



Control environment and auditing Public Sector

Aref Foroughi¹, alireza rahimi², fatemeh shabadini³

Received: 2022/07/02

Approved: 2022/07/21

Research Paper

Abstract

Effective internal control reduces the risk of asset loss and helps ensure that plan information is complete and accurate, financial statements are reliable and the plan's operations are conducted in accordance with the provisions of applicable laws and regulations. The purpose of this research is to review and rank factors influencing control environment in internal control systems in public sector in Kerman province. This is an analytical descriptive study including 180 participants from public executive organizations. Research data was collected using a questionnaire. To test and analyse the hypotheses Pearson correlation, linear regression and Friedman ranking test were used in SPSS software. Findings indicate that the integrity and ethical values, commitment to competences, conducive leadership, organizational structure, delegation of authority and responsibility, human resources policy and practice, and the effective role of government internal supervision apparatus, are the factors influencing the control environment in internal control systems in public sector. Moreover integrity and observance of ethical values is the most influencing factor in control environment, requiring specific attention to improve the control environment.

Key Words: Internal control system, Auditing Public sector, Control environment.

 10.22034/JPAR.2022.557019.1096

1. Ph.D.Student of Accounting, Shahid Bahonar University, Kerman, Iran (corresponding author)
foroughiaref@aem.uk.ac.ir

2. Assistant Professor of Accounting, Shahid Bahonar University, Kerman, Iran.

a.rahimi@uk.ac.ir

3. MSc.of Accounting, Shahid Bahonar University, Kerman, Iran.

sh1024@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

محیط کنترلی و حسابرسی بخش عمومی

عارف فروغی^۱، علیرضا رحیمی^۲، فاطمه شهاب‌الدینی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۴/۱۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۴/۳۰

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

اثر بخشی کنترل‌های داخلی ریسک از دست رفتن دارایی‌ها را کاهش می‌دهد، اطمینان نسبت به اطلاعات ارایه شده را بالا برده و از تطابق عملیات با الزامات از پیش تعیین شده اطمینان حاصل می‌کند. هدف این مقاله بررسی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر محیط کنترلی، به‌عنوان یکی از مهم‌ترین اجزای سیستم‌های کنترل داخلی در حسابرسی بخش عمومی می‌باشد. این مقاله از نوع توصیفی تحلیلی بوده و شامل ۱۸۰ نفر از مدیران دستگاه‌های اجرایی استان کرمان در سال ۱۴۰۰ می‌باشد. اطلاعات پژوهش با استفاده از پرسشنامه گردآوری و از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی از قبیل آزمون همبستگی پیرسون، آزمون رگرسیون خطی ساده و آزمون رتبه‌بندی فریدمن^۱ جهت تحلیل استفاده شده است. یافته‌ها حاکی از آن است که عوامل درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی، صلاحیت حرفه‌ای، مدیریت، ساختار سازمان، تفویض اختیار و مسئولیت، سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی و نظارت، از عوامل مؤثر بر محیط کنترلی در حسابرسی بخش عمومی می‌باشند. به عبارتی توجه و تقویت عوامل مؤثر بر محیط کنترلی به‌منظور حصول اطمینان از ارائه منصفانه و قابل قبول صورت‌های مالی، رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، تحقق اهداف از پیش تعیین شده و حراست و استفاده بجا و مطلوب از اموال و دارایی‌ها، تقویت سیستم کنترل داخلی در بخش عمومی و افزایش اطمینان بخشی حسابرسی را به دنبال خواهد داشت. همچنین بر اساس اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر محیط کنترلی در بخش عمومی درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی دارای بیشترین اهمیت است که در جهت تقویت محیط کنترلی باید به آن توجه ویژه کرد.

واژه‌های کلیدی: محیط کنترلی، سیستم کنترل داخلی، حسابرسی بخش عمومی.

doi 10.22034/JPAR.2022.557019.1096

foroghiaref@aem.uk.ac.ir
a.rahimi@uk.ac.ir
sh1024@gmail.com
http://article.iacpa.ir

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه شهید باهنر، کرمان، ایران. (نویسنده مسئول)
۲. استادیار حسابداری، دانشگاه شهید باهنر، کرمان، ایران.
۳. کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه شهید باهنر، کرمان، ایران.

مقدمه

در هر سازمانی به‌منظور کسب اطمینان معقول نسبت به حرکت در جهت اهداف نیازمند سیستم‌های کنترل داخلی هستیم. این امر به‌ویژه در سازمان‌های بخش عمومی که با منافع عموم جامعه سروکار دارند از اهمیت بالایی برخوردار است. در غیاب سیستم کنترل داخلی اثربخش تحقق اهداف و کمینه کردن رویدادهای غیرمنتظره بسیار مشکل خواهد بود. همچنین کنترل‌های داخلی مناسب باعث کارایی، کاهش ریسک و افزایش اعتمادپذیری صورت‌های مالی و اطمینان نسبت به رعایت قوانین و مقررات خواهد شد. بنابراین، شناسایی عوامل مؤثر بر سیستم‌های کنترل داخلی حائز اهمیتی ویژه است. کنترل داخلی، یک رویداد نیست، بلکه مجموعه‌ای از عملیات و فعالیت‌ها بر پایه ستانده است. در سامانه‌هایی که جهت رسیدن به اهداف نیاز به هماهنگی و همسویی فعالیت‌ها وجود دارد کنترل اجتناب‌ناپذیر است (چارچوب یکپارچه کنترل داخلی^۱، ۱۹۹۲). با این مفهوم، کنترل داخلی کنترل مدیریت است تا به مدیران در انجام وظایف و دستیابی به اهداف کمک کند. لذا عامل کلیدی جهت دستیابی به هدف و کاهش مشکلات، اجرای مناسب کنترل داخلی است (کرباسی‌یزدی، ۱۳۸۴). کنترل‌های داخلی بخش مهمی از اداره یک سازمان است که شامل طرح‌ها، شیوه‌ها و روش‌های قابل اجرا برای رسیدن و دستیابی به وظایف، اهداف و مقاصد و به‌عبارت‌دیگر پشتیبانی از مدیریت بر مبنای عملکرد می‌باشد (عباس زاده و همکاران، ۱۳۹۰).

مسئولیت پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه در بخش عمومی بر عهده مدیران است. مدیران با استقرار کنترل‌های داخلی و به‌کارگیری مستمر سیستم‌های مناسب حسابداری این مسئولیت را ایفا می‌کنند (لین^۲ و همکاران، ۲۰۱۱). کنترل داخلی فرایندی جامع و فراگیر است که به‌وسیله مدیریت و کارکنان سازمان جریان پیدا می‌کند و برای شناسایی خطرات احتمالی برنامه‌ریزی می‌شود و اطمینانی معقول ایجاد می‌کند که در اجرای مأموریت‌های سازمان، اهداف عمومی عملیات محقق خواهد شد و مسئولیت پاسخگویی و حساب‌دهی ایفا گردیده و حفاظت از منابع در مقابل آسیب و سوءاستفاده‌های احتمالی انجام می‌گیرد (صابری، ۱۳۸۸).

اثربخشی کنترل داخلی در سازمان به‌وسیله محیط کنترلی تعیین می‌شود (ایبنو^۳، ۲۰۰۹). در حالی که محیط کنترلی در سازمان تحت تأثیر عوامل مختلفی از جمله درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی، صلاحیت حرفه‌ای، مدیریت، ساختار سازمان، تفویض اختیار و مسئولیت، سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی و نظارت می‌باشد (یودی^۴، ۲۰۱۰). لذا لازم است در جهت تقویت و افزایش اثربخشی کنترل‌های داخلی در بخش عمومی به این عوامل توجه شود.

از این‌رو، هدف این پژوهش بررسی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر محیط کنترلی در سیستم‌های کنترل داخلی بخش عمومی در دستگاه‌های اجرایی استان کرمان می‌باشد. بدین منظور از هفت عامل که توسط هیئت بین‌المللی استانداردهای حسابداری و اطمینان‌بخشی ۲۷ (۲۰۰۹) در استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۱۵ و چارچوب یکپارچه کنترل داخلی (COSO، ۲۰۱۳) مؤثر تشخیص داده شده است استفاده می‌شود. این موارد عبارتند از: ۱. درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی، ۲. صلاحیت حرفه‌ای، ۳. مدیریت، ۴. ساختار سازمان، ۵. تفویض اختیار و

مسئولیت، ۶. سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی و ۷. نظارت. در ادامه، پیشینه نظری و تجربی پژوهش، روش‌شناسی پژوهش و یافته‌های پژوهش بیان می‌شود و در نهایت بر طبق یافته‌های پژوهش، نتیجه‌گیری و پیشنهادها مطرح می‌شود.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها محیط کنترلی

محیط کنترلی مجموعه‌ای از استانداردها، فرآیندها و ساختارهایی است که پایه و اساس تداوم سیستم کنترل داخلی در سازمان را تشکیل می‌دهد. بر طبق چارچوب کوزو پایه و اساس سیستم کنترل داخلی کارا، محیط کنترلی قوی است که این محیط در چارچوب یکپارچه کنترل داخلی (COSO, ۲۰۱۳) شامل ۵ اصل می‌باشد که عبارتند از؛ اثبات تعهد به درستکاری و ارزش‌های اخلاقی، اعمال مسئولیت نظارت عالی، ساختار سازمان، تفویض اختیار و مسئولیت، صلاحیت حرفه‌ای و وادار کردن به حساب‌دهی است که از جمله عوامل مؤثر بر محیط کنترلی می‌باشند (مک نالی، ۲۰۱۳). محیط کنترلی مناسب باعث هماهنگی در سازمان می‌شود به گونه‌ای که افراد مختلف در سازمان بر اهمیت آن واقف می‌شوند. جوهره اصلی کنترل داخلی اثربخش ویژگی‌های اخلاقی حاکم بر افراد در سازمان (کنترل‌های نرم^۷) است که توسط مدیریت تعیین می‌شوند. مدیریت ارشد نقش مهمی در ایجاد کنترل‌های مؤثر ایفا می‌کند. به گونه‌ای که اگر مدیریت ارشد بر این باور باشد که کنترل داخلی در سازمان از اهمیت بالایی برخوردار است، سایر کارکنان در سازمان نیز اهمیت آن را درک خواهند کرد. با این حال مسئولیت نظارت بر کنترل‌ها نه تنها بر عهده مدیریت ارشد، بلکه بر عهده همه کارکنان در سازمان است. در واقع کنترل وظیفه همه کارکنان است و هر فردی که در سازمان مسئولیت دارد باید با کنترل داخلی در سازمان هماهنگ شود (ریزالدی^۸، ۲۰۱۵).

