

شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر استقرار سیستم کنترل داخلی در نیروهای مسلح

روح اله شاهمرادی^۱ | محمد محمدزاده^۲

چکیده

هدف از این تحقیق، شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر استقرار سیستم کنترل داخلی در نیروهای مسلح می‌باشد. جامعه آماری پژوهش را خبرگان و کارشناسان ارشد حوزه مالی به تعداد ۳۰ نفر تشکیل می‌دهند. روش نمونه‌گیری، سرشماری است. ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه بوده است. روش تحقیق حاضر، از نوع پیمایشی و از لحاظ هدف تحقیق، کاربردی می‌باشد. در این تحقیق از آمار استنباطی برای تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده شده است. داده‌های گردآوری شده وارد سیستم نرم‌افزار SPSS23 گردید و با استفاده از آزمون آماری متناسب با فرضیه‌ها (آزمون کلموگروف - اسمیرنوف، t تک‌نمونه‌ای و آزمون فریدمن)، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج تحقیق نشان داد که سه دسته عوامل فردی، سازمانی و محیطی بر استقرار سیستم کنترل داخلی تأثیر گذارند. در این میان به ترتیب ابعاد سازمانی، فردی و محیطی بیشترین اثرگذاری را دارند.

کلیدواژه‌ها: کنترل‌های داخلی، عوامل فردی، عوامل سازمانی، عوامل محیطی

۱

سال اول

بهار و تابستان ۱۴۰۳

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت:

۱۴۰۲/۱۲/۹

تاریخ پذیرش:

۱۴۰۳/۰۳/۰۷

صص: ۸۱-۱۰۴



۱. استادیار دانشگاه افسری و تربیت پاسداری امام حسین (ع)، تهران، ایران.

۲. کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد قم

مقدمه و بیان مسئله

تحولات محیطی، پیشرفت‌های فناوری، تغییر الگوها و مدل‌های کسب و کار، تغییر اساسی در جریان مالی بنگاه‌های دولتی و غیردولتی ایجاد کرده است. تغییر در فرآیندهای مالی، پیچیدگی محیطی و افزایش حجم تراکنش‌های مالی، لزوم وجود کنترل‌های سازمانی در جهت اطمینان از افزایش اثربخشی عملیات سازمان و فرآیندهای کنترل، راهبری و مدیریت ریسک را بیش‌ازپیش آشکار می‌کند. یکی از مهم‌ترین سازوکارهای کنترلی که زمینه هدایت اثربخش و کارایی سازمان‌ها را فراهم می‌آورد، مجموعه تدابیری است که از آن‌ها تحت عنوان «کنترل‌های داخلی»^۱ یاد می‌شود (سلیمانی و مقدسی، ۱۳۹۳). کنترل‌های داخلی فرایندی است که به‌منظور کسب اطمینان معقول از تحقق اهداف سازمان و مطابقت آن با مقررات و سیاست‌های سازمان صورت می‌گیرد و هدف اصلی آن بالا بردن کارایی عملیات سازمان است (ارجمند نژاد، ۱۳۸۵: ۳۵).

طراحی و استقرار مناسب سامانه‌های 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 سوءاستفاده‌های مالی به شمار^۲ می‌رود (حاجی‌ها و محمدحسین نژاد، ۱۳۹۴). عدم توجه به نقاط ضعف در سیستم کنترل‌های داخلی سبب بروز زیان‌ها و احتمالاً سوءاستفاده‌های مهمی خواهد شد و عملکرد سازمان را از زوایای غیرمنطقی برنامه‌ریزی و هدایت می‌نماید و اشتباه در تصمیم‌گیری را موجب خواهد شد. لذا مدیران مؤسسات و سازمان‌ها توجه وافر به دستگاه‌های کنترل داخلی دارند. زیرا مدیران به‌خوبی می‌دانند در نبود یک سیستم کنترل داخلی اثربخش، تحقق رسالت اصلی سازمان و به حداقل رساندن رویدادهای غیرمنتظره بسیار مشکل است و وسیله‌ای است که موجب می‌شود، نسبت به ارقام و آمار حسابداری اطمینان بیشتری بیابند و اعداد و اطلاعات مذکور را مبنای

^۱ Internal control

تصمیمات خود قرار دهند و همچنین آنان را مطمئن می‌سازد که سیستم و روش‌های صحیح مالی و اداری در داخل مؤسسه ایشان به‌طور کامل اجرا می‌شود. 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، سبب شده تا به طراحی و اجرای سامانه کنترل داخلی مناسب بپردازند (عباس زاده و محمدی، ۱۳۹۰). حصول اطمینان از کفایت و اثربخشی سیستم کنترل داخلی از وظایف حسابرسی داخلی است. بر همین اساس در این تحقیق به دنبال شناسایی عوامل مؤثر بر کنترل‌های داخلی با هدف کمک به استقرار مؤثر آن، با توجه به ضرورت‌های مطرح‌شده در سطور بالا به منظور حفظ منافع سازمان مورد مطالعه هستیم.

در خصوص برقراری کنترل‌های داخلی در سازمان مورد مطالعه، مجموعه‌ای از بایدها در قالب مقررات مالی و محاسباتی کشور و مقررات داخلی سازمان وجود دارد. به عبارت دیگر عمل به این بایدها، وضعیت مطلوب را نشان داده و موجب تحقق انضباط مالی می‌شود.

«انضباط در همه امور، به‌ویژه انضباط مالی و اقتصادی به مفهوم «به‌اندازه خرج کردن، درست خرج کردن و در جای خود خرج کردن» مسئله بسیار مهمی است که باید با دقت رعایت شود. اهتمام مسئولان کشور به رعایت مقررات، دلیل رعایت مقررات از سوی مردم است و بسیاری از بی‌انضباطی‌های مالی که مردم مرتکب آن می‌شوند، از بی‌انضباطی در رفتار مسئولان ناشی می‌شود.» (دیدار مسئولان وزارت کشور با رهبر انقلاب ۱۳۷۶/۱۰/۶).

