

بررسی اثر مدیریت ریسک بر سیستم های کنترل حسابداری مدیریت در شرکت ها

*هادی عباسی^۱، سعید روحی شالمایی^۲، رضا قاضی نژاد پیرسرایبی^۳

^۱ کارشناسی ارشد رشته مدیریت بازرگانی، گرایش: بازرگانی بین الملل، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بهار، زنجان، ایران

^۲ دکتری علم اطلاعات و مدیریت دانش، پردیس بین المللی کیش، دانشگاه تهران، تهران، ایران

^۳ کارشناسی ارشد رشته حسابداری، گرایش: حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بین المللی بندرانزلی، گیلان، ایران

چکیده

هدف از پژوهش حاضر بررسی اثر مدیریت ریسک بر سیستم های کنترل حسابداری مدیریت در شرکت ها می باشد. جامعه آماری به صورت تصادفی از بین شرکت های خصوصی استان تهران انتخاب شدند، که داده ها از ۱۳۱ نفر مدیران مالی و کارشناسان مالی شرکت ها بدست آمد. در این پژوهش برای انجام مطالعات میدانی از پرسشنامه استفاده گردید. داده های پژوهش با استفاده از مدل معادلات ساختاری به کمک نرم افزارهای SPSS نسخه ۲۷ و Smart PLS نسخه ۴، فرضیه ها مورد آزمون قرار گرفت، پایایی پرسشنامه نیز با استفاده از آلفای کرونباخ تأیید گردید. بر اساس تحلیل ساختاری مشخص شد که مدیریت ریسک تاثیر مثبت و معنی داری بر سیستم های کنترل داخلی حسابداری دارد. بر این اساس می توان نتیجه گرفت مدیریت ریسک یک جزء اساسی از کنترل حسابداری مدیریت است و به شرکت ها کمک می کند تا با چالش ها بهتر کنار آمده و به اهداف خود دست یابند.

واژه های کلیدی: مدیریت، مدیریت ریسک، سیستم های کنترل حسابداری

مقدمه

مدیریت ریسک در دنیای پرچالش امروز، به یک ضرورت اجتناب‌ناپذیر برای سازمان‌ها تبدیل شده است. با افزایش ناپایداری‌های اقتصادی، تغییرات سریع بازار، و نوسانات داخلی و خارجی، شرکت‌ها ناگزیرند که روش‌های کارآمدی را برای شناسایی، ارزیابی و کنترل ریسک‌ها به کار گیرند. یکی از ابعاد حیاتی این مدیریت، تأثیر آن بر سیستم‌های کنترل حسابداری مدیریت است. مبنای تمام فعالیت‌های سازمان داشتن اطلاعات و ایجاد شبکه ارتباطی و اطلاعاتی قوی و موثر است. در دنیای پیچیده امروز؛ اداره امور سازمان‌ها مستلزم جمع‌آوری و پردازش انبوهی از اطلاعات اعم از مالی و غیر مالی است. دسترسی به اطلاعات جهت اتخاذ تصمیم از اهمیت بالایی برخوردار است و مهم‌ترین منبع در اختیار مدیران اطلاعات می‌باشد و بکارگیری ابزارهای مبتنی بر فناوری اطلاعات و ارتباطات و توسعه آن سبب تحولات شگرفی در کسب و کار و به ویژه در مدیریت حسابداری شده است (حسینی راد و همکاران، ۱۳۹۳). از این رو استفاده از این ابزارها و مدیریت بر منابع مالی و غیر مالی به عنوان یکی از منابع مهم سازمانی، امکان دسترسی به منابع مالی پایدار با نوسانات کمتر را برای شرکت‌ها میسر می‌سازد (پورزندی و همکاران، ۱۳۹۲). کمیت و کیفیت اطلاعات مورد نیاز مدیران برای تصمیم‌گیری به عوامل متعددی بستگی دارد. اما عوامل تعیین‌کننده و اساسی در این فرایند خود اطلاعات و نحوه پردازش اطلاعات مورد نیاز مدیران جهت تصمیم‌گیری است. اطلاعات علاوه بر اینکه بایستی دارای صحت و دقت و... باشند؛ باید به نحوی پردازش شوند که توان تصمیم‌گیری مدیران را ارتقاء دهند. هدف اولیه سیستم اطلاعات مالی و غیر مالی آگاه کردن تحلیل‌گران و سرمایه‌گذاران در مورد میزان، زمان بندی و اطمینان از سودهای آتی است (پوروی ارسوی و همکاران، ۱۳۹۳). اهمیت ارتباط اطلاعات غیر مالی مورد توجه سرمایه‌گذاران نیز قرار گرفته است و شرکت‌ها جهت کسب اعتماد سرمایه‌گذاران برای سرمایه‌گذاری در بازار سرمایه نیاز به افزایش شفافیت در ارائه اطلاعات مالی و غیر مالی دارند. اطلاعات باعث ارائه عملکرد غیر مالی به کاربران می‌شود که ممکن است توانایی کاربران را برای ارزیابی و پیش‌بینی عملکرد مالی افزایش دهد (بروس کی^۱ و همکاران، ۱۹۹۹). در واقع سیستم‌های اطلاعات حسابداری با تبدیل داده‌های اطلاعاتی به گزارشات سودمند مالی و ارائه آن به مدیران جهت اتخاذ تصمیمات مدیریتی کمک می‌کند.

