Designing the internal control model of the public sector based on the three main pillars of the supervisory, executive and stakeholders

- **Ehsan Yavari Wafa** [۱]
- **Alireza Shah Mohammadzadeh** [۲]
- **Erfan khataie** [۳]

Abstract

The importance and necessity of designing and establishing an efficient and effective internal control system in public and private institutions has always been the concern of legislators, standards compilers, professional and regulatory institutions. In this research, by examining the rules and regulations related to internal control in the public sector in a focus group consisting of experts from the National Audit Office, a model was designed to clearly explain the role, position and duties assigned to the National Audit Office. Data collection and analysis was done in a qualitative section called focus group. There were ۱۲members of the focus group. The meetings of the focal group of this research were held in ۱٤۰۲. The findings of the research showed that the final model consists of ۳general parts, including "Country Court of Accounts, executive body and stakeholders". The final model was prepared and adjusted based on the principles that make up the coordinates of the mentioned model and include (۱) the main elements of the internal control system according to the tasks contained in the laws and regulations (including the executive body, stakeholders and the National Audit Office) (۲) the duties and powers of the National Court of Audit (based on the law of the National Court of Audit and technical and auditing requirements) and the executive body (based on international internal control models) were specified, (۳) the relationship between the various components of the model and the mutual responsibilities of individuals to References to the topics contained in the laws were identified and (٤) the most important control procedures to perform tasks effectively and efficiently and to ensure the achievement of goals were explained based on standards and guidelines. The model designed in this research is a detailed explanation of Article (٦) of the Court of Accounts Law and a suitable guide to distinguish the position of the Court of Accounts in front of the executive branch and stakeholders.

Key words: internal control, focal group, public sector, State Audit Office.

[۱] Master of Accounting, Islamic Azad University, Quds Branch, Tehran, Iran, Corresponding Author, Email: ehsan.yavari.acc@gmail.com.

[۲] Master of Accounting, Zanjan University, Zanjan, Iran.

[۳] Master of Accounting, Islamic Azad University, South Tehran Branch, Tehran, Iran.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-25]

طراحی مدل کنترل داخلی بخش عمومی بر پایه سه رکن اصلی دستگاه نظارتی، اجرائی و ذینفعان

- احسان یاوری وفا[۱]
- علیرضا شاه محمدزاده[۲]
- عرفان ختائی[۳]

چکیده

اهمیت و ضرورت طراحی و استقرار یک نظام کنترل داخلی کارا و اثر بخش در نهادهای دولتی و خصوصی همواره مورد توجه قانون‌گذاران، تدوین کنندگان استانداردها، نهادهای حرفه‌ای و نظارتی بوده است. در این پژوهش با بررسی قوانین و مقررات مربوط به کنترل داخلی در بخش عمومی در گروه کانونی متشکل از خبرگان دیوان محاسبات کشور، مدلی طراحی گردید تا نقش، جایگاه و وظایف محول شده به دیوان محاسبات کشور به روشنی تبیین گردد. جمع آوری و تحلیل داده‌ها در یک بخش کیفی به نام گروه کانونی صورت گرفت. تعداد اعضای گروه کانونی ۱۲ نفر بودند. جلسات گروه کانونی این پژوهش در سال ۱۴۰۲ برگزار شده است. یافته¬های پژوهش نشان داد مدل نهایی مشتمل بر ۳ بخش کلی شامل «دیوان محاسبات کشور، دستگاه اجرایی و ذینفعان» است. مدل نهایی بر اساس اصولی تهیه و تنظیم شد که مختصات مدل مذکور را تشکیل می¬دهند و عبارتند از (۱) ارکان اصلی نظام کنترل‌های داخلی با توجه به تکالیف مندرج در قوانین و مقررات (شامل دستگاه اجرایی، ذینفعان و دیوان محاسبات کشور) مشخص گردید، (۲) وظایف و اختیارات دیوان محاسبات کشور (بر اساس قانون دیوان محاسبات کشور و الزامات فنی و حسابرسی) و دستگاه اجرایی (بر اساس مدل‌های بین‌المللی کنترل داخلی) مشخص شد، (۳) ارتباط اجزاء مختلف مدل و مسئولیت‌های متقابل اشخاص به استناد مضامین مندرج در قوانین شناسایی گردید و (۴) اهم رویه‌های کنترلی برای انجام وظایف به صورت مؤثر و کارآمد و تضمین تحقق اهداف به استناد استانداردها و دستورالعمل¬ها تبیین گردید. مدل طراحی شده در این پژوهش تبیین دقیقی از ماده (۶) قانون دیوان محاسبات کشور و راهنمای مناسبی برای تشخیص موقعیت دیوان محاسبات در مقابل دستگاه اجرایی و ذینفعان است.

واژگان کلیدی: کنترل داخلی، گروه کانونی، بخش عمومی، دیوان محاسبات کشور.

[۱] کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شهر قدس، تهران، ایران، نویسنده مسئول، ایمیل: ehsan.yavari.acc@gmail.com

[۲] کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه زنجان، زنجان، ایران

[۳] کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران جنوب، تهران، ایران.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-25]

۱. مقدمه

کنترل‌های داخلی در راستای افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران و ذینفعان به قابلیت اتکای صورت‌های مالی خصوصاً در پی رسوایی‌های مالی شرکت‌هایی همچون انرون، تایکو و وردکام، مورد توجهویژه دولت‌ها و قانون‌گذاران قرارگرفته است. قانون ساربینز – آکسلی که در سال ۲۰۰۲ توسط کنگره آمریکا به تصویب رسید، کلیه شرکت‌ها را ملزم به انتشار گزارش کنترل‌های داخلی نموده است. بنابراین، سرمایه‌گذاران و ذینفعان به سهولت می‌توانند از کیفیت سیستم کنترل داخلی شرکت مطلع شوند (ملکیان و همکاران، ۱۳۹۷).

در ایران نیز سازمان بورس و اوراق بهادار در سال ۱۳۹۱ و در راستای ماده ۱۱ دستورالعمل پذیرش بورس اوراق بهادار تهران، اقدام به انتشار دستورالعمل کنترل‌های داخلی برای ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران کرده است. طبق این ماده، مدیریت سازمان یا شرکت مسئول ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی است و باید در مورد نتایج ارزیابی کنترل‌های داخلی گزارش تهیه کند. حسابرس مستقل شرکت نیز موظف است در خصوص استقرار و به‌کارگیری سیستم کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش توسط شرکت با توجه به چهارچوب کنترل‌های داخلی اظهارنظر کند (سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۹۱).

محققین بر این باور هستند که کیفیت کنترل داخلی بر ادراک سرمایه‌گذاران در مورد ریسک نیز اثرگذار است. به‌عنوان نمونه، زمانی که سیستم کنترل داخلی در شرکت‌ها دارای ضعف باشد، کیفیت و دقت سیگنال‌های حسابداری آن نیز ضعیف می‌گردند (اشباق–اسکایف و همکاران ۳، ۲۰۰۹). از دیدگاه نظام راهبری شرکت‌ها، کنترل‌های داخلی به‌عنوان بخشی از سازمان باید نسبت به انواع خطرهایی که سازمان با آن روبه‌رو است، واکنش نشان دهد (جوکیپی ۴، ۲۰۰۹). به‌کارگیری سیستم کنترل‌های داخلی اثربخش در واحدهای مختلف یک سازمان موجب افزایش اثربخشی و کارایی عملیات، کسب اطمینان معقول از قابلیت اتکای گزارشگری و رعایت قوانین و مقررات می‌شود. درواقع، سیستم کنترل داخلی اثربخش این اطمینان را می‌دهد که هدف‌های سازمان با هزینه‌های معقولی انجام خواهد شد (جوکیپی، ۲۰۰۹).