با توجه به مطالعات پیشین، ایجاد محیط کنترلی مناسب برای اثربخشی عملیات سازمان ضروری است (بادارا و سعیدین^۹، ۲۰۱۳). در همین راستا تئوفانیس^{۱۰} و همکاران (۲۰۱۱) در تحقیقات خود دریافتند که محیط کنترلی مهم‌ترین بخش مدیریت سازمان است چرا که منعکس‌کننده سیاست‌ها و نگرش‌های مدیریت است. علاوه بر این آمادو و نیانگوا^{۱۱} (۲۰۰۹) اظهار داشتند که محیط کنترلی منجر به کاهش فعالیت‌های متقلبانه در سازمان می‌شود. تئودور^{۱۲} (۲۰۰۶) سازمان‌های بخش عمومی کشور رومانی را مورد بررسی قرار داد و به این نتیجه رسید که مدیریت مسئول ایجاد محیط کنترلی مؤثر از طریق وضع مقررات اخلاق محور، حذف عوامل زمینه‌ساز رفتار نامناسب، کسب اطمینان از کارکنان و توسعه سطح صلاحیت برای انجام وظایف کارکنان و همچنین مشخص کردن حوزه‌های کلیدی مسئولیت هر یک از کارکنان می‌باشد. علاوه بر این راموس^{۱۳} (۲۰۰۴) نیز سیستم‌های کنترل داخلی را در ایالات متحده آمریکا در ارتباط با قانون ساربنز-آکسلی^{۱۴} مورد بررسی قرار داد و به این نتیجه رسید که محیط کنترلی یک فعالیت ساختاری فراگیر است که بسیاری از فرآیندهای کسب‌وکار را تحت تأثیر قرار می‌دهد و مؤثرترین عوامل بر آن مدیریت و ارزش‌های اخلاقی در سازمان، نوع عملیات سازمان و صلاحیت حرفه‌ای کارکنان می‌باشد. توماس

و مترجمین^{۱۵} (۲۰۱۳) در مطالعه‌ای به این نتیجه رسیدند که نبود محیط کنترلی باعث ایجاد فرصت‌هایی برای رفتار متقلبانانه در سازمان می‌شود. در همین حال ریتنبرگ و سچویگر^{۱۶} (۲۰۰۵) ابراز داشتند که محیط کنترلی شامل کارکنان و مدیریت می‌شود که روح حاکم بر سازمان را از طریق خطمشی، رفتار و حاکمیت مؤثر تعیین می‌کند. کوهن^{۱۷} و همکاران (۲۰۰۰) در پژوهشی بر اهمیت حفاظت از محیط کنترلی در جهت اثربخشی سیستم کنترل داخلی سازمان تأکید کردند. محیط کنترلی قلب کنترل داخلی اثربخش است. محیط کنترلی جو یک سازمان را بیان و هوشیاری کنترلی کارکنان آن سازمان را تحت تأثیر قرار می‌دهد. این عنصر بنیادی برای تمام عناصر دیگر کنترل داخلی بوده و نظم و ساختار سازمان را فراهم می‌سازد. باوجود اهمیت بالای شناسایی شده (هسکینز^{۱۸}، ۱۹۸۷ و باسو^{۱۹} و همکاران، ۱۹۹۷) تأکید زیادی بر محیط کنترلی در چارچوب کوزو شده است. محیط کنترلی تأثیر نافذی بر ارزیابی ریسک، تدوین اهداف، فعالیت‌های کنترلی، سامانه‌های اطلاعاتی و ارتباطی و فعالیت‌های پیشگیری دارد (کوزو، ۱۹۹۴). اجرای محیط کنترلی اثربخش بر مدیریت و ایجاد راهبری اثر می‌گذارد. همان‌طور که در ادبیات حرفه‌ای آمده است، روش‌های مدیریت نوین تغییر در فلسفه‌ی کنترل را به سمت اتکای بیشتر بر کنترل‌های غیر رسمی سوق می‌دهد که این امر انگیزه و رفتار کارکنان را متأثر می‌سازد. هوکز^{۲۰} و همکاران (۱۹۹۴) محیط کنترلی را تا اندازه‌ای به صورت عملیاتی‌سازی فرهنگ سازمانی تعریف می‌کنند. ازامل^{۲۱} و همکاران (۱۹۹۷) کنترل درونی مربوط به موضوعات سازمانی را از طریق کاهش اثرگذاری کنترل سلسله مراتبی سرزده به شکل خود نظم یافتند. بنابراین ایجاد اختیار و مسئولیت در دست تعداد اندکی از کارکنان می‌تواند با کنترل از طریق تأکید بیشتر بر محیط کنترلی مطابقت داده شود. کوهن (۲۰۰۲) بر اهمیت محیط کنترلی با یافته‌های نظرسنجی از حساب‌رسان تصریح می‌کند که جو بالای سازمان و مفهوم آن برای رفتار کارکنان مهم‌ترین جزء کنترل اثربخش است. محیط کنترلی با مدیریت آغاز می‌شود که جو سازمانی را از طریق خطمشی‌ها، رفتارها و راهبری اثربخش تنظیم می‌کند (ریتنبرگ و همکاران، ۲۰۰۵). اگر جو سازمانی که توسط مدیریت ایجاد می‌شود ناپایدار باشد، احتمال وقوع گزارشگری مالی متقلبانانه بیشتر است. کوزو بر اهمیت درستکاری مدیریت تأکید می‌کند. اثربخشی کنترل‌های داخلی نمی‌تواند به درستکاری و ارزش‌های اخلاقی افرادی که کنترل‌ها را ایجاد، اجرا، و پایش می‌کنند منجر شود. درستکاری و ارزش‌های اخلاقی عناصر ضروری محیط کنترلی هستند که بر طراحی، اجرا و پیشگیری سایر عناصر کنترل داخلی اثر می‌گذارند (کوزو، ۱۹۹۴). در نگاره (۱) شرح کلی از عوامل مؤثر بر محیط کنترلی آورده شده است.

نگاره (۱) - عوامل مؤثر بر محیط کنترلی در سیستم‌های کنترل داخلی بخش عمومی

ردیف	عوامل مؤثر	تعریف
۱	درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی	اثربخشی کنترل داخلی نمی‌تواند فراتر از صداقت و ارزش‌های اخلاقی افرادی باشد که آن را ایجاد، اداره و نظارت می‌کند. صداقت و ارزش‌های اخلاقی محصول رعایت معیارهای اخلاقی و رفتاری کارکنان، نحوه ارتباط آن‌ها و چگونگی تقویت این معیارها در عمل است. اجرای درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی، شامل نمونه‌ای از اقدامات مدیریت برای از بین بردن یا کاهش انگیزه‌ها و وسوسه‌هایی است که ممکن است کارکنان را به سمت انجام اقدامات نامشخص، غیرقانونی یا غیراخلاقی سوق دهد. درحالی‌که ارتباط با نهادهای سیاسی و اظهارات سیاسی ممکن است بر رعایت معیارهای اخلاقی و رفتاری کارکنان تأثیرگذار باشد.
۲	صلاحیت حرفه‌ای	شایستگی علمی و مهارت‌های (دانش و تخصص) لازم را برای انجام وظایف شغلی خود را داشته باشند.
۳	مدیریت	فلسفه و نوع عملکرد مدیریت طیف وسیعی از خصوصیات را در بر می‌گیرد. به‌عنوان مثال، نگرش و اقدامات مدیریتی در قبال گزارشگری مالی ممکن است از طریق انتخاب سیاست‌های محافظه‌کارانه یا تهاجمی از اصول حسابداری موجود یا وجدان کاری و محافظه‌کاری که ارزیابی حسابداری به‌وسیله آن‌ها صورت می‌پذیرد، تجلی یابد.
۴	ساختار سازمان	سازماندهی یک ساختار سازمانی مناسب شامل در نظر گرفتن زمینه‌های مهم اقتدار سازمان، مسئولیت و مسیر مناسب گزارشگری است. تناسب ساختار سازمانی یک نهاد، تا حدودی به‌اندازه و ماهیت فعالیت‌های آن بستگی دارد.
۵	تفویض اختیار و مسئولیت	تفویض اختیار و مسئولیت ممکن است شامل سیاست‌هایی در ارتباط با فعالیت‌های تجاری مناسب، دانش و تجربه کارکنان و منابع فراهم شده برای انجام وظایف باشد. علاوه بر این، ممکن است شامل سیاست‌ها و ارتباطاتی جهت دستیابی به اطمینان از اینکه کلیه کارکنان اهداف واحد سازمان را درک می‌کنند و فهم اینکه که چگونه اقدامات فردی آن‌ها با هم مرتبط بوده و به آن‌ها در رسیدن به این اهداف کمک می‌کند. همچنین فهم اینکه چگونه و برای چه چیزی پاسخگو خواهند بود.
۶	سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی	سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی غالباً موضوعات مهمی را در رابطه با فهم کنترل داخلی نشان می‌دهد. به‌عنوان مثال، معیارهای استخدام افراد واجد شرایط - با تأکید بر سوابق تحصیلی، تجربه کار قبلی، رزومه گذشته و شواهد صحیح و رفتارهای اخلاقی مناسب - نشانگر تعهد یک نهاد نسبت به افراد شایسته و قابل اعتماد است. خط‌مشی‌های آموزشی که وظایف و مسئولیت‌های آینده را با یکدیگر ارتباط می‌دهد و شامل شیوه‌هایی مانند آموزش مدارس و سمینارها هستند، که سطح عملکرد و رفتار مورد انتظار را نشان می‌دهند. ترفیع کارکنان که از طریق ارزیابی عملکرد دوره‌ای انجام می‌شود، تعهد نهاد را نسبت به پیشرفت کارکنان واجد شرایط به سطوح بالاتر از مسئولیت قبلی‌شان را نشان می‌دهد.
۷	نظارت	کارایی کنترل داخلی در یک سازمان به‌طور قابل توجهی تحت تأثیر افرادی است که بر آن سازمان حکومت می‌کند و بر طبق قوانین و مقررات مسئولیت حفاظت از منابع سازمان را برعهده دارد و از دیگر مسئولیت‌های مرتبط با حاکمیت، نظارت بر طراحی و عملیات مؤثر رویه‌ها و فرآیند بررسی اثربخشی کنترل داخلی است.

منابع و مأخذ: International Federation of Accountants (IAASB, 2009)^{۳۲}

سیستم کنترل داخلی و مدیریت

مدیران به منظور جلوگیری از احتمال وقوع سوء جریان، سوء استفاده و تقلب در سازمان و انجام وظایف خود به نحو احسن، سیستم کنترل‌های داخلی را طرح‌ریزی و اجرا می‌کنند (آقایی و همکاران، ۱۳۹۴). وجود سیستم کنترل داخلی مطلوب، کارایی واحد اقتصادی را افزایش و ریسک از دست رفتن دارایی‌ها را کاهش می‌دهد و همچنین، اطمینان معقولی نسبت به قابلیت اعتماد صورت‌های مالی و رعایت قوانین و مقررات حاصل می‌نماید (محمدی، ۱۳۸۷). زیرا مدیران به خوبی می‌دانند در نبود یک سیستم کنترل داخلی اثربخش، تحقق رسالت اصلی سازمان، حفظ سودآوری و به حداقل رساندن رویدادهای غیرمنتظره بسیار دشوار خواهد بود، در واقع وجود سیستم کنترل داخلی موجب می‌شود که مدیران نسبت به ارقام و اطلاعات حسابداری اطمینان بیشتری داشته باشند و اعداد و اطلاعات مذکور را مبنای تصمیمات خود قرار دهند و همچنین آن‌ها را مطمئن می‌سازد که سیستم و روش‌های صحیح مالی و اداری در داخل سازمان به‌طور کامل اجرا می‌شود (کمیته نظارت بر بانکداری بال ۲۳، ۱۹۹۸). بنابراین سیستم کنترل داخلی قوی منجر به بهترین کیفیت گزارشگری مالی می‌شود. کیفیت کنترل داخلی موجب کاهش در هزینه سرمایه و مدیریت سود و همچنین منجر به افزایش شهرت و اعتبار و ایجاد ارزش برای سازمان خواهد شد (لی ۲۴، ۲۰۱۵). مدیران دارای کارایی بیشتر بهتر از سایرین شرایط داخلی و خارجی سازمان را درک می‌کنند (دمیرجان ۲۵ و همکاران، ۲۰۱۳).