نیروهای مسلح کشور برای پیشبرد اهداف و اجرای برنامه‌های خود به منابع مالی نیازمندند که بخش قابل توجهی از این وجوه از طریق منابع دولتی تأمین می‌گردد. تخصیص بهینه منابع مالی نقش مهمی در میزان تحقق اهداف و مأموریت‌های تعیین‌شده در سازمان آن‌ها دارد و علیرغم نقش سازنده‌ای که کنترل‌های داخلی می‌تواند در تخصیص بهینه منابع، ایفا کند، هنوز در اکثر رده‌ها، کنترل‌های داخلی به نحو مطلوبی به انجام نمی‌رسد. بررسی وضعیت

موجود کنترل‌های داخلی بیانگر وجود ضعف‌های قابل توجه در استقرار سیستم کنترل‌های داخلی و انضباط مالی در سازمان مورد مطالعه است. به‌عنوان مثال نتایج تحقیق قناد (۱۳۹۶) در بررسی اثربخشی کنترل‌های داخلی در مالی قرارگاه مهندسی و بازسازی خاتم‌الانبیاء بیانگر عدم اثربخشی ابعاد محیط کنترلی، ارزیابی ریسک و فعالیت‌های کنترلی است. همچنین نتایج تحقیق اسکندری (۱۳۹۵) در بررسی و سنجش میزان استقرار کنترل‌های داخلی اثربخش نشان‌دهنده عدم اثربخشی ابعاد ارزیابی ریسک و اطلاعات و ارتباطات است. با توجه به وضعیت مطلوب و موجود کنترل‌های داخلی در سازمان مورد مطالعه، بررسی چرایی عدم استقرار سیستم کنترل داخلی مؤثر موضوعی درخور توجه است. به‌طور کلی پرداختن به عوامل مؤثر بر هر پدیده در قالب مفهوم چگونگی، یکی از راه‌های شناخت پدیده است. لذا در این تحقیق ما به دنبال پاسخ به این پرسش هستیم که چه عواملی بر استقرار سیستم کنترل داخلی مؤثر بوده و عوامل مؤثر بر استقرار سیستم کنترل داخلی از دیدگاه خبرگان مالی در نیروهای مسلح کدام‌اند؟ این مهم با شناسایی و دسته‌بندی عوامل مؤثر بر استقرار سیستم کنترل‌های داخلی در نیروهای مسلح و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر استقرار آن در راستای ضرورت‌های مطروح قبل، انجام شده است.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

کنترل داخلی، کنترل مدیریت است که در درون یک واحد به‌عنوان بخشی از زیرساخت کنترل مدیریت به وجود می‌آید تا به مدیران در انجام امور یک واحد و دستیابی به هدف‌های آن بر یک پایه و اساس مداوم کمک کند. کنترل داخلی، جزء جدایی‌ناپذیر در اداره امور سازمان است که باعث فراهم شدن اطمینان منطقی از دستیابی سازمان به اهدافش می‌شود (کرباسی، ۲۰۰۹: ۲۷-۱۶).

انواع کنترل‌های داخلی عبارت‌اند از:

الف) کنترل‌های داخلی عملیاتی (اداری) که بر صورت‌های مالی تأثیری نداشته و یا تأثیر اندکی دارند و به‌طور مستقیم مورد توجه حساب‌رسان مستقل قرار نمی‌گیرند. این کنترل‌ها به‌منظور دستیابی به اهدافی چون کارآیی و سودمندی عملیات و رعایت رویه‌های مورد نظر مدیریت در تمام قسمت‌ها و دواير واحد تجاری استقرار می‌یابند.

ب) کنترل‌های داخلی حسابداری (مالی) که مستقیماً بر قابلیت اتکای مدارک حسابداری و صورت‌های مالی اثر دارند و به‌منظور دستیابی به اهدافی چون حفاظت دارایی‌ها، قابلیت اتکای مدارک حسابداری و تهیه صورت‌های مالی قابل اطمینان استقرار می‌یابند.

می‌توان کنترل داخلی را به‌صورت فرآیندی تعریف کرد. بدین صورت که تحت تأثیر هیئت‌مدیره واحد تجاری، مدیریت و سایر کارکنان است و برای ایجاد اطمینان معقول از دستیابی به مقوله‌های اهداف اثربخشی و کارایی عملیات؛ اتکاپذیری گزارشگری عملیات؛ رعایت قوانین و مقررات اجرایی است (کوزو، ۱۹۹۴: ۱۳).

چارچوب کنترل داخلی کوزو در بسیاری از کشورها برای طراحی، استقرار و ارزیابی کنترل‌های داخلی مورد توجه نهادهای حرفه‌ای و قانون‌گذاری قرار گرفته است. بنابراین در این بخش عناصر کنترل داخلی با تأکید بر چارچوب کوزو معرفی می‌گردد (احمدی، ۱۳۹۴: ۳۷).



تصویر ۱- عناصر کنترل داخلی با تأکید بر چارچوب کوزو (منبع: احمدی، ۱۳۹۴: ۳۷)

انواع کنترل‌های داخلی حسابداری عبارت‌اند از:

الف) کنترل پایه (اولیه) که حداقل کنترل‌های داخلی لازم جهت اطمینان از ثبت صحیح و کامل فعالیت‌های سازمان مانند مشاهده عینی دارایی‌های ثابت، بررسی اجمالی گردش حساب به منظور تعیین اقلام غیرعادی، تهیه و تنظیم صورت مغایرت بانکی یا رفع مغایرت، تهیه و تنظیم تراز آزمایشی است.

ب) کنترل‌های انضباطی (ثانویه) که کنترل‌هایی جهت اطمینان از حسن اجرای کنترل‌های داخلی پایه و حفاظت از اموال و دارایی‌های واحد تجاری صورت می‌گیرد.

ج) کنترل‌های انضباطی که در سازمان‌هایی مستقر می‌گردند که حجم فعالیت آن‌ها گسترده هست و شامل کنترل‌های سرپرستی، کنترل‌های حفاظتی و کنترل‌های تفکیک وظایف (کنترل و نظارت هر فرد یا قسمت توسط فرد یا قسمت دیگر) می‌شود.