اهمیت و ضرورت طراحی و استقرار یک نظام کنترل داخلی کارا و اثر بخش در نهادهای دولتی و خصوصی همواره مورد توجه قانون‌گذاران، تدوین کنندگان استانداردها، نهادهای حرفه‌ای و نظارتی بوده است. دیوان محاسبات کشور به عنوان یک نهاد حرفه‌ای و نظارتی در ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی دستگاههای اجرایی بر اساس ماده شش قانون دیوان محاسبات کشور، تکالیفی همچون اعلام نظر در خصوص وجود و کفایت کنترل‌های داخلی دستگاه

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-25]

اجرایی را بر عهده دارد. بررسی پژوهش‌های این حوزه بیانگر خلأ پژوهشی عمیقی در خصوص کنترل داخلی در بخش عمومی است.

مقاله حاضر نیز به استناد اهمیت موضوع کنترل داخلی در بخش عمومی، خلأ پژوهشی در این حوزه و همچنین نقش و جایگاه قانونی دیوان محاسبات از منظر قوانین و مقررات در خصوص کنترل داخلی در بخش عمومی تحریر شده است. در حقیقت در این پژوهش با بررسی قوانین و مقررات مربوط به کنترل داخلی در بخش عمومی در گروه کانونی متشکل از خبرگان دیوان محاسبات کشور، مدلی طراحی می‌گردد تا نقش، جایگاه و وظایف محول شده به دیوان محاسبات کشور، دستگاه اجرایی و ذینفعان به روشنی تبیین گردد. این موضوع قطعاً به دیوان محاسبات کشور در راستای موقعیت یابی خود نسبت به دستگاه اجرایی و ذینفعان با توجه به تورم قوانین و مقررات این حوزه کمک شایانی خواهد کرد.

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در این بخش به واژگان مهم توجیه کننده موضوع پژوهش و ارتباط مفهومی آنها از منظر مطالعات پیشین پرداخته می‌شود. بعبارت دیگر درک ارتباط بین کنترل داخلی، دستگاه اجرایی و نظارتی و همچنین درک بین موضوع کنترل داخلی و حسابرسی داخلی کمک شایانی در تدوین مدل پایانی و احصاء جزئیات مدل با محوریت دیوان محاسبات خواهد نمود. از مضامین و مفاهیم مندرج در این بخش به طوری مؤثر در گروه کانونی بهره‌برداری شده است.

۳. کنترل داخلی در بخش عمومی

استقرار سیستم کنترل داخلی مناسب، اطمینان می‌دهد که سازمان‌ها به رهنمودهای حکمرانی خوب پایبند می‌باشند. حکمرانی خوب، استانداردها را تعیین کرده و رویه‌ها را توصیه می‌کند. از طرف دیگر، کنترل‌های داخلی اطمینان حاصل می‌کنند که این رویه‌ها دنبال می‌شوند. هنگامی که کنترل داخلی قدرتمند بر سازمان حکم‌فرماست، اطلاعات مالی و غیرمالی در سازمان قابل ردیابی است. در واقع امکان دستکاری یا افشای غیرمجاز اطلاعات کاهش می‌یابد. در بخش‌های غیردولتی این قابلیت به ذینفعان اجازه می‌دهد تا نسبت به سرمایه‌گذاری خود اطمینان داشته باشند و مشتریان نسبت به کالاها یا خدمات خریداری شده خود مطمئن باشند (بیسواس و همکاران[۱]، ۲۰۱۹). این مسئله در سازمان‌های بخش عمومی نیزاز اهمیت بالایی برخوردار است. از آنجاکه بودجه چنین سازمان‌هایی، از درآمدهای کشور تأمین می‌شود، بررسی استقرار کنترل داخلی و همچنین توجه به حکمرانی می‌تواند بر میزان بودجه مصرفی و همینطور کارایی چنین سازمان‌هایی تاثیرگذار باشد. در واقع با استقرار یک سیستم کنترل داخلی قدرتمند، این اطمینان ایجاد می‌شود که منابع بخش عمومی، بطور موثری استفاده می‌شوند. همچنین در اثر کنترل داخلی مؤثر، حکمرانی خوب نیز می‌تواند،

[۱] Biswas

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-25]

شفافیت فعالیت‌های مالی سازمان‌ها را توسعه داده و ناکارایی مالی را کاهش دهد. با توجه به اینکه در ایران چارچوب مدونی برای اجرای سیستم کنترل‌های داخلی در سازمان‌های بخش عمومی وجود ندارد در این پژوهش بر این حوزه و به طور خاص با تمرکز بر نقش نظارتی دیوان محاسبات کشور پرداخته می‌شود.

٤. کنترل داخلی، حسابرسی داخلی و شفافیت

دایره حسابرسی داخلی نقشی حیاتی از حیث پایش، نظارت و ره‌گیری ضعف‌های کنترل داخلی و گزارش دادن آن‌ها به مدیران عالی‌رتبه به‌منظور اجرای اقدامات عیب جویانه و اصلاحی به‌صورت بهنگام را ایفا می‌نماید. بر همین اساس، محققین به بررسی این مسئله پرداخته‌اند که آیا کیفیت حسابرسی داخلی بر کیفیت کنترل داخلی در شرکت‌ها تأثیرگذار است یا نه (مازا و آزالی ۱۰، ۲۰۱۵). حسابرسی داخلی باید اطلاعات صحیحی را در رابطه با اثربخشی مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی شامل پیروی از قوانین و مقررات سازمانی به مدیریت ارائه نماید (پور سعید و محمدی پور، ۱۳۹۸). عوامل تعیین‌کننده کیفیت کنترل داخلی عبارت‌اند از عوامل مرتبط با مشخصه‌های حسابرسان خارجی. به‌عنوان نمونه، افزایش کیفیت حسابرسی دارای رابطه مثبت باکیفیت کنترل داخلی است. در همین راستا، دانش تخصصی مشتری حسابرسی و خبرگی حسابرس در زمینهٔ فناوری اطلاعات به حسابرسان کمک خواهد کرد تا روش‌های دقیق‌تر حسابرسی را همراه با آزمون‌های مناسب برای شناسایی دامنه‌های ریسک در دستور کار قرار دهند. این امر می‌تواند کیفیت حسابرسی را افزایش دهد که پیامد آن کاهش بروز ضعف کنترل داخلی خواهد بود (چن و همکاران ۱۱، ۲۰۱۶؛ هایزلیب و همکاران ۱۲، ۲۰۱۶).