با توجه به مطالعات پیشین، سیستم کنترل داخلی تحت تأثیر اثربخشی مدیریت در سازمان‌ها قرار دارد. بر طبق تئوری مدیریت، اثربخشی مدیریت نتیجه دو عامل است: نوع مدیریت و میزان نفوذ مدیریت. در حالی که نوع مدیریت به‌طور مستقل تعیین می‌شود، ولی نفوذ مدیریت توسط سه عامل (۱) روابط مدیر- کارکنان، (۲) نوع وظایف و (۳) قدرت مدیران ایجاد می‌شود. روابط مدیر- کارکنان نشان‌دهنده سطح اعتماد کارکنان به مدیریت است. بنابراین مدیر قابل اعتماد وضعیت مطلوبی را ایجاد خواهد کرد. نوع وظایف، مسئولیتی است که توسط مدیریت به کارکنان واگذار می‌شود. واضح است که وظایف سازماندهی شده شرایط مطلوبی را نسبت به وظایف غیر سازماندهی شده ایجاد می‌کند. قدرت مدیریت میزان قدرت متعلق به مدیر برای هدایت کارکنان و نیز توانایی در پرداخت پاداش و مجازات کارکنان است. بنابراین مدیران قدرتمند موقعیت مطلوب‌تری در سازمان دارند که منجر به تقویت و اثربخشی سیستم کنترل داخلی در سازمان می‌شود (دونالدسون ۲۶، ۲۰۰۶).

اوتنوا ۲۷ و همکاران (۲۰۰۷) در پژوهشی به بررسی ضعف کنترل داخلی و هزینه سرمایه در شرکت‌هایی که برای نخستین بار گزارش بخش ۴۰۴ قانون ساربینز- آکسلی را به کمیته بورس اوراق بهادار ارائه می‌دادند، پرداختند. نتایج بیانگر این بود که وجود ضعف در کنترل‌های داخلی باعث کاهش کیفیت گزارشگری مالی در شرکت می‌شود. آشباغ ۲۸ و همکاران (۲۰۰۸) در مطالعه‌ای به بررسی اصلاح ضعف‌های کنترل داخلی و تأثیر آن بر کیفیت اقلام تعهدی در ایالات متحده آمریکا پرداختند. نتایج حاکی از این بود که وجود و الزام کنترل‌های داخلی طبق قانون کوزو و ساربینز - آکسلی باعث افزایش کیفیت گزارشگری مالی می‌شود. هاچ‌برگ ۲۹ و همکاران (۲۰۰۹) در ارزیابی

قانون ساربنز- آکسلی در شرکت‌های بخش عمومی آمریکا به این نتیجه رسیدند که وجود کنترل داخلی منجر به گزارشگری مالی قابل‌فهم، دقیق و صحیح می‌شود. این امر برای سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان حیاتی است و اعتماد آن‌ها را نسبت به گزارش‌های ارائه شده افزایش می‌دهد.

آلتور و بتی^{۳۰} (۲۰۱۰) به بررسی چگونگی تأثیر کنترل‌های داخلی بر گزارشگری مالی در شرکت‌های بیمه پرداختند. نتایج خود را این‌گونه گزارش کردند که بحران‌های مالی اخیر نیاز جامعه اقتصادی را به وجود یک قانون کنترل داخلی در بخش عمومی که از پشتوانه قانونی قوی برخوردار باشد آشکار می‌کند. پتروویست^{۳۱} و همکاران (۲۰۱۱) به مطالعه علل گزارشگری مالی متقلبانه و ضعف کنترل‌های داخلی در بخش غیرانتفاعی (موسسه‌های خیریه عمومی) در دوره زمانی ۱۹۹۹ تا ۲۰۰۷ پرداخت. نتایج نشان‌دهنده این بود که اگر کنترل‌های داخلی در بخش عمومی ضعیف نباشند و به‌طور قوی تعبیه شده باشند منجر به ارائه گزارش‌های مالی اتکاپذیر خواهد شد. لین و همکاران (۲۰۱۱) در پژوهشی به بررسی عملکرد حسابرسی داخلی شرکت در افشای ضعف‌های مادی بخش ۴۰۴ قانون ساربنز- آکسلی، با استفاده از داده‌های ۲۱۴ شرکت در ایالات متحده آمریکا پرداختند. نتایج خود را این‌گونه بیان کردند که کارکنان صادق و شایسته در اعمال کنترل داخلی قوی بر گزارش‌دهی مالی به مدیریت کمک کرده و باعث کاهش مشکلات در اعمال کنترل‌های داخلی در شرکت می‌شوند.

اوسیفیوه^{۳۲} (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی نظام کنترل داخلی در بیمارستان‌های کوچک و متوسط آفریقای جنوبی پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که از نظر مدیران و مالکان بیمارستان‌ها اثربخشی کنترل‌های داخلی برای موفقیت تجاری یک امر ضروری است. سیلای^{۳۳} (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی اثر کنترل‌های داخلی بر جمع‌آوری درآمد در سطح پنج بیمارستان شهر ناکارو در کشور کنیا پرداخت. نتایج پژوهش وی شواهدی مبنی بر اثرگذاری محیط کنترلی بر درآمد را نشان نداد.

کوو^{۳۴} (۲۰۱۷) به بررسی اثر اجرای کنترل‌های داخلی و عملکرد مدیریت بر پاسخ‌گویی دولت‌های محلی در اندونزی پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که اجرای کنترل‌های داخلی بر پاسخ‌گویی مالی تأثیر دارد. همچنین، عملکرد مدیر بر پاسخ‌گویی مالی در دولت‌های محلی اندونزی تأثیر دارد. فرانسیس و ایمیت^{۳۵} (۲۰۱۸) تأثیر سیستم کنترل داخلی بر مدیریت مؤثر بودجه دانشگاه‌ها در ایالت بیلینسا نیجریه را مورد بررسی قرار دادند و این‌گونه بیان کردند که معرفی روش‌های حسابرسی داخلی بر مدیریت منابع مالی در دانشگاه‌ها، ارائه امکانات زیربنایی کافی و مدیریت مناسب بودجه جهت دستیابی به اهداف دانشگاه از جمله مهم‌ترین راه‌حل‌ها برای مدیریت مؤثر بودجه است.

چن و همکاران^{۳۶} (۲۰۲۰) ابعاد کنترل‌های داخلی، مدیریت ریسک و نگهداشت وجه نقد را بررسی کردند. آنان دریافتند که شرکت‌هایی با کیفیت کنترل داخلی بالاتر، دارای پول نقد غیرعادی کمتر هستند و این اثر تحت تأثیر کیفیت حاکمیت شرکتی نیست. افزون بر این، شرکت‌های دارای کیفیت کنترل داخلی بالاتر، سود سهام را افزایش می‌دهند و احتمال سرمایه‌گذاری‌های آنان افزایش می‌یابد. همچنین، چن و همکاران^{۳۷} (۲۰۲۱) نقش کنترل‌های داخلی در کارایی

سرمایه‌گذاری را مورد واکاوی قرار دادند. نتایج پژوهش آنان حاکی از آن بود که کنترل‌های داخلی رابطه‌ی بین توانایی مدیریتی و سرمایه‌گذاری بیش از حد را مهار می‌کند اما رابطه‌ی بین توانایی مدیریتی و سرمایه‌گذاری کم را ارتقا می‌دهد.

باباجانی (۱۳۸۱) در مطالعه‌ای به بررسی مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی پرداخت. ایشان مفهوم مسئولیت پاسخگویی و اهمیت آن و ویژگی‌های اختصاصی ساختار و کنترل داخلی در بخش عمومی، اهداف کنترل‌های داخلی دولت را تشریح کرده و ارتباط مسئولیت پاسخگویی با ویژگی‌های اختصاصی کنترل‌های داخلی و ویژگی‌های محیط فعالیت‌های غیرانتفاعی مؤسسات مورد نظر را بیان نمود.

ودیدی و کوچکی (۱۳۸۷) در مطالعه‌ای به بررسی ارزیابی اثربخشی نظام کنترل‌های داخلی از دیدگاه حسابرسان مستقل و تأثیر آن بر عملیات حسابرسی سازمان حسابرسی ایران پرداخت. نتایج تحقیق وی نشان داد که کنترل‌های داخلی در شرکت‌های مورد مطالعه اثربخش نبوده و بیش از ۸ دسته از عوامل بر روی کنترل‌های داخلی این شرکت‌ها، اثر منفی برجای می‌گذارند. زارعی و عبدی (۱۳۸۹) در پژوهشی به بررسی کنترل داخلی و مشکلات آن در بخش عمومی پرداختند. نتایج نشان‌دهنده این بود که آموزش‌های کارآمد و کاربردی برای کارکنان مالی، مقررات مربوط به کنترل‌های داخلی و نیروی انسانی متخصص و کارآمد سه شرط لازم برای اجرای کنترل داخلی مطلوب می‌باشد. عباس‌زاده و همکاران (۱۳۹۰) به بررسی ضرورت وجود کنترل داخلی در بخش عمومی پرداختند. نتایج بیانگر این بود که اگر سیستم کنترل داخلی به‌درستی طراحی و اجرا شود، باعث دقت عمل و کارایی سیستم‌های اطلاعاتی می‌شود و کیفیت گزارشگری بخش عمومی را بهبود می‌بخشد. فروغی‌راد و تنانی (۱۳۹۲) در پژوهشی نقش کنترل داخلی بر بهبود حسابرسی یگان‌های تابعه نیروی زمینی ارتش جمهوری اسلامی ایران را مورد بررسی قرار دادند. نتایج بیانگر وجود رابطه مستقیم بین کنترل داخلی و بهبود حسابرسی بود.

حضور و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی عوامل مؤثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل مالی در دستگاه‌های اجرایی پرداختند. نتایج حاکی از آن بود که عوامل انسانی، سیستم حسابداری دولتی و نارسایی قانونی در ایجاد ضعف در سیستم کنترل مالی دستگاه‌های اجرایی مؤثر هستند. حاجیها و محمد حسین‌نژاد (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی عوامل تأثیرگذار بر نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی پرداختند. نتایج بیانگر این بود که ضعف‌های بااهمیت موجود در گزارش حسابرسان از بعضی معیارهای مالی تأثیر می‌پذیرد. ملکیان و همکاران (۱۳۹۴) در مطالعه‌ای به بررسی شناسایی علائم هشداردهنده وجود مشکلات کنترل داخلی در مؤسسات غیرانتفاعی پرداختند. نتایج نشان‌دهنده این بود که پیچیدگی سازمانی، وجود کسری، حفظ تداوم فعالیت، سطح ریسک و کوچک بودن موسسه حسابرسی از علائم بااهمیت وجود نقاط ضعف در سیستم کنترل داخلی مؤسسات غیرانتفاعی قلمداد می‌شود. رضایی و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهشی به ارزیابی نظام کنترل‌های داخلی مؤسسات غیرانتفاعی بر اساس چارچوب کوزو در بیمارستان‌های دولتی شیراز پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن بود که در نظام کنترل‌های داخلی بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های

دولتی شیراز اجرای کنترل‌های داخلی شامل محیط کنترلی، ارزیابی خطر، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و ارزیابی و نظارت به‌طور اثربخش عمل نمی‌کند.

احمدی و رهایی (۱۳۹۵) در مطالعه‌ای به بررسی نقش اجرای نظام نوین مالی در بهبود کنترل‌های داخلی دانشگاه علوم پزشکی اصفهان پرداختند. نتایج نشان‌دهنده این بود که در دانشگاه علوم پزشکی اصفهان سیاست‌هایی از جمله تشکیل واحد حسابرسی داخلی در جهت حمایت از کنترل‌های داخلی اثربخش طراحی و بکار گرفته شود. علیزاده فروتقه و همکاران (۱۳۹۵) به مطالعه تأثیر اجرای دستورالعمل کنترل‌های داخلی بر سطح اعتماد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی پرداختند. نتایج بیانگر این بود که تمامی عوامل و ابعاد مورد بررسی و در نهایت کل دستورالعمل کنترل‌های داخلی از دیدگاه استفاده‌کنندگان دارای تأثیر افزایشی (مثبت) بر اعتماد بوده و همچنین تمامی موارد مذکور حائز اهمیت می‌باشند. بکلو و محمدی (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی تأثیر کنترل‌های داخلی بر تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی در استان آذربایجان غربی پرداختند. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد که هزینه استقرار کنترل داخلی و کلیه اجزای کنترل داخلی به جزء اطلاعات و ارتباطات بر تخلفات مالی تأثیر دارد. برخوردار و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و ارزیابی نقش این واحد در مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی بانک کشاورزی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که عوامل استقلال حسابرسی داخلی، صلاحیت حسابرسان داخلی، حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی، اندازه حسابرسی داخلی و ارتباط حسابرسان داخلی و مستقل بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر مثبت معناداری دارند. همچنین اثربخش بودن حسابرسی داخلی باعث بهبود کنترل‌های داخلی بانک می‌شوند اما بر بهبود مدیریت ریسک بانک تأثیر معناداری ندارد. با توجه به پیشینه نظری و تجربی مطرح شده، فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر بیان می‌شود: فرضیه اول: درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی کارکنان در بخش عمومی بر محیط کنترلی اثرگذار است.

