

تأثیر کنترل‌های داخلی بر تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی (مطالعه موردی استان آذربایجان غربی)

هادی بکلو^۱

عبداله محمودی^۲

چکیده:

هدف تحقیق حاضر بررسی تأثیر پنج جزء کنترل‌های داخلی شامل محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و نظارت به همراه محدودیت اصلی کنترل‌های داخلی (هزینه استقرار) بر میزان تخلفات مالی در دستگاه‌های اجرایی استان آذربایجان غربی می‌باشد. این تحقیق از حیث ماهیت و روش توصیفی، پیمایشی است و برای گردآوری اطلاعات از پرسشنامه، استفاده شده که توسط محقق در دو بخش تنظیم گردیده است. جامعه آماری تحقیق شامل حساب‌رسان دیوان محاسبات و مسئولین امور مالی ادارات کل استان می‌باشد. برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از ضریب همبستگی پیرسون و رگرسیون خطی استفاده شده است. نتایج آزمون فرضیه‌ها، وجود تأثیر معنی‌دار هزینه استقرار و کلیه اجزاء کنترل داخلی جز اطلاعات و ارتباطات، بر تخلفات مالی را نشان می‌دهد که بیشترین تأثیر را بترتیب محیط کنترلی، هزینه استقرار، فعالیت کنترلی، نظارت و ارزیابی ریسک دارا می‌باشند.

واژگان کلیدی: کنترل‌های داخلی، تخلفات مالی، محیط کنترلی، فعالیت‌های کنترلی، نظارت، هزینه استقرار

۱- کارشناس ارشد مدیریت دولتی - مالی

۲- استادیار و هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد مهاباد، دانشکده علوم انسانی (نویسنده مسئول)

mahmoodi_a2000@yahoo.com

□ مقدمه

یکی از دغدغه‌های اصلی مدیران، هیات‌مدیره، صاحبان کسب و کار و حساب‌رسان داخلی، چگونگی استقرار نظام کنترل‌های داخلی و برخورد موثر و کارآمد با خطر تقلب در سطح سازمان است. نظام کنترل داخلی موثر، ابزار اولیه کشف و اصلاح تقلب و اشتباهات است. در سال ۲۰۰۲ زمانی که قانون ساربنز-آکسلی در پی رسوایی‌های مالی تصویب شد، کنترل شدیدی را بر نحوه گزارشگری و افشا در شرکت‌های سهامی الزامی کرد. براساس این قانون، مدیران مالی و اجرایی ارشد، خود باید بر گزارش‌های مالی صحنه بگذارند. همچنین، قانون مذکور شامل مجازات‌های بالقوه بسیار جدی مانند جریمه‌های مالی سنگین و جریمه‌هایی از نوع زندان برای مدیران اجرایی می‌باشد. طبق این قانون، موسسات وظیفه دارند تا کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی خود را افزایش دهند (بارا، ۲۰۱۰).

گسترش فعالیت دستگاه‌های اجرایی و عمومی شدن فعالیت‌های واحدهای تجاری و پیچیدگی سازمانی سبب گردیده که مدیران دستگاه‌های اجرایی با توجه به مسئولیت خود و در راستای دستیابی به اهداف سازمان و به منظور جلوگیری از تقلب و تبانی و اتلاف منابع سازمان و جهت حصول اطمینان از تخصیص بهینه منابع به کنترل‌های داخلی متکی باشند (پورحیدری، ۱۳۸۸). کنترل‌های داخلی خصوصاً در بخش دولتی به سبب درگیری اموال عمومی، دارای اهمیت فراوانی بوده و توجه مناسب به آن می‌تواند زمینه مناسبی برای حسابداری و پاسخگویی بخش‌های مختلف دولت در قبال منابع در اختیار باشد (صادقی، ۱۳۹۲).

مطابق بند ۱۹ سیاست‌های اقتصاد مقاومتی شفاف سازی اقتصاد و سالم سازی آن و جلوگیری از اقدامات، فعالیت‌ها و زمینه‌های فساد را در حوزه‌های پولی، تجاری و ارزی ۰۰۰ یکی از اهداف اصلی بوده که کنترل داخلی قوی می‌تواند نقش موثری در تحقق این امر داشته باشد (سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی، ۱۳۹۲).

اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی در دستگاه‌های اجرایی با توجه به ضرورت تحقق اهداف و برنامه‌های دولت، حجم منابع مصرفی و اموال مورد تملک دولت از اهمیت فوق‌العاده‌ای برخوردار است. اما بر اساس مشاهدات، مصاحبه‌ها، مطالعات و بررسی‌های انجام شده به نظر می‌رسد که مسائل و مشکلاتی وجود دارند که اجرای بهینه کنترل‌های داخلی را تحت تأثیر خود قرار داده و کیفیت اجرا را نا مطلوب می‌سازد.

در این تحقیق بعد از بررسی ارتباط اجزای پنجگانه کنترل‌های داخلی و هزینه استقرار آن با تخلفات مالی میزان تأثیر هر یک از آنها در این امر مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.

□ کنترل داخلی

فرایندی بنیادی و پویاست که خود را به طور مداوم با تغییرات رو در روی سازمان هماهنگ و منطبق می‌سازد. مدیریت و کارکنان در همه سطوح مجبور و ملزم به ارتباط با این فرایند هستند تا ریسک‌ها را شناسایی و اطمینان معقولی از دستیابی به رسالت سازمان و هدف‌های کلی آن کسب

کنند. به عبارت دیگر کنترل‌های داخلی مجموعه اقداماتی است که مدیران برای تامین اطمینان نسبی از اجرای صحیح امور و مطابقت آن با مقررات و سیاست‌های وضع‌شده، انجام می‌دهند تا کارایی و سودمندی عملیات را بالا برده و به هدف‌های از قبل تعیین شده دست یابند. کنترل‌های داخلی شامل طرح سازمان و تمامی رویه‌های هماهنگ پذیرفته‌شده در یک سازمان است که برای حفاظت از دارایی‌ها، رسیدگی به درستی و اتکاپذیری داده‌های حسابداری، ارتقای کارآمدی عملیات و تشویق جهت پیروی از رویه‌های مدیریتی تجویز شده است (عباس زاده و همکاران، ۱۳۹۰).