بر اساس چارچوب‌های یکپارچه کنترل‌های داخلی کوزو (نسخه سال‌های ۲۰۱۳ و ۱۹۹۲) اهداف کنترل‌های داخلی در سه دسته «عملیاتی»، «رعایتی» و «گزارشگری» دسته‌بندی می‌شود؛ یعنی کنترل‌های داخلی باعث می‌شود، عملیات سازمان کارا، اثربخش و دارای صرفه اقتصادی باشد، قوانین و مقررات (اعم از برون‌سازمانی و درون‌سازمانی) رعایت گردد و گزارشگری (اعم از مالی و غیرمالی) قابل‌اتکا باشد. هنگامی‌که اهداف کنترل‌های داخلی مورد بررسی قرار می‌گیرند، به‌ویژه در بخش «رعایتی» و «گزارشگری»، استقرار کنترل‌های داخلی موجب شفافیت می‌شود. کمیته بازل (۲۰۲۲) یکی از حوزه‌هایی که ضریب ادراک فساد و خطر پول‌شویی در کشورهای مختلف را بالا می‌برد مربوط به عدم رعایت قوانین و مقررات تلقی می‌کند که منتج به عدم شفافیت می‌شود؛ بنابراین در صورت تقویت کنترل‌های داخلی، احتمال رعایت قوانین و مقررات بالا می‌رود (اهداف رعایتی) و بدین ترتیب می‌تواند به شفافیت بیشتر و مبارزه بهتر با فساد بیانجامد. ذکر این نکته ضروری است که یکی از مظاهر شفافیت در هر سازمانی، ارائه گزارش‌های مالی و غیرمالی است؛ بنابراین اگر این گزارش‌ها مربوط و قابل‌اتکا ارائه گردند، بنابراین منتج به ارتقای شفافیت سازمانی می‌شود. لذا اهداف حاکمیت سازمانی که

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-25]

یکی از اصلی‌ترین آن «شفافیت» می‌باشد از طریق سازوکار اصلی آن یعنی، استقرار نظام کنترل داخلی، قابل تحقق خواهد بود. مضافاً اینکه بر اساس چارچوب‌های یکپارچه کوزو (۱۹۹۲ و ۲۰۱۳)، یکی از عناصر اصلی این نظام کنترل داخلی، «واحد حسابرسی داخلی» است که خود به‌عنوان جزیی از نظام کنترل داخلی تلقی می‌شود و یکی از وظایف اصلی واحد حسابرسی داخلی (انجمن حسابرسان داخلی آمریکا، ۲۰۱۶) ارزیابی نظام کنترل داخلی و ارائه رهنمود برای بهبود آن است.

بنابراین با عنایت به توضیحات بالا، استقرار واحد حسابرسی داخلی در هر سازمانی می‌تواند موجب تقویت نظام کنترل‌های داخلی شود، کنترل‌های داخلی موجب قابل‌اتکا بودن نظام گزارشگری سازمان می‌شود و بدین ترتیب، به ارتقای شفافیت نیز کمک می‌کند.

۵. دیوان محاسبات و کنترل داخلی

دیوان محاسبات کشور به عنوان یک نهاد حرفه‌ای و نظارتی در ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی دستگاههای اجرایی بر اساس ماده شش قانون دیوان محاسبات کشور، تکالیفی همچون اعلام نظر در خصوص وجود و کفایت کنترل‌های داخلی دستگاه اجرایی را بر عهده دارد. دیوان محاسبات کشور مسئول اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل‌کننده داخلی و یا عدم کفایت مرجع کنترل‌کننده موجود در دستگاه‌های مورد رسیدگی با توجه به گزارشات حسابرسی‌ها و رسیدگی‌های انجام شده جهت حفظ حقوق بیت‌المال است. بنابراین دیوان محاسبات از طریق مساعدت به و حمایت از استقرار کنترل داخلی اثر بخش در دستگاه اجرایی مسئولیت خود را ایفا می‌نماید. برای دستیابی به این مقصود، ارزیابی کنترل داخلی در حسابرسی رعایت، مالی و عملکرد ضروری است تا علاوه بر اینکه زمینه توجه به مخاطرات یا ریسک‌ها در حسابرسی مهیا و کارایی و اثر بخشی حسابرسی ارتقاء یابد؛ دیوان محاسبات از طریق یافته‌ها، توصیه‌ها و پیشنهاداتی جهت بهبود وضعیت کنترل داخلی، بتواند در نهایت از حقوق بیت المال پاسداری نماید. علاوه بر این از نتایج ارزیابی مذکور می‌توان در حسابرسی مبتنی بر ریسک نیز بهره برد و موجبات ارتقای سطح کیفی حسابرسی را فراهم نمود.

۶. دستگاه اجرایی و کنترل داخلی

کنترل داخلی نقشی مهم و حیاتی در حاکمیت و عملیات سازمان ایفا می‌کند. از همین‌رو، سازمان‌هایی که از واحد کنترل داخلی اثربخش برخوردارند، ارزیابی بهتری نسبت به شناسایی خطرهای محیط کسب وکار، فرآیندها و سیستم تجاری خود دارند (بیسواس و همکاران، ۲۰۱۹). هنگامی که در هر سازمانی سیستم کنترل داخلی، به طور مؤثر استقرار یابد، با توجه به سه اصل کنترل داخلی (اثربخشی و کارایی عملیات، قابلیت اطمینان از گزارشگری و رعایت قوانین و

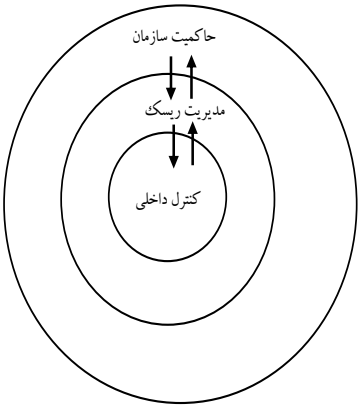
[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-25]

مقررات قابل اجرا)، می‌توان انتظار داشت که کیفیت گزارشگری افزایش یابد. در واقع کیفیت گزارشگری مالی، به معنای ضمانت اجرای کنترل داخلی در نظر گرفته می‌شود و هنگامی که کنترل داخلی در سطح بالا در سازمان پیاده سازی و اجرا می‌شود، حکمرانی خوب نیز جز خروجی‌های مورد انتظار است (نورآفیاه و پایا آزواری، ۲۰۱۵).

ضرورت وجود سیستم کنترل داخلی در بخش عمومی، امروزه به خوبی احساس می‌شود زیرا سیستم کنترل داخلی اگر به درستی طراحی و اجرا شود کیفیت گزارشگری بخش عمومی را بهبود می‌بخشد. از این رو طراحی و اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی در بخش عمومی از اهمیت فوق العاده ای برخوردار است به همین دلیل مدیران بخش‌های عمومی باید برای تأمین اطمینان نسبی از دستیابی به اهداف پیش‌بینی شده، حسن اجرای فعالیت‌ها در کلیه زمینه‌ها، جلوگیری از تقلب و استفاده نادرست از منابع و دارایی‌ها و تحقق مسئولیت پاسخگویی نسبت به فعالیت‌های انجام شده اقدام به طراحی و اجرای سیستم کنترل داخلی مناسب نمایند (پورحسینی حصار و همکاران، ۱۴۰۰). اجرای مؤثر کنترل داخلی می‌تواند ظرفیت پاسخگویی صورتهای مالی و نقش ارزیابی کیفیت اطلاعات را افزایش دهد (لنوکس و وو، ۲۰۲۲) و همچنین کنترل‌داخلی بواسطه افزایش نظارت و گزارش؛ کیفیت گزارشگری مالی در سازمان‌های بخش عمومی را افزایش می‌دهد. به منظور تهیه گزارش‌های مالی مورد نیاز سازمان‌های بخش عمومی، نیاز است، سیستم کنترل داخلی در سیستم حسابداری سازمان‌های بخش عمومی پیاده سازی شود. سیستم حسابداری که در آن کنترل داخلی پیاده سازی شده باشد، می‌تواند گزارش‌های مالی با قابلیت اطمینان و پاسخگویی بیشتر را در سازمان‌های بخش عمومی، ارائه دهد (نورآفیاه و پایا آزواری، ۲۰۱۵).

بررسی برخی مدل‌های مطرح شده دراین حوزه با نقش کلیدی کنترل داخلی، کمک شایانی در طراحی مدل در این پژوهش خواهد نمود. یکی از مدل‌های معتبر ارائه شده برای حاکمیت سازمان توسط اندرسون و همکاران (۲۰۱۷) به تصویر درآمده است که در شکل ۱ ارائه گردیده است.