فرضیه دوم: صلاحیت حرفه‌ای کارکنان در بخش عمومی بر محیط کنترلی اثرگذار است.

فرضیه سوم: مدیریت در بخش عمومی بر محیط کنترلی اثرگذار است.

فرضیه چهارم: ساختار سازمان در بخش عمومی بر محیط کنترلی اثرگذار است.

فرضیه پنجم: تفویض اختیار و مسئولیت در بخش عمومی بر محیط کنترلی اثرگذار است.

فرضیه ششم: سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی در بخش عمومی بر محیط کنترلی اثرگذار است.

فرضیه هفتم: نظارت بر کارکنان در بخش عمومی بر محیط کنترلی اثرگذار است.

۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی و از حیث گردآوری داده‌ها توصیفی تحلیلی است. همچنین روش گردآوری اطلاعات اولیه در این پژوهش ترکیبی از روش‌های تحقیق کتابخانه‌ای و میدانی است. در روش کتابخانه‌ای از طریق مطالعه، ادبیات موضوع و پیشینه پژوهش چارچوبی

مناسب برای موضوع فراهم و در روش میدانی از طریق ابزار پرسشنامه اطلاعات مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌ها گردآوری شده است. در پرسشنامه ذکر شده از طیف لیکرت و گزینه‌های کاملاً مخالف، مخالف، نه موافق و نه مخالف، موافق و کاملاً موافق برای پاسخگویی استفاده شده است. قلمرو زمانی پژوهش سال ۱۴۰۰ و قلمرو مکانی دستگاه‌های اجرایی استان کرمان است. ۴۱ سؤال پرسشنامه به‌گونه‌ای تنظیم شده که برای فرضیه اول ۹ سؤال، فرضیه دوم ۶ سؤال، فرضیه سوم ۷ سؤال، فرضیه چهارم ۶ سؤال، فرضیه پنجم ۴ سؤال، فرضیه ششم ۶ سؤال و فرضیه هفتم ۳ سؤال در نظر گرفته شده است.

ابزار گردآوری و روش تجزیه و تحلیل اطلاعات

در این پژوهش داده‌ها با استفاده از پرسشنامه جمع‌آوری شده است که جهت تعیین روایی، سؤالات پرسشنامه بر اساس چارچوب پژوهش بررسی و سپس به تأیید چند نفر از صاحب‌نظران دانشگاهی در این زمینه رسیده است. جهت سنجش پایایی پرسشنامه از آلفای کرونباخ استفاده شده که مقدار آن برای هر گروه از سؤالات در نگاره (۲) نشان داده شده است. مقادیر موجود در نگاره (۲) بیانگر قابلیت اعتماد پرسشنامه می‌باشد. تجزیه و تحلیل داده‌ها توسط نرم‌افزار SPSS نسخه ۱۶ صورت گرفته است. برای بررسی فرضیه‌های پژوهش با توجه به نرمال بودن داده‌ها از آزمون‌های پارامتریک در سطح اطمینان ۹۹ درصد استفاده شده است.

نگاره (۲) - سنجش پایایی هر گروه از سؤالات

گروه سؤالات	تعداد سؤالات	آلفای کرونباخ
درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی	۹	۰/۸۲۱
صلاحیت حرفه‌ای	۶	۰/۷۰۹
مدیریت	۷	۰/۷۱۸
ساختار سازمان	۶	۰/۷۳۸
تفویض اختیار و مسئولیت	۴	۰/۶۹۱
سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی	۶	۰/۷۵۹
نظارت	۳	۰/۷۲۰
مجموع سؤالات	۴۱	۰/۹۲۲

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه مورد نظر مدیران دستگاه‌های اجرایی استان کرمان (مدیران عالی و میانی) را شامل می‌شود. با توجه به اینکه تعداد اعضای جامعه مشخص نیست برای محاسبه حجم نمونه در جامعه نامشخص مطابق با پژوهش شمس‌الدینی و همکاران (۱۳۹۷) و نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۶) از رابطه

(۱) استفاده شد.

$$n = \frac{(Z_{\alpha} \times \delta)^2}{\epsilon} = \frac{(1.96 \times 0.667)^2}{0.01} = 170$$

رابطه (۱)

$$\delta = \frac{\max(\Delta) - \min(\Delta)}{6} = 0.667$$

رابطه (۲)

در روابط فوق δ ، انحراف معیار برای داده‌های طیف لیکرت ۵ درجه‌ای، در رابطه (۲) برابر با ۰/۶۶۷ است (مؤمنی و فعال قیومی، ۱۳۸۹). سطح خطا یا سطح معناداری برابر ۰/۰۱ در نظر گرفته شده است. با توجه به رابطه (۱) حجم نمونه ۱۷۰ تعیین شد. از تعداد ۳۰۰ پرسشنامه توزیع شده در سطح دستگاه‌های اجرایی استان کرمان تعداد ۱۸۰ نفر نسبت به تکمیل و تحویل پرسشنامه اقدام نموده‌اند.

۴- یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

یافته‌های توصیفی حاصل از این پژوهش شامل میانگین در سطح معیار و سؤال، میانه، میانگین خطای استاندارد، بیشینه و کمینه است که در نگاره (۳) ذیل ارائه شده است.

نگاره (۳)- نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین در سطح معیار	میانگین در سطح سؤال	میانه	انحراف معیار	SEM	بیشینه	کمینه
درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی	۳۲/۲۷۷	۳/۵۸۶	۳۳	۶/۷۴۱	۰/۵۰۲	۴۵	۱۶
صلاحیت حرفه‌ای	۲۱/۹۲۷	۳/۶۵۴	۲۳	۴/۶۱۷	۰/۳۴۴	۳۰	۹
مدیریت	۲۲/۹۷۸	۳/۲۸۲	۲۳	۵/۰۳۰	۰/۳۷۴	۳۵	۷
ساختار سازمان	۱۹/۶۲۲	۳/۲۷۰	۱۹	۴/۷۷۸	۰/۳۵۶	۳۰	۶
تفویض اختیار و مسئولیت	۱۲/۶۶۷	۳/۱۶۷	۱۳	۳/۴۵۶	۰/۲۵۷	۲۰	۴
سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی	۲۳/۳۱۷	۲/۹۱۴	۲۳	۶/۷۶۶	۰/۵۰۴	۴۰	۸
نظارت	۱۰/۲۳۳	۳/۴۱۱	۱۱	۲/۸۸۷	۰/۲۱۵	۱۵	۳

منبع: یافته‌های پژوهشگر

یافته‌های حاصل از نگاره (۳) نشان می‌دهد که صلاحیت حرفه‌ای در محیط کنترلی دارای بالاترین میانگین در سطح سؤال (۳/۶۵۴) و سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی در محیط کنترلی دارای کمترین میانگین در سطح سؤال (۲/۹۱۴) هستند. همچنین درستکاری و رعایت

ارزش‌های اخلاقی در محیط کنترلی دارای بالاترین انحراف معیار (۶/۷۴۱) و نظارت در محیط کنترلی دارای کمترین انحراف معیار (۲/۸۸۷) هستند.

آمار استنباطی

آزمون نرمال بودن داده‌ها

برای اطمینان از نرمال بودن داده‌ها، ضمن توجه به آمار توصیفی از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف (k-s) استفاده شد.

نگاره (۴)- نتایج نرمال بودن داده‌ها

مؤلفه‌ها	یافته‌ها
انحراف استاندارد	۲/۵۰
کولموگروف-اسمیرنوف (k-s)	۰/۷۱
سطح معناداری	۰/۶۸

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که در نگاره (۴) مشاهده می‌شود سطح معناداری آزمون کولموگروف-اسمیرنوف (k-s) در سطح اطمینان ۹۹ درصد بیشتر از ۰/۰۱ است که نشان‌دهنده نرمال بودن داده‌های پژوهش است.

آزمون همبستگی

برای بررسی وجود همبستگی بین متغیرهای پژوهش از آزمون پیرسون استفاده شده است که نتایج آن در نگاره (۵) نشان داده شده است.

نگاره (۵)- نتایج همبستگی متغیرهای پژوهش

ردیف	متغیر	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷
۱	درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی							
۲	صلاحیت حرفه‌ای	۰/۷۲**						
۳	مدیریت	۰/۴۳**	۰/۴۶**	۱	۰/۳۷			
۴	ساختار سازمان	۰/۴۸**	۰/۵۱**	۰/۶۲**	۱			
۵	تفویض اختیار و مسئولیت	۰/۲۰**	۰/۳۰**	۰/۵۶**	۰/۶۴**	۱		
۶	سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی	۰/۱۷*	۰/۲۶**	۰/۴۴**	۰/۶۱**	۰/۶۵**	۱	
۷	نظارت	۰/۵۵**	۰/۴۷**	۰/۲۸**	۰/۴۹**	۰/۳۵**	۰/۳۷**	۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر * معناداری در سطح ۰/۰۵ ** معناداری در سطح ۰/۰۱

همان طور که در نگاره (۵) مشاهده می شود متغیرهای پژوهش از همبستگی مطلوبی برخوردار می باشد. همچنین بین متغیرهای مستقل و وابسته همبستگی مثبت وجود داشته که حاکی از رابطه معناداری بین آنها است.

نتایج آزمون فرضیه ها

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول که «درستکاری و رعایت ارزش های اخلاقی کارکنان در بخش عمومی بر محیط کنترلی اثرگذار است» در نگاره (۶) نشان داده شده است.

نگاره (۶) - نتایج تأثیر درستکاری و ارزش های اخلاقی بر محیط کنترلی

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
درستکاری و رعایت ارزش های اخلاقی	۰/۷۱۹	۰/۱۹۴	۱۳/۸۰۱	۰/۰۰۰
ضریب تعیین	۰/۵۱۷	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۵۱۴
آماره F	۱۹۰/۴۷۸	F سطح معناداری		۰/۰۰۱

منبع: یافته های پژوهشگر

همان طور که در نگاره (۶) مشاهده می شود، با توجه به آماره F به دست آمده و سطح معناداری آن (۰/۰۰۱) می توان گفت که در سطح اطمینان ۹۹ درصد فرضیه پژوهش معنادار است و همچنین سطح معناداری در فرضیه اول کمتر از ۰/۰۱ می باشد، بنابراین درستکاری و رعایت ارزش های اخلاقی در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی عامل مؤثر بر محیط کنترلی است.