عوامل مؤثر بر سیستم کنترل داخلی عبارت‌اند از:

الف) محیط کنترلی که نوع نگرش مدیریت ارشد و اعضای سازمان در تأمین اهداف مدیریت است.

ب) عوامل داخلی سازمان مشتمل بر طرز تفکر مدیریت و نحوه اجرای آن، روش‌های مدیریت نیروی انسانی، طرح و ساختار سازمانی، سیستم پیش‌بینی‌های مالی و بودجه، کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی است.

ج) سیستم حسابداری که مشتمل بر ثبت صحیح و به هنگام رویدادهای مالی در قالب رعایت اصول، مفاهیم و استانداردهای است.

در دسته‌بندی دیگر در خصوص عوامل مؤثر بر سیستم کنترل داخلی را می‌توان به عوامل فردی (اعتقادات دینی و اخلاقی، توانمندی تخصصی، تجربی و مهارتی کارکنان)، محیطی (انگیزشی، مدیریتی، نظارتی و قانونی) و سازمانی (تعاملات درونی و بیرونی، رعایت حقوق ذی‌نفعان با استفاده از امکانات سازمان) که موردنظر مدل این پژوهش نیز می‌باشد، تقسیم نمود.

ارتباط حسابرسی و کنترل داخلی

حسابرسی داخلی، وظیفه ارزیابی مستقلی است که توسط مدیریت واحدهای اقتصادی برای بررسی سیستم کنترل داخلی ایجاد می‌شود و کفایت سیستم کنترل داخلی را از لحاظ درست و مناسب، اقتصادی، اثربخش و کارآمد بودن استفاده از منابع، آزمون، ارزیابی و گزارش می‌کند (والاس، ۱۹۸۴).

جدول ۱- خلاصه پژوهش‌های انجام‌شده در داخل از کشور

پژوهش‌گر (سال انجام تحقیق)	عوامل	عنوان پژوهش	نتایج مطالعه
نظری و رائی (۱۳۹۶)	فناوری اطلاعات	تأثیر 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.	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.
گل‌علیزاده و باقر پور (۱۳۹۵)	تأثیر اجرای دستورالعمل کنترل‌های داخلی بر سطح اعتماد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی	تأثیر اجرای دستورالعمل کنترل‌های داخلی بر سطح اعتماد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی	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.
رضایی و همکاران (۱۳۹۵)	ارزیابی نظام کنترل‌های داخلی مؤسسات غیرانتفاعی بر اساس چارچوب کوزو	ارزیابی نظام کنترل‌های داخلی مؤسسات غیرانتفاعی بر اساس چارچوب کوزو	در نظام کنترل‌های داخلی بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های دولتی شیراز اجزای کنترل‌های داخلی شامل محیط کنترلی، ارزیابی خطر، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و ارزیابی و نظارت به‌طور اثربخش عمل نمی‌کند.

پژوهش‌گر (سال انجام تحقیق)	عوامل	عنوان پژوهش	نتایج مطالعه
علیخانی و همکاران (۱۳۹۵)	نظری	ارزیابی وضعیت سیستم کنترل‌های داخلی در بیمارستان‌های آموزشی - درمانی شهر تهران پس از اجرای نظام نوین مالی	سطح آشنایی کارکنان بخش مالی بیمارستان‌های آموزشی-درمانی شهر تهران در مورد نظام نوین مالی بالا است، چراکه پس از اجرای نظام نوین مالی سیستم کنترل‌های داخلی دارای وضعیت مطلوبی است.
تقی نتاج و بهرامیان (۱۳۹۰)	معمولی	ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی در یک شرکت سرمایه‌گذاری	ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی که از طریق اجرای مدلی عملی و با استفاده از طرح کوزو به‌دست‌آمده مورداطمینان می‌باشد.
انصاری و شفیعی (۱۳۸۸)	نظری	بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه حسابرسی	حسابرسان مستقل بر نتایج حاصل از کار حسابرسان داخلی اتکا می‌کنند و این اتکا منجر به کاهش بودجه‌های زمانی و ریالی در برنامه حسابرسی می‌گردد.
مرتعب و غلامی (۱۳۸۷)	نظری - محیطی	ارزیابی عملکرد سیستم‌های کنترل داخلی شرکت‌های پیمانکاری در توسعه نظام پیمانکاری در ایران	در این مقاله سیستم‌های کنترل داخلی شرکت‌های پیمانکاری در ایران به‌عنوان بخشی از عوامل درون‌سازمانی مؤثر در عملکرد شرکت‌های پیمانکاری، مورد ارزیابی قرار گرفته و نقش توسعه این سیستم‌ها در بهبود کیفی کار و نیز ارتقاء کارآئی و بهره‌وری عوامل پیمانکار که درنهایت منجر به بهینه‌سازی هرچه بیشتر هزینه و زمان خواهد شد، بررسی گردیده است.