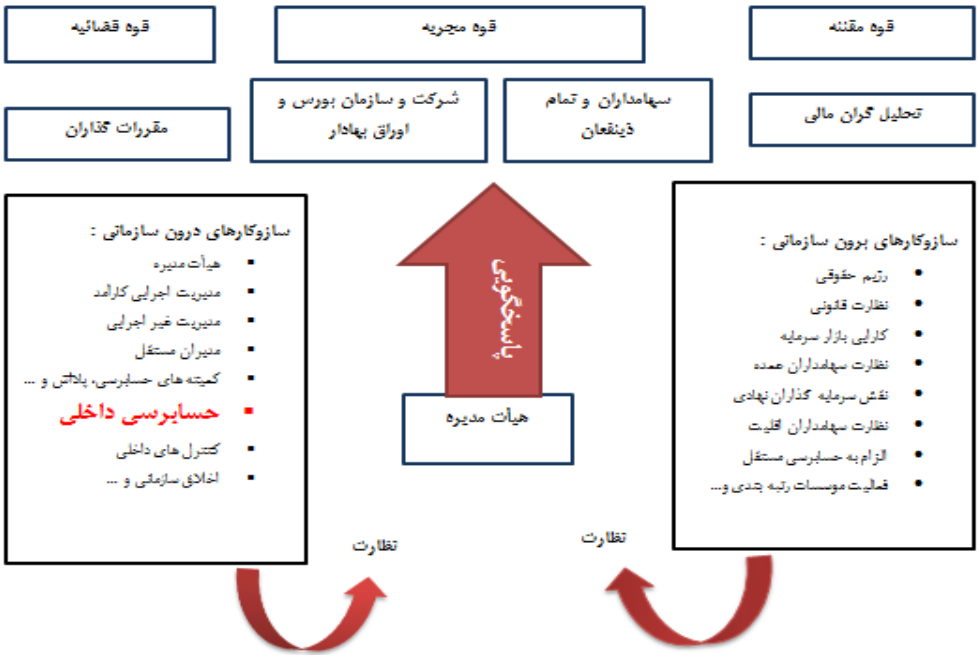
[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-25]



شکل ۱. عناصر اصلی ساختار حاکمیت سازمان (اندرسون و همکاران، ۲۰۱۷، فصل سوم، ص ۲)

همان‌گونه که ملاحظه می‌گردد، برای تحقق اهداف حاکمیت سازمان که یکی از این اصول اساسی افشا و شفافیت می‌باشد، نظام کنترل داخلی در قلب این نظام نقش کلیدی بر عهده دارد. امروزه حاکمیت سازمان (شرکتی) در سراسر دنیا به‌عنوان بستر پیشرفت‌های اقتصادی مدنظر قرارگرفته و بر توسعه آن تأکید گردیده است. حساس یگانه (۱۳۸۷) نیز سیمای کلی حاکمیت سازمان را به شرح شکل ۲ ترسیم نموده است.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-25]



شکل ۲. ساختار راهبری شرکتی (حساس یگانه،۱۳۸۷، ص ٦٩)

همان‌گونه که در شکل فوق ملاحظه می‌گردد، حسابرسی داخلی به‌عنوان یکی از سازوکارهای درون‌سازمانی اصلی حاکمیت سازمان تلقی می‌گردد. ذکر این نکته ضرورت دارد، در سازمان‌های دولتی به‌جای اعضای هیئت‌مدیره یا مدیرعامل ممکن است سمت‌هایی با نام‌های متفاوتی مثل، وزیر، رئیس دستگاه اجرایی، هیئت‌وزیران، هیئت‌امنا و نظایر آن وجود داشته باشد.
در مدل‌های ارائه شده در این بخش برخی ابعاد و جزئیات مدل می‌تواند در جلسات گروه کانونی به منظور تشخیص وظایف دستگاه اجرایی کمک کننده باشد. البته هر گونه به کارگیری این موارد منوط به مبتنی بر قانون بودن آنهاست.

۷. حکمرانی و کنترل داخلی

کنترل داخلی نقش حیاتی در بخش عمومی دارد و در هر سازمان یکی از ابزارهای استراتژیک در دستیابی به اهداف آن و بهبود حکمرانی خوب است (ولاسکو،۲۰۲۱). کنترل‌های داخلی

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-25]

ضعیف بر گزارشگری مالی و حکمرانی خوب تأثیر منفی خواهد داشت. در ساختار بخش عمومی، حکمرانی خوب و کنترل داخلی را نباید به طور مستقل در نظر گرفت، در واقع از سازمانی که فاقد بینش بلند مدت مدیریتی است، نمی‌توان انتظار مکانیسم‌های کنترل داخلی مؤثر داشت. بنابراین، حکمرانی خوب دریک سازمان بدون اجرای سیستم کنترل داخلی خوب کاملاً بی اثر خواهد بود (نورآفیاه و پایا آزواری، ۲۰۱۵). یکی از عوامل اصلی کاهش اعتماد حسابرسان نسبت به کیفیت گزارشگری مالی، ضعف در حکمرانی خوب است. شفافیت محدود در قبال ذینفعان می‌تواند منجر به افزایش بروز خطرات اخلاقی در سیستم حکمرانی گردد. به طور کلی کنترل داخلی اثربخش، می‌تواند منجر به افزایش کیفیت گزارشگری مالی و حکمرانی خوب می‌شود. در واقع کنترل داخلی مؤثر، با قوانین قدرتمند، می‌تواند کیفیت گزارشهای مالی را تثبیت نموده و در نتیجه یکی از پایه‌های اساسی حکمرانی خوب را شکل دهد (نورآفیاه و پایا آزواری، ۲۰۱۵). کنترل‌های داخلی می‌توانند کیفیت گزارشگری مالی را بهبود بخشیده و مشکلات حکمرانی را اصلاح کنند.

اجرای یک سیستم کنترل داخلی مؤثر، که از کیفیت بالایی برخوردار است، می‌تواند یک مکانیزم مهم برای گزارشگری مالی با کیفیت بالا در نظر گرفته شود. مطالعات اخیر نشان داده است که کنترل‌های داخلی ضعیف می‌تواند احتمال بروز خطاهای مالی و افشای مالی متقلبانه را افزایش دهد. در همین رابطه و پس از رسوایی‌های مالی، اعمال قانون ساربینز-آلکسی تمرکز مدیران را به کنترل‌های داخلی، معطوف کرد. تصویب قانون مذکور، تعهدات جامع و کارآمدی را برای سازمان‌های عمومی ایجاد کرد. در واقع قانون مذکور می‌تواند اثربخشی کنترل داخلی را برجسته کند. همزمان با اعمال این قانون، حکمرانی سازمان‌ها سختگیرتر شد و سازمان‌ها موظفند پاسخگویی گسترده‌تری به سهامداران و سایر ذینفعان داشته باشند، زیرا هدف نهایی مدیریت سازمان‌ها؛ پاسخگویی، شفافیت، عدالت حقوق ذینفعان است (بیسواس و همکاران، ۲۰۱۹).