نگاره (۷) - مقایسه رتبه بندی تأثیر درستکاری و رعایت ارزش های اخلاقی بر محیط کنترلی

ردیف	عوامل مؤثر	میانگین رتبه
۱	ارتقاء و تنزل کارکنان بر اساس عملکرد آنان.	۶/۰۵
۲	در نظر گرفتن پاداش جهت درستکاری و رعایت ارزش های اخلاقی.	۵/۶۱
۳	اطلاع رسانی مناسب از پیامدهای نقض قوانین و مقررات رفتاری و اخلاقی.	۵/۲۸
۴	اخذ تعهد مبنی بر رعایت قوانین و مقررات رفتاری و اخلاقی در محیط کار.	۴/۹۳
۵	اطلاع رسانی به مدیریت در موارد ضعف کنترل های داخلی در کوتاه ترین زمان ممکن.	۴/۸۳
۶	ایجاد و تقویت زمینه درستکاری و رعایت ارزش های اخلاقی توسط رئیس سازمان	۴/۸۰
۷	اعمال اقدامات سخت گیرانه علیه نقض قوانین و مقررات رفتاری و اخلاقی توسط مدیریت سازمان.	۴/۶۰
۸	تحت فشار قرار ندادن کارکنان توسط مدیریت.	۴/۵۱
۹	تدوین قوانین و مقررات رفتاری و اخلاقی در بخش عمومی توسط دولت.	۴/۳۸
Chi= ۷۳/۱۴۶		
df=۸		
Sig=۰/۰۰۰		

مآخذ: یافته های پژوهشگر

با توجه به نگاره (۷) آماره آزمون فریدمن در سطح ۰/۰۱ معنادار است، رتبه‌بندی عوامل تأثیرگذار درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی در اثرگذاری بر محیط کنترلی در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی یکسان نبوده است. به عبارت دیگر ارتقاء و تنزل کارکنان بر اساس عملکرد آنان (۶/۰۵) بیشترین تأثیر و تدوین قوانین و مقررات رفتاری و اخلاقی در بخش عمومی توسط دولت (۴/۳۸) کمترین تأثیر را داشته است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم که «صلاحیت حرفه‌ای کارکنان در بخش عمومی بر محیط کنترلی اثرگذار است» در نگاره (۸) نشان داده شده است.

نگاره (۸) - نتایج تأثیر صلاحیت حرفه‌ای بر محیط کنترلی

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
صلاحیت حرفه‌ای	۰/۷۳۵	۰/۲۶۷	۱۴/۴۶۴	۰/۰۰۰
ضریب تعیین	۰/۵۴۰	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۵۳۸
F آماره	۲۰۸/۲۰۹	F سطح معناداری		۰/۰۰۱

مآخذ: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که در نگاره (۸) نشان داده می‌شود، با توجه به آماره F به دست آمده و سطح معناداری آن (۰/۰۰۱) می‌توان گفت که در سطح اطمینان ۹۹ درصد فرضیه پژوهش معنادار است، و همچنین سطح معناداری در فرضیه دوم کمتر از ۰/۰۱ می‌باشد، بنابراین صلاحیت حرفه‌ای کارکنان در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی عامل مؤثر بر محیط کنترلی است.

نگاره (۹) - مقایسه رتبه‌بندی تأثیر صلاحیت حرفه‌ای بر محیط کنترلی

ردیف	عوامل مؤثر	میانگین رتبه
۱	آموزش‌های دوره‌ای جهت بهبود و حفظ مهارت، تخصص و توانایی کارکنان.	۹۴/۳
۲	مشخص نمودن دانش، مهارت و تخصص مورد نیاز برای هر جایگاه شغلی.	۸۶/۳
۳	تعیین جایگاه شغلی کارکنان بر اساس توانایی آنان.	۸۳/۳
۴	کسب اطمینان از دانش، مهارت و تخصص کارکنان هنگام استخدام.	۶۰/۳
۵	ارزیابی عملکرد کارکنان بر اساس عوامل عینی.	۰۷/۳
۶	مدیران دولتی از دانش، مهارت و تخصص لازم برخوردار باشند.	۷۰/۲
Sig=۰/۰۰۰	df=۵	Chi= ۸۶/۳۹۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نگاره (۹) آماره آزمون فریدمن در سطح ۰/۰۱ معنادار است، رتبه‌بندی عوامل تأثیرگذار صلاحیت حرفه‌ای در اثرگذاری بر محیط کنترلی در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی یکسان

نبوده است. به عبارت دیگر آموزش‌های دوره‌ای جهت بهبود و حفظ مهارت، تخصص و توانایی کارکنان (۳/۹۴) بیشترین تأثیر و برخوردار بودن مدیران دولتی از دانش، مهارت و تخصص لازم (۲/۷۰) کمترین تأثیر را داشته است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم که «مدیریت در بخش عمومی بر محیط کنترلی اثرگذار است» در نگاره (۱۰) نشان داده شده است.

نگاره (۱۰) - نتایج تأثیر مدیریت بر محیط کنترلی

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
مدیریت	۰/۷۴۹	۰/۲۴۸	۱۵/۷۷۰	۰/۰۰۰
ضریب تعیین	۰/۵۶۱	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۵۵۸
آماره F	۲۲۷/۳۱۶	سطح معناداری F		۰/۰۰۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که در نگاره (۱۰) مشاهده می‌شود، با توجه به آماره F به دست آمده و سطح معناداری آن (۰/۰۰۱) می‌توان گفت که در سطح اطمینان ۹۹ درصد فرضیه پژوهش معنادار است و همچنین سطح معناداری در فرضیه سوم کمتر از ۰/۰۱ می‌باشد، بنابراین مدیریت در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی عامل مؤثر بر محیط کنترلی است.

نگاره (۱۱) - مقایسه رتبه‌بندی تأثیر مدیریت بر محیط کنترلی

ردیف	عوامل مؤثر	میانگین رتبه	
۱	وجود حسابداری و بودجه‌بندی در سازمان در جهت کنترل فعالیت و ارزیابی عملکرد.	۵۸/۴	
۲	اعمال اقدامات لازم جهت محافظت از دارایی‌های سازمان و حفاظت از اطلاعات توسط مدیریت.	۳۰/۴	
۳	در نظر گرفتن خطرات احتمالی توسط مدیریت هنگام تصمیم‌گیری.	۹۱/۳	
۴	تکیه بر سیستم اطلاعاتی سازمان برای بدست آوردن اطلاعات عملیاتی سازمان.	۸۹/۳	
۵	تأکید بر نتایج بلند مدت در کنار نتایج کوتاه مدت.	۸۷/۳	
۶	توجه لازم توسط مدیریت به منابع انسانی سازمان.	۷۷/۳	
۷	ارتباط نزدیک مدیران سطوح بالا با مدیران سطوح پایین.	۶۸/۳	
	Chi=۳۱/۳۰۱	df=۶	Sig=۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نگاره (۱۱) آماره آزمون فریدمن در سطح ۰/۰۱ معنادار است، رتبه‌بندی عوامل

تأثیرگذار مدیریت در اثرگذاری بر محیط کنترلی در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی یکسان نبوده است. به عبارت دیگر وجود حسابداری و بودجه‌بندی در سازمان در جهت کنترل فعالیت و ارزیابی عملکرد (۴/۵۸) بیشترین تأثیر و ارتباط نزدیک مدیران سطوح بالا با مدیران سطوح پایین (۳/۶۸) کمترین تأثیر را داشته است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم که «ساختار سازمان در بخش عمومی بر محیط کنترلی اثرگذار است» در نگاره (۱۲) نشان داده شده است.

نگاره (۱۲) - نتایج تأثیر ساختار سازمان بر محیط کنترلی

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
ساختار سازمان	۰/۸۴۸	۰/۲۰۹	۱۵/۷۷۰	۰/۰۰۰
ضریب تعیین	۰/۷۱۹	ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۷۱۷	
آماره F	۴۵۴/۴۰۹	سطح معناداری F	۰/۰۰۱	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که در نگاره (۱۲) مشاهده می‌شود، با توجه به آماره F به دست آمده و سطح معناداری آن (۰/۰۰۱) می‌توان گفت که در سطح اطمینان ۹۹ درصد فرضیه پژوهش معنادار است، و همچنین سطح معناداری در فرضیه چهارم کمتر از ۰/۰۱ می‌باشد، بنابراین ساختار سازمان در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی عامل مؤثر بر محیط کنترلی است.

نگاره (۱۳) - مقایسه رتبه‌بندی تأثیر ساختار سازمان بر محیط کنترلی

ردیف	عوامل مؤثر	میانگین رتبه
۱	مشخص بودن وظایف تمامی کارکنان در سازمان.	۸۱/۳
۲	مطابقت قوانین و مقررات با ساختار سازمان.	۶۰/۳
۳	نعامل مناسب مدیریت سازمان‌های دولتی مختلف.	۶۰/۳
۴	همسو کردن ارزیابی و تغییرات مربوط به ساختار سازمانی و تغییرات استراتژیک محیطی.	۴۲/۳
۵	وجود زمان کافی جهت انجام وظایف مدیریت.	۳۶/۳
۶	درک کامل مدیریت از کنترل داخلی در سازمان.	۲۲/۳
Sig=۰/۰۰۰	df=۵	Chi=۱۴/۶۷۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نگاره (۱۳) آماره آزمون فریدمن در سطح ۰/۰۱ معنادار است، رتبه‌بندی عوامل تأثیرگذار ایجاد ساختار سازمانی مناسب در اثرگذاری بر محیط کنترلی در سیستم کنترل داخلی

بخش عمومی یکسان نبوده است. به عبارت دیگر مشخص بودن وظایف تمامی کارکنان در سازمان (۳/۸۱) بیشترین تأثیر و درک کامل مدیریت از کنترل داخلی در سازمان (۳/۲۲) کمترین تأثیر را داشته است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه پنجم که « تفویض اختیار و مسئولیت در بخش عمومی بر محیط کنترلی اثرگذار است» در نگاره (۱۴) نشان داده شده است.

نگاره (۱۴) - نتایج تأثیر تفویض اختیار و مسئولیت بر محیط کنترلی

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
تفویض اختیار و مسئولیت	۰/۶۹۸	۰/۳۹۰	۱۲/۹۸۹	۰/۰۰۰
ضریب تعیین	۰/۴۸۷	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۴۸۴
آماره F	۱۶۸/۷۰۸	سطح معناداری F		۰/۰۰۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که در نگاره (۱۴) مشاهده می‌شود، با توجه به آماره F به دست آمده و سطح معناداری آن (۰/۰۰۱) می‌توان گفت که در سطح اطمینان ۹۹ درصد فرضیه پژوهش معنادار است، و همچنین سطح معناداری در فرضیه پنجم کمتر از ۰/۰۱ می‌باشد، بنابراین تفویض اختیار و مسئولیت کارکنان در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی عامل مؤثر بر محیط کنترلی است.

نگاره (۱۵) - مقایسه رتبه‌بندی تأثیر تفویض اختیار و مسئولیت بر محیط کنترلی

ردیف	عوامل مؤثر	میانگین رتبه
۱	همخوانی قدرت و مسئولیت اعطا شده و کنترل داخلی سازمان.	۲/۷۰
۲	درک مناسب کارمندان از قدرت و سطح اختیارات اعطا شده.	۲/۶۰
۳	بهره‌گیری از معیارهای مؤثر برای نظارت بر سطح اختیارات و مسئولیت‌های کارکنان.	۲/۴۸
۴	همخوانی مسئولیت و اختیارات با سطح توانایی‌های کارکنان.	۲/۲۲
Sig=۰/۰۰۰	df=۳	Chi=۱۹/۵۸۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نگاره (۱۵) آماره آزمون فریدمن در سطح ۰/۰۱ معنادار است، رتبه‌بندی عوامل تأثیرگذار تفویض اختیار و مسئولیت بر محیط کنترلی در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی یکسان نبوده است. به عبارت دیگر همخوانی قدرت و مسئولیت اعطا شده و کنترل داخلی سازمان (۲/۷۰) بیشترین تأثیر و همخوانی مسئولیت و اختیارات با سطح توانایی‌های کارکنان (۲/۲۲) کمترین تأثیر را داشته است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه ششم که «سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی در بخش عمومی بر محیط کنترلی اثرگذار است» در نگاره (۱۶) نشان داده شده است.