رهنمودهای اینتوسای در خصوص استانداردهای کنترل‌های داخلی (مصوب ژوئن ۱۹۹۲)، ساختار کنترل داخلی را به عنوان برنامه‌های یک سازمان شامل جهت‌گیری مدیریتی، روش‌ها، رویه‌ها و سایر معیارها تعریف می‌کند، به گونه‌ای که دستیابی به اهداف زیر را به نحو معقول و منطقی تضمین نماید:

- ترویج انجام عملیات به شکل منظم، مقرون به صرفه، بهینه و اثربخش و ارائه محصولات کیفی و خدمات همخوان با مأموریت‌های سازمانی.
- حفاظت از منابع در مقابل زیان‌های ناشی از اتلاف، سوء استفاده، سوء مدیریت، خطا، تقلب و سایر بی‌نظمی‌ها.
- پایبندی به قوانین، مقررات و رهنمودهای مدیریتی.
- نگهداشت و توسعه داده‌های مالی و مدیریتی و افشای منصفانه داده‌های مذکور در گزارشات زمانبندی شده (رضا بیگی، ۱۳۹۲).

□ محیط کنترلی

محیط کنترلی طراحی سبک و شیوه‌ای در سازمان است که بر نگرش و بینش و آگاهی کنترلی کارکنان اثر می‌گذارد. سازه و شالوده دیگر اجزاء کنترل داخلی، محیط کنترلی است که نظم و ساختار را بوجود می‌آورد.

مبانی و اصول محیط کنترلی به قرار زیر است:

- الف - درستکاری و صداقت فردی و حرفه‌ای و ارزش‌های اخلاقی مدیریت و کارکنان، مشتمل بر تقویت رویکرد پشتیبانی از کنترل‌های داخلی در همه سازمانها و در گستره سازمان.
- ب- تعهد و اعتقاد به شایستگیها.
- ج - نگرش و بینش در راس سازمان (فلسفه و سبک عملیاتی مدیریت).
- چ- ساختار سازمانی.
- ح - مدیریت منابع انسانی و روش‌های اجرایی آن (صابری، ۱۳۸۸).
- ارزیابی ریسک
- ارزیابی ریسک، فرایند شناسایی و تجزیه و تحلیل ریسک‌ها در مسیر تحقق اهداف سازمانی و تعیین اقدامات و عکس‌العمل‌های لازم برای مقابله متناسب با آنها می‌باشد (صابری، ۱۳۸۸).

□ فعالیتهای کنترلی

به مجموعه‌ای از خط مشی‌ها، روش‌ها و رویه‌هایی اطلاق می‌شود که مدیریت سازمان‌های عمومی و خصوصی با اعمال آنها از اجرای دستورات صادره و رهنمودهای ارائه شده، اطمینان معقول حاصل می‌نماید. به بیان دیگر مدیریت این قبیل سازمان‌ها به کمک فعالیتهای کنترلی از انجام اقدامات لازم برای رویارویی با خطرهایی که دستیابی به اهداف سازمان‌ها را تهدید می‌کند، اطمینان حاصل می‌کنند. فعالیتهای کنترلی را بر مبنای رابطه آنها با اهداف سازمان‌ها به سه گروه عملیاتی، گزارش دهی مالی و رعایت قوانین و مقررات تقسیم می‌نمایند (بابا جانی، ۱۳۸۲).

□ اطلاعات و ارتباطات

ارتباطات در ذات سیستمهای اطلاعاتی نهفته است. سیستمهای اطلاعاتی باید اطلاعاتی را به کارکنان بدهد که آنها را در انجام مسئولیتهای عملیاتی، مالی و رعایتی، یاری کند. اما ارتباطات باید در معنای وسیع تر آن، یعنی در زمینه انتظارات، مسئولیتهای افراد و گروهها و دیگر مسائل مهم برقرار شود. کارکنان واحدهای اقتصادی باید از چگونگی ارتباط فعالیتهای خود با دیگران آگاه باشند. همچنین باید ابزاری ارتباطی برای ارسال اطلاعات مهم به رده‌های بالاتر در اختیار داشته باشند. برای گزارش این اطلاعات به مراتب بالاتر، باید کانالهای ارتباطی باز و گوش شنوا وجود داشته باشد. کارکنان باید بر این باور باشند که سرپرستان آنها می‌خواهند از مشکلات آگاهی یابند و به طور اثربخشی به آنها خواهند پرداخت. در کل مهم آن است که کارکنان اطمینان یابند گزارش اطلاعات هیچ گونه انتقام و تلافی را متوجه آنها نخواهد ساخت (زرگر، ۱۳۹۱).

□ نظارت (پایشگری)

سامانه‌های کنترل داخلی به منظور ارزیابی کیفیت عملکرد سامانه، در طی زمان باید پایشگری شود این عمل به واسطه اجرای فعالیتهای عادی و روزمره، ارزشیابی‌های مشخص و مستقل و یا ترکیبی از هر دو، اجرا می‌گردد (صابری، ۱۳۸۸).

□ هزینه استقرار

یکی از محدودیتهای ذاتی کنترلهای داخلی می‌باشد به نحوی که هزینه استقرار کنترلهای داخلی نباید بیش از منافع حاصل از آن باشد (آخوند زاده، ۱۳۸۹). کلیدی ترین اصل که تقریباً بر همه اجزای سیستم کنترل داخلی سایه می‌افکند، این است که ابزارها و اجزای سیستم طوری طراحی شوند که منافع حاصل از استقرار آنها بر مخارج مربوطه بچربد. تعبیه ابزارهای کنترلی بیشتر در سیستم، مطمئناً اثربخشی آن را افزایش خواهد داد ولی به دلیل تحمیل هزینه بیشتر یا سایر ملاحظات مربوط به لزوم کارکرد روان و مناسب سیستم، کارایی سیستم کاهش می‌یابد. به طوری که در مواردی ممکن است ابزارها و اجزای سیستم آنچنان افزایش یابد که اجرای این ابزارها و اجزاء، هدف کلی سیستم را تحت الشعاع قرار دهد و سیستم کنترل داخلی خود به مانعی برای انجام کار

تبدیل شود یا این که انجام کار را بسیار کند، طولانی و غیر اقتصادی نماید (و این موضوعی است که بسیاری از ما مواردی از آن را خصوصاً در بخش‌های غیر خصوصی، عملاً به چشم دیده ایم یا با سیستم‌های این چینی، دست و پنجه نرم کرده ایم). از سوی دیگر سعی در رعایت اصل فزونی منافع بر مخارج در طراحی و اجرای سیستم کنترل داخلی و ایجاد توازن معقول و منطقی بین امور مرتبط با کارایی و اثربخشی سیستم، ناگزیر منجر به حذف یا تحدید برخی از ابزارهای کنترلی و اجزای سیستم (که برآورد می‌گردد مخارج اجرای آنها از منافع آن بیشتر باشد) می‌شود. حذف یا محدود شدن اجزای سیستم کنترل داخلی نیز ملاً خطر وقوع اشتباه و سوء استفاده را افزایش می‌دهد و تن دادن به آن در عمل اجتناب ناپذیر، و بلکه واجب است (نعمت پژوه، ۱۳۸۸).