بدون ابزار نظارتی مناسب نمی‌توان کیفیت عملکرد دستگاه‌های دولتی را سنجید. تمامی سازمان‌های بخش عمومی نیازمند سنجش تأثیر رویدادهای مختلف بر منابع تحت کنترل خود هستند. سیستم اطلاعاتی حسابداری نقش مهمی را در دستگاه‌های دولتی در زمینه پذیرش و بقای موقعیت راهبردی ایفا می‌کند. برای آنکه سیستم اطلاعاتی حسابداری به خوبی عمل کرده و از مخاطرات به دور باشد نیازمند سیستم کنترل داخلی مناسب و کارا است. یکی از مسئولیت‌های مهم مدیران بررسی اثربخشی کنترل داخلی است. مدیران در قبال عملکرد خود باید پاسخگو باشند و همچنین برای اطمینان از اجرای دقیق سیاست کنترل داخلی و افشای آن در گزارش‌ها مسئول هستند. لذا برای تحقق مسئولیت پاسخگویی مدیران، ایجاد شفافیت

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-25]

اطلاعـاتی و برقـراری نظـم و انضـباط مـالی ضـرورت دارد تـا کنتـرل‌هـای داخلـی اثـربخش در سازمان‌های بخش عمومی استقرار یابد، کـه اسـتقرار ایـن کنتـرل‌هـای داخلـی قـوی و مـؤثر باعـث شـفافیت گزارشـگری مـالی و ارتقـای ظرفیـت پاسـخگویی مـالی و عملیـاتی خواهدشـد. تشـریح ویژگی‌ها و اثـرات کنترلهـای داخلـی قـوی در سـازمان‌هـای بخـش عمـومی و تـأثیر آن بـر میـزان مسـئولیت پاسـخگویی مـدیران از اهمیـت خاصـی برخـوردار اسـت (بیرامـی و همکـاران،۱۳۹۷). افـزون بر این شهروندان هر کشـور از طریـق پرداخـت مالیـات و عـوارض بخـش مهمـی از منـابع مـالی مـورد نیـاز دولـت‌هـا را تـأمین مـی‌نماینـد. در مقابـل شـهروندان از مـدیران بخـش عمـومی انتظـار دارنـد در مورد نحـوه مصـرف وجـوه عمـومی پاسـخگویی مناسـب داشـته باشـند. در نتیجـه پاسـخگویی عمـومی از شاخص‌های مهم نظام حکمرانی دولت‌ها تلقی می‌شود(پورحسینی حصارو همکاران،۱۴۰۰).

۸. روش پژوهش

۸-۱-ابزار و روش‌های جمع آوری داده و تجزیه و تحلیل

در این پژوهش ابزار جمع‌آوری داده‌ها از طریـق فـیش‌هـا، فـرم‌هـا و جـداول محقـق سـاخته‌ای هسـتند که جهت ثبت موارد مرتبط با اجراء مدل بـوده اسـت. ایـن ابزارهـا (فـرم‌هـا و جـداول) فـرم اسـتاندارد و خاصی نـدارد و در هـر مـورد مطـابق نیـاز تهیـه گردیـده اسـت. جمـع آوری و تحلیـل داده‌هـا در یـک بخش کیفی به نام گروه کانونی صورت گرفته است.

۸-۲-گروه کانونی

بـه منظـور هـم افزایـی و همفکـری بـا متخصصـین دربـاره شناسـایی اجـزای مـدل کنتـرل داخلـی از روش گـروه کـانونی اسـتفاده مـی‌شـود. مورگـان گـروه‌هـای کـانونی را شـکلی از مصـاحبهٔ گروهـی می‌داند که شامل مصاحبهٔ همزمـان تعـدادی از افـراد بـوده، تمرکـز اصـلی بـر پرسـش‌هـا و پاسـخ‌هـای مطـرح شـده بـین محقـق و مصـاحبه شـوندگان اسـت (مورگـان، ۱۳۹۴). در واقـع ایـن روش اسـتفادهٔ صریح از تعامل گروهی برای تولید داده‌ها و شناخت مسئله است.

بر اساس پروتکل برگزاری جلسات فوکـوس گـروه، یـک نفـر بـه عنـوان مـدیر جلسـه (وظـایف: شـروع بحـث و مـذاکره بـا خـوش آمـد گـویی و ارائـه اطلاعـات پـیش زمینـه‌ای بـه شـرکت کننـدگان، ارائـه توضیحات اولیـه پیرامـون اصـول جلسـات، نظـارت و کنتـرل بـر تعامـل اعضـای گـروه، شـروع مجـدد بحث و گفتگو در صورت مواجـه شـدن بـا مشـکل یـا مسـاله و بیـان جمـلات پایـانی و ابـراز تشـکر از شرکت کننـدگان در تحقیـق) و دو نفـر هـم بـه عنـوان ارائـه کننـده مطالـب مسـتخرج از پـژوهش‌هـا، جلسات را هـدایت مـی‌نماینـد. مصـاحبه بـدون سـاختار برگـزار مـی‌شـود و اعضـای جلسـه نیـز نظـرات خود را ارائه می‌نمایند. بـه منظـور بررسـی دقیـق‌تـر نظـرات و درج آنهـا در مـدل، یـک نفـر دیگـر نیـز پیشنهادات را در حین جلسه مکتوب می‌نماید.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-25]

حسابرسان دیوان محاسبات در یکی از طبقات حسابرس، حسابرس ارشد، سر حسابرس، سرحسابرس ارشد و حسابرس کل قرار می‌گیرند. برای غنای بیشتر پژوهش گروه حسابرس کل به دلیل سابقه و تجربه بیشتر در نظر گرفته شدند. تعداد اعضای گروه کانونی ۱۲ نفر بودند. جلسات گروه کانونی این پژوهش در سال ۱۴۰۲ برگزار شده است. تعداد جلسات برگزار شده ۷ جلسه و زمان هر جلسه به طور میانگین یک ساعت و نیم بوده است.

۹. یافته های پژوهش

۹-۱-ویژگی‌های جمعیت شناختی خبرگان

همانطور که پیشتر گفته شد حسابرسان دیوان محاسبات در یکی از طبقات حسابرس، حسابرس ارشد، سر حسابرس، سرحسابرس ارشد و حسابرس کل قرار می‌گیرند. برای غنای بیشتر پژوهش گروه حسابرس کل را به دلیل سابقه و تجربه بیشتر در نظر گرفته‌ایم.

جدول شماره ۱. آمار جمعیت‌شناختی فوکوس گروه

ردیف	متغیر	سطوح	فراوانی	درصد فراوانی
۱	جنسیت	زن	۰	۰
		مرد	۱۲	۱۰۰
		جمع	۱۲	۱۰۰
۲	سابقه	زیر ۱۰ سال	۰	۰
		۱۰-۱۵	۲	۱۶
		بالاتر از ۱۵ سال	۱۰	۸۴
		جمع	۱۲	۱۰۰
۳	پست	حسابرس ارشد	۰	۰
		سرحسابرس	۰	۰
		سرحسابرس ارشد	۰	۰
		حسابرس کل	۱۲	۱۰۰
		جمع	۱۲	۱۰۰
۴	سن	کمتر از ۳۰	۰	۰
		۳۰-۴۰	۱	۸
		بیشتر از ۴۰	۱۱	۹۲
		جمع	۱۲	۱۰۰
۵	مقطع تحصیلی	لیسانس	۳	۲۵
		فوق لیسانس	۳	۲۵
		دکتری	۶	۵۰
		جمع	۱۲	۱۰۰

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-25]

تعداد اعضای گروه کانونی ۱۲ نفر بودند که مشخصات جمعیت شناختی آنان در جدول شماره ۱ آورده شده است. لازم به ذکر است دلیل اصلی اینکه همه افراد مرد هستند این است که تمامی حسابرسان کل در دیوان محاسبات مرد می‌باشند.

