



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

Mohammad Reza Mohagheghi¹, Gholamreza Karami^{*2}, Reza Gholami Jamkarani³, Nezamoddin Rahimian⁴

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).

Corresponding Author:

Gholamreza Karami

Email: ghkarami@ut.ac.ir

How to Cite:

Mohagheghi, M.H; Karami, Gh; Gholami Jamkarani, R; Rahimian, N;

Identifying and Ranking the Factors Affecting the Effectiveness of the Internal Control System in Government Institutions and Organizations, *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, 9 (17), 9-26.

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.

COPYRIGHTS



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

<https://gaa.journals.pnu.ac.ir/>

دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی

«مقاله پژوهشی»

شناسایی و رتبه بندی عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی در موسسات و سازمان‌های دولتی

محمد رضا محقق^۱، غلامرضا کرمی^{۲*}، رضا غلامی جمکرانی^۳، نظام الدین رحیمیان^۴

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هدف اصلی این پژوهش، شناسایی و رتبه‌بندی عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی در موسسات و سازمان‌های دولتی است.

روش پژوهش: به منظور شناسایی عوامل مؤثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی موسسات و سازمان‌های 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 دانشگاه‌ها و مدیران عالی سازمان‌های دولتی و خبرگان حوزه حسابداری با تاکید بر سیستم کنترل داخلی بودند.

یافته‌های پژوهش: تجزیه و تحلیل داده‌ها، نشان‌دهنده ۶ تم اصلی به ترتیب شامل مولفه‌های فردی، عملکرد، قانونی، مدیریتی، محیطی و سازمانی است که در اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی موسسات و سازمان‌های دولتی موثر هستند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزودن آن به دانش: براساس نتایج پژوهش، 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 کرده و در نهایت تصمیم‌گیری‌های جامع‌تری استوار بر دیدگاه خبرگان و مبانی علمی صورت خواهد گرفت.

واژه‌های کلیدی: اثربخشی، حسابداری داخلی، کنترل‌های داخلی، شیوه دلفی فازی.

طبقه بندی موضوعی: D20، F38، M42.

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)

نویسنده مسئول:

غلامرضا کرمی

رایانامه:

ghkarami@ut.ac.ir

استناد به مقاله:

محقق، محمد رضا؛ کرمی، غلامرضا؛ غلامی جمکرانی، رضا؛ رحیمیان، نظام الدین؛ (۱۴۰۱)، شناسایی و رتبه بندی عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی در موسسات و سازمان‌های دولتی، دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۹ (۱۷)، ۹-۲۶.

مقدمه

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 پرسش - های 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

انجام مأموریت هر سازمانی متأثر از عوامل گوناگونی است که برای تحقق آن از فرآیندی بنیادی و برنامه ریزی 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، 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 کنترل‌های داخلی و تسهیل پیاده‌سازی مدیریت ریسک عمل کنند. همچنین حسابرسان داخلی به متناسب بودن روش‌ها و عملیات سازمان کمک می‌کنند (فتحی عبدالهی و آقایی، 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

مدیر، خود به صورت مستقیم اطلاعات مربوط به درون سازمان را به دست می آورد، 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 امکان پذیر 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، ظرفیت‌های بالقوه سازمان خود را تشخیص دهند، آموزش‌ها 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 پاداش‌ها و تنبیهات را تعیین کنند، راهی برای کارآمد سازی و اثربخشی بیشتر فرآیندهای درونی سازمان بیابند و دایره راهبردهایی را که می‌توانند توسط همین سازمان به اجرا درآورند، پیش‌بینی کنند. افزون بر آن سیستم 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 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 استفاده‌های مالی به شمار می‌رود (حاجی‌ها و محمد حسین نژاد ۱۳۹۴).

ضرورت وجود سیستم‌های کنترل داخلی در سازمانهای دولتی

با توجه به گستردگی سازمان‌های دولتی مدیران ارشد برای اطلاع یافتن از درون سازمان نیازمند استفاده از گزارش‌های سیستم کنترل داخلی هستند، افزون بر آن سیستم کنترل داخلی باید ذینفعان و مالکان این سازمان‌ها را از همانندی تصمیم‌های مدیران با منافع آنها مطمئن سازد. بنابراین استقرار سیستم کنترل داخلی برای سازمان‌های 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 بخش‌های عمومی باید برای تامین اطمینان نسبت به دستیابی به هدف‌های پیش‌بینی شده، حسن اجرای فعالیت‌ها در کلیه زمینه‌ها، جلوگیری از هرگونه اختلاس تقلب و استفاده نادرست از منابع و دارایی‌ها و تحقق مسئولیت پاسخگویی و حسابداری نسبت به فعالیت‌های انجام شده به طراحی و اجرای سیستم کنترل داخلی مناسب بپردازند (عباس زاده و محمدی، ۱۳۹۰).