□ تخلفات مالی

در حقوق اداری، تخلف عبارت است از:

تجاوز مأمور دولت از مقررات اداری در حین انجام وظیفه.

طبق ماده ۲۳ «قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱ و اصلاحات بعدی آن» مواردی از تخلفات مالی عبارتند از:

- عدم ارائه صورتهای مالی، دفاتر قانونی، صورتحساب کسری و یا اسناد و مدارک در موعد مقرر.
- تعهد زائد بر اعتبار و یا عدم رعایت قوانین و مقررات.
- عدم واریز به موقع درآمد و سایر منابع تامین اعتبار منظور در بودجه به حساب مربوطه.
- عدم پرداخت بموقع تعهدات دولت که موجب ضرر و زیان به بیت المال می‌گردد.
- سوءاستفاده و تسامح در حفظ اموال و اسناد و وجوه دولتی.

بر اساس ماده پنج «مقابله با فساد مالی» تخلفات مالی عبارت است از:

ارائه متقلبانه اسناد، صورتهای مالی، اظهارنامه مالی و مالیاتی، عدم ثبت فعالیت‌های مالی و یا ثبت هزینه‌ها و دیون واهی، استفاده از تسهیلات مالی و امتیازات دولتی در غیر محل مجاز، عدم پرداخت بدهی و یا عوارض مالیاتی (در صورت تمکن) و همچنین عدم ارائه اسناد حسابداری به مراجع قانونی و استفاده از شناسه ملی غیرمرتبط که موارد مذکور تخلف محسوب شده و موجب محرومیت دو تا پنج ساله برای مرتکبان این اعمال و حبس و جزای نقدی آنان می‌شود.

طبق بند الف ماده یک «قانون ارتقای سلامت اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۹۰» فساد را این گونه تعریف نموده است:

هرگونه فعل یا ترک فعلی که توسط هر شخص حقیقی یا حقوقی به صورت فردی، جمعی یا سازمانی که عمداً و با هدف کسب هرگونه منفعت یا امتیاز مستقیم یا غیرمستقیم برای خود یا دیگری، با نقض قوانین و مقررات کشوری انجام پذیرد یا ضرر و زیانی را به اموال، منافع، منابع یا سلامت و امنیت عمومی و یا جمعی از مردم وارد نماید نظیر رشاء، ارتشاء، اختلاس، تبانی، سوءاستفاده از مقام یا موقعیت اداری، سیاسی، امکانات یا اطلاعات، دریافت و پرداختهای غیرقانونی از منابع عمومی و انحراف از این منابع به سمت تخصیص‌های غیرقانونی، جعل، تخریب یا اختفاء اسناد و سوابق اداری و مالی.

پیشینه تحقیق

درخصوص تأثیر کنترل‌های داخلی بر تخلفات مالی، مطالعاتی صورت گرفته که خلاصه آنها در جدول شماره ۱ آورده شده است.

جدول شماره ۱: خلاصه مطالعات انجام گرفته

نویسنده (سال)	عنوان مطالعه	نتایج
فادزیل هارون و جانتان ^۱ (۲۰۰۵)	بررسی تأثیر حسابرسی داخلی بر تقویت کنترل‌های داخلی	مدیریت واحد حسابرسی داخلی، دانش حرفه‌ای و بی طرفی این حسابرسان بر توانایی سامانه کنترل داخلی در امر پایشگری شرکت تأثیر مثبت و قابل ملاحظه‌ای دارد.
جادیس یاساک ^۲ (۲۰۰۷)	مدیریت ریسک، کنترل داخلی و آسیب پذیری سازمانها (مطالعه در ۲۰۰ شرکت آمریکایی)	کنترل داخلی مناسب اجازه می‌دهد مدیریت ریسک سازمان از اثربخشی کارا به شکل یکپارچه (همه با هم در راستای یک هدف حرکت کردن) پشتیبانی کند.
آنوکا جوکیپی ^۳ (۲۰۰۹)	مشخصات و توالی کنترل‌های داخلی در شرکتها، تحلیلی بر اساس تئوری اقتصادی (مطالعه ۷۴۱ شرکت اینترنتی)	شرکتها یک سیستم کنترل داخلی را که دارای شرایط محیطی مناسب می‌باشند، برای رسیدن به اثربخشی موثر می‌پذیرند. همچنین این استراتژی یک اثر مثبت روی ساختار کنترل داخلی می‌گذارد.
لی چان کو و همکارانش ^۴ (۲۰۱۱)	کنترل داخلی کارآیی عملیات را در دانشگاهها بهبود می‌بخشد (مطالعه ۹۹ دانشگاه در تایوان)	کنترل داخلی با کارآیی تدریس رابطه ندارد، اما با کارآیی تحقیقات رابطه منفی دارد.
انجمن حسابداران رسمی آمریکا ^۵ (۲۰۱۱)	علل گزارش متقلبانه	اگر کنترل‌های داخلی در بخش عمومی ضعیف نباشد و به طور قوی تعبیه شده باشد، منجر به ارائه گزارشهای مالی اتکالپذیر خواهد گردید.
لین و همکاران ^۶ (۲۰۱۱)	تأثیر کارکنان بر کنترل‌های داخلی	کارکنان صادق و شایسته در اعمال کنترل‌های قوی بر گزارش دهی مالی به مدیریت کمک کرده و باعث کاهش مشکلات در اعمال کنترل داخلی در سازمان می‌شوند.
مودی (۱۳۷۷)	بررسی تطبیقی تأثیر شیوه‌های مشارکت کارکنان در فرآیند نظارت از دیدگاه مدیران و کارشناسان سازمان جهاد کشاورزی سیستان و بلوچستان	تمامی شیوه‌های تبادل اطلاعات بین مدیران و کارکنان و تلفیق هدفهای فرد و سازمان، مشورت مدیر با کارکنان و اعمال سیستم خود کنترلی باعث افزایش مشارکت کارکنان در فرآیند کنترل می‌شود.
باباجانی (۱۳۸۲)	مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی	اهداف و ساختار و اجزای کنترل داخلی در بخش عمومی تأثیر مستقیم در مسئولیت پاسخگویی داشته و مکمل یکدیگر می‌باشند.
زارعی و عبدی (۱۳۸۹)	مطالعه کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش عمومی	شش عامل نبود آموزشهای کارآمد و کاربردی برای کارکنان مالی، یکپارچه، کارآمد، شفاف و استاندارد نبودن بخشنامه‌ها و دستورالعملهای مربوط به کنترل‌های داخلی، کافی نبودن نیروی انسانی متخصص و کارآمد، فراهم نکردن بسترهای لازم، عدم ارزیابی و شناسایی نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی و نبود انگیزه کافی در کارکنان به عنوان موانع و محدودیت‌های اصلی سیستم کنترل داخلی شناسایی شدند.
فغفوری (۱۳۸۹)	بررسی موانع و مشکلات اجرای کنترل‌های داخلی مطلوب مالی در دستگاههای اجرایی	عدم آموزش صحیح کارکنان، نبود ساختار مالی مناسب و فقدان استانداردهای کاربردی موجب مشکلات اساسی در اجرای کنترل‌های داخلی می‌شود لکن شناخت کافی مدیران از نقش و اهمیت کنترل‌های داخلی مانعی را در اجرای این کنترل‌ها در بخش عمومی ایجاد نمی‌نماید.
عباس زاده و همکاران (۱۳۹۰)	ضرورت وجود کنترل‌های داخلی در بخش عمومی	برقراری سیستم کنترل داخلی مناسب باعث کاهش اختلاس، تقلب و استفاده نادرست از منابع و داراییها و تحقق مسئولیت پاسخگویی و حسابداری می‌شود.
باقرپور ولاشانی و همکاران (۱۳۹۲)	ارائه مدلی تجربی برای پیاده سازی و یکارگیری حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در ایران	با ارائه مدلی شامل تعیین اهداف کنترلی، تجزیه و تحلیل و اولویت بندی ریسکها، فعالیتهای کنترلی، تعیین نقاط ضعف کنترلی موجود، زمینه را برای بهبود و بروز رسانی سیستم کنترل داخلی و انجام اقدامات اصلاحی، کاهش ریسک پذیری سازمانها فراهم می‌نماید.