۹-۲-بحث و بررسی در گروه کانونی

در جلسات گروه کانونی، مدیر جلسه پس از طرح موضوع و بیان اهداف مد نظر، از شرکت کنندگان در گروه کانونی درخواست نمود تا درباره اینکه اجزای مدل کنترل داخلی چگونه باشد و این که اقدامات این شخصیت‌ها در چه قالبی دسته بندی گردند و ارتباط آنها با هم چگونه است گفتگو کنند. در نهایت ماحصل برگزاری جلسات (۷ جلسه با فواصل یک هفته در سال ۱۴۰۲) به صورت متن هاشور خورده زیر است. محور اصلی برای احصاء مدل اتکاء به استنادات قانونی بوده است، چراکه استخراج یک مدل انتزاعی هیچ جایگاهی در کاربردی بودن ندارد و در ضمن هدف این پژوهش صرفاً گسترش مبانی نظری این حوزه نیست، فلذا موارد درج شده در مدل کاربردی و مبتنی بر قوانین و مقررات است.

«در ارتباط با کنترل داخلی بر اساس آنچه از قوانین و مقررات مستفاد می‌شود، وظایف و مسئولیت‌هایی متوجه اشخاص حقیقی و حقوقی مختلف است. مسئولیت همه فعالیت‌های سازمان شامل برنامه ریزی، اجرا، نظارت و سرپرستی بر اجرای مناسب، حفاظت و نگهداری و مستندسازی سیستم کنترل داخلی مستقیماً بر عهده **مدیر دستگاه اجرایی** است. **حسابرسان داخلی** نیز از طریق رسیدگی و ارائه پیشنهادات، نقش موثری در اثربخشی سیستم کنترل داخلی دارند اما مسئولیت‌های ذکر شده برای مدیر دستگاه اجرایی متوجه آنان نیست. کنترل داخلی جزء صریح یا ضمنی وظایف هر یک از **کارکنان** دستگاه اجرایی است. همه کارکنان در اثربخشی کنترل داخلی مؤثر هستند و باید مسئول گزارش‌دهی از مشکلات اجرای عملیات، عدم رعایت و تبعیت از آیین رفتاری، یا عدول و انحراف از خط مشی‌ها باشند. البته مسئولیت‌های ذکر شده برای مدیر دستگاه اجرایی متوجه کارکنان دستگاه نیست.

دیوان محاسبات کشور مسئول اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل‌کننده داخلی و یا عدم کفایت مرجع کنترل‌کننده موجود در دستگاه‌های مورد رسیدگی با توجه به گزارشات حسابرسی‌ها و رسیدگی‌های انجام شده جهت حفظ حقوق بیت‌المال است. بنابراین دیوان محاسبات از طریق مساعدت به و حمایت از استقرار کنترل داخلی اثر بخش در دستگاه اجرایی مسئولیت خود را ایفا می‌نماید. برای دستیابی به این مقصود، ارزیابی کنترل داخلی در حسابرسی رعایت، مالی و عملکرد ضروری است تا علاوه بر اینکه زمینه توجه به مخاطرات یا ریسک‌ها در حسابرسی مهیا و کارایی و اثر بخشی حسابرسی ارتقاء یابد؛ دیوان محاسبات از طریق یافته‌ها، توصیه‌ها و پیشنهاداتی جهت بهبود وضعیت کنترل داخلی، بتواند در نهایت از حقوق بیت المال

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-25]

پاسداری نماید. علاوه بر این از نتایج ارزیابی مذکور می‌توان در حسابرسی مبتنی بر ریسک نیز بهره برد و موجبات ارتقای سطح کیفی حسابرسی را فراهم نمود.

با عنایت به وظایف و مسئولیت‌هایی که به آنها اشاره شد و همچنین با بهره‌گیری از استانداردهای حسابرسی و پس از بومی‌سازی و تطبیق آن با انتظارات و الزامات مندرج در قوانین و مقررات مربوطه، مدل ارزیابی کنترل‌های داخلی مطابق آنچه در شکل شماره ۳ به تصویر کشیده شده است طراحی گردید. مدل مذکور بر اساس اصول زیر تهیه و تنظیم شده است:

الف) ارکان اصلی نظام کنترل‌های داخلی با توجه به تکالیف مندرج در قوانین و مقررات (دستگاه اجرایی، ذینفعان و دیوان محاسبات کشور)

ب) وظایف و اختیارات دیوان محاسبات کشور (بر اساس قانون دیوان محاسبات کشور و الزامات فنی و حسابرسی) و دستگاه اجرایی (بر اساس مدل‌های بین‌المللی کنترل داخلی)

ج) تبیین ارتباط اجزاء مختلف مدل و مسئولیت‌های متقابل اشخاص

د) تبیین اهم رویه‌های کنترلی برای انجام وظایف به صورت مؤثر و کارآمد و تضمین تحقق اهداف

ارکان اصلی نظام کنترل‌های داخلی با توجه به مفاد مندرج در قوانین و مقررات مشتمل بر دستگاه اجرایی، ذینفعان و دیوان محاسبات کشور است. اشخاص مذکور متقابلاً مسئولیت‌هایی بر عهده دارند. دستگاه اجرایی مکلف به ارائه تصویری شفاف از فعالیت دستگاه اجرایی با هدف ایفای مسئولیت پاسخگویی به ذینفعان است. دیوان محاسبات کشور نیز مطابق قانون وظیفه اطمینان دهی در خصوص کفایت مرجع کنترل کننده داخلی است. فلذا دیوان محاسبات کشور می‌بایست ارزیابی‌های دوره‌ای و مقطعی در زمینه اثربخش بودن رویه‌های کنترل داخلی دستگاه اجرایی را انجام دهد. دستگاه اجرایی نیز به منظور دستیابی به اهداف خود می‌بایست نظارت مستمر و منظم بر عملیات کنترل داخلی در سراسر دستگاه اجرایی و اصلاح و بهبود آن در صورت لزوم داشته باشد.

دستگاه اجرایی به منظور دستیابی به اهداف و همچنین ایفای مسئولیت پاسخگویی لازم است در رابطه با کنترل داخلی به وظایف و تکالیفی من جمله ایجاد محیط کنترلی مؤثر از طریق اشاعه و تقویت درستکاری و ارزشهای اخلاقی، حصول اطمینان از احراز شایستگی لازم پرسنل برای انجام وظایف محوله، تعریف و تبیین اختیارها و مسئولیت‌ها به صورتی شفاف، ایجاد مسیرهای مناسب گزارشگری در سطح دستگاه اجرایی و ایجاد و توسعه خطوط گزارش‌دهی اخلاقی برای حسابرسان داخلی اهتمام داشته باشد.

شکل شماره ۳. مدل ارزیابی کنترل داخلی در بخش عمومی

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-25]



از طرف دیگر دیوان محاسبات کشور به عنوان یک نهاد نظارتی لازم است در خصوص کفایت مرجع کنترل کننده داخلی دستگاه اجرایی اطمینان دهی نماید. بر اساس قانون دیوان محاسبات کشور و الزامات فنی و حسابرسی وظایف و تکالیفی همچون لحاظ ریسک کنترل در برنامه ریزی

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-25]

حسابرسی و استقرار حسابرسی مبتنی بر ریسک، ارزیابی کنترلهای مبتنی بر سیستم‌های فناوری اطلاعات و ارائه توصیه‌های لازم به مدیریت دستگاه اجرایی در خصوص حوزه‌های دارای ریسک و همچنین ارائه پیشنهاد برای بهبود فرآیند اجرای عملیات و تقویت کنترل‌ها بر عهده دیوان محاسبات کشور است. اهم موارد مذکور در شکل شماره ۱ ارائه شده است. وظایف و مسئولیت‌های مذکور در قالب ارزیابی‌های دوره‌ای و مقطعی پیاده می‌شود.