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 ترویدوی 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

آن‌ها دریافته‌اند 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.

لوپز 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، تأثیر 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 تأثیر ویژگی‌های حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل داخلی بر روی عملیات و

هرچند سیستم کنترل داخلی کارآمد، فواید بسیاری برای سازمان دارد، ولی سیستم کنترل داخلی ناکارآمد می‌تواند زیان‌های جبران‌ناپذیری را برای سازمان به بار آورد. عدم توجه به اشکالات و نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی، سبب بروز زیان‌ها و چه بسا سوء استفاده‌های مهمی در سازمان خواهد شد و هدایت و برنامه‌ریزی عملکرد سازمان را با مشکل روبرو کرده و موجب اشتباه در تصمیم‌گیری 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 صورت‌های 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 کنترل‌های داخلی در موسسات و سازمان‌های دولتی هستیم.

مروری بر پیشینه پژوهش

پیشینه خارجی

سارنز و کریستوفر (۲۰۱۰) با استفاده از روش ترکیبی مصاحبه و پرسش‌نامه در اتیوپی، ویژگی‌های سازمانی‌ای را که اثربخشی حسابرسی داخلی را بهبود می‌بخشد، شناسایی کردند.

در سال ۹۵-۱۳۹۴ با استفاده از پرسشنامه توسط ۲۰۰ تن از رئیس‌بانک‌ها 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 نجف آبادی 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 لازم الاجرا، 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، فعالیت‌های 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

انطباق پرداختند. عملکرد حسابرسی داخلی^۱ 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^۲ 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 نقض 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 تأثیر بگذارد.

پیشینه داخلی

داندوش فر، محسنی و قاسمی (۱۴۰۱) بیان کردند در حرفه حسابداری و حسابرسی، ۱۸ متغیر مؤثر بر تصمیم‌گیری شامل: سازه فردی، شرایط اجتماعی، شرایط اقتصادی، شرایط محیط کار، سن، عضویت رسمی، جنسیت، فرهنگ سازمانی، 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 تاکید حسابداری داخلی، در شعب بانک‌های مرکز استان فارس

این دلفی متخصصان و خبرگانی هستند که از ویژگی دانش و تجربه در موضوع سیستم کنترل‌های داخلی موسسات و سازمانهای دولتی برخوردارند، به گونه‌ای که احساس کنند اطلاعات به دست آمده 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 موثر 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 حسابرسی 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 شرکت کننده 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	۱	کمتر از ۳۰ سال	سن
		۳۰ تا ۴۰ سال	
		۴۰ تا ۵۰ سال	
%۲۸	۵	۵۰ سال و بیشتر	تحصیلات
		کارشناسی ارشد	
%۲۳	۶	دانشجوی دکتری	سابقه کاری
		دکتری	
%۳۳	۶	کمتر از ۱۰ سال	سابقه کاری
		۱۰ تا ۱۵ سال	
		۱۵ تا ۲۰ سال	
		بالای ۲۰ سال	
%۱۱	۲	کل	
%۱۰۰	۱۸	کل	

سازمانی، رضایت شغلی، رضایت مشتری و شکایات می‌پردازد. نتایج آزمون رگرسیون چندگانه تاثیر مثبت زیادی از متغیرهای مطالعه بر اثربخشی سازمانی را نشان می‌دهد. براساس یافته‌های پژوهش، پژوهشگران تعدادی از توصیه‌ها در زمینه بالا بردن آگاهی در مورد اهمیت اجزای سیستم کنترل داخلی و سازوکارهایی برای بهبود رویه‌ها و فرآیندهای داخلی برای بهبود کارایی سازمان با استفاده از رویکردهای مختلف را پیشنهاد می‌کنند.

بررسی پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که در خصوص کنترل‌های داخلی بیشتر پژوهش‌ها بر اساس چارچوب کوزو (COSO) انجام شده است، اما در پژوهش حاضر بر اساس نظر خبرگان حوزه کنترل داخلی و مدیران عالی سازمان‌های دولتی، با یک رویکرد بومی مولفه‌های سیستم کنترل داخلی اثربخش در موسسات و سازمان‌های دولتی استخراج شده است.

