گردآوری شده در دو مرحله انجام خواهد شد. در مرحله اول با استفاده از تحلیل محتوا عوامل مؤثر بر استقرار نظام کنترل داخلی شناسایی شده و در مرحله دوم از فن دلفی برای نهایی‌سازی عوامل احصا شده استفاده می‌شود. بدین منظور از آزمون‌های مقایسه میانگین و رتبه‌بندی فریدون نیز استفاده خواهد شد.

مراحل اجرا

بعد از مرور ادبیات تحقیق و مصاحبه با خبرگان، عوامل و مؤلفه‌های مؤثر بر عملکرد موفق نظام‌های کنترل داخلی احصا شد. در مرحله بعد براساس روش تحقیق پیمایشی و فن دلفی، پرسشنامه‌ای جهت اخذ نظرات خبرگان در خصوص این عوامل و عوامل جامانده احتمالی طراحی و تدوین شد. در گام اول، پرسشنامه تحقیق با رویکرد باز بین پاسخ‌دهندگان توزیع شد و همراه با مصاحبه، سایر عوامل نیز به عواملی که در مطالعات کتابخانه‌ای به دست آمده بود، اضافه شد. با بررسی این عوامل مشخص شد که می‌توان آنها را براساس شکل ذیل در سه گروه یا بعد (فردی، سازمانی و محیطی) طبقه‌بندی نمود. در گام دوم پرسشنامه نیمه‌ساختاریافته تأیید یا عدم تأیید عوامل و مؤلفه‌های احصا شده توزیع و پاسخ‌ها گردآوری شد و نهایتاً در گام سوم با استفاده از پرسشنامه نیمه‌ساختاریافته مؤلفه‌های احصا شده رتبه‌بندی شد. جدول شماره ۱ مراحل تدوین پرسشنامه را نشان می‌دهد.

جدول ۱. مراحل تدوین پرسشنامه

شماره پرسشنامه	فاز	نوع پرسشنامه	هدف	تعداد مشارکت‌کنندگان
۱	فاز اول	باز	شناسایی عوامل مؤثر بر استقرار نظام کنترل داخلی	۳۰
۲	فاز دوم	نیمه ساختاریافته	دسته‌بندی و تأیید نتایج جمع‌آوری شده از مرحله قبل و نیز اجماع خبرگان در خصوص عوامل مؤثر	۳۰
۳	فاز سوم	نیمه ساختاریافته	اولویت‌بندی متغیرهای مؤثر بر استقرار کنترل داخلی	۳۰

1. Strauss, Anselm L., & Corbin, Juliet

پس از شناسایی عوامل موفقیت نظام کنترل داخلی، به منظور اولویت‌بندی آنها داده‌های حاصل از پرسشنامه نهایی گردآوری و نتایج حاصل با استفاده از نرم‌افزار SPSS ارزیابی شده است. با توجه به تعداد خبرگان شرکت‌کننده در تحقیق، تجزیه و تحلیل داده‌های این بخش با روش ناپارامتریک فریدمن صورت گرفته است. آزمون فریدمن به بررسی اثر دو یا چند عامل در ایجاد تغییرات می‌پردازد و هیچ فرض خاصی برای استفاده از آن وجود ندارد. این آزمون برای تجزیه واریانس دوطرفه (برای داده‌های غیرپارامتری) به روش رتبه‌بندی به کار می‌رود. همچنین، برای مقایسه میانگین رتبه‌بندی گروه‌های مختلف کاربرد دارد (آذر و مؤمنی، ۱۳۸۷).

مشخصات جامعه آماری (خبرگان و مصاحبه‌شوندگان)

با توجه به روش تحقیق مورد استفاده در این پژوهش، پس از شناسایی ۳۰ نفر از خبرگان صاحب‌نظر در زمینه موضوع تحقیق با اجرای روش دلفی، ۳۸ عامل مؤثر بر استقرار کنترل‌های داخلی در سه دسته فردی، سازمانی و محیطی شناسایی شد. در گام بعد، سطح اهمیت و اولویت هر یک از عوامل مذکور با استفاده از پرسشنامه لیکرت ارزیابی شد و نتایج حاصل از پرسشنامه در نرم‌افزار SPSS و با استفاده از آزمون فریدمن تحلیل و بررسی شد.

در ادامه به بررسی ویژگی‌های جمعیت‌شناختی جامعه با استفاده از آماره‌های توصیفی می‌پردازیم. جدول شماره ۲ آماره‌های توصیفی متغیرهای جمعیت‌شناختی نمونه تحقیق را نشان می‌دهد.

