

## تبیین و اولویت بندی عوامل موثر بر ارزیابی اثر بخش کنترل‌های داخلی

سعید خداداد

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. (نویسنده مسئول).

Saeid.khodadad1367@gmail.com

دکتر نادر رضایی

دانشیار گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران.

naderrezaeimiandoab@gmail.com

### چکیده

کنترل داخلی یک سازمان شامل سیاست‌ها و روش‌هایی است که برای تامین اطمینان نسبی (منطقی) از دستیابی به هدف‌های سازمانی به وجود می‌آید. در یک ساختار پیشرفته از کنترل‌های داخلی، احتمال خطا و رفتار متقلبانه و غیرقانونی می‌تواند به حداقل برسد. مدل‌های موجود جهت ارزیابی کنترل‌های داخلی عبارت‌اند از: چارچوب کمیته کوزو، مدل کوبیت و چارچوب گزارش انجمن بنیاد پژوهش‌های حسابرسان داخلی. در این میان، شناخته‌شده‌ترین و متداول‌ترین چارچوب به‌وسیله گزارش کوزو ارایه شده است. داده‌های تحقیق به روش آمیخته اکتشافی جمع‌آوری گردید. داده‌های کیفی از طریق مطالعه مروری گسترده منابع معتبر در زمینه کنترل‌های داخلی به دست آمد و با استفاده از کدگذاری از طریق تحلیل محتوا، متغیرهای اولیه مدل شناسایی شد؛ از ۴۸۳ کد اولیه ۴۸ شاخص استخراج شد که در قالب ۷ بعد، دسته‌بندی شدند جامعه آماری پژوهش شامل خبرگان مطلع و صاحب‌نظر حرفه‌ای و دانشگاهی در حوزه کنترل‌های داخلی بود که با استفاده از روش نمونه‌گیری گلوله برفی، تعداد ۱۱ نفر خبره به‌عنوان نمونه آماری انتخاب و نظرات آن‌ها طی سال ۱۴۰۱ اخذ گردید. از بین کدهای محوری استخراج شده (بخش کیفی) مقوله تدوین کنندگان قوانین و استانداردها در ۸ گزاره، ساختار مالکیت در ۶ گزاره، ساختار هیات مدیره در ۹ گزاره، ویژگی‌های حسابرسان داخلی در ۷ گزاره، ویژگی‌های شرکت در ۵ گزاره، ویژگی‌های صنعت در ۸ گزاره و ویژگی‌های حسابرسان مستقل در ۸ گزاره و در مدل قرار گرفته است. نتایج تحقیق حاکی از آن است که ویژگی‌های حسابرسان مستقل به عنوان زیربنایی‌ترین عوامل در ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی می‌باشند. سپس ساختار هیات مدیره در سطح دوم ویژگی‌های حسابرسان داخلی در سطح سوم تأثیرگذاری قرار گرفته و در نهایت، تدوین کنندگان قوانین و استانداردها، ساختار مالکیت، ویژگی‌های صنعت و ویژگی‌های شرکت به ترتیب تأثیرپذیرترین عوامل در ارزیابی اثربخش کنترل‌های داخلی می‌باشند

**واژگان کلیدی:** کنترل‌های داخلی، ارزیابی کنترل‌های داخلی، بورس اوراق بهادار، تحلیل کیفی.

### مقدمه

گسترده‌گی و پیچیدگی روزافزون فعالیت‌ها، تشدید رقابت، تغییرات سریع در محیط اقتصادی، پیشرفت‌های مداوم فناوری اطلاعات، همچنین رشد سریع واحدهای اقتصادی، افزایش حجم معاملات، پیشرفت مداوم فناوری، افزایش رقابت، فشارهای ناشی از کمبود منابع و وجود انواع خطرهای تهدیدکننده اهداف و سیاست‌های سازمان، سبب شده است ذهن مدیریت به مسائل و موارد بی‌شماری معطوف شود و کنترل مستقیم و انفرادی واحدهای اقتصادی با مشکل روبه‌رو شود. در این میان دوام و بقای هر واحد اقتصادی به استفاده بهینه و اثربخش از منابع در کنترل آن (اعم از مالی و غیرمالی) بستگی دارد.