□ فرضیه‌های پژوهش

هدف اصلی این پژوهش بررسی تأثیر کنترل‌های داخلی بر تخلفات مالی در دستگاههای اجرایی استان آذربایجان غربی می‌باشد برای این منظور، یک فرضیه اصلی طراحی شده است که مشتمل بر شش فرضیه فرعی به شرح ذیل می‌باشد:

فرضیه اصلی

کنترل‌های داخلی در جلوگیری از تخلفات مالی دستگاههای اجرایی استان آذربایجان غربی تأثیر معنا داری دارد.

فرضیات فرعی مرتبط با فرضیه اصلی عبارتند از:

محیط کنترلی در جلوگیری از تخلفات مالی دستگاههای اجرایی استان آذربایجان غربی تأثیر معنا داری دارد.

ارزیابی ریسک در جلوگیری از تخلفات مالی دستگاههای اجرایی استان آذربایجان غربی تأثیر معنا داری دارد.

فعالیت‌های کنترلی در جلوگیری از تخلفات مالی دستگاههای اجرایی استان آذربایجان غربی تأثیر معنا داری دارد.

اطلاعات و ارتباطات در جلوگیری از تخلفات مالی دستگاههای اجرایی استان آذربایجان غربی تأثیر معنا داری دارد.

نظارت بر کنترل‌های داخلی در جلوگیری از تخلفات مالی دستگاههای اجرایی استان آذربایجان غربی تأثیر معنا داری دارد.

هزینه استقرار کنترل‌های داخلی در جلوگیری از تخلفات مالی دستگاههای اجرایی استان آذربایجان غربی تأثیر معنا داری دارد.

□ روش تحقیق

تحقیق حاضر از حیث ماهیت و روش توصیفی، پیمایشی و از لحاظ ماهیت مساله و هدف، کاربردی محسوب می‌شود. برای گردآوری اطلاعات از پرسشنامه که توسط محقق در دو بخش تنظیم گردیده، استفاده شده است. بخش اول شامل سوالات کنترل داخلی (۴۹ سوال) و بخش دوم، سوالات مربوط به تخلفات مالی (۱۸ سوال) می‌باشد.

در این تحقیق بعثت نرمال بودن جامعه آماری، از ضریب همبستگی پیرسون برای سنجش ارتباط متغیرهای مستقل و وابسته استفاده شده و در صورت داشتن رابطه، از رگرسیون خطی برای سنجش تأثیر متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته استفاده گردیده است. جامعه آماری تحقیق حاضر را حسابرسان دیوان محاسبات و کارشناسان مالی ادارات کل مستقر در شهرستان ارومیه تشکیل می‌دهد، که بررسی و رسیدگی مداوم حسابرسان دیوان محاسبات به حسابهای دستگاههای اجرایی و آگاهی کامل کارشناسان مالی از وضعیت مالی این دستگاهها باعث گریده تا بر وضعیت کنترل‌های داخلی و میزان تخلفات مالی در دستگاههای اجرایی استان اشراف داشته باشند. بر اساس اطلاعات

دریافت شده، تعداد این افراد در فاصله زمانی انجام تحقیق، ۸۳ مورد (۵۱ دستگاه اجرایی و ۳۲ نفر کارمند دیوان محاسبات استان آذربایجان غربی) بوده و با توجه به محدود بودن جامعه آماری، در تحقیق حاضر از تمام شماری استفاده شده است.

وقتی نمونه‌ای از اندازه‌های کمی در اختیار داریم و می‌خواهیم تعیین کنیم که آیا این نمونه از جامعه‌ای با توزیع نرمال بدست آمده است، یکی از رایج ترین روشها، کاربرد آزمون تطابق توزیع است. آزمون کولموگروف - اسمیرنوف برای این هدف مناسب است. این آزمون برای گرفتن مجوز لازم جهت استفاده از رگرسیون و ضریب همبستگی پیرسون بر متغیرهای مستقل و وابسته اعمال می‌گردد تا نرمال بودن جامعه آماری اثبات گردد.

جدول شماره ۲: نتایج آزمون کولموگروف - اسمیرنوف برای متغیر مستقل و متغیر وابسته

متغیرها	ابعاد	کولموگروف-اسمیرنوف Z	سطح معنی داری	نتیجه
کنترل‌های داخلی	کنترل‌های داخلی	۰/۸۹۳	۰/۴۰۳	توزیع نرمال
	محیط کنترلی	۰/۶۳۵	۰/۸۱۴	توزیع نرمال
	ارزیابی ریسک	۱/۱۶۷	۰/۱۳۱	توزیع نرمال
	فعالیت‌های کنترلی	۱/۲۰۱	۰/۱۱۲	توزیع نرمال
	اطلاعات و ارتباطات	۱/۰۰۵	۰/۲۶۵	توزیع نرمال
	نظارت	۱/۰۹۷	۰/۱۸۰	توزیع نرمال
	هزینه استقرار	۱/۰۳۲	۰/۲۳۷	توزیع نرمال
تخلفات مالی		۰/۹۵۹	۰/۳۱۶	توزیع نرمال

نتایج یافته‌ها در جدول شماره ۲، نشان می‌دهد توزیع جامعه نرمال می‌باشد.