جدول ۲. مشخصات خبرگان

رتبه تحصیلی	سن	سابقه مرتبط	سابقه	تحصیلات	پست	تعداد نمونه
۳۰	۳۰	۳۰	۳۰	۳۰	۳۰	تعداد نمونه
حسابداری	۵۰-۴۱	بین ۱۵ تا ۲۵	بالای ۲۵ سال	لیسانس	مدیر	میان
حسابداری	۵۰-۴۱	بین ۱۵ تا ۲۵	بالای ۲۵ سال	لیسانس	مدیر	مد
۱,۱۱۲	۰,۰۵۴	۰,۰۶۳	-۰,۹۰۲	-۰,۰۸۶	-۰,۲۸۳	چولگی
-۰,۸۲۴	-۰,۳۵۲	-۱,۴۵۴	-۰,۴۷۴	-۰,۳۵۷	-۲,۰۶۲	کشیدگی

منبع: یافته‌های تحقیق

همان‌طور که جدول ۲ نشان می‌دهد، بیشترین حجم جامعه آماری تحقیق را در متغیر پست سازمانی مدیران، در متغیر تحصیلات دارندگان مدرک کارشناسی، در سابقه افراد بالای ۲۵ سال سابقه، در سابقه مرتبط افراد با سابقه ۱۵ - ۲۵ سال، در متغیر سن افراد بین ۴۱ تا ۵۰ سال و در متغیر رشته تحصیلی رشته حسابداری تشکیل می‌دهند. بنابراین، جامعه آماری تحقیق از جایگاه، تجربه و تحصیلات مناسبی جهت پاسخگویی به سؤالات تحقیق برخوردارند.

یافته‌های تحقیق

باتوجه به مطالعات کتابخانه‌ای و نظرات خبرگان، ۳۸ عامل مؤثر بر موفقیت نظام‌های کنترل داخلی در دستگاه‌های اجرایی مشخص شد که این عوامل مطابق با جدول ۳ می‌باشد.

جدول ۳. مجموعه عوامل به دست آمده از مطالعات کتابخانه‌ای و مصاحبه با نخبگان

۱	اعتقادات دینی
۲	انگیزه فردی
۳	اهتمام به رعایت قوانین و مقررات (قانون‌مداری)
۴	آشنایی عاملین ذی‌حساب با نرم‌افزار و قوانین و مقررات
۵	آشنایی مدیران ارشد با مفهوم کنترل داخلی
۶	آموزش و استفاده از تجربیات دیگر دستگاه‌های دولتی (یادگیری سازمانی)
۷	به‌روزر بودن مقررات، دستورالعمل‌ها و روش‌ها
۸	پشتیبانی مدیران از کنترل داخلی
۹	پویایی سازمان
۱۰	تجربه، مهارت و تخصص در حوزه مالی
۱۱	تحصیلات دانشگاهی مرتبط (مالی و حسابداری)
۱۲	تعاملات بین سازمانی یا درون‌سازمانی
۱۳	تعهد و وجدان کاری
۱۴	توسعه شغلی (تفکیک وظایف انجام وظایف توسط افراد متفاوت)

ادامه جدول ۳. مجموعه عوامل به‌دست آمده از مطالعات کتابخانه‌ای و مصاحبه با نخبگان

جایگاه و اهمیت شغلی	۱۵
جایگاه و کیفیت حساسی و رسیدگی در سازمان	۱۶
رضایت از زندگی شخصی	۱۷
رفتار حرفه‌ای	۱۸
روابط سازمانی مدیران ارشد با مدیر مالی	۱۹
زیرساخت‌های نرم‌افزاری	۲۰
ساختار سازمانی	۲۱
سطح آشنایی ناظرین با دستورالعمل‌ها و کنترل داخلی	۲۲
سطح دوره‌های توانمندسازی کارکنان	۲۳
نظام ارزیابی عملکرد	۲۴
عدم انعطاف‌پذیری فرایندهای مالی متناسب با اهداف سازمان	۲۵
عوامل اقتصادی (تورم)	۲۶
فناوری ارتباطات و اطلاعات	۲۷
قابلیت اعتماد (اعتماد و امانت داری)	۲۸
قوانین و مقررات ابلاغی	۲۹
کم‌رنگ شدن قبح گناه و تخلف در محیط کار و جامعه	۳۰
کیفیت نظارت دیوان محاسبات	۳۱
گردش شغلی (گردش سازمانی و دوره‌ای کارکنان مالی)	۳۲
مسافت و دوری از مرکز	۳۳
مشکلات معیشتی و رفاهی (سطح حقوق و مزایا)	۳۴
میزان آشنایی کارکنان بخش مالی به مفاهیم کنترل داخلی	۳۵
نبود قوانین متحدالشکل در دستگاه‌های اجرایی	۳۶
نظارت مستمر و مؤثر	۳۷
نظام جذب نیروی انسانی	۳۸