تکالیف و وظایف اشاره شده برای دستگاه اجرایی و دیوان محاسبات کشور به منظور دستیابی به اهدافی است که عبارتند از انجام وظایف به صورت مؤثر، اخلاق مدار، کارآمد و با لحاظ منافع بیت المال، ایفای مسئولیت پاسخگویی، رعایت قوانین و مقررات و تحقق اهداف مذکور در برنامه‌ها و اسناد بالادستی و حفاظت از منابع در برابر آسیب‌ها و ریسک‌های احتمالی.

به منظور دستیابی به اهداف فوق الذکر لازم است دستگاه اجرایی نظارت مستمر و منظم بر عملیات کنترل داخلی در سراسر دستگاه اجرایی و اصلاح و بهبود آن در صورت لزوم داشته باشد. بدین منظور اهم رویه‌های کنترلی که لازم است دستگاه اجرایی به آنها پایبند باشد عبارتند از (۱) رویه‌های کنترل داخلی باید به گونه‌ای طراحی شوند که با استانداردها و دستورالعمل‌های مربوطه منطبق باشند، (۲) آموزش و هدایت مؤثر کارکنان دستگاه اجرایی به منظور تحقق اهداف، (۳) توسعه و بازنگری در شاخص‌های سنجش عملکرد در سطوح فرد، واحد و سازمان، (۴) تفکیک مناسب وظایف و مسئولیت‌ها به منظور پیشگیری و کاهش خطر وقوع اشتباهات و تقلب‌ها و ... .

»

بنابراین مدل نهایی ضمن در نظر داشتن ارکان اصلی نظام کنترل داخلی؛ یعنی دستگاه اجرایی، دیوان محاسبات و ذینفعان؛ به چگونگی تحقق اهداف در قالب پیاده سازی کنترل داخلی و همینطور چگونگی مرتبط بودن آنها و تکالیفی که در قبال یکدیگر بر عهده دارند نیز اهتمام ویژه دارد. بعبارت دیگر مدل مذکور راهنمای مناسبی برای حسابرسان دیوان محاسبات کشور در فرآیند ارزیابی کنترل‌های داخلی دستگاههای اجرایی تلقی گردد.

۱۰. نتیجه گیری و پیشنهادها

اهمیت و ضرورت طراحی و استقرار یک نظام کنترل داخلی کارا و اثر بخش در نهادهای دولتی و خصوصی همواره مورد توجه قانون‌گذاران، تدوین کنندگان استانداردها، نهادهای حرفه‌ای و نظارتی بوده است. دیوان محاسبات کشور به عنوان یک نهاد حرفه‌ای و نظارتی در ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی دستگاههای اجرایی بر اساس ماده شش قانون دیوان محاسبات کشور، تکالیفی همچون اعلام نظر در خصوص وجود و کفایت کنترل‌های داخلی دستگاه اجرایی را بر عهده دارد. بررسی پژوهش‌های این حوزه بیانگر خلأ پژوهشی عمیقی در خصوص کنترل داخلی در بخش عمومی است. در این پژوهش با بررسی قوانین و مقررات مربوط

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-25]

به کنترل داخلی در بخش عمومی در گروه کانونی متشکل از خبرگان دیوان محاسبات کشور، مدلی طراحی گردید تا نقش، جایگاه و وظایف محول شده به دیوان محاسبات کشور، دستگاه اجرایی و ذینفعان به روشنی تبیین گردد. این موضوع قطعاً به دیوان محاسبات کشور در راستای موقعیت یابی خود نسبت به دستگاه اجرایی و ذینفعان با توجه به تورم قوانین و مقررات این حوزه کمک شایانی خواهد کرد.

در این پژوهش ابزار جمع‌آوری داده‌ها از طریق فیش‌ها، فرم‌ها و جداول محقق ساخته‌ای هستند که جهت ثبت موارد مرتبط با اجراء مدل بوده است. این ابزارها (فرم‌ها و جداول) فرم استاندارد و خاصی ندارد و در هر مورد مطابق نیاز تهیه گردیده است. جمع آوری و تحلیل داده‌ها در یک بخش کیفی به نام گروه کانونی صورت گرفت.

حسابرسان دیوان محاسبات در یکی از طبقات حسابرس، حسابرس ارشد، سر حسابرس، سرحسابرس ارشد و حسابرس کل قرار می‌گیرند. برای غنای بیشتر پژوهش گروه حسابرس کل به دلیل سابقه و تجربه بیشتر در نظر گرفته شدند. تعداد اعضای گروه کانونی ۱۲ نفر بودند. جلسات گروه کانونی این پژوهش در سال ۱۴۰۲ برگزار شده است. تعداد جلسات برگزار شده ۷ جلسه و زمان هر جلسه به طور میانگین یک ساعت و نیم بوده است.

نتایج جلسات گروه کانونی نشان داد مدل نهایی مشتمل بر ۳ بخش کلی شامل «دیوان محاسبات کشور، دستگاه اجرایی و ذینفعان» است. در هر یک از بخش های مرتبط با دیوان محاسبات کشور و دستگاه اجرایی، وظایف و مسئولیت‌های تسهیل کننده پیاده سازی کنترل داخلی درج شده است. علاوه بر این چگونگی ارتباط این اجزاء با یکدیگر نیز تبیین شده است. تکالیف و وظایف اشاره شده برای دستگاه اجرایی و دیوان محاسبات کشور به منظور دستیابی به اهدافی است که عبارتند از انجام وظایف به صورت مؤثر، اخلاق مدار، کارآمد و با لحاظ منافع بیت المال، ایفای مسئولیت پاسخگویی، رعایت قوانین و مقررات و تحقق اهداف مذکور در برنامه‌ها و اسناد بالادستی و حفاظت از منابع در برابر آسیب‌ها و ریسک‌های احتمالی.

با عنایت به وظایف و مسئولیت‌هایی که به آنها اشاره شد و همچنین با بهره‌گیری از استانداردهای حسابرسی و پس از بومی‌سازی و تطبیق آن با انتظارات و الزامات مندرج در قوانین و مقررات مربوطه، مدل ارزیابی کنترل‌های داخلی طراحی گردید. مدل مذکور بر اساس اصول زیر تهیه و تنظیم شد:

الف) ارکان اصلی نظام کنترل‌های داخلی با توجه به تکالیف مندرج در قوانین و مقررات (دستگاه اجرایی، ذینفعان و دیوان محاسبات کشور)

ب) وظایف و اختیارات دیوان محاسبات کشور (بر اساس قانون دیوان محاسبات کشور و الزامات فنی و حسابرسی) و دستگاه اجرایی (بر اساس مدل‌های بین‌المللی کنترل داخلی)

ج) تبیین ارتباط اجزاء مختلف مدل و مسئولیت‌های متقابل اشخاص

د) تبیین اهم رویه‌های کنترلی برای انجام وظایف به صورت مؤثر و کارآمد و تضمین تحقق اهداف

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-25]

ارکان اصلی نظام کنترل‌های داخلی با توجه به مفاد مندرج در قوانین و مقررات مشتمل بر دستگاه اجرایی، ذینفعان و دیوان محاسبات کشور است. اشخاص مذکور متقابلاً مسئولیت‌هایی بر عهده دارند. دستگاه اجرایی مکلف به ارائه تصویری شفاف از فعالیت دستگاه اجرایی با هدف ایفای مسئولیت پاسخگویی به ذینفعان است. دیوان محاسبات کشور نیز مطابق قانون وظیفه اطمینان دهی در خصوص کفایت مرجع کنترل کننده داخلی است. فلذا دیوان محاسبات کشور می‌بایست ارزیابی‌های دوره‌ای و مقطعی در زمینه اثربخش بودن رویه‌های کنترل داخلی دستگاه اجرایی را انجام دهد. دستگاه اجرایی نیز به منظور دستیابی به اهداف خود می‌بایست نظارت مستمر و منظم بر عملیات کنترل داخلی در سراسر دستگاه اجرایی و اصلاح و بهبود آن در صورت لزوم داشته باشد.