نگاره (۱۶) - نتایج تأثیر سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی بر محیط کنترلی

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی	۰/۷۱۵	۰/۲۵۹	۱۳/۶۳۶	۰/۰۰۰
ضریب تعیین	۰/۵۱۱	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۵۰۸
آماره F	۱۸۵/۹۴۸	سطح معناداری F		۰/۰۰۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که در نگاره (۱۶) مشاهده می‌شود، با توجه به آماره F به دست آمده و سطح معناداری آن (۰/۰۰۱) می‌توان گفت که در سطح اطمینان ۹۹ درصد فرضیه پژوهش معنادار است، و همچنین سطح معناداری در فرضیه ششم کمتر از ۰/۰۱ می‌باشد، بنابراین سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی عامل مؤثر بر محیط کنترلی است.

نگاره (۱۷) - مقایسه رتبه‌بندی تأثیر سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی بر محیط کنترلی

ردیف	عوامل مؤثر	میانگین رتبه
۱	وجود یک برنامه جامع برای کارکنان جدید و یک برنامه آموزشی ثابت برای همه کارکنان.	۸۴/۳
۲	فراهم آوری، راهنمایی، ارزیابی و آموزش مناسب در محیط کار به‌منظور اطمینان از صحت انجام کار و کاهش خطا.	۷۹/۳
۳	استفاده از ارزش‌های اخلاقی در معیار ارزیابی عملکرد.	۷۰/۳
۴	حصول اطمینان از درک صحیح کارکنان نسبت به وظایف و انتظارات مدیریت.	۴۹/۳
۵	مناسب بودن سیاست‌ها و روش‌های استخدام در سازمان.	۲۵/۳
۶	تناسب مزایا و عملکرد کارکنان.	۹۲/۲
Sig=۰/۰۰۰	df=۵	Chi=۴۲/۳۴۵

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نگاره (۱۷) آماره آزمون فریدمن در سطح ۰/۰۱ معنادار است، رتبه‌بندی عوامل تأثیرگذار سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی بر محیط کنترلی در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی یکسان نبوده است. به عبارت دیگر وجود یک برنامه جامع برای کارکنان جدید و یک برنامه آموزشی ثابت برای همه کارکنان (۳/۸۴) بیشترین تأثیر و تناسب مزایا و عملکرد کارکنان

کمترین تأثیر را داشته است. (۳/۸۴)

نتایج حاصل از آزمون فرضیه هفتم که «نظارت در بخش عمومی بر محیط کنترلی اثرگذار است» در نگاره (۱۸) نشان داده شده است.

نگاره (۱۸) - نتایج تأثیر نظارت بر محیط کنترلی

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
نظارت	۰/۶۴۶	۰/۴۹۷	۱۱/۲۹۶	۰/۰۰۱
ضریب تعیین	۰/۴۱۷	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۴۱۴
آماره F	۱۲۷/۵۱۴	سطح معناداری F		۰/۰۰۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که در نگاره (۱۸) مشاهده می‌شود، با توجه به آماره F به دست آمده و سطح معناداری آن (۰/۰۰۱) می‌توان گفت که در سطح اطمینان ۹۹ درصد فرضیه پژوهش معنادار است و همچنین سطح معناداری در فرضیه هفتم کمتر از ۰/۰۱ می‌باشد، بنابراین وجود نظارت در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی عامل مؤثر بر محیط کنترلی است.

نگاره (۱۹) - مقایسه رتبه‌بندی تأثیر نظارت بر محیط کنترلی

ردیف	عوامل مؤثر	میانگین رتبه
۱	عملکرد مستقل بخش بازرسی در انجام وظایف نظارتی.	۲/۰۴
۲	وجود نظارت در سازمان.	۲/۰۴
۳	وجود مکانیسم‌های هشدار هنگام تخطی از کنترل داخلی.	۱/۹۲
Sig=۰/۲۲۱	df=۲	Chi=۲/۹۴۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نگاره (۱۹) آماره آزمون فریدمن در سطح ۰/۰۱ معنادار نیست، بنابراین رتبه‌بندی عوامل تأثیرگذار نظارت بر محیط کنترلی در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی یکسان بوده است. به عبارت دیگر، عملکرد مستقل بخش بازرسی در انجام وظایف نظارتی، وجود نظارت در سازمان و وجود مکانیسم‌های هشدار هنگام تخطی از کنترل داخلی تأثیر نسبتاً یکسانی بر محیط کنترلی در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی داشته است.

اولویت‌بندی مؤلفه‌ها

برای اولویت‌بندی و تعیین تقدم و تأخر هر یک از ابعاد مورد بررسی از آزمون فریدمن ۲۶ استفاده شد. نگاره (۲۰) یافته‌های آزمون فریدمن برای هر یک از مؤلفه‌های مؤثر بر محیط کنترلی در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی را نشان می‌دهد.

نگاره (۲۰) - یافته‌های آزمون فریدمن در رابطه با مؤلفه‌های مؤثر بر محیط کنترلی

متغیر	تعداد	آماره خی دو	درجه آزادی	سطح معناداری
درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی	۱۸۰	۳۳۳/۸۲	۲۹	۰/۰۰۰
صلاحیت حرفه‌ای کارکنان	۱۸۰	۴۳۳/۷۶	۲۰	۰/۰۰۰
مدیریت	۱۸۰	۳۳۳/۸۸	۲۴	۰/۰۰۰
ساختار سازمان	۱۸۰	۵۵۶/۷۰	۲۱	۰/۰۰۰
تفویض اختیار و مسئولیت	۱۸۰	۸۰۳/۱۰۱	۱۶	۰/۰۰۰
سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی	۱۸۰	۸۴۴/۵۷	۲۱	۰/۰۰۰
نظارت	۱۸۰	۱۲۳/۶۵	۱۲	۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

یافته‌های نگاره (۲۰) نشان می‌دهد که سطح معناداری هر هفت مؤلفه مؤثر بر محیط کنترلی ۰/۰۰۰ است. که نشان از رد شدن فرض صفر دارد. بنابراین مؤلفه‌های مؤثر بر محیط کنترلی مورد بررسی دارای اولویت‌های متفاوت است، که در نگاره (۲۱) اولویت هر کدام از مؤلفه‌های مؤثر بر محیط کنترلی نشان داده شده است.

نگاره (۲۱) - اولویت‌بندی مؤلفه‌های مؤثر بر محیط کنترلی

رتبه	میانگین رتبه	متغیر
۱	۶/۸۶	درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی
۲	۵/۳۵	مدیریت
۳	۴/۷۳	صلاحیت حرفه‌ای
۴	۴/۱۲	ساختار سازمان
۵	۳/۶۸	تفویض اختیار و مسئولیت
۶	۱/۹۵	سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی
۷	۱/۳۱	نظارت

منبع: یافته‌های پژوهشگر

یافته‌های نگاره (۲۱) نشان می‌دهد که در رتبه‌بندی مؤلفه‌های مؤثر بر محیط کنترلی در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی، درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی در اولویت اول قرار دارد و مدیریت در اولویت دوم، صلاحیت حرفه‌ای در اولویت سوم، و ساختار سازمان در اولویت چهارم، و تفویض اختیار و مسئولیت در اولویت پنجم، و سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی و نظارت به ترتیب در اولویت‌های ششم و هفتم قرار دارد.

بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش بررسی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر محیط کنترلی در حسابرسی بخش عمومی است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول تا هفتم پژوهش نشان می‌دهد که هفت عامل درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی، صلاحیت حرفه‌ای، مدیریت، ساختار سازمان، تفویض اختیار و مسئولیت، سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی و نظارت بر محیط کنترلی در بخش عمومی اثرگذار هستند. از بین عوامل مؤثر بر محیط کنترلی ساختار سازمان با ضریب تأثیر (۰/۸۴۸) بیشترین و نظارت با ضریب تأثیر (۰/۶۴۶) کمترین تأثیر را بر محیط کنترلی دارند و مدیریت با ضریب تأثیر (۰/۷۴۹)، صلاحیت حرفه‌ای با ضریب تأثیر (۰/۷۳۵)، درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی با ضریب تأثیر (۰/۷۱۹)، سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی با ضریب تأثیر (۰/۷۱۵) و تفویض اختیار و مسئولیت با ضریب تأثیر (۰/۶۹۸) در جایگاه بعدی قرار دارند. با توجه به نتایج بدست آمده در تقویت محیط کنترلی در سیستم‌های کنترلی داخلی بخش عمومی می‌بایست به این هفت عامل که از دیدگاه افراد مورد مطالعه از عوامل مؤثر بر محیط کنترلی می‌باشند توجه شود. به عبارتی توجه و تقویت عوامل مؤثر بر محیط کنترلی به منظور حصول اطمینان از ارائه منصفانه و قابل قبول صورت‌های مالی، رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، تحقق اهداف از پیش تعیین شده و حراست و استفاده بجا و مطلوب از اموال و دارایی‌ها، تقویت سیستم کنترل داخلی در بخش عمومی و افزایش اطمینان بخشی حسابرسی را به دنبال خواهد داشت.

هرچند طبق یافته‌ها مشخص شد که هفت عامل اثرگذار بر محیط کنترلی در محیط دستگاه‌های اجرایی مورد بررسی در این پژوهش نیز مهم تلقی می‌شوند، اما رتبه‌بندی منعکس شده در نگاره (۲۱) نگاه عمیق‌تری به این عوامل دارد. از عوامل فوق، همان‌گونه که در نگاره (۲۱) ذکر شده است عامل درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی و عامل نظارت به ترتیب بیشترین و کمترین تأثیر را بر محیط کنترلی دارند.

در توجیه اهمیت کمتر نظارت در محیط کنترلی می‌توان این احتمال را مطرح کرد که از دست رفتن بخشی از اعتماد عمومی به سیستم‌های نظارتی در پی افشای اختلاس‌های عمده در کشور باعث نگرش منفی پاسخ‌دهندگان به این مکانیسم در محیط کنترلی دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی شده است. البته در کنار این توجیه و برای منعکس نمودن وزن مکانیسمی که احتمالاً در نبود یا فساد مکانیسم‌های نظارتی بتواند بر محیط کنترلی اثرگذاری بالایی داشته باشد پاسخ‌دهندگان به نقش درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی به‌عنوان مهم‌ترین عامل اثرگذار بر محیط کنترلی اشاره کرده‌اند.

پس از نظارت کمترین تأثیرگذاری بر محیط کنترلی را عامل سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی به خود اختصاص داده است. این یافته از آن جهت درخور توجه است که در حال حاضر به‌منظور استخدام افراد جهت احراز مسئولیت‌های دولتی بیش از آن که بر تخصص افراد تکیه شود بر سایر مسائل تأکید می‌شود. البته مشاغل دولتی به‌تبع نوع مدیریت دولتی نیز بیش از آنکه حالت کارشناسی داشته باشد به سمت کارمندی (انجام کارهای یکنواخت و تکراری) گرایش دارند.

عدم توجه لازم به تخصص جهت استخدام در مشاغل دولتی احتمالاً به این منجر شود که شاغلین به‌جای توصل به تخصص به‌منظور کسب درآمد مدنظر خود به سایر راه‌های کسب درآمد از شغل خود روی آورده و باعث ضعف محیط کنترلی شوند.

سومین عاملی که کمترین تأثیر را بر محیط کنترلی دارد تفویض اختیار و مسئولیت است. در حالتی که سیستم‌های نظارتی ضعیف عمل کرده و توجه چندانی به سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی نمی‌شود بدیهی است انتظار داشته باشیم تفویض اختیار بدون نظارت به افرادی که تخصص لازم را دارا نیستند با احتمال بیشتری به ضعف محیط کنترلی منجر شود.