نظارت و مراقبت در این زمینه مستلزم وجود سازوکارهای نظارتی و کنترلی مناسب است. به همین دلیل، نیاز به استقرار سیستم‌های کنترل داخلی اثربخش به صورت جزء جدایی ناپذیر سیستم راهبری شرکتی، بیش از پیش مورد توجه جدی قرار گرفته است. مبتنی بر معیار جهانی حسابرسی (شماره ۴۰۰) کنترل داخلی به همه خطمشی‌ها و رویه‌های تصویب شده مدیریت یک سازمان اطلاق می‌شود که در دستیابی به اهداف اصلی، نظیر انجام کسب و کار به بهترین شکل، تضمین پیروی از سیاست‌های مدیریت، حفاظت از دارایی‌ها، پیشگیری و کشف تقلب و تهیه به موقع گزارشگری مالی قابل اتکا نقش به‌سزایی دارد. از این‌رو کنترل‌های داخلی برای شناسایی آن دسته از خطرهای تجاری طراحی و اجرا می‌شوند که دستیابی به هریک از این اهداف را تهدید می‌کنند (طاهری، شاه‌مرادی و معین‌الدین، ۱۳۹۷). کنترل‌های داخلی اثربخش یکی از اصول اصلی در ایجاد امنیت و سلامت در سازمان است که به افزایش تلاش‌ها و توجه به نظارت و بهبود معیارهای سلامت مالی و سازمانی منجر می‌شود (خرم‌آبادی، حساس یگانه، برزیده، صالحی صدقیانی، ۱۳۹۹). در مقابل، کنترل‌های داخلی ضعیف، فرصت را برای افراد متقلب در ارتکاب جرم و فریب‌کاری فراهم می‌کنند (سان، ۲۰۱۶). همچنین کاهش درآمد و گردش مالی شرکت، سرمایه‌گذاری پایین‌تر، دستمزدهای حسابرسی بالاتر، نقص در عملکرد شرکت، کیفیت گزارشگری مالی ضعیف و واکنش‌های منفی بازار از پیامدهای دیگر ضعف در کنترل‌های داخلی است (خرم‌آبادی و همکاران، ۱۳۹۹). اهمیت کنترل‌های داخلی به عنوان یکی از ابزارهای بسیار مهم در فرآیند حسابداری از ابتدا تا انتهای کار بر اهل فن پوشیده نیست به طوری‌که سازمان‌ها در بسیاری از موارد مدیریت ریسک را از طریق کنترل داخلی انجام می‌دهند. این مسئله به وسیله بحران‌های مالی مختلف در سال‌های اخیر دوباره به اثبات رسیده است. همچنین وجود گزارش نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی می‌تواند به استفاده کنندگان اطلاعاتی در مورد ضعف‌ها و نحوه عملکرد مدیریت بدهد. کنترل‌های داخلی مؤثر این اطمینان را می‌دهد که واحد تجاری می‌تواند به اهدافش برسد. برای رسیدن به این هدف باید اطمینان حاصل شود که گزارش‌های کنترل داخلی قابل اعتماد هستند. این شامل دستیابی کارآمد به قوانین و مقررات و سیاست‌ها و تعهدات شرکت است. آنچه که حائز اهمیت است این است که حسابرسان باید اطلاعات کاملی از کنترل‌های داخلی و ضعف‌های آن بطور کلی داشته باشد تا به محض مشاهده و برخورد با آنها، پی به ضعف‌ها در کنترل‌های داخلی ببرد و آنها را به واحد مورد رسیدگی گزارش کند. بعضی از نقاط ضعف کنترل‌های داخلی در بیشتر واحدهای مورد رسیدگی وجود دارند و آنها را فقط می‌توان با بررسی دقیق سیستم‌های کنترل داخلی، کشف کرد. وجود گزارش نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی می‌تواند به استفاده کنندگان اطلاعاتی در مورد ضعف‌ها و نحوه عملکرد مدیریت بدهد (جعفری، علی‌خانی، مران‌جوری و پورعلی، ۱۴۰۱). حال مسئله اینجاست که برای اطمینان از مناسب و اثربخش بودن سیستم کنترل‌های داخلی چه تمهیداتی وجود دارد؟ بعد از رسوایی‌های بزرگ مالی، تصویب قانون ساربینز-اکسلی در سال ۲۰۰۲ میلادی، توجه مدیریت را بیش‌ازپیش به اهمیت و ضرورت کنترل‌های داخلی جلب کرد. با تصویب این قانون، الزامات متعددی برای شرکت‌ها از جمله مدیران و حسابرسان مستقل در ارائه گزارش درباره کفایت کنترل‌های داخلی شرکت، وضع شد. در ایران نیز سازمان بورس و اوراق بهادار به پیروی از این قانون و در راستای حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران، دستورعمل رعایت کنترل‌های داخلی را برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و فرابورس در اردیبهشت ماه ۱۳۹۱ تصویب و ابلاغ کرد. باوجود تأثیر ارزنده و بی‌بدیل کنترل‌های داخلی اثربخش در مدیریت کارآمد واحدهای اقتصادی و الزامات قانونی مطرح شده برای اجرا، ارزیابی و گزارشگری کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی و مسئولیت‌های قانونی مدیریت و حسابرسان مستقل در این زمینه، ولی به دلایل متعدد در شرایط فعلی در کشور ما ارزیابی مناسبی از وضعیت کنترل‌های داخلی از نظر طراحی، اجرا، ارزیابی و گزارشگری وجود ندارد (جنی و همکاران، ۲۰۱۸؛ فنگ و همکاران، ۲۰۱۵؛ طاهری و همکاران، ۱۳۹۷).

## ادبیات موضوع و پیشینه

تصویر عامیانه از کنترل‌های داخلی، یک سیستم برای جلوگیری از تقلب کارکنان است. ولی در واقع ساختار (سیستم) کنترل داخلی یک سازمان شامل سیاست‌ها و روش‌هایی است که برای تامین اطمینان نسبی (منطقی) از دستیابی به هدف‌های سازمانی به وجود می‌آید. اطمینان نسبی بدان معناست که هیچ ساختار کنترل داخلی، ایده‌آل نیست و مخارج کنترل داخلی یک واحد تجاری نباید بیش از منافع مورد انتظار از آن باشد. این منافع شامل توانایی ساختار کنترل داخلی برای، حفاظت دارایی‌ها در برابر ضایع شدن، تقلب و استفاده نادرست، افزایش دقت و قابلیت اتکای مدارک حسابداری، تشویق کارکنان به رعایت رویه‌های واحد تجاری و سنجش میزان رعایت رویه‌ها و ارزیابی کارایی (لطفعلیان و ولی پور، ۱۳۹۳). کنترل داخلی، یک رویداد نیست، بلکه مجموعه‌ای از عملیات و فعالیت‌ها بر پایه ستانده است. کنترل داخلی باید به عنوان جزء لازم هر سامانه‌ای شناسایی شود که مدیریت برای تنظیم و راهنمایی آن فعالیت‌ها به کار می‌گیرد، نه به عنوان یک سامانه جداگانه در درون یک دستگاه اجرایی (کوزو، ۱۹۹۲).