□ نتایج تحقیق:

تجزیه و تحلیل داده‌ها به عنوان مرحله‌ای از فرآیند تحقیق علمی، یکی از پایه‌های اساسی هر مطالعه و تحقیق به شمار می‌رود که به وسیله آن کلیه فعالیت‌های تحقیق تا حصول نتیجه، کنترل و هدایت می‌شوند. پژوهشگر پس از این که روش تحقیق خود را مشخص و داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌ها را جمع آوری کرد، با بهره گیری از تکنیک‌های آماری مناسب، داده‌های جمع آوری شده را دسته بندی و تجزیه و تحلیل می‌نماید و در نهایت فرضیه‌های تحقیق را مورد آزمون قرار می‌دهد.

□ توصیف پراکندگی میزان ابعاد کنترلهای داخلی مورد مطالعه

جدول شماره ۳: توزیع پراکندگی میزان ابعاد کنترلهای داخلی مورد مطالعه

ابعاد کنترلهای داخلی	تعداد	میانگین	میانه	نما	انحراف استاندارد	دامنه تغییرات	حداقل	حداکثر
محیط کنترلی	۸۳	۴۴/۶۵	۴۵	۴۲	۹/۳۲	۳۵	۲۸	۶۳
ارزیابی ریسک	۸۳	۲۲/۹	۲۴	۳۰	۶/۰۷	۲۶	۷	۳۳
فعالیت‌های کنترلی	۸۳	۳۱/۷۷	۳۳	۳۶	۷/۴۴	۳۰	۱۴	۴۴
اطلاعات و ارتباطات	۸۳	۲۳/۸۹	۲۴	۲۶	۵/۱۲	۲۰	۱۲	۳۲
نظارت	۸۳	۲۷/۶۱	۲۸	۲۷	۶/۹۹	۲۵	۱۳	۳۸
هزینه استقرار	۸۳	۱۶/۳۳	۱۶	۱۶	۱۸	۱۴/۷۳	۱۸	۷
کنترلهای داخلی	۸۳	۱۶۶/۱۹	۱۷۰	۱۲۹	۳۴/۶۷	۱۳۷	۹۱	۲۲۸

بر اساس اطلاعات جدول فوق ملاحظه می‌شود که میانگین محیط کنترلی مورد مطالعه برابر ۴۴/۶۵ درصد با انحراف استاندارد ۹/۳۲، میانگین ارزیابی ریسک مورد مطالعه برابر ۲۲/۹ درصد با انحراف استاندارد ۶/۰۷، میانگین فعالیت‌های کنترلی مورد مطالعه برابر ۳۱/۷۷ درصد با انحراف استاندارد ۷/۴۴ و میانگین اطلاعات و ارتباطات مورد مطالعه برابر ۲۳/۸۹ درصد با انحراف استاندارد ۵/۱۲ می‌باشد. میانگین نظارت مورد مطالعه ۲۷/۶۱ درصد با انحراف استاندارد ۶/۹۹، میانگین هزینه استقرار مورد مطالعه برابر ۱۶/۳۳ درصد با انحراف استاندارد ۱۸ و در نهایت میانگین کنترلهای داخلی مورد مطالعه برابر ۱۶۶/۱۹ درصد با انحراف استاندارد ۳۴/۶۷ می‌باشد به طوری که حداقل میزان اعتماد سازمانی مورد مطالعه ۹۱ درصد و حداکثر آن ۲۲۸ درصد می‌باشد.

□ توصیف پراکندگی میزان تخلفات مالی مورد مطالعه

جدول شماره ۴: توزیع پراکندگی میزان تخلفات مالی مورد مطالعه

ابعاد	تعداد	میانگین	میانه	نما	انحراف استاندارد	دامنه تغییرات	حداقل	حداکثر
تخلفات مالی	۸۳	۶۰/۴۸	۶۵	۷۵	۲۱/۰۶	۷۰	۲۰	۹۰

بر اساس اطلاعات جدول فوق ملاحظه می‌شود که میانگین تخلفات مالی کارکنان مورد مطالعه برابر ۶۰/۴۸ درصد با انحراف استاندارد ۲۱/۰۶ می‌باشد.

□ تحلیل هم خطی متغیرهای مستقل

جدول شماره ۵: هم خطی بودن متغیرهای مستقل

مقدار ویژه	شاخص وضعیت	آماره تِلرانس	متغیرهای مستقل تحقیق
۶/۸۹۹	۱/۰۰۰	۰,۸۹۹	متغیر محیط کنترلی
۳/۴۰	۲/۱۷۶	۰,۹۲۵	متغیر ارزیابی ریسک
۲/۲۰	۴/۵۸۳	۰,۹۰۸	متغیر فعالیت‌های کنترلی
۱/۴۶	۸/۸۶۸	۰,۸۶۳	متغیر اطلاعات و ارتباطات
۱/۲۴	۲/۰۱۰	۰,۷۹۰	متغیر نظارت بر کنترل‌های داخلی
۱/۰۷	۱۵/۹۴۳	۰,۹۶۳	متغیر هزینه استقرار کنترل

مقدار آماره تِلرانس برای همه متغیرهای مستقل تحقیق نزدیک یک به دست آمده است که نشان می‌دهد بین متغیرهای مستقل تحقیق، هم خطی وجود ندارد و همچنین در خروجی‌های بالا، مقادیر ویژه نزدیک به صفر نشان می‌دهد. همبستگی داخلی پیش بینی‌ها زیاد است و تغییرات کوچک در مقادیر داده‌ها به تغییرات بزرگ در مقادیر ضرایب معادله رگرسیون منجر می‌شود. شاخص‌های وضعیت با مقدار بیش از ۱۵، نشان دهنده احتمال هم خطی بین متغیرهای مستقل بوده و مقدار بیش از ۳۰ بیانگر مشکل جدی در استفاده از رگرسیون می‌باشد. در جدول فوق تقریباً همه شاخص‌های وضعیت، مقدار مناسبی را اختیار کرده اند و با استفاده از این جدول می‌توانیم نتیجه بگیریم که فرض هم خطی متغیرهای مستقل رد می‌شود.