روش شناسی

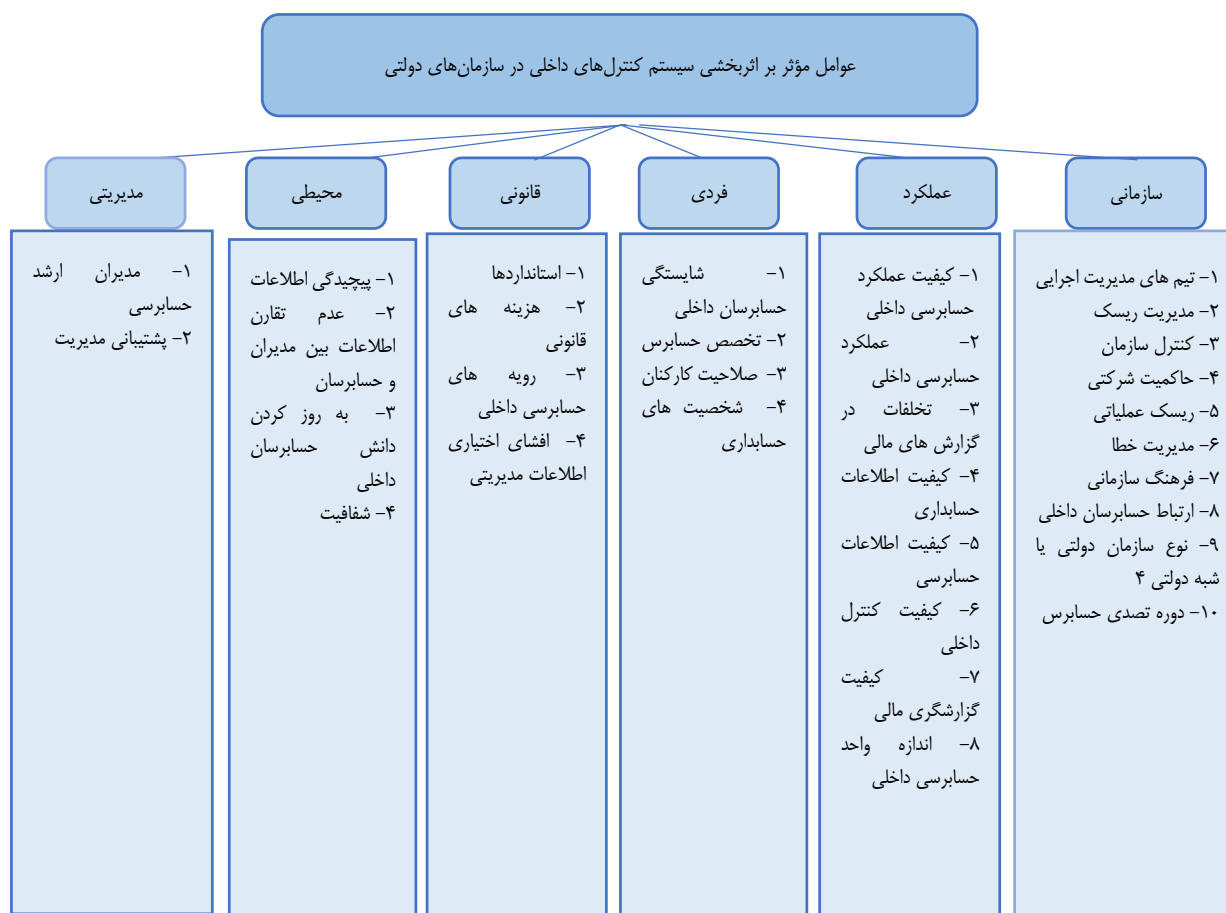
پژوهش حاضر، بر اساس هدف، کاربردی است، زیرا پژوهش حاضر به سمت کاربرد عملی دانش هدایت می‌شود. در تقسیم‌بندی بر اساس نحوه گردآوری داده‌ها، پژوهش‌های علمی را می‌توان به دو دسته توصیفی (غیرآزمایشی) و آزمایشی تقسیم کرد. پژوهش حاضر برحسب نحوه گردآوری داده‌ها از نوع توصیفی است، زیرا هدف آن توصیف شرایط و پدیده‌های مورد بررسی است و اجرای آن برای شناخت بیشتر شرایط موجود و یاری رساندن به فرایند تصمیم‌گیری صورت می‌پذیرد. برای شناسایی و غربال‌گری مهم‌ترین عوامل، از شیوه دلفی فازی استفاده شد. شیوه دلفی بر اساس دیدگاه پاسخ‌دهندگان صورت می‌گیرد. در این شیوه برای سنجش دیدگاه از عبارتهای کلامی استفاده می‌شود. عبارتهای کلامی در انعکاس کامل مکثونات ذهنی پاسخ‌دهنده، محدودیت‌هایی دارد. برای نمونه عبارت «زیاد» برای فرد A که فرد سخت‌گیری است با عبارت «زیاد» برای فرد B که فرد سخت‌گیری نیست، متفاوت است. اگر برای کمی کردن دیدگاه هر دو فرد، از یک عدد قطعی استفاده شود، نتایج دارای اربب خواهد شد، بنابراین با توسعه طیف فازی مناسب می‌توان 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 یکپارچه‌سازی 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 می‌شود. شرکت کنندگان در