تحقیقات قبلی نشان دادند که اطلاعات مالی شرکت باعث افزایش کارایی سرمایه‌گذاری و در نتیجه رشد شرکت‌ها می‌شود. اما امروزه دریافته‌اند که اطلاعات غیر مالی نیز به طور غیرمستقیم سبب رشد شرکت‌ها و عملکرد آنها می‌شود. این امر سبب شده است تا توجه بسیاری از سازمان‌ها و آموزشگاه‌ها را به خود جلب کند (کامیلا^۲ و همکاران، ۲۰۱۶). در گذشته به اطلاعات اضافی که در صورت‌های مالی یک شرکت قید نمیشد اطلاعات غیر مالی می‌گفتند (اورنس^۳ و همکاران، ۲۰۱۱) که شامل امتیازات شاخص، نسبت‌ها، شمارش و سایر اطلاعاتی است که در صورت‌های مالی اساسی ارائه نشده است. اما اخیراً محققین تعریف اطلاعات غیر مالی را مرتبط با اطلاعات مربوط به مسئولیت اجتماعی یا پایداری می‌دانند (چانگ^۴ و همکاران، ۲۰۱۸؛ مانس-راسی^۵ و همکاران، ۲۰۱۸؛ باربوسا^۶ و همکاران، ۲۰۲۱). مطالعات زیادی در خصوص ارزیابی ارتباط اطلاعات غیر مالی شرکت‌ها وجود دارد (اورنس و همکاران، ۲۰۱۱)، که نقش بسزایی در رشد شرکت دارد. زمانی این اطلاعات غیر مالی در

¹ Bruce Kee² Camilla³ Orness⁴ Chung⁵ Mance-Rasi⁶ Barbossa

مدیریت نقش ارزشمندی ایفاء می کنند که این اطلاعات به اندازه کافی مفید باشند تا در فرآیند تصمیم گیری مورد تجزیه و تحلیل قرارگیرند (فلوستراند^۱ و همکاران، ۲۰۰۶). اطلاعات غیرمالی بخصوص اطلاعات غیرمالی آینده نگر درباره روند توسعه آینده شرکت است که اطلاعات مفیدتری در اختیار مدیران و سرمایه گذاران قرار می دهد. این اطلاعات میتواند محدودیت تامین مالی را کاهش دهد و ناکارآمدی سرمایه گذاری را کاهش دهد و سبب بهبود عملکرد شرکت ها شود (صالحی، ۱۳۹۹). از این رو سرمایه گذاران تمایل زیادی به اطلاعات مالی و در کنار آن اطلاعات غیرمالی و اطلاعات مربوط به استراتژی های شرکت دارند تا از این طریق بتوانند سبب مدیریت سود و رشد شرکت ها شوند (زنجیردار و همکاران، ۱۳۸۹).