جدول ۲- خلاصه پژوهش‌های انجام‌شده در خارج از کشور

پژوهش‌گر (سال انجام تحقیق)	عوامل	عنوان پژوهش	نتایج مطالعه
هیورلسگ (۲۰۱۳)	۳۰	کنترل داخلی در بازار سرمایه داروسازی پذیرفته‌شده در بازار اوراق بهادار	گزارش کرد افشای اطلاعات کنترل داخلی به ساخت و بهبود قوانین و مقررات مربوط منجر می‌شود و همچنین افشای اطلاعات کنترل داخلی منجر به مدیریت بهتر درآمد و ... منجر می‌شود.
ولای پاور و همکاران (۲۰۱۳)	۱	تأثیر سیستم یکپارچه بر روی کنترل‌های داخلی در شرکت استیل اصفهان	آن‌ها همانند کمیته پشتیبانی سازمان‌ها (کوزو) کنترل‌های داخلی را به پنج گروه محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و نظارت تقسیم کرده‌اند.
لاورنس و همکاران (۲۰۱۰)	۳۰	رابطه بین کنترل‌های داخلی در گزارش دهی مالی و عملیات اجرایی با استفاده از شرکت‌های فعال در بخش‌های عمومی ایالات متحده	خطاهای کنترل داخلی می‌تواند بر خطاهای گزارش مالی تأثیرگذار باشد. لذا لزوم توجه به این‌ها بعد از کنترل در سازمان تأکید شده است.
برتا و همکاران (۲۰۰۸)	۳۰	رابطه بین نظارت هیئت‌مدیره و سیستم افشای کنترل داخلی در محیط‌های مختلف	محیط نظارتی دارای نقش محرک در رابطه بین نظارت هیئت‌مدیره و افشای سیستم کنترل داخلی دارد.
ملواندا (۲۰۰۸)	۳۰	تأثیر سیستم کنترل‌های داخلی بر عملکرد شرکت‌ها در اوگاندا	مدیران واحدهایی که به سیستم کنترلی متعهد می‌باشند به‌صورت فعال در نظارت و پشتیبانی از فعالیت‌های دانشگاه فعالیت می‌کنند. نتایج این تحقیق حاکی از تأثیر معنی‌دار کنترل داخلی بر عملکرد سازمان‌های مورد مطالعه داشته است.

مدل پژوهش

جدول زیر عوامل و مؤلفه‌های مستخرج از ادبیات را نشان می‌دهد. مدل ارائه شده از نوع مدل‌های آسیب‌شناسی است که دارای سه بُعد فردی، سازمانی و محیطی است. در واقع در این مدل به عوامل محتوایی (فردی و سازمانی)، ساختاری (سازمانی) و زمینه‌ای (محیطی) توجه شده است.

جدول ۳- مدل پژوهش

عوامل فردی	عوامل محیطی	عوامل سازمانی
۱ اعتقادات دینی و ایمان به خدا و معاد	انگیزش سازمانی	ارتباط تخصصی و فنی و منطقی با عوامل مرتبط بیرونی مثل دارایی و بانک‌ها
۲ اعتقاد و اهتمام در رعایت قوانین و مقررات	اداره امور مالی به واسطه مدیریت‌های حسابرسی و رسیدگی	ارتباط مؤثر و تنگاتنگ با عوامل نظارتی خارج از سازمان مثل دیوان محاسبات
۳ اعتماد و امانت داری	استفاده از رفتارهای مالی	استفاده از امکانات مناسب جهت کنترل
۴ آشنایی و ضعف ناظرین در اجرای دستورالعمل‌ها کنترل‌های داخلی	استمرار نظارت‌های داخلی و عمق‌بخشی به کنترل‌های داخلی	استفاده از فناوری‌های در مسافت بالا جهت کنترل
۵ آموزش نرم‌افزار حسابداری و قوانین و مقررات به عاملین ذی‌حساب	امکانات سازمان در پیشبرد اهداف کنترل داخلی	الگوسازی برای جامعه
۶ پست سازمانی افراد	انگیزه سازی و ایجاد انگیزش در حوزه فردی و سازمانی و محیطی	تعامل با نیروی انسانی جهت کنترل حقوق و دستمزد، جذب نیروی انسانی متعهد
۷ تجربه و مهارت و تخصص در حوزه مالی	اهداف سازمانی	حفظ منزلت سازمانی

دوفصلنامه علمی برنامه‌ریزی و حسابداری بخش عمومی

عوامل فردی	عوامل محیطی	عوامل سازمانی
۸ تفکیک وظایف و انجام وظایف توسط افراد متفاوت	اهمیت و ارزش گذاری به نیروی انسانی	حفظ منافع سازمان
۹ تلاش و کوشش مستمر فردی	آموزش و استفاده از تجربیات دیگر دستگاه‌های دولتی	عدالت خواهی
۱۰ توانایی و تخصص افراد در پست‌های سازمانی و اموری که به آن‌ها محول شده است	برخورد مناسب و قاطعانه با عوامل تخلف و جرم	عملکرد تک‌تک کارکنان
۱۱ توانمندی و تخصص کارکنان حوزه مالی	برخورد نامناسب ضدونقیض سازمان در بعضی مواقع نسبت به افراد مختلف	عوامل اقتصادی
۱۲ توجه به مشکلات و مسئولیت قانونی عاملین ذی‌حساب	به‌روز بودن روش‌ها و دستورالعمل و مقررات مالی	عوامل جغرافیایی
۱۳ توجیه اولیه و آموزش‌های مستمر می‌تواند قابلیت‌های فردی را افزایش دهد کنترل‌های مالی را بهبود ببخشد	به‌کارگیری افراد غیرمتخصص	عوامل سازمانی و خارجی کشور در مقابل سازمان
۱۴ حب و بغض افراد مسئولین	پویایی سازمان	قوانین و مقررات ابلاغی
۱۵ خانواده سالم و متقی	تدوین دستورالعمل و ابلاغ به سرپنجه‌ها و تدوین سیاست‌ها و روش‌ها	کم‌رنگ شدن قیچ گناه و تخلف در محیط کار و جامعه
۱۶ خلق و خوی فرد	تصمیمات درون‌سازمانی	کنترل اموال و انبار توسط آماد
۱۷ داشتن تحصیلات کلاسیک در رشته‌های مالی و حسابداری و دانش کافی	تعامل خوب اجزای سازمان در تمامی رده‌ها	مأموریت‌های درون‌سازمانی برون‌سازمانی
۱۸ داشتن جایگاه مناسب نسبت به همکاران در دیگر قسمت‌های هم‌طراز	تغییر مسئولین مالی بدون توجه به تخصصی بودن و اعلام نظر از رده مافوق	مسافت دور مانع از استمرار کنترل داخلی نخواهد شد