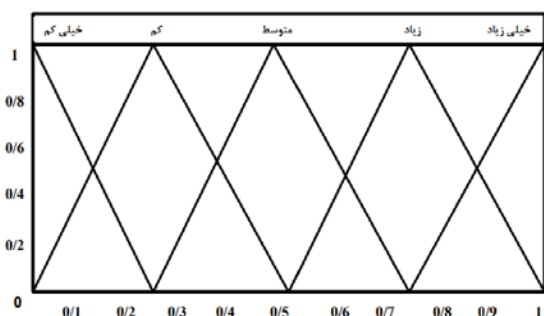
عوامل مؤثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی

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 مؤثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی در سازمان‌های دولتی است.



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



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.

تعریف متغیرهای زبانی: بعد از انجام مصاحبه با ۱۸ نفر از مدیران عالی سازمان‌های دولتی، استادان و خبرگان حوزه حسابرسی و شناسایی عوامل مؤثر 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 آنجاکه 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 باتوجه به شکل ۲ و جدول ۱، به شکل اعداد فازی مثلثی تعریف شده‌اند.

عالی سازمانهای دولتی، استادان و خبرگان حوزه حسابرسی 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 کنترل های داخلی تحلیل شد. برای محاسبه میانگین فازی از رابطه های زیر استفاده شده است (موسوی و همکاران، ۱۳۹۸):

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

رابطه (۲)

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

رابطه (۳)

در رابطه (۲)، A_i نمایانگر دیدگاه خبره i ام و A_{ave} نشان دهنده میانگین دیدگاه های خبرگان است. بعد از جمع آوری پرسشنامه ها، تعداد پاسخ های داده شده به هر عامل، مورد شمارش و بررسی قرار گرفت که در نظرسنجی مرحله نخست، نتایج شمارش پاسخ های داده شده در جدول ۲، 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)	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 و ۰/۲۵ و ۰)	۰/۰۶۲۵
خیلی کم	(۰ و ۰ و ۰/۲۵)	۰/۰۶۲۵

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

رابطه (۱)

که در این رابطه m و α و β به ترتیب نخستین، دومین و سومین عدد از چپ به راست خواهند بود.

نظرسنجی مرحله نخست: در این مرحله، عوامل تأثیرگذار اثربخشی سیستم کنترل های 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

جدول ۲. نتایج شمارش پاسخ های مرحله نخست نظرسنجی

متغیرهای پژوهش	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم	متغیرهای پژوهش	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم
تیم های مدیریت اجرایی	۲	۴	۴	۵	۳	اندازه واحد حسابرسی داخلی	۶	۶	۴	۵	۳
مدیریت ریسک	۳	۳	۴	۴	۴	کیفیت گزارشگری مالی	۱۱	۵	۲	۴	۰
کنترل سازمان	۴	۵	۴	۳	۲	شایستگی حسابرسان داخلی	۱۴	۳	۱	۰	۰
حاکمیت شرکتی	۲	۵	۴	۵	۲	تخصیص حسابرس	۱۲	۲	۳	۱	۰
ریسک عملیاتی	۲	۴	۴	۶	۲	صلاحیت کارکنان	۱۳	۲	۲	۱	۰
مدیریت خطا	۲	۳	۵	۴	۴	شخصیت های حسابداری	۱۴	۱	۱	۱	۱
فرهنگ سازمانی	۱	۵	۷	۳	۲	استانداردها	۱۵	۳	۰	۰	۰
ارتباط حسابرسان 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 حسابرسان	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