منبع: یافته‌های تحقیق

با بررسی این عوامل مشخص شد که می‌توان آنها را در سه بعد (فردی، سازمانی و محیطی) تقسیم نمود. براین اساس، ۱۵ عامل در حوزه فردی، ۱۵ عامل در حوزه سازمانی و ۸ عامل در حوزه محیطی جای گرفت.

در پرسشنامه نهایی از خبرگان خواسته شد در صورتی که هر یک از عوامل را در موفقیت نظام کنترل داخلی مؤثر می‌دانند، آن عامل را تأیید نمایند و براساس اهمیت عامل، نمره‌ای بین یک تا پنج به آن اختصاص دهند.

پس از بررسی این پرسشنامه‌ها و با کمک نرم‌افزار spss، ابتدا معنی‌داری هر یک از عوامل در هر حوزه با استفاده از آزمون T تک‌نمونه‌ای بررسی شد. سپس سطح اهمیت و اولویت هر یک از ابعاد فردی، سازمانی و محیطی با استفاده از آزمون فریدمن تحلیل و بررسی شد که نتایج آن به شرح ذیل است:

عوامل و مؤلفه‌های بعد فردی

جدول ۴ عوامل احصاشده در بعد فردی و میانگین امتیاز خبرگان به هر عامل را نشان می‌دهد. به‌علاوه مقدار آماره T که برای بررسی معنی‌داری موافقت خبرگان با مؤثر بودن هر عامل در موفقیت نظام کنترل داخلی به کار می‌رود، نیز ذکر شده است. همان‌طور که نتایج آزمون T نشان می‌دهد از دیدگاه خبرگان، همه ۱۵ عاملی که در بعد فردی جای گرفته بر موفقیت نظام کنترل داخلی اثرگذار است. در این میان، تعهد و وجدان کاری، اعتقادات دینی، اهتمام به رعایت قوانین و مقررات و قابلیت اعتماد مهم‌ترین عوامل فردی مؤثر بر موفقیت نظام کنترل داخلی است.

جدول ۴. بعد فردی (آزمون T)

عامل	میانگین	مقدار آماره T	درجه آزادی	سطح معنی داری
تعهد و وجدان کاری	۴/۶۷	۱۶/۷۰	۲۹	۰/۰۰
اعتقادات دینی	۴/۶۳	۸/۶۶	۲۹	۰/۰۰
اهتمام به رعایت قوانین و مقررات (قانون‌مداری)	۴/۵۷	۱۵/۱۰	۲۹	۰/۰۰
قابلیت اعتماد (اعتماد و امانت‌داری)	۴/۵۷	۱۷/۰۳	۲۹	۰/۰۰
انگیزه فردی	۴/۴۷	۱۲/۷۸	۲۹	۰/۰۰
تجربه، مهارت و تخصص در حوزه مالی	۴/۴۰	۱۱/۳۷	۲۹	۰/۰۰
آشنایی عاملین ذی‌حساب با نرم‌افزار و قوانین و مقررات	۴/۳۳	۹/۶۳	۲۹	۰/۰۰
توسعه شغلی (تفکیک وظایف انجام وظایف توسط افراد متفاوت)	۴/۲۳	۹/۹۵	۲۹	۰/۰۰
رضایت از زندگی شخصی	۴/۱۳	۶/۱۶	۲۹	۰/۰۰
مشکلات معیشتی و رفاهی (سطح حقوق و مزایا)	۴/۱۳	۶/۹۰	۲۹	۰/۰۰
سطح آشنایی ناظرین با دستورالعمل‌ها و کنترل داخلی	۴/۰۷	۸/۴۵	۲۹	۰/۰۰
تحصیلات دانشگاهی مرتبط (مالی و حسابداری)	۴/۰۰	۶/۹۵	۲۹	۰/۰۰
جایگاه و اهمیت شغلی	۳/۹۷	۴/۵۳	۲۸	۰/۰۰
میزان آشنایی کارکنان بخش مالی به مفاهیم کنترل داخلی	۳/۹۰	۶/۱۴	۲۹	۰/۰۰
رفتار حرفه‌ای	۳/۸۷	۵/۵۲	۲۹	۰/۰۰