از طرف دیگر؛ شرکت ها به منظور اطمینان از کارایی و اثربخشی فعالیت ها و پایایی اطلاعات و انطباق با قوانین قابل اجرا نیاز به کنترل داخلی دارند (فریزر^۲، ۲۰۲۰). رشد اقتصادی و گسترش بازارهای سرمایه؛ ظهور روندهای جدید تکنولوژیک؛ جهانی شدن و رقابت ازجمله عواملی هستند که یک شرکت به سبب آن مستلزم سیستم کنترل داخلی است (سیلوا^۳ و همکاران، ۲۰۱۹). به گفته موسسه حسابداران عمومی گواهی شده آمریکا (۲۰۱۴) سیستم کنترل داخلی خطراتی غیرعمدی را تقلب عمدی را به حداقل می رساند. درواقع کنترل داخلی را می توان در رشد شرکت جهت پرورش گزارش دقیق مالی، اطلاعات غیرمالی، انطباق با قوانین و کارایی عملیاتی اعمال کرد. براساس استانداردهای بین المللی حسابداری؛ در برنامه توسعه هر شرکت بایستی یک سیستم کنترل داخلی وجود داشته باشد تا به سازماندهی و کنترل درست تمام فعالیت های آن کمک کرد. در نتیجه کیفیت سیستم کنترل داخلی برای بقا و پایداری فعالیت های شرکت در بلندمدت حائز اهمیت است چراکه امکان کنترل/تحلیل صحت نتایج شرکت ها را فراهم می کند (فورن^۴، ۲۰۱۹). شرکت ها ساختارسیستم های کنترل داخلی را جهت مقابله با عدم قطعیت زیست محیطی و اطمینان از یک سیستم کنترل داخلی موثر سازگار کرده اند. بنابراین یک سیستم کنترل داخلی باکیفیت می تواند کیفیت و دقت بالاتر گزارشگری مالی و غیر مالی را ترویج دهد (جوکیپی^۵، ۲۰۱۰).

در نهایت باید اظهار داشت سیستم های کنترل حسابداری مدیریت، به عنوان ابزارهایی اساسی برای کسب و کارها، به کمک اطلاعات مالی و غیرمالی به تصمیم گیری های مؤثر و بهینه کمک می کنند. این سیستم ها اگرچه به صورت سنتی بر پایش و کنترل معیارها و پارامترهای مالی تمرکز دارند، اما با در نظر گرفتن مباحث مربوط به ریسک، می توانند به ابزاری قدرتمند برای پشتیبانی از استراتژی های مدیریتی تبدیل شوند. این پژوهش به بررسی رابطه بین مدیریت ریسک و سیستم های کنترل حسابداری مدیریت در شرکت ها می پردازد.

مبانی نظری پژوهش

تعریف کنترل داخلی^۶

برخلاف تصور عمومی که کنترل های داخلی را مجموعه اقدامات سازمان برای پیشگیری از تقلب کارکنان می داند، سیستم کنترل داخلی مسایلی فراتر از اینها را در برمی گیرد و شامل طرح سازمان، کلیه خط و مشی ها و روشهای مالی و غیرمالی است که برای حصول اطمینان نسبی از دستیابی به هدفهای سازمان، توسط مدیریت برقرار می شود. علت استقرار سیستم کنترل