متغیرهای پژوهش	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم	متغیرهای پژوهش	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم
کیفیت حسابرسی	۸	۶	۳	۱	۰	مدیران ارشد حسابرسی	۸	۵	۱	۲	۲
کیفیت کنترل‌های داخلی	۱۳	۴	۱	۰	۰	پشتیبانی مدیریت	۱۴	۲	۱	۱	۰

بعد از این که تعداد پاسخ‌های داده شده به عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی مشخص شد و بعد از محاسبه میانگین فازی مثلثی برای عوامل از فرمول استفاده می‌شود که نتایج حاصل از میانگین فازی و فازی‌زدایی مؤلفه‌ها به صورت جدول ۳، است.

جدول ۳. میانگین دیدگاه‌های خبرگان حاصل از نظر سنجی مرحله اول

متغیرها	میانگین فازی مثلثی (α, β)	میانگین فازی زدایی شده	متغیرها	میانگین فازی مثلثی (α, β)	میانگین فازی زدایی شده
تیم‌های مدیریت اجرایی	(۰/۴۱۳ و ۰/۶۱۳) / (۰/۲۲۵)	۰/۲۷۵	اندازه واحد حسابرسی داخلی	(۰/۷۸۸ و ۰/۶۲۸) / (۰/۴۲۵)	۰/۴۶۳
مدیریت ریسک	(۰/۴۱۳ و ۰/۶۰۰) / (۰/۲۳۸)	۰/۲۸۴	کیفیت گزارشگری مالی	(۰/۸۷۵ و ۰/۷۸۸) / (۰/۵۶۳)	۰/۵۸۴
کنترل سازمان	(۰/۷۰۰ و ۰/۵۲۵) / (۰/۳۲۵)	۰/۳۶۹	شایستگی حساب‌رسان داخلی	(۰/۸۸۸ و ۰/۸۲۸) / (۰/۶۱۳)	۰/۶۲۵
حاکمیت شرکتی	(۰/۶۵۰ و ۰/۴۵۰) / (۰/۲۵۰)	۰/۳۰۰	تخصص حسابرس	(۰/۸۳۸ و ۰/۷۶۳) / (۰/۵۲۸)	۰/۵۵۶
ریسک عملیاتی	(۰/۶۲۵ و ۰/۴۲۵) / (۰/۲۲۵)	۰/۲۷۵	صلاحیت کارکنان	(۰/۸۵۰ و ۰/۷۸۸) / (۰/۵۶۳)	۰/۵۷۸
مدیریت خطا	(۰/۵۸۸ و ۰/۳۸۸) / (۰/۲۱۳)	۰/۲۶۳	شخصیت‌های حسابداری	(۰/۸۲۵ و ۰/۷۷۵) / (۰/۵۶۳)	۰/۵۷۵
فرهنگ سازمانی	(۰/۶۶۳ و ۰/۴۵۰) / (۰/۲۵۰)	۰/۳۰۳	استانداردها	(۰/۹۰۰ و ۰/۸۶۳) / (۰/۶۲۸)	۰/۶۴۷
ارتباط حساب‌رسان داخلی	(۰/۷۲۵ و ۰/۵۳۸) / (۰/۳۱۳)	۰/۳۵۹	هزینه‌های قانونی	(۰/۸۲۵ و ۰/۷۲۵) / (۰/۵۱۳)	۰/۵۳۸
نوع سازمان دولتی یا شبه دولتی	(۰/۶۱۳ و ۰/۴۱۳) / (۰/۲۲۵)	۰/۲۷۵	رویه‌های حسابرسی داخلی	(۰/۸۵۰ و ۰/۷۶۳) / (۰/۵۲۸)	۰/۵۵۹
دوره تصدی حسابرس	(۰/۵۸۸ و ۰/۳۸۸) / (۰/۱۸۸)	۰/۲۳۸	افشای اختیارات اطلاعات مدیریتی	(۰/۷۷۵ و ۰/۶۲۸) / (۰/۴۲۵)	۰/۴۵۹
کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی	(۰/۹۰۰ و ۰/۸۶۳) / (۰/۶۳۸)	۰/۶۴۷	پیچیدگی اطلاعات	(۰/۸۵۰ و ۰/۷۶۳) / (۰/۵۲۸)	۰/۵۵۹
عملکرد حسابرسی داخلی	(۰/۸۸۸ و ۰/۸۵۰) / (۰/۶۲۵)	۰/۶۳۴	عدم تقارن اطلاعات بین مدیران و حساب‌رسان	(۰/۸۳۸ و ۰/۷۶۳) / (۰/۵۲۸)	۰/۵۵۶
تخلفات در گزارش‌های مالی	(۰/۸۵۰ و ۰/۷۶۳) / (۰/۵۲۸)	۰/۵۵۹	به روز کردن دانش حساب‌رسان داخلی	(۰/۶۶۳ و ۰/۵۰۰) / (۰/۳۲۵)	۰/۳۶۶
کیفیت اطلاعات حسابداری	(۰/۸۷۵ و ۰/۸۰۰) / (۰/۵۷۵)	۰/۵۹۴	شفافیت	(۰/۸۸۸ و ۰/۸۲۸) / (۰/۶۱۳)	۰/۶۲۵
کیفیت حسابرسی	(۰/۸۳۸ و ۰/۷۱۳) / (۰/۴۸۸)	۰/۵۱۹	مدیران ارشد حسابرسی	(۰/۷۶۳ و ۰/۶۲۸) / (۰/۴۲۸)	۰/۴۶۹
کیفیت کنترل‌های داخلی	(۰/۸۸۸ و ۰/۸۲۵) / (۰/۶۰۰)	۰/۶۱۶	پشتیبانی مدیریت	(۰/۸۶۳ و ۰/۸۱۳) / (۰/۵۸۸)	۰/۶۰۰