دومین عامل اثرگذار بر محیط کنترلی طبق یافته‌ها، مدیریت است که با یافته‌های ریزالدی (۲۰۱۵) که بر اهمیت مدیریت در بهبود محیط کنترلی تأکید دارد سازگار است. به این صورت که مدیریت با توجه به اینکه مسئولیت یک سازمان را به‌طور مستقیم بر عهده دارد قادر است با احراز ویژگی‌های مثبت مدیریتی تأثیرگذاری مناسبی بر محیط کنترلی داشته باشد. پس از درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی و مدیریت، صلاحیت حرفه‌ای کارکنان و ساختار سازمان در رده‌های بعدی اهمیت در محیط کنترلی قرار می‌گیرد.

مقایسه نتایج فرضیات پژوهش با نتایج مطالعات نظری

نتایج حاصل از پژوهش با یافته‌های راموس (۲۰۰۴) که بیان می‌دارد؛ محیط کنترلی یک فعالیت ساختاری فراگیر است که بسیاری از فرآیندهای کسب‌وکار را تحت تأثیر قرار می‌دهد و مؤثرترین عوامل بر آن مدیریت و ارزش‌های اخلاقی در سازمان، نوع عملیات سازمان و صلاحیت حرفه‌ای کارکنان می‌باشد و یافته‌های کوهن و همکاران (۲۰۰۰) که بر اهمیت حفاظت از محیط کنترلی در جهت اثربخشی سیستم کنترل داخلی سازمان تأکید می‌کند و یافته‌های مطالعه لین و همکاران (۲۰۱۱) که بیان می‌دارند؛ کارکنان صادق و شایسته در اعمال کنترل داخلی قوی بر گزارش‌دهی مالی به مدیریت کمک کرده و باعث کاهش مشکلات در اعمال کنترل‌های داخلی در شرکت می‌شوند و همچنین یافته‌های مطالعه زارعی و عبدی (۱۳۸۹) که آموزش‌های کارآمد و کاربردی برای کارکنان مالی، مقررات مربوط به کنترل‌های داخلی و نیروی انسانی متخصص و کارآمد سه شرط لازم برای اجرای کنترل داخلی مطلوب می‌داند و پژوهش حضوری و همکاران (۱۳۹۴) که عوامل انسانی، سیستم حسابداری دولتی و نارسایی قانونی را در ایجاد ضعف در سیستم کنترل داخلی مؤثر می‌داند، و همچنین نتایج پژوهش یودی (۲۰۱۰) که بیان می‌دارد محیط کنترلی در سازمان تحت تأثیر عوامل مختلفی از جمله درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی، صلاحیت حرفه‌ای، مدیریت، ساختار سازمان، تفویض اختیار و مسئولیت، سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی و نظارت می‌باشد، سازگار است. همان‌طور که از نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد محیط کنترلی در بخش عمومی از هفت عاملی که توسط هیئت بین‌المللی استانداردهای حسابداری و اطمینان‌بخشی ۲۷ (۲۰۰۹) در استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۱۵ و چارچوب یکپارچه کنترلی داخلی (COSO, ۲۰۱۳) مؤثر تشخیص داده شده است تأثیر می‌پذیرد.

همان‌طور که در بخش نتایج ذکر گردید در محیط اجرایی مورد بررسی در این پژوهش

پاسخ‌دهندگان هرچند هفت عامل معمول را بر محیط کنترلی تأثیرگذار می‌دانند اما وزن نظارت و سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی را کمتر از سایرین ارزیابی کرده‌اند. بنابراین لازم است دستگاه‌های اجرایی در صورت تمایل به داشتن محیط کنترلی مناسب به تقویت این موارد بپردازند. البته با توجه به چالاک نبودن محیط دولتی ایران انتظار اصلاحات مؤثر در این حوزه در کوتاه مدت دور از انتظار است. هرچند راهکارهایی که لازم است نه تنها به منظور رفع چنین ایراداتی که اصلاح بسیاری از امور دولتی از جمله اقتصاد دولتی بر آن تأکید شود حرکت واقعی به سمت اقتصاد خصوصی و تکیه بر رقابت آزاد به عنوان اساس اصلاح چنین اموری است.

با توجه به نتایج پژوهش، ضرورت توجه به عوامل مؤثر بر محیط کنترلی در سیستم‌های کنترل داخلی بخش عمومی حائز اهمیت است، زیرا تقویت سیستم کنترل داخلی باعث دقت عمل و افزایش کارایی دستگاه‌های اجرایی خواهد شد. از این رو پیشنهاد می‌شود برای اجرای مناسب کنترل داخلی در دستگاه‌های اجرایی (بخش عمومی) در جهت اطمینان نسبی از دستیابی به هدف‌های پیش‌بینی شده، حسن اجرای فعالیت‌ها در کلیه زمینه‌ها و جلوگیری از هرگونه اختلاس، تقلب و استفاده نادرست از منابع و دارایی‌ها، با تأکید بر عوامل مؤثر بر محیط کنترلی اقدام به طراحی و اجرای سامانه کنترل داخلی کنند.

با توجه به نتایج آزمون فریدمن و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر محیط کنترلی در سیستم کنترل داخلی به کلیه دستگاه‌های اجرایی پیشنهاد می‌شود برای تقویت کنترل داخلی به عوامل؛ درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی در بین کارکنان، مدیریت و صلاحیت حرفه‌ای کارکنان توجه داشته باشند.

با توجه به نتایج پژوهش، در جهت انجام پژوهش‌های آتی پیشنهاداتی به شرح ذیل ارائه می‌شود؛

- ۱- بررسی تمایل مدیران دستگاه‌های اجرایی نسبت به ارائه گزارش کنترل‌های داخلی
- ۲- بررسی تأثیر افزایش کنترل‌های داخلی در راستای کاهش انگیزه سوءاستفاده مالی با در نظر گرفتن شرایط اقتصادی و تأمین نیازهای مادی افراد شاغل.
- ۳- بررسی تأثیر ارائه گزارش کنترل داخلی بر کاهش سوء جریان‌ات در دستگاه‌های اجرایی.
- ۴- بررسی تأثیر صلاحیت حرفه‌ای کارکنان و درستکاری آنان بر گزارش کنترل داخلی در دستگاه‌های اجرایی.

۵- بررسی تأثیر تقویت کنترل داخلی بر تحقق مسئولیت پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی.

در این پژوهش عوامل مؤثر بر محیط کنترلی در سیستم‌های کنترل داخلی بخش عمومی مورد بررسی قرار گرفت. اگرچه اعتقاد بر این است که پژوهش به اهداف خود دست یافته است و سؤال‌های پژوهش پاسخ داده شده‌اند؛ لیکن لازم است که نتایج آن با در نظر گرفتن برخی محدودیت‌ها تفسیر شوند. محدودیت اصلی این پژوهش، محدود بودن متغیرهای مورد مطالعه به تعدادی متغیر خاص است. محدودیت دوم استفاده از پرسشنامه و تعداد پاسخ‌دهندگان در این پژوهش بوده است و همچنین محدودیت‌های ذاتی کنترل‌های داخلی از جمله خطاهای انسانی، نادیده گرفتن کنترل‌های داخلی به وسیله مدیران، تنبانی مدیران و کارکنان و فزونی منافع بر مخارج کنترل داخلی می‌تواند بر

طراحی و اجرای کنترل داخلی تأثیر داشته باشد که در این پژوهش امکان بررسی آن‌ها وجود نداشت. از این رو، امکان دارد این محدودیت‌ها بر یافته‌های پژوهش تأثیر داشته باشد.

منابع

- آقایی، محمد؛ گلجاریان، محمدعلی؛ نظری، کیانوش؛ اسدالهی، امین. (۱۳۹۴). کنترل‌های داخلی مؤثر در شرکت‌های سرمایه‌گذاری از دیدگاه حسابرسان مستقل. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۵۵-۷۲، (۱)۵.
- برخوردار، کتیون، ناظمی، امین، نمازی، نوید رضا. (۱۴۰۰). بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و ارزیابی نقش حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی بانک کشاورزی. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، (۲)۱، ۳۵-۸.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۱). بررسی مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی. ماهنامه حسابداری، ۱۴۶(۱۶)، ۲۲-۷۱.
- بکلو، محمدی؛ محمودی، عبدالله. (۱۳۹۵). تأثیر کنترل‌های داخلی بر تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی، دانش حسابرسی، ۶۵(۱۶)، ۱۴۳-۱۵۸.
- چارچوب یکپارچه کنترل داخلی، (COSO، ۲۰۱۳). www.coso.org
- حضور، محمدجواد؛ گرد، عزیز؛ گلدوست، مجید. (۱۳۹۴). بررسی عوامل مؤثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی. دانش حسابرسی، (۱۵)۹۸، ۴۱-۱۹.
- حاجی‌ها، زهره؛ محمد حسین‌نژاد، سهیلا. (۱۳۹۴). عوامل تاثیرگذار بر نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۷(۲۶)، ۱۱۹-۱۳۷.
- رضایی، غلامرضا؛ کاظم‌نژاد مصطفی؛ زراعت‌گری، امین؛ بلوری، امین. (۱۳۹۵). ارزیابی نظام کنترل‌های داخلی مؤسسات غیرانتفاعی بر اساس چارچوب کوزو: مطالعه مورد بیمارستان‌های دولتی شیراز. حسابداری سلامت، ۴(۴)، ۲۶-۴۱.
- زارعی، محسن؛ عبدی، سعید. (۱۳۸۹). کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی. دانش حسابرسی، ۱۰(۱)، ۱۰۲-۱۲۹.
- صابری، محمد. (۱۳۸۹). رهنمودهای اینتوسای برای استانداردهای کنترل داخلی در بخش عمومی (چاپ اول). تهران: انتشارات دیوان محاسبات.
- شمس‌الدینی، کاظم؛ فروغی، عارف؛ قناد، مصطفی. (۱۳۹۷). بررسی و رتبه‌بندی مؤلفه‌های مؤثر بر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در بین فعالان حرفه حسابداری، فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۱۱(۴۲)، ۱۶۷-۱۳۶.
- عباس‌زاده، محمدرضا؛ محمدی، جمال؛ محمدی، کامران. (۱۳۹۰). ضرورت وجود کنترل‌های داخلی در بخش عمومی. مجله حسابر، ۱۳(۵۶)، ۱۴۴-۱۳۷.
- علی‌احمدی، سعید؛ رهایی، سید اصغر. (۱۳۹۵). نقش اجرای نظام نوین مالی در بهبود کنترل‌های داخلی دانشگاه علوم پزشکی اصفهان. حسابداری سلامت، ۵(۲)، ۷۱-۹۰.

علیزاده فروتقه، زهرا گل؛ باقر پور، محمد علی، نوغانی، محسن. (۱۳۹۵). تأثیر اجرای دستورالعمل کنترل‌های داخلی بر سطح اعتماد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۸(۵)، ۸۱-۶۳.

فروغی‌راد، حسین؛ تنانی، محسن. (۱۳۹۲). نقش کنترل‌های داخلی بر بهبود حسابرسی یگان‌های تابعه نیروی زمینی ارتش جمهوری اسلامی ایران. فصلنامه مدیریت نظامی، ۵۳(۱۳)، ۲۰۲-۱۶۸. کرباسی‌یزدی، حسین. (۱۳۸۴). استانداردهای کنترل داخلی در دولت. دانش حسابرسی، ۱۷ و ۱۸ (۲۶)، ۱۳-۴.

مؤمنی، منصور؛ فعال‌قیومی، علی. (۱۳۸۹). تحلیل آماری با استفاده از SPSS (چاپ سوم) تهران: انتشارات کتاب نو.

ملکیان، اسفندیار؛ توکل‌نیا، اسماعیل؛ خواجه‌وند، منصور. (۱۳۹۴). شناسایی علائم هشداردهنده وجود مشکلات کنترل داخلی در مؤسسات غیرانتفاعی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۲۶(۷)، ۸۷-۶۷.