عوامل فردی	عوامل محیطی	عوامل سازمانی
دین‌مداری و اخلاق‌مداری و اخلاق حرفه‌ای، تعهد و وجدان کاری منابع انسانی	حسابرسی نظارت‌های ستادی دوره‌ای مستمر و مؤثر	مشکلات معیشتی و رفاهی ناشی از عدم تعادل اقتصادی در هزینه‌های خانوار
روحیه و انگیزش فردی	تصمیمات حوزه فرماندهی	نبود قوانین متحدالشکل در ترجمان‌ها
سلیقه شخصی	دوری از رفتار سلیقه‌ای و غیرمنصفانه	نحوه نظارت بر محیط اجرایی و پرسنل تحت امر
سیستم کنترل داخلی در حوزه مالی بر اساس قوانین و مقررات دیوان محاسبات و قوانین بودجه و...	دیوان محاسبات موضوع اصل ۵۵ قانون اساسی	ارتباط تخصصی و فنی و منطقی با عوامل مرتبط بیرونی مثل دارایی و بانک‌ها
مسئولیت فردی متعهد فرد در قبال انجام کنترل داخلی به نحو احسن	ذی‌حساب و عاملین ذی‌حساب طی سلسله‌مراتب سازمانی به استناد مواد ۳۱، ۳۶، ۵۲، ۵۳ قانون محاسبات	ارتباط مؤثر و تنگاتنگ با عوامل نظارتی خارج از سازمان مثل دیوان محاسبات
دین‌مداری و اخلاق‌مداری و اخلاق حرفه‌ای، تعهد و وجدان کاری منابع انسانی	ساختار و سازمان مالی مناسب	استفاده از امکانات مناسب جهت کنترل
روحیه و انگیزش فردی	ساختار سازمانی	استفاده از فناوری‌های در مسافت بالا جهت کنترل
سلیقه شخصی	طراحی و تولید سامانه‌های به هنگام و تحت شبکه	الگوسازی برای جامعه
سیستم کنترل داخلی در حوزه مالی بر اساس قوانین و مقررات دیوان محاسبات و قوانین بودجه و...	عدم برخورد مناسب با متخلف و مجرم	تعامل با نیروی انسانی جهت کنترل حقوق و دستمزد، جذب نیروی انسانی متعهد
مسئولیت فردی متعهد فرد در قبال انجام کنترل داخلی به نحو احسن	عدم برخورداری از جایگاه سازمانی مناسب و اختلاف بین	حفظ آبروی شخصی

عوامل فردی	عوامل محیطی	عوامل سازمانی
	جایگاه‌ها هم‌تراز افراد با مسئولین مالی	
۲۹	مشکلات جسمی و روحی	ارتباط عوامل سازمانی با روابط سازمانی و عملیاتی حفظ بیت‌المال

با عنایت به پیشینه تحقیق، مرتبط با قلمرو موضوعی استقرار سیستم کنترل داخلی و بر اساس مدل پژوهش، با توجه به پژوهش‌های متعددی که در موضوع مدیریت کنترل‌های داخلی در واحدهای سازمانی تابعه و دیگر سازمان‌ها بدان پرداخته شده است، موضوع این پژوهش با نظر نخبگان ستاد مرکزی و با رویکرد آسیب شناسانه انضباط مالی، نسبت به پژوهش‌های پیشین و در جهت تائید نتایج تحقیقات مشابه درون‌سازمانی گذشته انجام شده است و از این منظر قابل توجه می‌باشد.

روش‌شناسی تحقیق

نظر به اینکه هدف اصلی از انجام این تحقیق، شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر استقرار سیستم کنترل داخلی از دیدگاه خبرگان حوزه مالی است، می‌توان گفت پژوهش حاضر از نظر هدف در حیطه تحقیقات کاربردی قرار دارد. از سوی دیگر با توجه به اینکه در این پژوهش از روش‌های مطالعه کتابخانه‌ای و نیز روش‌های میدانی نظیر پرسشنامه استفاده شده است، می‌توان بیان کرد که پژوهش حاضر بر اساس ماهیت و روش، یک پژوهش اکتشافی است. این پژوهش در نیمه اول سال ۱۴۰۰ انجام شد. جامعه آماری پژوهش، خبرگان و کارشناسان ارشد حوزه مالی ستاد کل سپاه پاسداران انقلاب اسلامی به تعداد ۳۰ نفر می‌باشد. روش نمونه‌گیری سرشماری است. روش‌های گردآوری اطلاعات در خصوص جمع‌آوری اطلاعات مربوط به ادبیات موضوع و پیشینه پژوهش از روش مرور ادبیات و جهت گردآوری اطلاعات برای تائید یا رد فرضیه‌های پژوهش از روش میدانی و پرسشنامه استفاده شده است.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

پژوهش حاضر طی چند مرحله و با استفاده از آزمون‌های آماری متعددی صورت گرفته است.

الف) جهت بررسی میزان اهمیت هر یک از مؤلفه‌های احصاء شده طی فرآیند تحقیق از آزمون t تک نمونه‌ای استفاده شد. ارزش یا معیار مقایسه در این آزمون با توجه به استفاده از طیف لیکرت ۵ تایی، عدد ۳ است که جهت بررسی فرضیه‌های پژوهشی با توزیع پرسشنامه با طیف لیکرت مورد آزمون قرار گرفت. در خروجی آزمون با استفاده از نرم‌افزار SPSS منظور از Sig(2-tailed) همان P-Value است. اساس تحلیل نیز بر اساس همین P-Value است.

ب) از آزمون فریدمن برای رتبه‌بندی عوامل و مؤلفه‌های مؤثر بر استقرار سیستم کنترل داخلی از دیدگاه خبرگان مالی و اینکه کدام یک از عوامل شناسایی شده تأثیر بیشتری دارد، استفاده شده است. در این پژوهش با توجه به تعداد کم داده‌های در دسترس و محدود بودن جامعه آماری مورد بررسی، در نظر گرفتن فرض خاصی در ارتباط با شکل توزیع جامعه ممکن نبود. به همین دلیل باید یکی از روش‌های ناپارامتریکی استفاده می‌شد. آزمون فریدمن ضمن برخورداری از قابلیت رتبه‌بندی داده‌های موردنظر، محدودیت خاصی را در فرایند پژوهش ایجاد نمی‌کند (قضاوی و محمدی، ۱۳۹۴).