□ تحلیل رگرسیون

جدول شماره ۶: خلاصه مدل فرضیه‌ها

مدل	نوع فرضیه	انحراف معیار	ضریب تعیین	ضریب همبستگی	ضرایب رگرسیون (B)	آماره T	سطح معنی دار	نتیجه
کنترل‌های داخلی	اصلی	۱۹/۹۲	۰/۰۹۲	-۰/۰۸۱	-۰/۳۰۴	-۲/۸۵۴	۰/۰۰۵	پذیرش
محیط کنترلی	فرعی اول	۱۹/۶۴۸۶	۰/۱۴۱	-۰/۱۳۰	-۰/۳۷۵	-۳/۶۴۵	۰/۰۰۰	پذیرش
ارزیابی ریسک	فرعی دوم	۲۰/۶۴۵۶	۰/۰۵۲	-۰/۰۴۰	-۰/۲۲۷	-۲/۰۹۷	۰/۰۳۹	پذیرش
فعالیت‌های کنترلی	فرعی سوم	۲۰/۱۳۱۹۵	۰/۰۹۸	-۰/۰۸۷	-۰/۳۱۳	-۲/۹۶۹	۰/۰۰۴	پذیرش
اطلاعات و ارتباطات	فرعی چهارم	۲۰/۴۵۳۳	۰/۰۴۳	-۰/۰۳۱	-۰/۲۰۸	-	۰/۰۶۱	عدم پذیرش
نظارت	فرعی پنجم	۲۰/۵۴۶۶۸	۰/۰۶۱	-۰/۰۴۹	-۰/۲۴۶	-۲/۲۸۶	۰/۰۲۵	پذیرش
هزینه استقرار	فرعی ششم	۱۹/۹۲۰۴۲	۰/۱۱۷	-۰/۱۰۶	-۰/۳۴۲	-۳/۲۷۶	۰/۰۰۲	پذیرش

مقدار سطح معنی دار آزمون متغیر مستقل کنترل‌های داخلی (فرضیه اصلی) برابر ۰/۰۰۵ و کمتر

از مقدار خطا ۰/۰۵ بوده و نشانگر وجود رابطه بین کنترلهای داخلی و تخلفات مالی می‌باشد، مقدار این همبستگی و ارتباط برابر ۰/۰۸۱- و بیانگر رابطه معکوس و نسبتاً شدید بین متغیرها می‌باشد و مقدار ضریب تعیین برابر با ۰/۰۹۲ است و نشان می‌دهد حدود ۱۰ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیر مستقل توجیه می‌گردد. همچنین مقدار ضریب رگرسیونی حکایت از تأثیر معکوس و ۳۰/۴ درصدی بر تخلفات مالی دارد.

مقدار سطح معنی دار آزمون متغیر مستقل محیط کنترلی (فرضیه فرعی اول) برابر ۰/۰۰۰ و ارزیابی ریسک (فرضیه فرعی دوم) برابر ۰/۰۳۹ و فعالیت‌های کنترلی (فرضیه فرعی سوم) برابر ۰/۰۰۴ و نظارت (فرضیه فرعی پنجم) ۰/۰۲۵ و هزینه استقرار (فرضیه فرعی ششم) برابر ۰/۰۰۲ و کمتر از مقدار خطا ۰/۰۵ می‌باشد و نشانگر تأثیر پذیری این متغیرها از تخلفات مالی است، لکن میزان سطح معنی دار متغیر مستقل اطلاعات و ارتباطات (فرضیه فرعی چهارم) برابر ۰/۰۶۱ و بیشتر از مقدار خطا ۰/۰۵ بوده و فرض رابطه بین این متغیر با تخلفات مالی پذیرفته نمی‌شود.

□ خلاصه و تفسیر نتایج:

الف - خلاصه:

بر اساس نتایج این پژوهش محیط کنترلی تأثیر معکوس و نسبتاً شدید بر تخلفات مالی داشته که با تحقیق آنوکا جوکیبی (۲۰۰۸) و عباس زاده (۱۳۹۰)، هم راستا می‌باشد، همچنین تأثیر معکوس و بسیار ضعیف ارزیابی ریسک بر تخلفات مالی همسو با تحقیق جادیش پاساک (۲۰۰۷) و تأثیر معکوس و ضعیف فعالیت‌های کنترلی بر تخلفات مالی، موافق با نتایج باباجانی (۱۳۸۳) و فغفوری (۱۳۸۹) می‌باشد. عدم ارتباط بین اطلاعات و ارتباطات با تخلفات مالی نتایج برآمده از این پژوهش بوده که با یافته‌های مودی (۱۳۷۷)، زارعی و عبدی (۱۳۸۹)، لی چان کو و همکارانش (۲۰۱۱)، اختلاف و تضاد دارد و تأثیر معکوس و ضعیف نظارت بر تخلفات مالی همسو با یافته‌های باقرپور ولاشانی (۱۳۹۲) بوده و هزینه استقرار تأثیر معکوس و شدیدی بر تخلفات مالی داشته لکن بدلیل عدم تحقیقات قبلی در این راستا امکان تطابق وجود ندارد.

بر اساس ضرایب رگرسیون تأثیر پذیری تخلفات مالی از اجزاء کنترلهای داخلی و هزینه استقرار به ترتیب زیر می‌باشد:

محیط کنترلی، هزینه استقرار، فعالیت‌های کنترلی، نظارت، ارزیابی ریسک.

ب- تفسیر نتایج:

محیط کنترلی با تأثیر بر وجدان کنترلی کارکنان جو عمومی سازمان را شکل می‌دهد و با فراهم آوردن نظم و انضباط و بستر مناسب، بنیانی برای دیگر اجزای کنترل داخلی است. نتایج تحقیق نیز موید همین مطلب است چرا که دارای بیشترین تأثیر بر تخلفات مالی می‌باشد. از آنجا که شرایط عملیاتی، مقرراتی، صنعتی، اقتصادی و دولتی به طور مداوم در حال تغییر هستند، لذا ارزیابی ریسک باید فرایندی پایدار و تکراری باشد. در تحقیق صورت گرفته ارزیابی ریسک دارای کمترین تأثیر بر تخلفات مالی بوده و این امر ناشی از جامعه آماری پژوهش است که دستگاههای دولتی و