## ضرورت‌های وجود کنترل‌های داخلی

اهمیت کنترل‌های داخلی می‌تواند به شرح زیر بیان شود (لیو و همکاران، ۲۰۱۷؛ رتینبرگ و همکاران، ۲۰۰۵). کشف اشتباهات و تقلبات - از طریق یک ساختار پیشرفته کنترل‌های داخلی که شامل استقرار و بهبود محیط کنترلی، سیستم حسابداری و برنامه‌های کنترلی است، امکان وقوع خطا و یا تقلب می‌تواند به حداقل برسد. کاهش رفتارهای غیرقانونی - مقرراتی که یک شرکت تجاری نیازمند تطابق با آنهاست می‌تواند ظریف و پیچیده باشند. اگر یک رفتار بی‌احتیاط گونه منجر به نقض قانون شود، ممکن است نه تنها به تصویر شرکت در اذهان عمومی صدمه بزند (ریسک اعتبار) بلکه همچنین شامل ریسک سختی عملیات نیز به خاطر دادگاه‌های قانونی وقت گیر و پرداخت خسارت نیز می‌شود. برقراری و بهبود کنترل‌های داخلی به کاهش رفتارهای غیرقانونی کمک می‌کند. بهبود قدرت رقابت شرکت تجاری - یک سیستم کنترل داخلی خوب و کارا به موفقیت شرکت کمک می‌کند. در بازار رقابتی، یک ساختار به خوبی مدیریت شده کنترل داخلی از شکست شرکت جلوگیری می‌کند. کنترل داخلی با مقیاس کوچک در درون یک شرکت، درک کارکنان را از اهداف شرکت و مفهوم کنترل داخلی بالا برده و باعث می‌شود که کارکنان به طور دقیق‌تری سیاست‌ها و برنامه‌های شرکت را انجام دهند بنابراین کارایی عملیاتی در کل می‌تواند بهبود یابد. کنترل خوب بدین معناست که ریسک‌ها شناسایی شده و به خوبی با آنها رفتار می‌شود. بهبود کیفیت داده‌ها - فرآیند قوی کنترل داخلی باید منجر به عملیات کارا تر شده و همچنین کیفیت داده‌هایی که مدیریت و سهامداران برای گرفتن تصمیم‌گیری بر آن تکیه می‌کنند را بهبود می‌بخشد. کمک به ایجاد زیربنای تجاری - خیلی از شرکت‌های جدید تجاری به دلیل اینکه یک زیربنای کنترلی برای تطابق با دورنمای تجاری بنیان گذارانش نمی‌سازند، شکست می‌خورند. کاهش حق‌الزحمه حسابرسی - سیستم مؤثر کنترل داخلی این اجازه را به حساب‌برسان می‌دهد که بر آن تکیه کنند و با کاهش زمان و تلاش، حق‌الزحمه حساب‌برسان می‌تواند کاهش یابد (لطفعلیان و ولی پور، ۱۳۹۳). در دو دهه اخیر، نهادهای ناظر بر بازارهای مالی اعم از بازارهای سرمایه و بازارهای پولی، مکانیزم‌های مختلفی را برای ارتقای کیفیت گزارش‌های مالی و در نتیجه حفاظت بیشتر از منافع عمومی در این بازارها دنبال نموده‌اند. در این راستا تدوین الزامات مرتبط با کنترل‌های داخلی یکی از مهمترین نمونه‌های حفاظت کننده منافع عمومی می‌باشد. چرا که کنترل‌های داخلی به عنوان قلب راهبری شرکتی محسوب می‌شود. مطابق چارچوب COSO-2013 کنترل داخلی فرآیندی به منظور کسب اطمینان معقول از تحقق اثربخشی و کارایی عملیات، قابلیت اتکای گزارشگری و رعایت قوانین،

توسط هیئت مدیره، مدیریت و کارکنان می‌باشد (کثیری، ۱۳۹۸). در ایران نیز الزامات کنترل‌های داخلی در سه سال اخیر، به عنوان یکی از مهمترین و در عین حال پرمناقشه‌ترین مکانیزم‌های مصوب نهاد ناظر بازار سرمایه ایران یعنی سازمان بورس و اوراق بهادار توجه زیادی را به خود اختصاص داده است (بذر افشان، ۱۳۹۵). در سال‌های اخیر حسابرسی داخلی به عنوان یکی از مکانیزم‌های درون سازمانی، نقش بسیار با اهمیتی در ساختار حاکمیت شرکتی در جهان پیدا کرده است. حسابرسی داخلی با قدرت حرفه‌ای به عنوان زیربنای وجود نظام راهبری مستحکم در سازمان بوده و پل رابطی میان مدیریت ارشد و هیئت مدیره محسوب می‌شود. وظیفه حسابرسی داخلی با قدرت حرفه‌ای، ارزیابی محیط اخلاق حرفه‌ای و اثربخشی و کارایی عملیات است. یک نهاد حسابرسی داخلی با قدرت حرفه‌ای، متخصص و مستقل است که با به کارگیری شیوه‌های اصولی و نظام مند برای ارزیابی موثر و اجرای نظام کنترل‌های داخلی، فرایندهای مدیریت ریسک و مدیریت طراحی شده و هیئت مدیره را در ایفای نقش هایشان یاری می‌نماید. بدین ترتیب به واسطه وجود حسابرسی داخلی با قدرت حرفه‌ای مدیریت و هیئت مدیره و سایر طرف‌های ذینفع از کنترل مناسب ریسک‌های سازمان اطمینان حاصل می‌کنند (اعتمادی، ۱۳۹۶). تعامل و روابط حرفه‌ای حساب‌برسان داخلی به عنوان یکی از قسمت‌های مهم سازمان با دیگر مدیران، عامل مهمی برای دستیابی به هدف‌های حسابرسی داخلی و در مرحله بعد، بهره مند شدن سازمان از آن است. به طور کلی حسابرسی داخلی طراحی و اثربخشی سیستم کنترل داخلی را ارزیابی می‌کند. الزامات گزارش مدیران در مورد اثر بخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، می‌تواند برای بهبود گزارشگری مالی موثر باشد (کینی و شپاردسون، ۲۰۱۱).

### محدودیت‌های سیستم کنترل داخلی

مهم نیست کنترل داخلی چقدر خوب طراحی و اداره شده باشد، کنترل داخلی تنها می‌تواند اطمینان معقولی برای مدیریت و هیات مدیره فراهم کند. احتمال موفقیت تحت تاثیر محدودیت‌های ذاتی در تمام سیستم‌های کنترل داخلی قرار می‌گیرد. این محدودیت‌ها در برگیرنده واقعیت‌هایی هستند که قضاوت انسان در تصمیم‌گیری ممکن است دچار اشتباه شود. علاوه بر این، کنترل‌ها می‌تواند با تبانی دو یا چند نفر کارایی خود را از دست دهند، و مدیریت نیز می‌تواند سیستم کنترل داخلی را نادیده بگیرد. حتی اگر کنترل‌های داخلی به خوبی طراحی شده باشند، نیز می‌توانند با شکسته مواجه شوند. کارکنان ممکن است دستورالعمل‌ها را به درستی درک نکنند. آنها ممکن است اشتباه قضاوت کنند و یا ممکن است آنها به علت بی‌دقتی، حواس‌پرتی و یا خستگی مرتکب خطا شوند. تغییرات در هر سیستم ممکن است قبل از اینکه پرسنل آموزش الزم و کافی ببینند به اجرا درآید و این موضوع موجب می‌شود که پرسنل نتوانند به طور مناسب در سیستم جدید نقش ایفا کنند. از جمله محدودیت‌های ذاتی سیستم کنترل‌های داخلی می‌توان به موارد زیر اشاره کرد (کوزو، ۱۹۲۲):

**قضاوت انسانی:** اثربخشی کنترل‌ها می‌تواند با کم‌کاری فرد مسئول در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی محدود گردد. در آینده مشخص می‌گردد برخی از این تصمیم‌گیری‌ها نتایج مطلوب کمتری را ارائه نموده و نیاز به تغییر داشته باشند.