منبع: یافته‌های تحقیق

عوامل و مؤلفه‌های بعد سازمانی

جدول ۵ عوامل احصاشده در بعد سازمانی و میانگین امتیاز خبرگان به هر عامل را نشان می‌دهد. به علاوه مقدار آماره T که برای بررسی معنی‌داری موافقت خبرگان با مؤثر بودن هر عامل در موفقیت نظام کنترل داخلی به کار می‌رود نیز ذکر شده است. همان‌طور که نتایج آزمون T نشان می‌دهد از دیدگاه خبرگان، همه ۱۵ عاملی که در بعد سازمانی جای گرفته بر موفقیت نظام کنترل داخلی اثرگذار است. در این میان، نظارت‌های مستمر و مؤثر، جایگاه و کیفیت حسابرسی و رسیدگی در سازمان، پشتیبانی مدیران ارشد و تعاملات درون سازمانی مهم‌ترین عوامل سازمانی مؤثر بر موفقیت نظام کنترل داخلی است.

جدول ۵. بعد سازمانی (آزمون T)

عامل	میانگین	مقدار آماری	درجه آزادی	سطح معنی داری
نظارت مستمر و مؤثر	۴/۴۰	۱۱/۳۷	۲۹	۰/۰۰
جایگاه و کیفیت حسابرسی و رسیدگی در سازمان	۴/۳۳	۱۰/۲۷	۲۹	۰/۰۰
پشتیبانی مدیران از کنترل داخلی	۴/۳۳	۹/۱۰	۲۹	۰/۰۰
روابط سازمانی مدیران ارشد با مدیر مالی	۴/۳۱	۱۰/۶۹	۲۸	۰/۰۰
به‌روز بودن مقررات، دستورالعمل‌ها و روش‌ها	۴/۲۷	۸/۳۸	۲۹	۰/۰۰
زیرساخت‌های نرم‌افزاری	۴/۲۴	۹/۰۴	۲۸	۰/۰۰
پویایی سازمان	۴/۲۳	۸/۷۳	۲۹	۰/۰۰
نظام ارزیابی عملکرد	۴/۱۳	۶/۳۸	۲۹	۰/۰۰
ساختار سازمانی	۴/۰۷	۵/۵۷	۲۸	۰/۰۰
آشنایی مدیران ارشد با مفهوم کنترل داخلی	۴/۰۷	۵/۷۶	۲۹	۰/۰۰
نظام جذب نیروی انسانی	۴/۰۷	۸/۴۵	۲۹	۰/۰۰
تعاملات بین سازمانی یا درون‌سازمانی	۴/۰۳	۶/۱۰	۲۹	۰/۰۰
آموزش و استفاده از تجربیات دیگر دستگاه‌های دولتی (یادگیری سازمانی)	۴/۰۰	۵/۰۶	۲۹	۰/۰۰
گردش شغلی (گردش سازمانی و دوره‌ای کارکنان مالی)	۳/۹۳	۵/۲۲	۲۸	۰/۰۰
سطح دوره‌های توانمندسازی کارکنان	۳/۶۰	۲/۸۳	۲۹	۰/۰۱

منبع: یافته‌های تحقیق

عوامل و مؤلفه‌های بعد محیطی

جدول ۶ عوامل احصاشده در بعد محیطی و میانگین امتیاز خبرگان به هر عامل را نشان می‌دهد. به‌علاوه مقدار آماره T که برای بررسی معنی‌داری موافقت خبرگان با مؤثر بودن هر عامل در موفقیت نظام کنترل داخلی به کار می‌رود نیز، ذکر شده است. همان‌طور که نتایج آزمون T نشان می‌دهد از دیدگاه خبرگان، همه ۸ عاملی که در بعد محیطی جای گرفته بر موفقیت نظام کنترل داخلی اثرگذار است. در این میان، قوانین و مقررات ابلاغی، نبود قوانین متحدالشکل در دستگاه‌های اجرائی، عدم انعطاف‌پذیری فرایند مالی متناسب با اهداف سازمان از جمله مهم‌ترین عوامل محیطی مؤثر بر موفقیت نظام کنترل داخلی است.