دستگاه اجرایی به منظور دستیابی به اهداف و همچنین ایفای مسئولیت پاسخگویی لازم است در رابطه با کنترل داخلی به وظایف و تکالیفی من جمله ایجاد محیط کنترلی مؤثر از طریق اشاعه و تقویت درستکاری و ارزشهای اخلاقی، حصول اطمینان از احراز شایستگی لازم پرسنل برای انجام وظایف محوله، تعریف و تبیین اختیارها و مسئولیت‌ها به صورتی شفاف، ایجاد مسیرهای مناسب گزارشگری در سطح دستگاه اجرایی و ایجاد و توسعه خطوط گزارش‌دهی اخلاقی برای حسابرسان داخلی اهتمام داشته باشد.

به دیوان محاسبات کشور توصیه می‌شود به منظور تبیین صحیح‌تری از ماده شش قانون دیوان محاسبات به مدل طراحی شده در این پژوهش که خود کاملاً مبتنی بر قوانین، مقررات و استانداردهاست تکیه نماید و آن را به عنوان نقشه راهی جهت تبیین دقیق‌تری از ماده شش به همراه جزئیات در نظر بگیرد.

به پژوهشگران آتی توصیه می‌شود در پژوهش‌های آتی خود به نقش و جایگاه سایر دستگاه‌های نظارتی خصوصاً سازمان بازرسی در خصوص کنترل‌های داخلی بپردازند. این موضوع از حیث تفاوت تمرکز سازمان بازرسی و دیوان محاسبات حائز اهمیت است. چراکه بیشترین توجه دیوان محاسبات بر امور مالی و سازمان بازرسی بر امور اداری متمرکز است. علاوه بر این توصیه می‌شود به منظور تبیین دقیق‌تر موضوع، برای هر صنعت به تفکیک نقاط تمرکز دیوان محاسبات کشور در خصوص کنترل داخلی دستگاه اجرایی روشن و شفاف گردد. این موضوع نیازمند بررسی ارتباط دیوان محاسبات از حیث مهمترین ضعف‌های کنترل داخلی دستگاههای اجرایی است که به صورتی شفاف‌تر می‌تواند موضوع را روشن نماید.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-25]

منابع

منابع فارسی:

- بیرامی، لاله.، کیانی، علی.، بیرامی، وحید.، و قائمی راد، محمدحسین. (۱۳۹۷). اثربخشی دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس اوراق بهادار در شرکت‌های بورسی سیمان. دوماهنامه بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی، ۱۸(۳/۴)، ۴۳-۷۰.
- پور سعید، عباس و رحمت‌الله محمدی پور، (۱۳۹۸)، "امکان‌سنجی استقرار نظام حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در دانشگاه آزاد اسلامی کشور"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۱، شماره ۴۱، صص ۲۲۹-۲۶۲.
- پورحسینی حصار، سید مهدی.، حصارزاده، رضا.، عباس زاده، محمدرضا.، و خلیلی، محسن. (۱۴۰۰). استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی، شاخص‌های حکمرانی خوب و سطح ارتکاب جرائم: شواهدی تجربی از ۳۰ کشور جهان. مجله دانش حسابرسی، ۲۱(۸۵)، ۵-۳۰.
- حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۷)، حاکمیت شرکتی و پاسخگویی، همایش راهبری شرکتی بورس اوراق بهادار، ص ۶۷-۸۲.
- سازمان بورس و اوراق بهادار، (۱۳۹۱)، "منشور کمیته حسابرسی"، مصوب هیئت‌مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۱/۱۱/۲۳)، قابل‌دسترس از طریق www.rdis.ir.
- ملکیان، اسفندیار و هادی قربانی و مهری صالح‌آبادی، (۱۳۹۷)، "تأثیر استقلال حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی پس از تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی"، دانش حسابرسی، سال ۱۸، شماره ۷۳، صص ۵۵-۷۷.

References:

- Afiah, N. N., & Azwari, P. C. (۲۰۱۵). The effect of the implementation of government internal control system (GICS) on the quality of financial reporting of the local government and its impact on the principles of good governance: A research in district, city, and provincial government in South Sumatera. Procedia-Social and Behavioral Sciences, ۲۱۱, ۸۱۱-۸۱۸.
- American Institute of Certified Public Accountants(AICPA) ۲۰۱٦. Management Override of Internal Control: The Achilles' Heel of Fraud Prevention, New York: The American Institute of Certified Public Accountants
- Andeson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Riddle, C., Salamasuck, M.& Sobel, P. J. ۲۰۱۷. Internal Auditing Assurance& Advisory Services, Internal Audit Foundation, Fourth Edition.
- Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D. W., Kinney, W. R, and LaFond, R, (۲۰۰۹), "The effect of SOX internal control deficiencies on firm risk and cost of equity". Journal of Accounting Research, Vol. ٤٧, PP. ١-٣٤.
- Basel Institute on Governance, ۲۰۲۲, The Basel AML Index.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-25]

- Biswas, R., Jana, A., Arya, K., & Ramamritham, K. (۲۰۱۹). A good-governance framework for urban management. Journal of Urban Management, ۸(۲), ۲۲۵-۲۳٦.
- Chen, Y., Eshleman, J, and Soileau, J, (۲۰۱٦), "Board gender diversity and internal control weaknesses". Advances in Accounting, Vol.۳۳, PP.۱۱–۱۹.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).۱۹۹۲. Internal Control — Integrated Framework.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission(COSO) ۲۰۱۳. Internal Control Integrated Framework., available at: www.coso.org/Shared%۲۰Documents/CROWE-COSO-Internal-Control-Integrated-Framework.pdf
- Haislip, J., Peters, G, and Richardson, V, (۲۰۱٦), "The effect of auditor IT expertise on internal controls". International Journal of Accounting and Information Systems, Vol. ۲۰, PP. ۱–۱۵.
- Jokipii, A, (۲۰۰۹), "Determinants and Consequences of Internal Control in Firms: a Contingency Theory Based Analysis", Journal of Management and Governance, ISSN ۱۳۸۵- ۳٤٥۷ (Print) ۱٥۷۲-۹٦۳X (Online), PP. ۱-۳۰.
- Lennox, C. S., & Wu, X. (۲۰۲۲). Mandatory internal control audits, audit adjustments, and financial reporting quality: Evidence from China. The Accounting Review, ۹۷(۱), ۳٤۱-۳٦٤.
- Mazza, T, and Azzali, S, (۲۰۱٥), "Effects of internal audit quality on the severity and persistence of control deficiencies". International Journal of Auditing, Vol.۱۹, PP. ۱٤۸–۱٦٥.
- Organization for Economic Co-operation and Development(OECD).۲۰۰٤. The OECD Principles of Corporate Governance.
- Velasco, J. (۲۰۲۱). Internal Controls of the Municipality of Plaridel, Bulacan towards Good Governance. International Journal of Multidisciplinary: Applied Business and Education Research, ۲(٦), ٥۰٦-٥۱۳.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-25]