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 پاسخ های داده شده به عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل های داخلی در جدول ۴، نشان داده شده است.

جدول ۴. نتایج شمارش پاسخ های مرحله دوم نظرسنجی

متغیرهای پژوهش	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم	متغیرهای پژوهش	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم
تیم های مدیریت اجرایی	۳	۵	۲	۳	۵	اندازه واحد حسابرسی داخلی	۵	۵	۲	۳	۵
مدیریت ریسک	۴	۴	۳	۳	۴	کیفیت گزارشگری مالی	۴	۴	۳	۳	۴
کنترل سازمان	۴	۴	۵	۴	۱	شایستگی حسابرسان داخلی	۱	۲	۵	۴	۱۵
حاکمیت شرکتی	۳	۶	۳	۴	۲	تخصص حسابرس	۲	۴	۳	۴	۱۲
ریسک عملیاتی	۲	۳	۳	۷	۳	صلاحیت کارکنان	۳	۲	۷	۳	۱۲
مدیریت خطا	۳	۴	۴	۵	۲	شخصیت های حسابداری	۲	۱	۵	۴	۱۳
فرهنگ سازمانی	۲	۵	۶	۲	۳	استانداردها	۳	۲	۶	۲	۱۶
ارتباط حسابرسان داخلی	۳	۵	۷	۳	۰	هزینه های قانونی	۰	۴	۷	۳	۱۱
نوع سازمان دولتی یا شبه دولتی	۳	۳	۳	۶	۳	رویه های حسابرسی داخلی	۳	۴	۶	۳	۱۰
دوره تصدی حسابرس	۳	۲	۴	۷	۲	افشای اختیارات اطلاعات مدیریتی	۲	۳	۷	۴	۶
کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی	۱۴	۴	۰	۰	۰	پیچیدگی اطلاعات	۰	۵	۰	۰	۱۰
عملکرد حسابرسی داخلی	۱۵	۳	۰	۰	۰	عدم تقارن اطلاعات بین مدیران و حسابرسان	۰	۲	۰	۰	۱۱
تخلفات در گزارش های مالی	۱۲	۲	۳	۱	۰	به روز کردن دانش حسابرسان داخلی	۰	۵	۳	۱	۴
کیفیت اطلاعات حسابداری	۱۱	۵	۱	۱	۰	شفافیت	۰	۱	۱	۱	۱۳
کیفیت حسابرسی	۹	۴	۴	۱	۰	مدیران ارشد حسابرسی	۰	۴	۱	۱	۷
کیفیت کنترل های داخلی	۱۲	۳	۲	۱	۰	پشتیبانی مدیریت	۰	۱	۲	۱	۱۴

بعد از مشخص شدن تعداد پاسخ های داده شده به عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل های داخلی در مرحله دوم و پس از محاسبه میانگین فازی مثلثی برای عوامل، از فرمول

مینکوسکی 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 مثلثی (α, β)	میانگین فازی زدایی شده	متغیرها	میانگین فازی مثلثی (α, β)	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

متغیرها	میانگین فازی مثلثی (m, α, β)	میانگین فازی زدایی شده	متغیرها	میانگین فازی مثلثی (m, α, β)	میانگین فازی زدایی شده
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 ۰/۵۲۸)	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)	۰/۲۷۲	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

اختلاف میانگین فازی زدایی شده عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل های داخلی در مرحله اول و دوم به شرح جدول ۶ است.