جدول ۶. بعد محیطی (آزمون T)

فاصله اطمینان در سطح ۹۵٪		سطح معنی‌داری	درجه آزادی	مقدار آماري	میانگین	عوامل
۱/۵۲	۱/۰۸	۰/۰۰	۲۹	۱۱/۹۵	۴/۳۰	قوانین و مقررات ابلاغی
۱/۴۳	۰/۹۱	۰/۰۰	۲۹	۹/۱۴	۴/۱۷	نبود قوانین متحدالشکل در دستگاه‌های اجرایی
۱/۴۵	۰/۸۱	۰/۰۰	۲۹	۷/۲۲	۴/۱۳	عدم انعطاف‌پذیری فرایندهای مالی متناسب با اهداف سازمان
۱/۳۴	۰/۸۰	۰/۰۰	۲۸	۸/۱۸	۴/۰۷	فناوری ارتباطات و اطلاعات
۱/۱۳	۰/۶۷	۰/۰۰	۲۹	۸/۱۲	۳/۹۰	کیفیت نظارت دیوان محاسبات
۱/۲۷	۰/۵۳	۰/۰۰	۲۹	۴/۹۶	۳/۹۰	کم‌رنگ شدن قبح گناه و تخلف در محیط کار و جامعه
۱/۱۸	۰/۴۲	۰/۰۰	۲۹	۴/۲۵	۳/۸۰	مسافت و دوری از مرکز
۰/۸۶	۰/۴	۰/۰۱	۲۹	۲/۸۱	۳/۵۰	عوامل اقتصادی (تورم)

منبع: یافته‌های تحقیق

آزمون فریدمن

از آزمون فریدمن برای رتبه‌بندی تأثیر هر یک از عوامل مؤثر بر استقرار نظام کنترل‌های داخلی و اینکه کدامیک از عوامل شناسایی شده از دیدگاه خبرگان، اهمیت بیشتری دارد، استفاده شده است. جدول ۷ نتایج این آزمون را نشان می‌دهد.

جدول ۷. آزمون فریدمن (رتبه‌بندی عوامل سازمانی، فردی و محیطی)

رتبه میانگین	عوامل
۲/۳	سازمانی
۲/۱	فردی
۱/۶	محیطی
آماره‌های آزمون	
۳۰	تعداد نمونه
۷/۹۳۲	Chi-Square
۲	DF
۰/۰۱۹	Sig.

منبع: یافته‌های تحقیق

همان‌طور که نتایج جدول ۷ نشان می‌دهد، با توجه به اینکه سطح معنی‌داری آزمون کم‌تر از ۰/۰۵ است، در سطح اطمینان ۰/۹۵، بین میزان تأثیر‌گذاری و اهمیت سه بعد فوق تفاوت معنی‌داری وجود دارد و همان‌طور که در جدول ۵ مشاهده می‌شود، میانگین تأثیر‌گذاری عامل سازمانی بر استقرار نظام کنترل‌های داخلی از دیدگاه خبرگان (۲/۳۰) از سایر عوامل بیشتر است، سپس عامل فردی با میانگین تأثیر (۲/۱۰) و عامل محیطی با میانگین تأثیر (۱/۶۰) در رتبه بعدی تأثیر‌گذاری قرار دارند.

نتیجه‌گیری

استقرار نظام‌های کنترل داخلی برای حل مسئله نمایندگی و ارتقای مدیریت سازمان مخصوصاً در دستگاه‌های اجرایی و سازمان‌های دولتی، ضروری است. این تحقیق به دنبال شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر موفقیت نظام‌های کنترل داخلی بود که موفق به شناسایی ۳۸ عامل شد و آنان را در سه دسته عوامل فردی، سازمانی و محیطی طبقه‌بندی نمود. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد عوامل سازمانی، فردی و محیطی به ترتیب بیشترین اثر را بر موفقیت نظام کنترل داخلی دارند. به علاوه نتایج تحقیق نشان‌دهنده آن است که ترتیب اهمیت شاخصه‌های هریک از عوامل سازمانی، فردی و محیطی در جدول ۸ ذکر شده است.