در این تحقیق برای افزایش روایی محتوای پرسشنامه از نظرات متخصصان و کارشناسان امور حسابرسی داخلی، مطالعات مشابه و توزیع ابتدایی پرسشنامه بین تعدادی از متخصصان و اعمال نظرات اصلاحی آنان استفاده گردید. همچنین برای پایایی تحقیق و برآورد اعتبار پرسشنامه از روش آلفای کرونباخ به شرح جدول ذیل استفاده شده است.

جدول ۴- آلفای کرونباخ

بُعد	آلفای کرونباخ	تعداد سؤالات
فردی	۰/۹۱۴	۲۴
سازمانی	۰/۹۴۱	۲۰
محیطی	۰/۹۰۳	۱۴
کل	۰/۹۱۹	۵۸

یافته‌های پژوهش

الف) یافته‌های توصیفی

جدول ۵- آمار توصیفی متغیرهای جمعیت شناختی

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

ب) یافته‌های استنباطی

در این قسمت یافته‌های تحقیق در دو بخش یافته‌های حاصل از مرحله پرسشنامه و یافته‌های حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار ارائه می‌شود.

۱- بررسی نرمال بودن یا نبودن داده‌ها

برای استفاده از تکنیک‌های آماری ابتدا باید مشخص گردد که داده‌های جمع‌آوری شده از توزیع نرمال برخوردار است یا غیرنرمال. بدین منظور در این مرحله به بررسی نتایج حاصل از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف در مورد متغیر مورد مطالعه پرداخته شد.

جدول ۶- نتایج آزمون کلموگروف اسمیرنوف

متغیر	سطح معنی‌داری	مقدار خطا	تائید فرضیه	نتیجه‌گیری
کنترل داخلی	۰/۰۰۱	۰/۰۳	H ₀	نرمال است
عوامل فردی	۰/۰۰۱	۰/۰۲	H ₀	نرمال است
عوامل سازمانی	۰/۰۰۲	۰/۰۴	H ₀	نرمال است
عوامل محیطی	۰/۰۰۱	۰/۰۵	H ₀	نرمال است

۲- عوامل مؤثر بر استقرار سیستم کنترل داخلی

در این قسمت نتایج حاصل از مراحل مختلف شناسایی و رتبه‌بندی عوامل به تفکیک ابعاد طبق مدل تحقیق، عوامل مؤثر بر استقرار سیستم کنترلی را در قالب ابعاد و مؤلفه‌های زیرمجموعه هر بُعد استخراج گردید. با بررسی پیشینه پژوهش ابتدا عوامل استخراج شدند و این عوامل در اختیار خبرگان قرار گرفت تا نظر خود را درباره تائید یا عدم تائید عوامل استخراج‌شده بیان نمایند که در ادامه عوامل شناسایی شده ذکر می‌گردد.

۲-۱- دسته‌بندی عوامل مؤثر بر استقرار سیستم کنترل داخلی

در این مرحله به بررسی میزان اعتبار دسته‌بندی عوامل مؤثر بر استقرار سیستم کنترل داخلی و نیز تائید مؤلفه‌های هر بُعد پرداخته شد. بدین منظور به بررسی اثربخشی هر یک از ابعاد و مؤلفه‌های آن‌ها از طریق آزمون t تک نمونه‌ای اقدام گردید و نتایج به شرح ذیل حاصل شده است.

آزمون t تک نمونه صورت گرفته با (سطح معناداری $pvalue < 0/000$ و t معادل ۱۴/۲۵۷) گویای تفاوت معنادار بین میانگین متغیر بُعد فردی و حد مفروض (۳) است. همچنین با (سطح معناداری $pvalue < 0/000$ و t معادل ۱۰/۱۹۷) گویای تفاوت معنادار بین میانگین متغیر عامل سازمانی (۴/۱۸۵۲) و حد مفروض (۳) است. و در نهایت با (سطح معناداری $pvalue < 0/000$ و t معادل ۱۰/۱۹۷) گویای تفاوت معنادار بین میانگین متغیر بُعد محیطی (۴/۰۲۶) و حد مفروض (۳) است.

با توجه به اینکه میانگین‌های حاصل بیشتر از حد مفروض است، بنابراین ابعاد فردی، سازمانی و محیطی از ابعاد تأثیرگذار بر استقرار سیستم کنترل داخلی از دیدگاه خبرگان مالی است.

در ادامه به بررسی تأثیر مؤلفه‌های ابعاد فردی، سازمانی و محیطی با استفاده از آزمون t تک نمونه‌ای پرداخته شد. در این آزمون چون میانگین پاسخ‌های داده‌شده به سؤالات پرسشنامه مربوط به هر بُعد اصلی، از لحاظ آماری به صورت معناداری بالاتر از حد مفروض ۳ است، بیانگر تأیید مؤلفه‌ها است. در این روند از آزمون t تک نمونه استفاده شده و نتایج فوق حاصل شده است.

جدول ۷- آزمون T مؤلفه‌های ابعاد فردی، محیطی و سازمانی

بُعد فردی	میانگین	بُعد سازمانی	میانگین	بُعد محیطی	میانگین
اعتقادات دینی، ایمان به خدا و معاد	۴,۶۳۳۳	جایگاه و کیفیت حسابرسی و رسیدگی در سازمان	۴,۳۳۳۳	ارتباط تنگاتنگ با بانک‌ها و دارایی جهت کنترل وجوه.	۴,۱۳۳۳
اعتقاد و اهتمام در رعایت قوانین و مقررات	۴,۵۶۶۷	استمرار و عمق بخشی به نظارت و کنترل‌های داخلی	۴,۴	تعاملات با معاونت نیروی انسانی جهت جذب نیروی انسانی متعهد و متخصص.	۴,۰۶۶۷
آشنایی عاملین ذی حساب با نرم‌افزار و قوانین و مقررات	۴,۳۳۳۳	هدف سازمان از پیاده‌سازی کنترل داخلی	۴,۲۰۶۹	فناوری ارتباطات و اطلاعات	۴,۰۶۹
تجربه، مهارت و تخصص در حوزه مالی	۴,۴	اهمیت و ارزش گذاری به نیروی انسانی.	۴,۴	کیفیت نظارت دیوان محاسبات	۳,۹
تحصیلات دانشگاهی مرتبط	۴	آموزش و استفاده از تجربیات دیگر دستگاه‌های دولتی	۴	منزلت و جایگاه سازمان از ابعاد کنترل داخلی در جامعه	۳,۹۳۱

■ شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر استقرار سیستم کنترل داخلی در نیروهای مسلح

بُعد فردی	میانگین	بُعد سازمانی	میانگین	بُعد محیطی	میانگین
تعهد و وجدان کاری	۴,۶۶۶۷	انگیزش سازمانی	۴,۰۳۳۳	عوامل اقتصادی (تورم)	۳,۵
توسعه شغلی	۴,۲۳۳۳	به‌روز بودن مقررات، دستورالعمل‌ها و روش‌ها	۴,۲۶۶۷	مسافت و دوری از مرکز (عوامل جغرافیایی)	۳,۸
جایگاه و اهمیت شغلی	۳,۹۶۵۵	پویایی سازمان	۴,۲۳۳۳	قوانین و مقررات ابلاغی	۴,۳
تناسب اختیارات و مسئولیت	۴,۱۷۲۴	تدوین دستورالعمل‌های یکپارچه کنترل داخلی	۴,۲۰۶۳	کم‌رنگ شدن قبح گناه و تخلف در محیط کار و جامعه	۳,۹
خانواده سالم و متقی	۴,۴۳۳۳	تعاملات بین سازمانی یا درون سازمانی	۴,۰۳۳۳	مأموریت‌های درون سازمانی و برون سازمانی	۳,۹۳۱
شخصیت فرد (خلق و خوی فرد)	۴,۲۷۵۹	تغییر مسئولین مالی بدون توجه به تخصصی بودن و اعلام نظر از رده مافوق	۴,۲۷۵۹	نبود قوانین متحدالشکل در ترجمان‌ها	۴,۱۶۶۷
سطح دوره عرضی	۳,۶	رفتار حرفه‌ای	۴,۱۳۳۳	عدالت خواهی	۴,۱۰۳۴
رضایت از زندگی شخصی	۴,۱۳۳۳	ساختار و سازمان مناسب	۴,۰۶۹	رعایت ماده ۵۲ قانون محاسبات	۴,۳
رعایت قوانین و مقررات	۴,۳۶۶۷	زیرساخت‌های نرم‌افزاری تحت شبکه و غیره	۴,۲۴۱۴	رعایت قانون محاسبات عمومی (ماده ۳۱-۳۶-۵۲)	۴,۲۶۶۷

دوفصلنامه علمی برنامه‌ریزی و حسابداری بخش عمومی

بُعد فردی	میانگین	بُعد سازمانی	میانگین	بُعد محیطی	میانگین
انگیزش فردی (روحیه و انگیزش فردی)	۴,۴۶۶۷	اختلاف بین جایگاه‌های مسئولین مالی رده‌های هم‌تراز	۴,۱	*****	
سطح آشنایی ناظرین با دستورالعمل‌ها و کنترل داخلی	۴,۰۶۶۷	روابط سازمانی فرماندهان و مدیران	۴,۳۱۰۳	*****	
رفتار حرفه‌ای (سلیقه شخصی)	۳,۸۶۶۷	پشتیبانی فرماندهان و مدیران از کنترل‌های داخلی	۴,۳۳۳۳	*****	
قابلیت اعتماد (اعتماد وامانت داری)	۴,۵۶۶۷	آشنایی فرماندهان و مدیران با مفهوم کنترل‌های داخلی	۴,۰۶۶۷	*****	
انطباق سیستم کنترل داخلی با قوانین مرتبط	۴,۲	گردش شغلی	۳,۹۳۱	*****	
میزان آشنایی کارکنان مالی به مفاهیم کنترل داخلی	۳,۹	سیستم نظارت ارزیابی عملکرد.	۴,۱۳۳۳	*****	
وضعیت جسمی و روحی	۴,۳۳۳۳	*****		*****	
ولایت مداری	۴,۶	*****		*****	
هوش و درایت کاری	۴,۳۶۶۷	*****		*****	
مشکلات معیشتی	۴,۱۳۳۳	*****		*****	

۲-۲- اولویت‌بندی عوامل

از آزمون فریدمن برای رتبه‌بندی تأثیر هر یک از عوامل مؤثر بر استقرار سیستم کنترل‌های داخلی از دیدگاه خبرگان مالی و اینکه کدام‌یک از عوامل شناسایی شده اهمیت بیشتری دارد، استفاده شده است. جدول ۸ نتایج این آزمون را نشان می‌دهد.

جدول ۸- آزمون فریدمن

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.

همان‌طور نتایج جدول ۸ نشان می‌دهد، با توجه به اینکه سطح معنی‌داری آزمون کمتر از ۰/۰۵ است، بنابراین در سطح اطمینان ۹۵٪، بین میزان تأثیرگذاری و اهمیت سه بُعد فوق تفاوت معنی‌داری وجود دارد و بر اساس نتایج آزمون آماری جدول ۸، میانگین تأثیرگذاری عامل سازمانی بر استقرار سیستم کنترل‌های داخلی از دیدگاه خبرگان مالی (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 و پیشنهادات

نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که عوامل، فردی، سازمانی و محیطی بر استقرار سیستم کنترل داخلی تأثیر دارند.