محمدی، جمال. (۱۳۸۷). اصول حسابرسی، تهران، انتشارات رسپینا. ودیعی، محمد حسین؛ کوچکی، مجید. (۱۳۸۷). ارزیابی اثربخشی نظام کنترل‌های داخلی از دیدگاه حسابرسان مستقل و تأثیر آن بر فرآیند حسابرسی. مجله توسعه و سرمایه، ۲(۱)، ۱۴۸-۱۲۷. نمازی، محمد، ابراهیمی، فهیمه. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر سازه‌های فردی و اجتماعی بر شدت اخلاقی ادراک شده توسط حسابداران. فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۴(۲)، ۱۲۱-۹۷.

Amudo, A., & Inanga, E. L. (2009). Evaluation of internal control systems: A case study from Uganda. *International Research Journal of Finance and Economics*, 27(1), 124-144.

Aghaei, M., Goljaryan, M., Nazari, K., asadollahi, A. (2015). Effective's internal controls in Investment companies from the viewpoint of independent auditors. *Empirical Research in Accounting*, 5(3), 1-12. (in Persian)

Altamuro, J., & Beatty, A. (2010). How does internal control regulation affect financial reporting?. *Journal of accounting and Economics*, 49(1-2), 58-74.

Ali Ahmadi, S., Rahaie, S. (2017). The Role of Performing New Financial System in the Improvement of Internal Controls in Isfahan University of Medical Sciences. *Journal of Health Accounting*, 5(No 2), 71-90. (in Persian)

Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D. W., Kinney Jr, W. R., & LaFond, R. (2008). The effect of SOX internal control deficiencies and their remediation on accrual quality. *The Accounting Review*, 83(1), 217-250.

Abbaszadeh, M, R; Mohammadi, J; Mohammadi, K. (2011). The necessity of internal controls in the public sector. *Auditor Journal*, 13(56), 144-137. (in Persian)

Badara, M. A. S., & Saidin, S. Z. (2013). Impact of the effective internal control system on the internal audit effectiveness at local government level. *Journal of Social and Development Sciences*, 4(1), 16-23.

Barkhordar, K., Nazemi, A., Namazi, N. (2021). Investigating Factors Influencing the Internal Audit Effectiveness and Evaluating Internal Audit Role in Risk Management and

Internal Controls of Keshavarzi Bank. *Journal of Professional Auditing Research*, 1(2), 8-35. (in Persian)

Babajani, J. (2002). Investigating accountability and internal controls in the public sector. *Accountant Monthly*, 146(16), 22-71. (in Persian)

Baklo, M; Mahmoudi, A. (2016). The effect of internal controls on financial violations of executive bodies, *Auditing Knowledge*, 65 (16), 158-143. (in Persian)

Basu, P., & Wright, A. (1997). An Exploratory study of control environment risk factors: Client contingency considerations and audit testing strategy. *International Journal of Auditing*, 1(2), 77-96.

COSO. (2013). Internal Control — Integrated Framework, Available at: www.coso.org.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), (1994). *Internal Control – Integrated Framework*. USA: AICPA, 157.

Cox, C. (2007). Testimony concerning reporting on the internal controls of small businesses under section 404 of the Sarbanes–Oxley act of 2002. Washington, DC.

Chen, H., Yang, D., Zhang, J. H., & Zhou, H. (2020). Internal controls, risk management, and cash holdings. *Journal of Corporate Finance*, 64, 101695.

Chen, S., Li, Z., Han, B., & Ma, H. (2021). Managerial ability, internal control and investment efficiency. *Journal of Behavioral and Experimental Finance*, 100-523.

Committee on Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO). (1992). *Internal Control Integrated Framework*, COSO Report, 3-42.

Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. M. (2002). Corporate governance and the audit process. *Contemporary accounting research*, 19(4), 573-594.

Donaldson, L. (2006). The contingency theory of organizational design: challenges and opportunities. In *Organization Design* (pp. 19-40). Springer, Boston, MA.

Demerjian, P. , B. Lev, M. Lewis, & S. MacVay. (2013). Managerial ability and Earnings quality. *The Accounting Review*, 88 (2), 463-498.

Ezzamel, M., Lilley, S., & Willmott, H. (1997). Accounting for management and managing accounting: reflections on recent changes in the UK. *Journal of Management Studies*, 34(3),439-463.

Francis, S., & Imiete, B. U. (2018). Internal control system as a mechanism for effective fund management of universities in Bayelsa State, Nigeria. *Global Journal of Social Sciences*.17(1), 77-91.

Forughiard, H. Tanani, M.(2014). Role of Internal Control in Improving Auditing System (the case of the Iranian Ground Force Units). *MILITARY MANAGEMENT QUARTERLY*.13(52). 168-202. (in Persian)

Framework for Internal Control Systems in Banking Organisations. (1998). Basle Committee on Banking Supervision, Basle.

Golalizadeh foroutagheh, Z., Bagherpour Velashani, M., Noghani, M. (2016). The effect of implementing internal controls instruction on the level of financial statements users` trust. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 5(18), 63-81. (in Persian)

Hozouri, M, J; Goldost, M. (2015). Investigating factors affecting the occurrence of failure in the financial control system of executive bodies. *Audit Knowledge*, 98(15), 19-41. (in Persian)

Hajiha, zohre; Mohammad Hossein Nejad, Soheila. (2014). Factors affecting weaknesses with the importance of internal control, *Financial Accounting and Audit Research*, 7(26), 119-137.

Hochberg, Y. V., Sapienza, P., & Vissing Jørgensen, A. (2009). A lobbying approach to evaluating the Sarbanes Oxley Act of 2002. *Journal of Accounting Research*, 47(2), 519-583.

Haskins, M. E. (1987). Client control environments: An examination of auditors' perceptions. *Accounting Review*, 542-563.

Hooks, K. L., Kaplan, S. E., Schultz Jr, J. J., & Ponemon, L. A. (1994). Enhancing communication to assist in fraud prevention and detection; Comment: Whistle-blowing as an internal control mechanism: Individual and organizational considerations. *Auditing*, 13(2), 86.

Ibnu, A. (2009). Efektivitas Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dalam palayanan publik untuk memperkokoh ketahanan nasional. Studi di kementerian Negara Pemuda dan olahraga RI (Doctoral dissertation, Master's thesis, Universitas Gajah Mada, Yogyakarta, Indonesia).

Integrated Internal Control Framework, (COSO, 2013), .www.coso.org.

IAASB. (2009). Handbook of IAS 315, International Federation of Accountants.

Kewo, C. L. (2017). The influence of internal control implementation and managerial performance on financial accountability local government in Indonesia. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(1), 293-297.

Karbasi Yazdi, H. (2005). Internal control standards in government. *Audit knowledge*. 17& 18 (26), 4-13. (in Persian)

Lin, S., Pizzini, M., Vargus, M., & Bardhan, I. R. (2011). The role of the internal audit function in the disclosure of material weaknesses. *The Accounting Review*, 86(1), 287-323.

Li, H. (2015). Managerial Ability and Internal Control Quality: Evidence from China. *International Journal of Financial Research*, 6 (2), 54-66.

McNally, J. S. (2013). The 2013 COSO Framework & SOX Compliance: One approach to an effective transition. *Strategic Finance*, 2013, 45-52.

Momeni, M; Qayyumi, A. (2010). Statistical analysis using SPSS (3rd edition) Tehran: Ketab Nou Publications. (in Persian)

Mohammadi, J. (2008). Principles of Auditing, Tehran, Respina Publications. (in Persian)

Malekian, E; Tavakolnia, I; Khajevand, Ma. (2015). Identifying warning signs of internal control problems in non-profit organizations. *Financial Accounting and Audit Research*. 26(7). 67-87. (in Persian)

Namazi, M, Ebrahimi, F. (2016). Investigating the influence of individual and social structures on the moral intensity perceived by accountants. *Value and Behavioral Accounting Quarterly*. 2(4), 121-97. (in Persian)

Ogneva, M., Subramanyam, K. R., & Raghunandan, K. (2007). Internal control weakness and cost of equity: Evidence from SOX Section 404 disclosures. *The Accounting Review*, 82(5), 1255-1297.

Oseifuah, E. K. (2015). Internal control systems in small and medium-sized medical practices in the Thulamela municipality. South Africa. *Problems and Perspectives in Management*. 13(4). 215-222.

Petrovits, C., Shakespeare, C., & Shih, A. (2011). The causes and consequences of internal control problems in nonprofit organizations. *The Accounting Review*, 86(1), 325-357.

Rizaldi, A. (2015). Control environment analysis at government internal control system: Indonesia case. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 211, 844-850.

Rezaie, G., Kazemnezhad, M., Zeraatgari, R., Bolouri, A. (2015). Evaluating the Internal Controls System in Non-profit Institutions Based on COSO Framework (A Case Study: Shiraz Public Hospitals). *Journal of Health Accounting*, 4(4), 26-41. (in Persian)

Ramos, M. (2004). Evaluate the control environment. *Journal of Accountancy*, 197(5), 75.

Rittenberg, L., & Schwieger, B. (2005). Auditing: Concepts for a changing environment.

(657.64/R61a).

Sillai, D. K. (2017). Assessment of Internal Control Systems Effects on Revenue Collection at Nakuru Level Five Hospital (Doctoral dissertation, COHRED-JKUAT).

Saberi, M. (2010). INTOSAI Guidelines for Internal Control Standards in the Public Sector (1st Edition). Tehran: Diwan Arishut Publications. (in Persian)

Shamsadini, K., forughi, A., Ghannad, M. (2018). Identify and Rank the Factors Affecting the Use of Accounting Profession Activists from the International Financial Reporting Standards (IFRS). Journal of Securities Exchange, 11(42), 136-167. (in Persian)

Tudor, A. T. G. (2006). Concept of Control within the Public Entity- Romania Case Study. Article.

Thomas, G. N., and Metrejean, E. (2013). The Importance of the Control Environment: Expense Account Fraud at Blue Grass Airport. Journal of Business & Economic Research. 11(2), 97-106.

Theofanis, K., et al. (2011). Evaluation of the effectiveness of Internal Audit in Greek Hotel Business. International Journal of Economic Sciences and Applied Research. 4(1), 19-34.

Vadiei, Ph.D, M., Koocheki, S. (2008). Evaluating the effectiveness of internal control in the firm on base viewing independence auditors & its effect on auditing process. Journal of Development and Capital, 1(2), 127-148. (in Persian)

Yudi. (2010). SPIP Pondasi Reformasi Birokrasi, Warta Pengawasan. XVII (2) 76-77.

Zarei, M; Abdi, S. (2010). Internal controls and its problems in the public sector. Auditing Knowledge, 10(1), 102-129. (in Persian)

پی‌نویس:

- | | |
|---|---|
| 1. Fridman | 20. Hooks |
| 2. Committee on Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO) | 21. Ezzamel |
| 3. Lin | 22. International Federation of Accountants (IAASB) |
| 4. Ibnu | 23. Basle Committee on Banking Supervision, Basle. |
| 5. Yudi | 24. Li |
| 6. McNally | 25. Demerjian |
| 7. Soft Control | 26. Donaldson |
| 8. Rizaldi | 27. Ogneva |
| 9. Badara & Saidin | 28. Ashbaugh-Skaife |
| 10. Theofanis | 29. Hochberg |
| 11. Amudo and Inanga | 30. Altamuro & Beatty |
| 12. Tudor | 31. Petrovits |
| 13. Ramos | 32. Oseifuah |
| 14. Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOX) | 33. Sillai |
| 15. Thomas and Metrejean | 34. Kewo |
| 16. Rittenberg & Schwieger | 35. Francis & Imiete |
| 17. Cohen | 36. Chen, Yang, Zhang, Zhou |
| 18. Haskins | 37. Chen, Li, Han, Ma |
| 19. Basu | |



COPYRIGHTS

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