**نادیده گرفتن مدیریت:** اصطلاح نادیده گرفتن مدیریت اینجاست که به معنی سیاست‌های از پیش تجویز شده در جهت نیل به اهداف نامشروع و شخصی شرکت، می‌باشد. مدیریت ممکن است سیستم کنترل داخلی را به دلایل بسیاری نادیده بگیرد:

- ۱- برای افزایش درآمد دوره مورد گزارش،
- ۲- به منظور افزایش سود گزارش شده برای رسیدن به بودجه غیر واقعی
- ۳- برای بالا بردن ارزش بازار یک شرکت قبل از صدور سهام جدید و یا فروش دارایی‌ها،
- ۴- برای افزایش پاداش دریافتی مدیران در شرکت‌هایی که پاداش وابسته به عملکرد می‌باشد،

**تبانی:** تبانی دو یا بیشتر از دو فرد در یک سازمان می‌تواند کنترل‌های داخلی را با شکست روبرو کند. افرادی که به صورت جمعی اقدام به ارتکاب یک فعالیت غیرقانونی می‌کنند و سعی در پنهان کردن آن دارند، اغلب می‌توانند اطلاعات مالی و یا سایر اطلاعات مدیریت را به شیوه‌ای تغییر دهند که توسط سیستم کنترل‌های داخلی ردیابی نشود.

**هزینه در مقابل منافع:** منابع همیشه محدودیت دارند، و شرکتها باید هزینه‌ها و منافع نسبی ایجاد کنترل را در نظر بگیرند. در تعیین اینکه آیا یک کنترل خاص اجرا شود یا نه، ریسک شکست و هزینه‌های مربوط به ایجاد یک کنترل جدید باید در نظر گرفته شود (لطفعلیان و ولی پور، ۱۳۹۳).

در ایران نیز سازمان بورس و اوراق بهادار، در تاریخ ۱۶ اردیبهشت‌ماه ۱۳۹۱ به تصویب و ابلاغ دستورعمل کنترل‌های داخلی برای شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس و فرابورس اقدام کرده است. در این دستورعمل نیز به پیروی از بخش ۴۰۴ قانون ساربینز - آکسلی، هیئت مدیران شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس، مسئول استقرار و به‌کارگیری کنترل‌های داخلی و ارزیابی آن و ارائه گزارش کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شده‌اند. حسابرسان مستقل این شرکت‌ها نیز ملزم هستند درباره استقرار و به‌کارگیری سیستم کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش شرکت، اظهارنظر کنند. در صورتی که نقاط ضعف بااهمیتی در سیستم کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شرکت وجود داشته باشد و در گزارش کنترل داخلی هیئت مدیران افشا نشده یا افشای آن ناقص باشد، این موضوع باید در گزارش حسابرس، تصریح و نسبت به تأثیرات آن بر دستیابی به اهداف تعیین‌شده موضع‌گیری شود. با توجه به مطرح‌شدن الزام گزارشگری و ارزیابی کنترل‌های داخلی در ایران در سال‌های اخیر و نوظهور بودن این موضوع، چالش‌ها، موانع و مشکلاتی در پیاده‌سازی و اجرای آن وجود دارد.

موضوعی که در اینجا مطرح می‌شود این است که در غیاب استاندارد حسابرسی مربوط به ارزیابی کنترل‌های داخلی (مانند استاندارد AS5)، مبنای اظهارنظر حسابرسان درباره کفایت و اثربخشی کنترل‌های داخلی، اغلب چک‌لیست رعایت الزامات کنترل‌های داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار موسوم به چک‌لیست ۷۲ سؤالی است که بیشتر مبتنی بر قضاوت شخصی است و به برآورد مناسبی از وضعیت کنترل‌های داخلی نمی‌انجامد. از طرفی حسابرسان برای اطمینان از کنترل‌های داخلی از ابزارهای گردآوری اطلاعات همچون پرسشنامه، مصاحبه و مشاهده استفاده می‌کنند. هریک از این ابزارها محدودیت‌هایی دارند و ممکن است احتمال خطا در گردآوری اطلاعات را افزایش دهند و موجب درک نادرست حسابرس از وضعیت کنترل‌های داخلی شرکت شوند. از سوی دیگر وجود تبانی، تقلب، بی‌دقتی، سهل‌انگاری و برداشت غلط کارکنان که جزء محدودیت‌های ذاتی هر سیستم کنترل داخلی است، در کنار خطاهای ذاتی ابزارهای گردآوری اطلاعات و سایر موانع، احتمال دارد به شناسایی‌نشدن شرکت‌های دارای مشکلات جدی و ضعف‌های بااهمیت در کنترل‌های داخلی منجر شود و ریسک خطای گزارشات ارائه‌شده را افزایش دهد. همچنین باید توجه داشت، اجرای سازوکارها و رویه‌های کنترل داخلی جزء وظایف کارکنان است. لیو و همکاران (۲۰۱۷)، نیز به تضاد منافع در سطح کارکنان اشاره کرده‌اند؛ به‌گونه‌ای که آنها نیز منافی دارند و زمانی که به‌کارگیری کنترل‌های داخلی در راستای منافع آنها نباشد، ممکن است موجب اجرائنشدن درست و اثربخش سازوکارهای کنترل داخلی شوند. علاوه بر این، تضاد منافع در سطح مدیران نیز با شدت بیشتری نسبت به کارکنان وجود دارد؛ به‌طوری‌که باعث فرصت‌طلبی و سوءاستفاده مدیران می‌شود. مبتنی بر نظریه نمایندگی، مدیریتی که مسئولیت استقرار و ارزیابی کنترل‌های داخلی را بر عهده دارد، هرگاه این کنترل‌ها منافع او را تأمین می‌کنند، آنها را اجرا می‌کند و درجایی که او را از دست‌یافتن به منافع خود باز می‌دارند، می‌تواند این‌گونه کنترل‌ها را لغو کند (حساس‌یگانه و تقی‌نجاج ملک‌شاه، ۱۳۸۵). از این رو صحت گزارشات ارائه‌شده مدیریت درباره کنترل‌های داخلی و اثربخشی و کفایت آنها، شک‌برانگیز است و ابهام دارد و احتمال جانب‌دارانه بودن این گزارشات را افزایش می‌دهد. در نتیجه با تجمیع اثرات منفی احتمالی پیش‌گفته، احتمال اینکه مدیریت و حسابرسان، گزارشاتی با ارزیابی نادرست در خصوص کفایت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی ارائه کنند، افزایش می‌یابد.