در بُعد فردی، اعتقادات دینی، ایمان به خدا و معاد، اعتقاد و اهتمام در رعایت قوانین و مقررات، آشنایی عاملین ذی حساب با نرم‌افزار و قوانین و مقررات، تجربه، مهارت و تخصص در حوزه مالی، تحصیلات دانشگاهی مرتبط (مالی و حسابداری)، تعهد و وجدان کاری، توسعه شغلی (تفکیک وظایف و انجام وظایف توسط افراد متفاوت)، جایگاه شغلی متناسب اختیارات و مسئولیت (توجه به مشکلات و مسئولیت قانونی عاملین ذی حساب). خانواده سالم و متقی، شخصیت فرد (خلق و خوی فرد)، رضایت از زندگی شخصی قابلیت اعتماد (اعتماد و امانت داری)، ولایت‌مداری، هوش و درایت کاری، موضوعات معیشتی و رفاهی از جمله عوامل مؤثر بر استقرار سیستم کنترل‌های داخلی از دیدگاه خبرگان مالی می‌باشد.

در بُعد سازمانی، استمرار و عمق بخشی به نظارت و کنترل‌های داخلی، هدف سازمان از پیاده‌سازی کنترل داخلی، اهمیت و ارزش‌گذاری نیروی انسانی، آموزش و استفاده از تجربیات دیگر دستگاه‌های دولتی، انگیزش سازمانی، بروز بودن مقررات، دستورالعمل‌ها و روش‌ها، تعاملات بین سازمانی یا درون سازمانی، رفتار حرفه‌ای (دوری از رفتار سلیقه‌ای و غیرمنصفانه)، ساختار و سازمان مناسب، زیرساخت‌های نرم‌افزاری (طراحی و تولید سامانه‌های به هنگام و تحت شبکه)، روابط سازمانی فرماندهان و مدیران مالی از جمله عوامل سازمانی مؤثر بر استقرار سیستم کنترل‌های داخلی از دیدگاه خبرگان مالی هستند.

در بُعد محیطی، ارتباط مؤثر و سازنده با بانک‌ها و خزانه‌داری کل کشور و دیوان محاسبات جهت کنترل وجوه، تعاملات با معاونت‌های نیروی انسانی سپاه و فناوری ارتباطات و اطلاعات سپاه از بُعد پشتیبانی نرم‌افزاری و فکری، منزلت و جایگاه سازمان از ابعاد کنترل داخلی در جامعه، عوامل اقتصادی (تورم)، قوانین و مقررات ابلاغی، کم‌رنگ شدن قبح گناه و تخلف در محیط کار و جامعه، مأموریت‌های درون سازمانی و برون سازمانی، نبود قوانین متحدالشکل در ارگان‌ها، رعایت قوانین مالی و محاسباتی کشور، از جمله عوامل محیطی مؤثر بر استقرار سیستم کنترل‌های داخلی از دیدگاه خبرگان مالی می‌باشد.

این نتایج با یافته‌های تحقیق چالمرز و همکاران (۲۰۱۹) هم‌راستا است. نتایج تحقیق ایشان حاکی از مؤثر بودن عوامل فردی (به‌طور خاص، تخصص و مهارت کارکنان واحدهای اداری و مالی دستگاه‌های اجرایی)، سیستم حسابداری دولتی کنونی مورد استفاده دستگاه‌های اجرایی و نارسایی‌های موجود در قوانین مالی و محاسباتی کنونی (شامل عدم شفافیت و تناقض به همراه تعدد و پراکندگی موجود در این قوانین)، بر بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی است. یافته‌های این تحقیق همچنین بر نتایج حاصل از تحقیق -تپارکر و همکاران (۲۰۱۷)، جی و همکاران (۲۰۱۵) و ذبیح زاده و همکاران (۱۳۹۹) نیز صحه می‌گذارد.

پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی به بررسی تأثیر (شدت و جهت) عوامل احصاء شده بر استقرار سیستم کنترل داخلی پرداخته شود. یا از جامعه آماری گسترده‌تر و از خبرگان مالی سایر دستگاه‌های اجرایی برای بررسی عوامل مؤثر بر استقرار سیستم کنترل داخلی استفاده شود. همچنین از امکان‌سنجی استقرار سیستم کنترل داخلی مؤثر از طریق بررسی وضعیت مؤلفه‌های مدل تحقیق حاضر اقدام شود.

فهرست منابع

- باباجانی، جعفر (۱۳۸۱). «مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی»، ماهنامه حسابداری، دوره ۱۷، شماره ۱۴۷.
- 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، شماره ۲۱.
- حضور، م. گرد، ع؛ و گلدوست، م (۱۳۹۴). «بررسی عوامل مؤثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی»، دانش حسابداری، دوره ۱۵، شماره ۵۹.
- ریچارد ال، راتلیف؛ واندا ای والاس، گلن ای؛ سامنرز، ویلیام جی؛ مک فارلند، جیمز و ک. لوبک (۱۳۸۵). «حسابرسی داخلی»، ترجمه ارباب سلیمانی، عباس و کمالی زارع، علی، تهران: سازمان حسابرسی، جلد اول.
- زارعی، محسن؛ عبدی، سعید (۱۳۸۹). «کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی»، فصلنامه دانش حسابرسی شماره ۳۹.
- کثیری، حسین (۱۳۹۲). «راهنمای شناخت و ارزیابی اثربخشی سیستم کنترل داخلی (در سطح سازمان) بر اساس کنترل داخلی - چارچوب یکپارچه»، به روز شده - COSO - ۲۰۱۳.

COSO, (2013). Internal Control —Integrated Framework, Internal Control over External Financial Reporting: A Compendium of Approaches and Examples

COSO (2016). “About us”, Available at: <http://www.coso.org/aboutus.htm>. [Online] [26 October 2016].

Mawanda, S.P (2008). Effects Of Internal Control Systems On Financial Performance. In An Institution Of Higher Learning In Uganda, A Postgraduate Dissertation

Lawrence, A., Minutti-Meza, M., Vyas, D. (2010). Relation between Internal Control over Financial Reporting and Internal Control over Operations: Evidence from Privacy

Breaches, www.alastairlawrence.net/wp-content/uploads/LMV-Internal-Control.pdf

Rittenberg, Larry. Mark A. Covalleski. (2005). Internalization versus externalization of the internal audit function: an examination of professional and organizational. *Accounting, Organizations and Society*: 26: 617-641