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

جدول ۶. اختلاف میانگین فازی زدایی شده مرحله اول و دوم نظرسنجی

متغیرها	میانگین فازی زدایی شده مرحله اول	میانگین فازی زدایی شده مرحله دوم	متغیرها	میانگین فازی زدایی شده مرحله اول	میانگین فازی زدایی شده مرحله دوم
کیفیت گزارشگری مالی	۰/۵۸۴	۰/۵۷۲	اختلاف میانگین فازی زدایی شده مرحله اول و دوم	۰/۰۱۳	
تیم های مدیریت اجرایی	۰/۲۷۵	۰/۳۰۹	تیم های مدیریت اجرایی	۰/۲۷۵	۰/۳۰۹
مدیریت ریسک	۰/۲۸۴	۰/۳۳۱	مدیریت ریسک	۰/۲۸۴	۰/۳۳۱
کنترل سازمان	۰/۳۶۹	۰/۳۵۶	کنترل سازمان	۰/۳۶۹	۰/۳۵۶
حاکمیت شرکتی	۰/۳۰۰	۰/۳۴۷	حاکمیت شرکتی	۰/۳۰۰	۰/۳۴۷
ریسک عملیاتی	۰/۲۷۵	۰/۲۳۸	ریسک عملیاتی	۰/۲۷۵	۰/۲۳۸
مدیریت خطا	۰/۲۶۳	۰/۳۰۹	مدیریت خطا	۰/۲۶۳	۰/۳۰۹
فرهنگ سازمانی	۰/۳۰۳	۰/۳۲۵	فرهنگ سازمانی	۰/۳۰۳	۰/۳۲۵
ارتباط حسابرسان داخلی	۰/۳۵۹	۰/۳۷۲	ارتباط حسابرسان داخلی	۰/۳۵۹	۰/۳۷۲
نوع سازمان دولتی یا شبه دولتی	۰/۲۷۵	۰/۲۷۲	نوع سازمان دولتی یا شبه دولتی	۰/۲۷۵	۰/۲۷۲

اختلاف میانگین فازی زدایی شده مرحله اول و دوم	میانگین فازی زدایی شده مرحله دوم	میانگین فازی زدایی شده مرحله اول	متغیرها	اختلاف میانگین فازی زدایی شده مرحله اول و دوم	میانگین فازی زدایی شده مرحله دوم	میانگین فازی زدایی شده مرحله اول	متغیرها
-/۰.۳۴	۰/۴۲۵	۰/۴۵۹	افشای اختیارات اطلاعات مدیریتی	۰/۰.۲۲	-/۲۵۹	۰/۲۳۸	دوره تصدی حسابرس
-/۰.۲۲	۰/۵۳۸	۰/۵۵۹	پیچیدگی اطلاعات	۰/۰.۰۹	-/۶۳۸	۰/۶۴۷	کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی
-/۰.۵۹	۰/۴۹۷	۰/۵۵۶	عدم تقارن اطلاعات بین مدیران و حسابرسان	۰/۰.۱۳	-/۶۴۷	۰/۶۳۴	عملکرد حسابرسی داخلی
-/۰.۳۴	۰/۳۳۱	-/۳۶۶	به روز کردن دانش حسابرسان داخلی	۰/۰.۰۳	-/۵۵۶	۰/۵۵۹	تخلفات در گزارش های مالی
-/۰.۷۲	۰/۵۵۳	۰/۶۲۵	شفافیت	۰/۰.۲۲	-/۵۷۲	۰/۵۹۴	کیفیت اطلاعات حسابداری
-/۰.۵۹	۰/۴۰۹	۰/۴۶۹	مدیران ارشد حسابرسی	۰/۰.۰۳	-/۵۱۶	۰/۵۱۹	کیفیت حسابرسی
-/۰.۲۵	۰/۵۷۵	۰/۶۰۰	پشتیبانی مدیریت	۰/۰.۴۷	-/۵۶۹	۰/۶۱۶	کیفیت کنترل‌های داخلی