مطالب اشاره شده بر پایه رویکرد انتقادی و با استفاده از نظریه نمایندگی و بحث تضاد منافع در سطح مدیریت و کارکنان تنظیم شده است که در آن مسائلی از قبیل آشنا نبودن کامل مدیران با ماهیت کنترل‌های داخلی، توجه نکردن به آموزش مستمر آنها، نبودن انگیزه و استاندارد حسابرسی کنترل‌های داخلی برای حسابرسان، محدودیت‌های ذاتی پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی و ابزارهای گردآوری اطلاعات درباره کنترل‌ها ناگزیر است. این موضوعات احتمال ارزیابی اثربخش کنترل‌های داخلی شرکت‌ها را با توجه به ابزارهای موجود در شرایط کنونی، کم توصیف می‌کنند؛ بنابراین نیاز به ارائه چارچوبی مبتنی بر معیارها و مؤلفه‌های تأثیرگذار احساس می‌شود که با احتمال بیشتری وضعیت کنترل‌های داخلی شرکت‌ها را ارزیابی کند. از این رو هدف از انجام این پژوهش دست‌یافتن به پاسخی برای این پرسش‌ها است: فرایند ارزیابی کنترل‌های داخلی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار چه معیارها و مؤلفه‌های تأثیرگذاری را دربرمی‌گیرد و اولویت‌بندی این معیارها به چه صورتی است؟

جعفری و همکاران (۱۴۰۱)، در پژوهشی به بررسی نقش تعدیل‌کنندگی خودشیفتگی مدیران در تبیین رابطه بین ویژگی‌های حسابرس و اثربخشی کنترل داخلی پرداختند. بدین منظور از داده‌های ۱۴۴ شرکت طی سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۸ استفاده شده است. همچنین تحقیق حاضر به لحاظ هدف، کاربردی، به لحاظ روش استنتاج، توصیفی-تحلیلی و به لحاظ طرح کلی تحقیق، پس‌رویدادی / گذشته نگر است. شایستگی حرفه‌ای، تجربه و سطح تحصیلات حسابرس داخلی، از ویژگی‌های صلاحیت حسابرس داخلی است که در این پژوهش مورد بررسی قرار گرفته‌اند. بر همین اساس و پس از اطمینان یافتن از برازش قابل قبول الگوهای اندازه‌گیری و ساختاری پژوهش، نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها با استفاده از روش رگرسیون پانل دیتا با اثرات تصادفی، بیانگر این است که خودشیفتگی مدیران رابطه بین ویژگی‌های حسابرس و اثربخشی کنترل داخلی را به صورت منفی تعدیل می‌کند. به عبارت دیگر هرچه قدر مدیران خودشیفته‌تر باشند؛ از میزان تأثیر مثبت شایستگی حرفه‌ای، تجربه و سطح تحصیلات حسابرسان بر اثربخشی کنترل داخلی کاسته می‌شود. جاسمی (۱۳۹۹). در پژوهشی به بررسی اثر ویژگی‌های حسابرسی بر اثربخشی کنترل داخلی در شرکت‌ها پرداخت. به منظور انجام محاسبات و آماده نمودن داده‌ها به اطلاعات مورد نیاز تحقیق و همچنین تجزیه و تحلیل آنها، از نرم افزارهای Excel و Eviews9 استفاده شد. دوره زمانی تحقیق حاضر از سال ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۷ می‌باشد. نتایج تحقیق حاکی از آن است که ویژگی‌های حسابرسی بر اثربخشی کنترل داخلی در شرکت‌ها تأثیر بسزایی داشته و نقشی کلیدی و مهم ایفا می‌نماید. خرم‌آبادی و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهشی به مدل‌سازی شاخص‌های ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران با رویکرد ساختاری-تفسیری پرداختند. داده‌های تحقیق به روش آمیخته اکتشافی جمع‌آوری گردید. داده‌های کیفی از طریق مطالعه مروری گسترده منابع معتبر در زمینه کنترل‌های داخلی به دست آمد و با استفاده از کدگذاری از طریق تحلیل محتوا، متغیرهای اولیه مدل شناسایی شد؛ از ۱۲۵ کد اولیه ۶۲ شاخص استخراج شد که در قالب ۷ بعد، دسته‌بندی شدند و با استفاده از تکنیک دلفی فازی در دو مرحله، شاخص‌ها غربال شدند. در بخش کمی نیز جامعه آماری پژوهش شامل خبرگان مطلع و صاحب‌نظر حرفه‌ای و دانشگاهی در حوزه کنترل‌های داخلی بود که با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند، تعداد ۱۹ نفر خبره به‌عنوان نمونه آماری انتخاب و نظرات آن‌ها طی بازه زمانی ۹۸-۱۳۹۷ اخذ گردید. نتایج تحقیق حاکی از آن است که ابعاد مقررات‌گذاران و ویژگی‌های صنعت به‌عنوان زیربنایی‌ترین عوامل در ارزیابی اثربخش کنترل‌های داخلی می‌باشند. سپس ویژگی‌های شرکت در سطح دوم تأثیرگذاری و ساختار هیأت مدیره و ساختار مالکیت در سطح سوم تأثیرگذاری قرار گرفته و در نهایت، متغیرهای ویژگی‌های حسابرس مستقل و حسابرس داخلی تأثیرپذیرترین عوامل در ارزیابی اثربخش کنترل‌های داخلی می‌باشند. جی و همکاران (۲۰۱۹)، در پژوهش خود نشان دادند اگر کنترل‌های داخلی، برگرفته از سیاست‌گذاری کلی شرکت باشد و یا اگر مشکلات نمایندگی متعددی وجود داشته باشد، در این صورت کنترل‌های داخلی چندان مؤثر نیستند. در مجموع این نتایج بیانگر آن است که اثربخشی کنترل‌های داخلی

به عوامل متعدد درون‌سازمانی بستگی دارد. اوسی و همکاران (۲۰۱۸)، در تحقیق خود نشان دادند، کیفیت کنترل‌های داخلی به شکل مثبت و معناداری در تأثیر شایستگی عملکرد حساب‌برسان داخلی، سطح اعتماد حساب‌برسی داخلی و میزان مشارکت کمیته حساب‌برسی در ارزیابی فعالیت‌های مالی شرکت قرار دارد. ژو و همکاران (۲۰۱۶)، در پژوهش خود رابطه بین کنترل‌های داخلی و چرخه عمر شرکت را با عملکرد شرکت‌ها بررسی کردند. نتایج پژوهش بیانگر تأثیر معنادار کنترل‌های داخلی بر بهبود عملکرد شرکت‌ها بود که این تأثیر در هریک از مراحل چرخه عمر متفاوت است.