استانی می‌باشند و نقشی در تدوین مصوبات و قوانین جهت شناسایی ریسکها و مخاطرات ندارند. فعالیتهای کنترلی، سیاستها و رویه‌های بکار گرفته شده برای شناسایی ریسکها به منظور نیل به اهداف سازمان هستند. عملیات کنترلی در سرتاسر و همه سطوح سازمان و در همه کارکردها، جاری است. رتبه سوم این متغیر بیانگر اهمیت این جزء از کنترل داخلی می‌باشد. اطلاعات مربوط و بجا باید شناسایی، گردآوری و در چارچوب مشخصی از شکل و زمان مبادله شود تا کارکنان را به انجام وظایف مرتبط با کنترل داخلی و دیگر وظایف خود توانمند سازد. همانگونه که پیشتر بیان شد نتایج بدست آمده بیانگر عدم تأثیر پذیری تخلفات مالی از اطلاعات و ارتباطات می‌باشد، بنابراین هر چند دانش و آگاهی کارکنان و ارتباطات سازمانی شکل گرفته بین آنان، زمینه را برای استقرار کنترل داخلی مناسب و کاهش تخلفات مالی فراهم می‌نماید، لیکن با توجه به نظرات استفاده کنندگان و تحلیل نتایج پژوهش عدم شکل‌گیری صحیح رابطه اطلاعات و ارتباطات در سازمان و بین کارکنان در کاهش تخلفات مالی اثر گذار نبوده که عمده‌ترین عامل آن مربوط به آموزش ناکافی و یا عدم توجیه کارکنان در مواجهه با کنترل داخلی می‌باشد. سیستمهای کنترل داخلی با گذشت زمان تغییر می‌کنند. همچنین با تغییر در شرایطی که سیستم کنترل داخلی متناسب با آن طراحی شده است، توانایی سیستم برای شناسایی و مقابله با ریسکهای برخاسته از شرایط جدید کاهش می‌یابد، بنابراین مدیریت باید به تداوم اثربخشی سیستم کنترل داخلی و توان آن برای رویارویی با ریسکهای ناشی از شرایط جدید توجه کافی مبذول دارد. رتبه ماقبل آخر نظارت متعلق به آزادی عمل نسبی مدیران برای تغییرات جزئی در نحوه اجرا می‌باشد، که در خصوص این مولفه آزادی عمل بیشتری در مقایسه با ارزیابی ریسک دارند، لکن تغییرات اساسی می‌باید با مجوز قانونی صورت پذیرد. محدودیت منابع یکی از چالشهای اساسی کنترل داخلی است لذا منافع حاصل از کنترلها باید متعاقباً با هزینه‌های مرتبط آن سنجیده شوند. تعبیه ابزارهای کنترلی بیشتر در سیستم مطمئناً اثربخشی آن را افزایش خواهد داد، ولی به دلیل تحمیل هزینه بیشتر یا سایر ملاحظات مربوط به لزوم کارکرد روان و مناسب سیستم، کارایی سیستم کاهش می‌یابد از اینرو است که هزینه استقرار کنترلهای داخلی در درجه دوم اهمیت قرار دارد.

پیشنهادهات: □

الف - پیشنهادات مبتنی بر یافته‌های تحقیق:

- همانطور که از نتایج تحقیق مشخص می‌شود کنترلهای داخلی تأثیر معنی داری بر تخلفات مالی دستگاههای اجرایی دارند، به نحوی که کنترلهای داخلی قوی می‌تواند مانع از وقوع تخلفات گردد؛ لذا برای ایجاد کنترلهای داخلی قوی در دستگاههای اجرایی پیشنهاداتی به شرح ذیل ارائه می‌شود:
- ۱- بازنگری در قوانین و مقررات عادی حاکم بر نظارت مالی و عملیاتی، براساس مطالعات تطبیقی و استفاده از تجارب مفید کشورهای پیشرفته و ملحوظ نمودن ویژگی‌های خاص ایران.
- ۲- طراحی روشهای نوین کنترل و نظارت با تأکید بر تغییر جهت نظام و کنترل از داده‌ها به ستانده‌ها و کسب نتایج و کاهش کنترل‌های غیرضروری.

۳- صداقت فردی و حرفه‌ای و ارزشهای اخلاقی مدیریت و کارکنان و اعتقاد و التزام به شایستگی و خط و مشی مدیریت منابع انسانی و ساختار سازمانی بعنوان شالوده محیط کنترلی و اصلی ترین عامل تاثیر گذار در جلوگیری از تخلفات مالی می‌باشد، لذا تعریف دقیق و روشن از ساختار هر سازمان و تعیین اهداف راهبردی بخش منابع انسانی و اعمال گزینش عمل گرا، که صرفا رفتارهای ظاهری افراد را مد نظر قرار نمی‌دهد، زمینه را برای استخدام افرادی درستکار و کارآ و انتصاب مدیرانی شایسته و متناسب با پستهای سازمانی فراهم می‌نماید.

۴- هدایت هزینه‌ها برای امور اساسی نظیر طراحی نرم افزارهای حسابداری ایمن و متناسب با اهداف سازمان، که امکان گزارش گیری مختلف مورد نیاز ذینفعان را داشته باشد و یا ایجاد امکانات و تجهیزات لازم برای بایگانی مدرن و در نظر گرفتن راهکارهای لازم برای کاهش برخورد مستقیم کارکنان با مراجعین، علی الخصوص در امور مربوط به پرداختها، ضمن افزایش رضایت ارباب رجوع و کاهش زمینه‌های بروز فساد، امکان هزینه کرد هرچه بهتر منابع را فراهم نماییم.

۵- تمهیدات لازم جهت ارزیابی صحیح روشهای صدور مجوز و تاییدیه، تفکیک وظایف، کنترل دسترسی به منابع و سوابق، واریسی و درست سنجی، تطبیق مغایرت سنجی، نظارت و سرپرستی بعنوان اصلی ترین فعالیتهای کنترلی، زمینه را برای جلوگیری از بروز تخلفات مالی فراهم خواهد نمود.

۶- تاثیر کم پایشگری و ارزیابی ریسک بر تخلفات مالی در دستگاههای استان، می‌تواند نشانگر مشارکت ناچیز جامعه آماری مورد مطالعه در این امور باشد، که با پررنگ تر شدن این نقش، ضمن مرتفع نمودن این نقیصه، کنترلهای داخلی هرچه بیشتر تقویت می‌گردد.

ب- پیشنهاد برای تحقیقات آتی:

در تحقیق حاضر، رابطه کنترلهای داخلی با تخلفات مالی مورد بررسی قرار گرفته است. بنابراین به محققان آتی پیشنهاد می‌گردد تا تحقیقاتی به شرح ذیل انجام دهند:

الف- تاثیر وجود کمیته‌های حسابرسی و حسابرسی داخلی بر جلوگیری از تخلفات مالی

ب- رابطه فرهنگ سازمانی با کنترلهای داخلی

ج- تاثیر میزان تحصیلات و دانش و سابقه مدیران بر نحوه اجرای کنترلهای داخلی

□ منابع:

منابع فارسی:

۱- آخوند زاده، م.، ۱۳۸۹، کنترلهای داخلی انواع و ابزارهای دستیابی به آن، مراحل منطقی و متوالی حسابرسی، مجله حسابرسی، شماره ۱۱۵.

۲- استونر، ج.، پارسائیان، ا.، ۱۳۸۹، مدیریت (سازمانی، رهبری و کنترل)، جلد دوم، انتشارات پژوهشهای فرهنگی.