جدول ۸. رتبه‌بندی شاخصه‌های هر یک از عوامل (سازمانی، فردی و محیطی)

رتبه‌بندی شاخصه‌های عامل محیطی	رتبه‌بندی شاخصه‌های عامل فردی	رتبه‌بندی شاخصه‌های عامل سازمانی
۱. قوانین و مقررات ابلاغی	۱. تعهد و وجدان کاری	۱. نظارت مستمر و مؤثر
۲. نبود قوانین متحدالشکل در دستگاه‌های اجرایی	۲. اعتقادات دینی	۲. جایگاه و کیفیت حساسی و رسیدگی در سازمان
۳. عدم انعطاف‌پذیری فرایندهای مالی متناسب با اهداف سازمان	۳. اهتمام به رعایت قوانین و مقررات (قانون‌مداری)	۳. پشتیبانی مدیران از کنترل داخلی
۴. فناوری ارتباطات و اطلاعات	۴. قابلیت اعتماد (اعتماد و امانت داری)	۴. روابط سازمانی مدیران ارشد با مدیر مالی
۵. کیفیت نظارت دیوان محاسبات	۵. انگیزه فردی	۵. به‌روزی بودن مقررات، دستورالعمل‌ها و روش‌ها
۶. کم‌رنگ‌شدن قبح گناه و تخلف در محیط کار و جامعه	۶. تجربه، مهارت و تخصص در حوزه مالی	۶. زیرساخت‌های نرم‌افزاری
۷. مسافت و دوری از مرکز	۷. آشنایی عاملین ذی‌حساب با نرم‌افزار و قوانین و مقررات	۷. پویایی سازمان
۸. عوامل اقتصادی (تورم)	۸. توسعه شغلی (تفکیک وظایف انجام وظایف توسط افراد متفاوت)	۸. نظام ارزیابی عملکرد
	۹. رضایت از زندگی شخصی	۹. ساختار سازمانی
	۱۰. مشکلات معیشتی و رفاهی (سطح حقوق و مزایا)	۱۰. آشنایی مدیران ارشد با مفهوم کنترل داخلی
	۱۱. سطح آشنایی ناظرین با دستورالعمل‌ها و کنترل داخلی	۱۱. نظام جذب نیروی انسانی
	۱۲. تحصیلات دانشگاهی مرتبط (مالی و حسابداری)	۱۲. تعاملات بین سازمانی یا درون‌سازمانی
	۱۳. جایگاه و اهمیت شغلی	۱۳. آموزش و استفاده از تجربیات دیگر دستگاه‌های دولتی (یادگیری سازمانی)
	۱۴. میزان آشنایی کارکنان بخش مالی به مفاهیم کنترل داخلی	۱۴. گردش سازمانی و دوره‌ای کارکنان مالی)
	۱۵. رفتار حرفه‌ای	۱۵. سطح دوره‌های توانمندسازی کارکنان

این نتایج با یافته‌های تحقیق حضوری و همکاران (۱۳۹۴) همسو است. یافته‌های این تحقیق همچنین با نتایج حاصل از تحقیقات ودیعی (۱۳۸۰)، کرمی (۱۳۸۸)، کردستانی (۱۳۸۹) و زارعی و عبدی (۱۳۸۹) سازگار است. به‌علاوه نتایج تحقیق بر نتایج بررسی‌های تحلیلی باباجانی (۱۳۸۸، ۱۳۸۶، ۱۳۸۲)، امامی و نادری (۱۳۸۶) و متنی‌نژاد (۱۳۸۸) نیز صحه می‌گذارد.

پیشنهادات برای تحقیقات آتی

پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی به بررسی تأثیر (شدت و جهت) عوامل احصاشده بر استقرار نظام کنترل داخلی پرداخته شود. به‌علاوه پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی، امکان‌سنجی استقرار نظام کنترل داخلی مؤثر از طریق بررسی وضعیت مؤلفه‌های مدل تحقیق حاضر صورت پذیرد.