## روش تحقیق

این پژوهش با استفاده از روش پژوهش ترکیبی یا آمیخته (مطالعه مروری گسترده با رویکرد تحلیل محتوای کیفی) انجام شده است. همچنین طرح این پژوهش اکتشافی است. براساس طرح اکتشافی در این پژوهش، ابتدا در مرحله کیفی با استفاده از ادبیات پژوهش، ابعاد و شاخص‌های زمینه‌ساز ارزیابی اثربخش کنترل‌های داخلی استخراج و مقوله‌بندی اولیه شد. سپس در قالب پرسشنامه ساختاریافته، دیدگاه خبرگان جمع‌آوری و با استفاده از روش بیشترین فراوانی اولویت‌بندی عوامل صورت گرفت. ابزار جمع‌آوری داده‌ها در بخش کیفی، فیش‌برداری است. جامعه آماری شامل خبرگان (اعضای هیئت علمی دانشگاه در رشته‌های حسابداری و حساب‌برسی) و روش نمونه‌گیری، روش گلوله برفی (افزایشی) خواهد بود؛ بدین ترتیب که ابتدا با چند نفر از خبرگان که دارای مشخصات موردنظر هستند، مصاحبه عمیق انجام خواهد شد و سپس از آنها تقاضا می‌شود که اگر افراد دیگری را می‌شناسند که دارای همان مشخصات موردنظر هستند، معرفی نمایند. بدین طریق هر مشارکت‌کننده خود منبعی برای اسامی مشارکت‌کنندگان دیگر شده و رفته رفته بر تعداد مشارکت‌کنندگان افزوده می‌شود. در این بخش پژوهش حجم نمونه مشخص نیست و نقطه اشباع نظری تعیین خواهد کرد که تعداد مشارکت‌کنندگان چند نفر خواهد بود. به عبارت دیگر، مصاحبه با خبرگان تا زمان اشباع نظری ادامه خواهد داشت. اشباع نظری جایی است که گفته‌های مشارکت‌کنندگان که از آن‌ها کدگذاری انجام می‌شود، به نقطه‌ای برسیم که مقوله‌ها به اشباع برسند، یعنی به مقوله تشکیل شده نتوان اطلاعات جدیدی اضافه کرد. منابع جمع‌آوری اطلاعات کتابخانه‌ای یا اسنادی و اطلاعات میدانی است. چارمز (۲۰۰۶) اطلاعات کیفی را غیرساختارمند و یا نیمه ساختارمند می‌داند و بخش میدانی آن را از ابزارهایی چون مصاحبه عمیق، مصاحبه کانونی، مشاهده، فنون فرافکنی در کنار اسنادی که از منابع ثانویه به دست می‌آید برمی‌شمارد (چارمز، ۲۰۰۶). در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌های بخش کیفی از مصاحبه نیمه ساختار یافته با خبرگان که بالاترین سطح اطلاعات را دارند، استفاده خواهد شد. هر چند مصاحبه‌های چهره به چهره پرهزینه و زمان‌بر هستند، اما داده‌های عمیقی به دست می‌دهند. داده‌های جمع‌آوری شده در این بخش از نوع صوت و یا متن خواهد بود. تجزیه و تحلیل اطلاعات جمع‌آوری شده از طریق کدگذاری با استفاده از نرم‌افزار مکس کیو دی ای نسخه ۲۰۲۰ خواهد بود. این مرحله بر اساس مکتب اشتراوس و کوربی (۱۹۹۸) شامل کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی است. در مرحله کدگذاری انتخابی با انجام تحلیل همپوشانی، رابطه بین مؤلفه‌ها مشخص گردیده و اولویت بندی انجام شده و تبیین و اولویت بندی عوامل مؤثر بر ارزیابی اثر بخش کنترل‌های داخلی ارائه می‌شود.

از این رو در این پژوهش از روش‌شناسی آمیخته با طرح تحقیق اکتشافی استفاده شده است. در ضمن این پژوهش بدون فرضیه است و به جای تأیید یا رد فرضیه به دو سؤال اصلی زیر پاسخ داده شده است:

- عوامل و شاخص‌های ارزیابی اثربخش کنترل‌های داخلی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران کدامند؟
- اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر ارزیابی اثربخش کنترل‌های داخلی چگونه است.

## یافته‌های تحقیق

جهت انجام مصاحبه از ۱۱ تن از خبرگان شامل کلیه اساتید و متخصصین حوزه ارزیابی اثر بخش کنترل‌های داخلی است. استفاده گردید که ویژگی‌های فردی آنان در جدول شماره ۱ مشخص است.

جدول (۱): مشخصات مشارکت کنندگان در تحقیق

تعداد افراد	نوع ارتباط با پدیده محوری پژوهش
۱۱	اساتید و نخبگان و متخصصان و اعضا هیات علمی در حوزه حوزه ارزیابی اثر بخش کنترل‌های داخلی
۱۱	جمع

محقق با استفاده از مصاحبه عمیق از این افراد، مبادرت به جمع آوری اطلاعات نمود. فرمت جمع آوری داده‌ها در این بخش صوت بود و محقق با بیان اهداف تحقیق و ارائه سؤالات از آنها، در خصوص پاسخگویی به سؤالات تحقیق، مبادرت نمود. پس از تجزیه و تحلیل و خرد کردن واحد‌های معنادار ۴۸ گزاره اولیه با فراوانی ۴۸۳ در بخش‌های عوامل مؤثر بر ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی، طی کدگذاری محوری، مقوله‌های مستخرج از کدگذاری باز تحت ۷ دسته شامل قرار گرفت.