۳- اسلامی نژاد، ط.، ۱۳۸۷، بررسی جایگاه کنترل و عوامل موثر در آن، فرآیند مدیریت سازمانهای بهداشتی و درمانی از دیدگاه مدیران دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی و درمانی، پایان نامه

- کارشناسی ارشد، دانشگاه علوم پزشکی ارومیه.
- ۴- بابا جانی، ج.، ۱۳۸۲، مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی، ماهنامه حسابداری، شماره ۱۳۰.
- ۵- باقرپور، م. ع.، جهانبانی، م.، ظفرزاده، س.، ۱۳۹۲، ارائه مدلی تجربی برای پیاده سازی و بکارگیری حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در ایران، فصلنامه مطالعات حسابداری و حسابرسی، شماره ۶.
- ۶- پوریا نسب، ا.، ۱۳۸۸، کنترل داخلی چارچوبی یکپارچه، جلد اول و دوم، ترجمه مهام، انتشارات سازمان حسابرسی.
- ۷- حساس یگانه، غلام زاده دلداری، م.، ۱۳۸۷، ضرورت بازنگری در کنترل و حسابرسی داخلی سیستم بانک، روزنامه اقتصاد، شماره ۱۶۹۳.
- ۸- حسینی عراقی، س.، ۱۳۸۸، حسابرسی دولتی، انتشارات دانشکده علوم اقتصادی.
- ۹- حیدری، ح.، ۱۳۹۱، انواع تخلفات اداری و نحوه رسیدگی تخلفات اداری، مجله تحقیقات مالی، دوره ۱۳، شماره ۴۵.
- ۱۰- دانشور، غ.، ۱۳۸۷، اصول، نظارت و کنترل، ترجمان حسابر، شماره ۱۲.
- ۱۱- رحیمیان، ن.، طباطبائی پور، س.، ۱۳۹۲، استفاده حسابرسان از معیارهای غیر مالی در ارزیابی ریسک تقلب، ماهنامه حسابر، سال پانزدهم، شماره ۶۷.
- ۱۲- رضا بیگی، د.، ۱۳۹۲، رهنمود گزارشگری اثر بخشی کنترل‌های داخلی تجارب موسسات عالی حسابرسی در پیاده سازی و ارزیابی کنترل‌های داخلی (استاندارد شماره ۹۱۱۰ مصوب کمیته استانداردهای کنترل داخلی اینتو سآی)، ترجمان حسابرسی، شماره ۲۱.
- ۱۳- رحمانی، ع.، غلامزاده دلداری، م.، ۱۳۸۹، مدل ریسک برای اظهار نظر در مورد کنترل داخلی، مجله حسابر، شماره ۱۱۴.
- ۱۴- رضائیان، ع.، ۱۳۸۹، اصول مدیریت، انتشارات سمت .
- ۱۵- زارعی، م.، عبدی، س.، ۱۳۸۹، کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش عمومی، فصلنامه دانش حسابرسی، سال دهم، شماره یکم .
- ۱۶- زرگر، ا.، ۱۳۹۱، بررسی رابطه کنترل‌های داخلی با تخلفات مالی در شرکتهای دولتی استان آذربایجان شرقی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بناب .
- ۱۷- سلیمانی، ب.، ۱۳۹۰، کنترل داخلی موسسه و سازمانها و حسابرسی آن، مجله تحقیقات مالی، دوره ۱۲، شماره ۳۹.
- ۱۸- سیاستهای کلی اقتصاد مقاومتی، ۱۳۹۲.
- ۱۹- شعری، ص.، آذین فر، ک.، ۱۳۸۶، سیستمهای اطلاعاتی حسابداری و کنترل‌های داخلی، ماهنامه حسابداری، شماره ۱۸۴.
- ۲۰- صابری، م.، ۱۳۸۸، رهنمودهای اینتوسای برای استانداردهای کنترل‌های داخلی در شرکتهای دولتی مورد رسیدگی سازمان حسابرسی، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی دیوان محاسبات

کشور.

- ۲۱- عباس زاده، م.، محمدی، ج.، محمدی، ک.، ۱۳۹۰، ضرورت وجود کنترل‌های داخلی در بخش عمومی، مجله تحقیقات مالی، دوره ۱۲، شماره ۳۹.
- ۲۲- فغفوری، ح.، ۱۳۸۹، بررسی موانع و مشکلات اجرای کنترل‌های داخلی مطلوب در دستگاه‌های اجرایی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران.
- ۲۳- قانون ارتقا سلامت نظام اداری و مقابله با فساد، ۱۳۹۰.
- ۲۴- قربانی، م.، ۱۳۸۵، گزارش ارزیابی مدیریت از کنترل‌های داخلی و بررسی فایده مندی گزارش دهی برون سازمانی آن در ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تبریز .
- ۲۵- کرباسی یزدی، ح.، ۱۳۸۴، استانداردهای کنترهای داخلی در دولت، دانش حسابرسی، شماره ۱۸.
- ۲۶- کرمی، م.، ۱۳۹۲، بررسی میزان اتکای حسابرسان دیوان محاسبات بر کنترل‌های داخلی در شرکت‌های دولتی و تاثیر آن در تعیین حدود رسیدگی حسابرسان دیوان محاسبات، ترجمان حسابرسی، شماره ۲۱.
- ۲۷- مشیر زاده، .، ۱۳۸۷، چالش استقرار سیستم کنترل‌های داخلی در ایران، ترجمان حسابرس، شماره ۱۴.
- ۲۸- مودی، ع. م.، ۱۳۷۷، بررسی تطبیقی تاثیر شیوه‌های مشارکت کارکنان در فرآیند نظارت از دیدگاه مدیران و کارشناسان، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.
- ۲۹- نعمت پژوه، ا.، ۱۳۸۲، نارساییها و موانع استقرار کنترل‌های داخلی، ماهنامه حسابدار، سال هفدهم، شماره‌های ۱۵۱ و ۱۵۲.

□ منابع غیر فارسی:

- 1- Annukka Jokipii, 2009, Determinants and consequences of internal control infirms: acontingency theory based analysis, journalof Accounting and Economics.48, 23-.
- 2- A shbaugh- skaife, H., D. Collins. And W. kinney.2007, The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to sox- mandated audits, , journalof Accounting and Economics.
- 3- Chapnplain, jack; 2005, Auding information systems, journal of Accounting and Economics. 39.
- 4- Feng, M., C. Li. And S. Mcvay; 2009, Internal control and management guidance, , journal of Accounting and Economics. 48, 23-.
- 5- Goh, B.W. and Li, D; 2011, Internal controls and conditional conservatism, The Accounting review. 86, 3.
- 6- Jagdish, pathak; 2007, Risk management, internal controls and organizational vulnerabilities, The Accounting review. 82,5
- 7- Jeffery, Steinhoff, 2001, internal control management and evaluation tool, The

Accounting review. 77(4)

8- Li, chunkuo; 2011, Do internal controls improve operating efficiency of universities, The Accounting review. 83,3.

□ پاورقی‌ها:

- 1- Bara
- 2- Fadzyl Haron and Janetan
- 3- Jagdish pathak
- 4- Annukka jokipii
- 5- Li- chunkuo
- 6- AICPA
- 7- Lin et al