منابع

- آذر، عادل و مؤمنی، منصور (۱۳۸۷)، *آمار و کاربرد آن در مدیریت*، تهران: انتشارات سمت.
- ابراهیمی، کردلر و اعرابی، محمد جواد (۱۳۹۱)، *تمرکز مالکیت و کیفیت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران*، *مجله پژوهش‌های حسابداری مالی*، ش ۴.
- ارجمندنژاد، ع. (۱۳۸۵)، *چارچوبی برای نظام‌های کنترل داخلی در واحدهای بانکی*، انتشارات کمیته نظارت بر بانکداری (بال) بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران.
- استراوس، آنسلم و کوربین، جولیت (۱۳۹۵)، *اصول روش تحقیق کیفی: نظریه‌های مبنایی، رویه‌ها و روش‌ها*، ترجمه بیوک میرزایی، تهران: پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی.
- امامی، محمد و نادری، مسعود (۱۳۸۶)، *تأملاتی پیرامون نظارت مالی بر دستگاه‌های دولتی ایران*، *دوفصلنامه حقوق اساسی*، ش ۴۴، ص ۴۴.
- انصاری، عبدالمهدی و شفیعی، حسین (۱۳۸۸)، *بررسی تأثیر متغیرهای حسابداری داخلی بر برنامه‌های حسابداری*، *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابداری*، ش ۵۸.
- باباجانی، جعفر (۱۳۸۱)، *مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی*، *ماهنامه حسابدار*: ۱۷ (۱۴۷).
- باباجانی، جعفر (۱۳۸۲)، *تحلیل نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی*، *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابداری*، ش ۳۱.
- باباجانی، جعفر و بابایی مسعود (۱۳۹۰)، *تأثیر استقرار واحد حسابداری داخلی و تشکیل کمیته حسابداری در ارتقای مسئولیت پاسخگویی مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی*، *دانش حسابداری*.
- باباجانی، جعفر و ستایش، محمدحسین (۱۳۸۶)، *تعیین شاخص‌های ارزیابی عملکرد و بررسی قابلیت‌های سیستم حسابداری دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی به منظور تحقق پاسخگویی مالی و عملیاتی*، *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابداری*، ش ۴۹.
- باباجانی، جعفر و مددی، آرزو (۱۳۸۸)، *امکان‌سنجی تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌های دولتی ایران*، *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابداری*، ش ۵۶.
- بهرامیان، علی‌اصغر و تقی‌نجاج، غلام‌حسین (۱۳۹۰)، *ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی در یک شرکت سرمایه‌گذاری*، *فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابداری*، ش ۱۱.
- پناهیان، حسین؛ حامدی، محبوب و اقبالی عموقین، علی‌رضا (۱۳۹۰)، *بررسی تأثیر حسابداری داخلی بر تقویت کنترل‌های داخلی*، *مجله حسابرس*، ش ۵۶.

تقی نتاج، غلام‌حسین (۱۳۸۳)، بررسی تأثیر گزارش کنترل‌های داخلی بر استفاده کنندگان از صورت‌های مالی، رساله دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تحصیلات تکمیلی دانشکده حسابداری و مدیریت. حاجی‌ها، زهره و محمدحسین نژاد، سهیلا (۱۳۹۴)، عوامل تأثیرگذار بر نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی.

حاجی‌ها، زهره و نبیونی، شایسته (۱۳۹۳)، بررسی تأثیر خصوصیات سیستم اطلاعات حسابداری بر عملکرد این سیستم در شرایط تحلیل‌پذیری وظیفه، فصلنامه علمی - پژوهشی حسابداری مدیریت، سال هفتم، ش ۲۱: ۴۷ - ۵۸.

حضور، محمدجواد؛ کرد، عزیز و گلدوست، مجید (۱۳۹۴)، بررسی عوامل مؤثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی، فصلنامه دانش حسابرسی، ش ۵۹.

دارابی، مجید (۱۳۸۴)، تحلیل تأثیر تقویت کنترل‌های داخلی بر گزارشات حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد تهران مرکز.

رضایی، غلام‌رضا؛ کاظم‌نژاد، مصطفی؛ زراعت‌گری، رامین و بلوری، امین (۱۳۹۴)، ارزیابی نظام کنترل‌های داخلی مؤسسات غیرانتفاعی براساس چارچوب کوزو: مطالعه موردی بیمارستان‌های دولتی شیراز، فصلنامه حسابداری سلامت، ش ۱۴: ۲۶ - ۴۱.

زارعی، محسن و عبدی، سعید (۱۳۸۹)، کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی، فصلنامه دانش حسابرسی ش ۳۹.

سجادی، سیدحسین و زارع‌زاده مهریزی، محمدصادق (۱۳۹۰)، گزارشگری حسابداری دولتی در برابر گزارشگری حسابداری مالی، فصلنامه دانش و پژوهش حسابداری، ش ۲۷.

سجادی، سیدحسین؛ فرازمنند، حسن و نیک‌کار، جواد (۱۳۹۲)، تأثیر ساختار مالکیت بر ریسک سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ش ۲۰: ۵۶ - ۲۹.

سرمد، زهره، بازرگانی، عباس و حجازی، الف (۱۳۸۸)، روش‌های تحقیق در علوم رفتاری، انتشارات آگاه، چاپ هفدهم.