جدول (۲): کدهای توصیفی و تعداد ارجاعات آن‌ها

ردیف	کدهای توصیفی	تعداد ارجاعات
۱	ارزیابی کنترل‌های داخلی	۱۲
۲	منشور کمیته حسابرسی	۴
۳	آموزش‌های خاص مدیران در زمینه کنترل داخلی	۸
۴	نامه مدیریت	۱۷
۵	رعایت و گزارشگری کنترل‌های داخلی	۹
۶	منشور حسابرسی داخلی	۱۲
۷	منشور سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی	۱۱
۸	دستورالعمل‌های کنترل داخلی	۵
۹	مالکیت دولتی	۶
۱۰	سهامداران اقلیت	۹
۱۱	مالکیت نهادی	۱۵
۱۲	مالکیت مدیریتی	۱۲
۱۳	تمرکز مالکیت	۱۰
۱۴	مالکیت خارجی	۹
۱۵	تامین منابع مالی طراحی، استقرار و اجرای کنترل‌های داخلی	۵
۱۶	سیستم پیشنهادات	۱۷
۱۷	دوگانگی مدیرعامل	۳
۱۸	صلاحیت و شناخت کافی واحد	۶
۱۹	جلسات تبیین و ارزیابی کنترل داخلی	۱۷
۲۰	اندازه هیات مدیره	۱۱
۲۱	استقلال	۶
۲۲	تنوع جنسیتی	۹
۲۳	کانون ارتباط بین حسابرسان و کارکنان	۱۲
۲۴	پاسخگویی سازمانی	۶



۱۶	حدود اختیارات	۲۵
۱۶	صلاحیت علمی	۲۶
۱۰	رفتار حرفه ای	۲۷
۱۲	صلاحیت حرفه ای	۲۸
۳	تفکیک وظایف	۲۹
۹	اجرای وظایف و بهبود مستمر آن	۳۰
۷	ایجاد جایگاه سازمانی	۳۱
۲۱	تجربه حسابرس	۳۲
۱۴	حق الزحمه حسابرسی	۳۳
۷	تخصص حسابرس	۳۴
۱۳	شناخت سیستم کنترل داخلی	۳۵
۱۷	استقلال حسابرس	۳۶
۱۵	شناخت واحد مورد رسیدگی	۳۷
۱۱	دوره تصدی	۳۸
۱۲	اندازه موسسه	۳۹
۹	عمر شرکت	۴۰
۱۷	اندازه شرکت	۴۱
۳	مسئولیت اجتماعی	۴۲
۱۱	نسبتهای مالی	۴۳
۶	محیط رقابتی	۴۴
۹	نوع و ملاحظات صنعت	۴۵
۴	رویه های صنعت	۴۶
۷	اخلاق حرفه ای	۴۷
۳	تعهد و وفاداری سازمانی	۴۸

اما محقق برای اینکه مخاطبان از اطلاعات اضافی برخوردار باشند و بر اساس این اطلاعات بتوانند بخشی از کیفیت کار خود را ارزیابی نمایند. دست به بررسی فراوانی کد های اولیه بر اساس نمودار ابری و نیز ماتریس شانون می زند. تا مخاطبان درجه اهمیت کد ها را از نظر فراوانی نیز دریابند. اگر چه نویسندگانی چون اسکات ۲۰۱۷ تحلیل محتوای پنهان و تحلیل تم را در همین اطلاعات مضاعف متفاوت می داند. یعنی معتقد است در تحلیل محتوای پنهان همان کار تحلیل تم صورت می گیرد البته با ارائه اطلاعاتی کمی در قالب جداول و نمودار ها. بیابراین محقق مطابق با خروجی پژوهش بیان می کند که این ۴۸ کد ۱۸۶ فراوانی یا تکرار دارا هستند که بخوبی می توان آن را در نمودار ابری کد های اولیه مشاهده نمود



سهامداران اقلیت	ارزیابی اثربخشی کنترل های داخلی
مالکیت نهادی	
مالکیت مدیریتی	
تمرکز مالکیت	
مالکیت خارجی	
تامین منابع مالی طراحی، استقرار و اجرای کنترل های داخلی	
سیستم پیشنهادات	
دوگانگی مدیرعامل	
صلاحیت و شناخت کافی واحد	
جلسات تبیین و ارزیابی کنترل داخلی	
اندازه هیات مدیره	
استقلال	
تنوع جنسیتی	
کانون ارتباط بین حسابرسان و کارکنان	
پاسخگویی سازمانی	ویژگی های حسابرس داخلی
حدود اختیارات	
صلاحیت علمی	
رفتار حرفه ای	
صلاحیت حرفه ای	
تفکیک وظایف	
اجرای وظایف و بهبود مستمر آن	
ایجاد جایگاه سازمانی	ویژگی های حسابرس مستقل
تجربه حسابرس	
حق الزحمه حسابرسی	
تخصص حسابرس	
شناخت سیستم کنترل داخلی	
استقلال حسابرس	
شناخت واحد مورد رسیدگی	
دوره تصدی	
اندازه موسسه	ویژگی های شرکت
عمر شرکت	
اندازه شرکت	
مسئولیت اجتماعی	
نسبتهای مالی	
محیط رقابتی	ویژگی های صنعت
نوع و ملاحظات صنعت	
رویه های صنعت	
اخلاق حرفه ای	
تعهد و وفاداری سازمانی	

### مدل کیفی شناسایی عوامل موثر ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی

در پژوهش حاضر با بهره‌گیری کدگذاری، از عدم تحمیل کدهای نظری به داده‌ها اطمینان حاصل شده است. پس از کدگذاری داده‌ها و ارتباط برقرار کردن مقوله‌های احصاء شده با هم نظریه محدود به واقعیت خاص ارائه شده است. چنین نظریه‌ای تنها مناسب با پدیده مورد مطالعه است و نمی‌تواند مدعی هیچ نوع تعمیمی فراتر از یک پدیده خاص باشد. سپس با بهره‌گیری از نظریه محدود به واقعیت احصاء شده، دیاگرام نظریه محدود به واقعیت خاص ارائه شده است

جدول (۴): اولویت بندی عوامل مؤثر بر ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی

کد محوری	فراوانی
ویژگی های حسابرسان مستقل	۱۱۰
ساختار هیات مدیره	۸۶
ویژگی های حسابرسان داخلی	۷۹
تدوین کنندگان قوانین و استانداردها	۷۸
ساختار مالکیت	۶۱
ویژگی های شرکت	۴۶
ویژگی های صنعت	۲۳
کل فراوانی	۴۸۳

### بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

دستورالعمل کنترل‌های داخلی که از سازمان بورس و اوراق بهادار تهران ابلاغ شده است، در صورت تسهیل شرایط و فراهم کردن امکانات مناسب برای اجرای واقعی، در عمل، به شفافیت اطلاعات بازار کمک بسیاری می‌کند؛ ولی تا رسیدن به سطح مطلوب اجرا، فاصله زیادی وجود دارد. انتظار می‌رود که با حل چالش‌ها و سایر مشکلات درخور بحث و پیگیری در این زمینه، بازار سرمایه ایران از متضرر شدن در نتیجه نبود بسترسازی مناسب و اجرای نادرست این دستورالعمل، مصون بماند (کاویانی، ۱۳۹۴). تحلیل داده‌های حاصل از کدبندی مصاحبه‌های انجام شده (بخش کیفی) حاکی از آن بود که مجموعاً ۴۸ گزاره اولیه برآمده از واحدهای معنادار وجود داشت که از این کدهای اولیه، در نهایت ۷ کد محوری شناسایی و استخراج شد. حال آن که هر یک از مقولات یاد شده خود از مقولات اصلی دیگری تشکیل شده بودند که در ادامه مورد بحث قرار می‌گیرند. از بین کدهای محوری استخراج شده (بخش کیفی) مقوله تدوین کنندگان قوانین و استانداردها در ۸ گزاره، ساختار مالکیت در ۶ گزاره، ساختار هیات مدیره در ۹ گزاره، ویژگی‌های حسابرسان داخلی در ۷ گزاره، ویژگی‌های شرکت در ۵ گزاره، ویژگی‌های صنعت در ۸ گزاره و ویژگی‌های حسابرسان مستقل در ۸ گزاره و در مدل قرار گرفته است. نتایج تحقیق حاکی از آن است که ویژگی‌های حسابرسان مستقل به عنوان زیربنایی‌ترین عوامل در ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی می‌باشند. سپس ساختار هیات مدیره در سطح دوم ویژگی‌های حسابرسان داخلی در سطح سوم تأثیرگذاری قرار گرفته و در نهایت، تدوین کنندگان قوانین و استانداردها، ساختار مالکیت، ویژگی‌های صنعت و ویژگی‌های شرکت به ترتیب تأثیرپذیرترین عوامل در ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی می‌باشند. بنابراین جهت ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی، تدوین استانداردهای کاربردی و قوانین مناسب، منطبق با ساختار بورس و شرایط محیطی صنعت، پیش‌نیاز و زیربنای همه متغیرهای تأثیرگذار بر ارزیابی کنترل‌های داخلی است.

## منابع

- ✓ اعتمادی، حسین، رجبی، روح اله، مقدم، عبدالله، (۱۳۹۶)، قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۶، شماره ۲۳، صص ۱۶۹-۱۸۶.
- ✓ بذرافشان، آمنه، (۱۳۹۵)، اثرگذاری کیفیت کمیته حسابرسی بر تحقق اهداف کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۳، شماره ۵۲، صص ۱۷۹-۲۸۴.
- ✓ حساس یگانه، یحیی، تقی نتاج ملک شاه، غلامحسن، (۱۳۸۵)، رابطه گزارش کنترل های داخلی با تصمیم گیری استفاده کنندگان، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۴، شماره ۱۴، صص ۱۳۳-۱۷۶.
- ✓ جاسمی، مسعود، (۱۳۹۹)، بررسی اثر ویژگی های حسابرسی بر اثربخشی کنترل داخلی در شرکت ها، فصلنامه علمی تخصصی رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، دوره ۴، شماره ۱۲، صص ۹۷-۱۱۱.
- ✓ جعفری بنفشه، علی خانی، رضیه، مران جوری، مهدی، پورعلی، محمدرضا، (۱۴۰۱)، بررسی نقش تعدیل کنندگی خودشیفتگی مدیران در تبیین رابطه بین ویژگی های حسابرس و اثربخشی کنترل داخلی. دانش حسابرسی، دوره ۲۲، شماره ۸۶، صص ۱۶۵-۱۸۶.
- ✓ خرم آبادی، مهدی، حساس یگانه، یحیی، برزیده، فرخ، صالحی صدقیانی، جمشید، (۱۳۹۹)، مدل سازی شاخص های ارزیابی اثربخشی کنترل های داخلی در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران با رویکرد ساختاری-تفسیری (ISM)، دانش حسابرسی، دوره ۲۰، شماره ۷۸، صص ۲۲۳-۲۵۹.
- ✓ طاهری، اصغر، شاهمرادی، نسیم، معین الدین، محمود، (۱۳۹۷)، شناسایی شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب ساختار کنترل های داخلی دستگاه های اجرایی استان فارس، دانش حسابرسی، دوره ۱۸، شماره ۷۰، صص ۱۰۵-۱۳۰.
- ✓ کتیری، حسین، صبری، رضا، (۱۳۹۸)، چارچوب کنترل داخلی برای حسابرسان مستقل، چاپ اول، تهران، انتشارات جامعه حسابداران رسمی، ص ۶.
- ✓ لطفعلیان، مهدی، ولی پور، هاشم، (۱۳۹۳)، بررسی اثربخشی سیستم کنترل های داخلی طراحی شده در شرکت نیرو ترانس، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۴، شماره ۱۶، صص ۱-۱۴.
- ✓ Feng, M., Li, C., McVay, S.E. and Skaife, H.A. (2015), "Does ineffective internal control over financial reporting affect a firm's operations? Evidence from firms' inventory management", *The Accounting Review*, Vol. 90 No. 2, pp. 529-557.
- ✓ Jenni Luukkanen, Mari Nevas, Maria Fredriksson-Ahomaa, Janne Lundén. (2018), Developing official control in slaughterhouses through internal audits, *Food Control*, Volume 90, August(2018), Pages 344-351.
- ✓ Ji, X. D., Lu, W., & W. Qu. (2019). Determinants and economic consequences of voluntary disclosure of internal control weaknesses in China. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 11, 1-11
- ✓ Liu, C., Lin, B. & W. Shu. (2017). Employee quality, monitoring environment and internal control, China. *Journal of Accounting Research*. ۵۱-۷۰, ۱۰, ۱۰.
- ✓ Oussii, A. A. & N. Boulila Taktak. (2018). The impact of internal audit function characteristics on internal control quality. *Managerial Auditing Journal*.
- ✓ Rittenberg, Larry. Mark A. Covalleski. (2005) "Internalization versus externalization of the internal audit function: an examination of professional and organizational", *Accounting, Organizations and Society*, Volume 26, PP 617-641
- ✓ Sun, Y. (2016). Internal control weakness disclosure and firm investment. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol. 31 No. 2, pp. 277-307.
- ✓ Zhou, H., Chen, H., & Z. Cheng. (2016). Internal control, corporate life cycle, and firm performance, in J. Jay Choi, Michael R. Powers, Xiaotian Tina Zhang (ed.) *The Political*

Economy of Chinese Finance (International Finance Review, Volume 17, Emerald Group Publishing Limited:189-209.