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 کنترل‌های داخلی موسسات و سازمان‌های دولتی با مطالعه ادبیات موجود و مصاحبه با خبرگان است. پس از انجام مصاحبه و بررسی مطالعات موجود، شناسایی نخستین عوامل مؤثر بر اثربخشی کنترل‌های داخلی صورت گرفت. با استفاده از تحلیل تم عوامل شناسایی شده پس از چند مرحله در قالب تم‌های اصلی گردآوری شد. با برداشت از مطالعات صورت

با توجه به دیدگاه‌های ارائه شده در مرحله نخست و مقایسه آن با نتایج مرحله دوم، در صورتی که اختلاف بین میانگین فازی زدایی شده در هر دو مرحله کمتر از ۰/۱ باشد، فرآیند نظر سنجی متوقف می‌شود. 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 می‌شود. 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

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^۱ (۲۰۱۹)، جیمز و همکاران^۲ (۲۰۱۷)، سکلر^۳ و همکاران (۲۰۱۷)، الود و جایبری^۴ (۲۰۱۷) و منزو- ایزگرو^۵ و همکاران (۲۰۱۹) و اولوریج^۶ 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

گرفته و بررسی‌های مختلف ۶ مولفه اصلی شامل: سازمانی، عملکرد، فردی، قانونی، محیطی و مدیریتی، شناسایی و هم چنین ۳۲ مولفه فرعی مربوط به عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی در موسسات و سازمانهای دولتی شناسایی شدند و در نهایت از شیوه دلفی فازی برای رتبه‌بندی عوامل و مولفه‌های وابسته استفاده شد.

در این پژوهش دو پرسش کلی مطرح شده است: ۱) چه عواملی بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی موسسات و سازمانهای دولتی تاثیرگذار هستند؟ و ۲) اولویت‌بندی عوامل موثر بر اثر بخشی سیستم کنترل‌های 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 کنترل‌های داخلی در موسسات و سازمانهای دولتی به ترتیب اولویت عوامل: ۱. فردی ۲. عملکرد ۳. قانونی ۴. مدیریتی ۵. محیطی ۶ سازمانی، در اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی موسسات و سازمان‌های 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. شخصیت‌های 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 کنترل‌های داخلی؛ ۶. تخلفات در گزارش‌های 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. هزینه‌های قانونی؛ ۳. رویه‌های 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.

4. Allood and Jaibari
5. Manzo & Izguro et al
6. Ulrich et al

1. Charles Hay & Khalif
2. James et al
3. Sekler et al

و اهمیت را به عوامل فردی که سرانجام مهم‌ترین عوامل اجرایی سیستم‌های کنترلی و تضمین کننده 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 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 نظام‌های 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 مالی دستگاههای اجرایی. ۱۵ (۵۹): ۱۹-۴۲.
- خواجه زاده، الهام؛ دهقان، زهرا و هیهات، زهره. (۱۳۹۴). بررسی سیستم کنترل داخلی بر تاکید حسابرسی داخلی در واحد بانک‌ها، دومین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، حسابداری و اقتصاد.
- دانش‌پور، علی؛ محسنی، عبدالرضا و قاسمی، مصطفی. (۱۴۰۱). فرا تحلیل عوامل موثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی. دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۲(۸)، ۱۴۳-۱۶۶.
- doi: 10.30473/gaa.2021.60439.1511
- ستوده، رضا؛ فغانی، مهدی و پیغه، احمد. (۱۳۹۹). بررسی توانایی فرایندهای داخلی دیوان محاسبات کشور جهت
- مسئولیت پاسخگویی به استفاده‌کنندگان. دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۷(۱)، ۱۹۳-۲۰۸.
- doi: 10.30473/gaa.2020.47065.1284
- سلیمانی، غلامرضا و مقدسی، مینا. (۱۳۹۳). نقشه کنترل‌های 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 کنترل‌های 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، سازمان‌های مراکز غیردولتی، دانشگاه دولتی علمی کاربردی شوشتر.
- فتحی عبدالهی، احمدآقایی، محمدعلی. (۱۳۹۶). بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در عملکرد مدیریت ریسک و کنترل سازمان‌های دولتی. فصلنامه علمی مدیریت سازمان‌های 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 نجم الدین؛ مؤمنی مفرد، معصومه و مهرابی، مهناز. (۱۳۹۸). شناسایی و رتبه بندی 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 Hosseinejad, 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-NC-ND 4.0 license.