سلیمانی، غلام‌رضا و مقدسی، مینا (۱۳۹۳)، نقش کنترل‌های داخلی، حسابرس داخلی و کمیته حسابرسی در بهبود نظام راهبری (حاکمیت) شرکتی، پژوهش حسابداری.

عباس‌زاده، محمدرضا (۱۳۹۰)، ضرورت وجود کنترل‌های داخلی در بخش عمومی، نشریه حسابداری حسابرس. علیخانی، راضیه؛ مران‌جوری، مهدی و خلیل‌پور، نوشین‌جزء (۱۳۹۵)، ارزیابی وضعیت سیستم کنترل داخلی در بیمارستان‌های آموزشی - درمانی شهر تهران پس از اجرای نظام نوین مالی، فصلنامه مدیریت بهداشت و

درمان، ش ۲۲.

کردستانی، غلامرضا؛ بختیاری، مسعود و رحیم‌پور، محمد (۱۳۸۹)، بررسی مزایای به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی، دانش حسابداری، ش ۴۰.

کرمی، مرتضی (۱۳۸۸)، بررسی تحلیلی میزان اتکای حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر کنترل‌های داخلی شرکت‌های دولتی، کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی واحد کاشان، پایان‌نامه کارشناسی ارشد.

گل‌علیزاده فروزفته، زهرا؛ باقرپور ولاشانی، محمدعلی و نوغانی، محسن (۱۳۹۵)، تأثیر اجرای دستورالعمل کنترل‌های داخلی بر سطح اعتماد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، فصلنامه دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ش ۱۸: ۸۱-۶۳.

مرتهب، م. (۱۳۸۰)، ارزیابی عملکرد سیستم‌های کنترل داخلی شرکت‌های پیمانکاری در توسعه نظام پیمانکاری در ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.

مشهدی، سحر؛ نظری، جعفر و احتشام‌رایی، رضا (۱۳۹۶)، تأثیر چارچوب کنترل و ارزیابی فناوری اطلاعات بر کیفیت کنترل‌های داخلی و کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های موجود در صنعت داروسازی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار، فصلنامه مدیریت توسعه و تحول، دانشگاه آزاد قزوین، ش ۲۸: ۸۱-۷۱.

مشیرزاده، همایون (۱۳۹۱)، چالش استقرار سیستم کنترل‌های داخلی در ایران، فصلنامه حسابداری رسمی، ش ۲۰. مهام، کیهان و نکروستا، مجید (۱۳۹۱)، شناخت موانع ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابداری مستقل، فصلنامه دانش حسابداری، ش ۴۶.

نعمت‌پژوه، الف. (۱۳۸۱)، نارسایی‌ها و موانع استقرار کنترل‌های داخلی، مجله حسابداری، ش ۱۵۱. ودیعی، محمدحسین (۱۳۸۰)، تحلیل و تبیین نظام کنترل مالی موجود در بخش عمومی کشور با تأکید بر شرکت‌های دولتی، تهران، دانشگاه تهران، پایان‌نامه دکتری.

Abernathy, John L. and Kubick, Thomas R. and Masli, Adi, Evidence on the Relation between Managerial Ability and Financial Reporting Timeliness (July 2018). International Journal of Auditing, Vol. 22, Issue 2, pp. 185-196, 2018.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)
Jenkins, D. S., & Velury, U. (2008). Does auditor tenure influence the reporting of conservative earnings? Journal of Accounting and Public Policy, 27(2), 115-132.
<http://dx.doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2008.01.005>

Kasey Martin, Elaine Sanders and Genevieve Scalan, 2014, The potential impact of COSO internal control integrated framework revision on internal audit structured SOX work programs, Research in Accounting Regulation, 2014, vol. 26, issue 1, 110-117

Krishnan, J, (2005), "Audit Committee Quality and Internal Control: An Empirical

- Analysis”, *The Accounting Review* 80 (2), PP. 649–75.
- Mihret, Dessalegn Getie and Yismaw, Aderajew Wondim (2007), Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study, *Managerial Auditing Journal*, 22(5):470-84.
- She-I Chang, David c.Yen, I-Cheng Chang, Derek Jan, 2014 ,Internal control framework for a compliant ERP system, *Information and Management*, Vol. 51, No.2
- Zhang, Y., Zhou, J., & Zhou, N. (2007). Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses. *Journal of accounting and public policy*, 26(3), 300-327.
- Yu-Tzu Chang, Hanchung Chen, Rainbow k. Cheng, Wuchun Chi, 2019, The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, Volume 15, Issue 1, April 2019, Pages 1-19.