¹ Flostrand

² freezer

³ Silva

⁴ Furn

⁵ Jokipi

⁶ Internal control

داخلی، کمک به مدیریت سازمان برای دستیابی به هدف‌های موردنظر است. مدیریت سازمان، سیاست‌ها و روش‌های مشخصی را طراحی و برقرار می‌کند تا از برآورده شدن هدف‌هایی که به اعتقاد مدیریت دستیابی به آنها مهم است، اطمینانی معقول به دست آورد. هریک از این سیاست‌ها و روش‌ها را کنترل داخلی و مجموعه آنرا سیستم کنترل داخلی می‌نامند (حساس یگانه، ۱۳۹۲). در سال ۱۹۸۵ کمیته‌ای با نام کمیته سازمان‌های مسئول کمیسیون تردوی^۱ با پشتیبانی و مشارکت معروفترین محافل حرفه‌ای آمریکا شامل انجمن حسابداران رسمی^۲، انجمن حسابداری^۳، انجمن حساب‌رسان داخلی^۴، انجمن حسابداران مدیریت^۵، انجمن مدیران مالی^۶ به همراه گروهی از مشاوران، کار تحقیقی گسترده‌ای را بر روی تعاریف و مفاهیم کنترل داخلی انجام دادند نتیجه تلاش ارزشمند این گروه پس از طی چند مرحله، گزارشی بود که با نام چارچوب کنترل داخلی یکپارچه در سال ۱۹۹۲ منتشر شد. در این گزارش بسیار ارزشمند که به گزارش کوزو^۷ معروف است، کنترل داخلی اینگونه تعریف شده است: کنترل داخلی فرایندی است که به منظور کسب اطمینان معقول از تحقق اهداف زیر توسط هیات مدیره، مدیریت و سایر کارکنان سازمان مستقر می‌شود (حساس یگانه، ۱۳۹۲):

- قابلیت اعتماد گزارشگری مالی (درب‌گیرنده اهداف گزارشگری مالی)
 - اثربخشی و کارایی عملیات (درب‌گیرنده اهداف عملیاتی)
 - رعایت قوانین و مقررات مربوط (درب‌گیرنده اهداف رعایتی) (حساس یگانه، ۱۳۹۲).
- گروه اول به تهیه صورتهای مالی قابل اعتماد شامل صورتهای مالی سالانه، میان‌دوره‌ای و سایر اقلام مالی استخراج شده از این صورتهای مربوط است که برای اطلاع عام منتشر می‌شوند. گروه دوم به اهداف اساسی یک سازمان شامل اهداف مرتبط با عملکرد و سودآوری و همچنین حفاظت داراییها اشاره می‌کند و گروه سوم با رعایت قوانین و مقررات مربوط به سازمان سروکار دارد. هریک از این گروه‌ها که متمایز و در عین حال دارای نقاط اشتراک هستند به نیازهای متفاوتی می‌پردازند و زمینه تمرکزی صریح و دقیق را برای برآوردن نیازهای جداگانه فراهم می‌آورند. هرچند کنترل داخلی یک فرایند است، اما اثربخشی آن وضعیتی از این فرایند در یک مقطع یا مقاطعی از زمان است. سیستم کنترل‌های داخلی به لحاظ اثربخشی در مراتب مختلفی قرار می‌گیرند. کنترل داخلی در صورتی اثربخش محسوب می‌شوند که هیات مدیره و مدیریت از موارد زیر اطمینان معقول داشته باشند:

- تهیه صورت‌های مالی قابل اعتماد
 - میزان دستیابی به اهداف عملیاتی سازمان
 - رعایت قوانین و مقررات مربوط (حساس یگانه، ۱۳۹۲).
- در تعریف دیگر از کنترل داخلی آمده است که: کنترل داخلی، فرایندی است که توسط هیات مدیره، مدیریت و سایر کارکنان طراحی می‌شود تا اطمینان معقولی درباره دستیابی به اهداف واحد تجاری در سه گروه اهداف (عملیاتی، گزارشگری و رعایتی) حاصل شود. در این تعریف، مفاهیم اساسی زیر بیان شده است. براین اساس، کنترل داخلی:

¹ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

² The American Institute of Certified Public Accountants

³ The American Accounting Association

⁴ The Institute of Internal Auditors

⁵ The Institute of Management Accountants

⁶ Financial Executives International

⁷ COSO

- فرایندی شامل وظایف و فعالیتهای مستمر بوده و ابزاری است که تا انتها ادامه می‌یابد نه اینکه خود یک انتها باشد.
 - تحت تاثیر افراد است و تنها در مورد مقررات، خط مشی ها، سیستم‌ها و روش‌ها نیست، بلکه شامل افراد مختلفی در سازمان است که کنترل داخلی را اجرا می‌کنند.
 - می‌تواند اطمینان معقولی را برای مدیران ارشد و هیات مدیره فراهم کند، البته نه اطمینان مطلق
 - ابزاری برای دستیابی به اهداف در یک یا چند هدف عملیاتی، گزارشگری و رعایتی است.
 - با ساختار واحد تجاری انطباق می‌یابد (رحیمیان، ۱۳۹۲).
- به طور کلی کنترل‌های داخلی شامل سیاستها و روشهایی است که برای تامین اطمینان نسبی از دستیابی به هدفهای سازمانی به وجود می‌آید. منظور از اطمینان نسبی یعنی این که هیچ کنترل داخلی ایده‌آل نیست و مخارج آن نباید بیشتر از منافع مورد انتظار باشد. این تعریف دربخش دولتی به شرح زیر می‌باشد (زارعی و عبدی، ۱۳۸۹) کنترل‌های داخلی عبارتند از: مجموعه قوانین و مقررات، خط مشی‌ها و روش‌های توأم با واحدهایی که امر نظارت برعهده آنها محول گردید است که به منظور ایجاد اطمینان معقول نسبت به دستیابی هدف‌های از قبل تعیین شده برای هر یک از دستگاه‌های اجرایی و مجموعه آنها مستقر می‌گردد (زارعی و عبدی، ۱۳۸۹).

اهمیت سیستم کنترل داخلی در سازمان

کنترل داخلی به واحدهای تجاری در دستیابی به اهداف مهم و حفظ و بهبود عملکرد آنها کمک می‌کند. ضروری است سازمان‌ها، سیستم‌های کنترل داخلی خود را به گونه‌ای اثربخش و کارا تدوین کرده و گسترش دهند تا از حفظ و بهبود عملکرد آنها حمایت کند. این کار از طریق افزایش موارد زیر، تحقق می‌یابد:

- چابکی: از طریق همسو شدن با تغییرات محیط‌های کسب و کار و عملیاتی.
- قابلیت اعتماد: با کاهش ریسک به سطح قابل پذیرش.
- شفافیت: با فراهم کردن اطلاعات قابل اعتماد برای حمایت از تصمیم‌گیری مطلوب (رحیمیان، ۱۳۹۲).

مسئولیت پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه در بخش عمومی بر عهده مدیران است. مدیران با استقرار کنترل داخلی و به کارگیری پیوسته سامانه‌های مناسب حسابداری، قادر خواهند بود این مسئولیت را ایفاء کنند (لین^۱، ۲۰۱۱). از آنجاکه عملیات سازمان‌های بخش عمومی از یکدیگر متفاوت است، از این رو استقرار کنترل‌های داخلی یکسان برای کلیه سازمان‌ها و دستگاه‌های بخش عمومی مقدور نیست. استقرار کنترل داخلی خاص در هر نظام به عواملی چون اندازه، نوع عملیات و هدف‌های سازمانی که سامانه برای آن طراحی شده است بستگی دارد (محمدی، ۱۳۸۷). کنترل داخلی فرآیندی بنیادی و پویاست که خود را به طور مداوم با تغییرات رو در روی سازمان هماهنگ و منطبق می‌سازد (اگنیو^۲، ۲۰۰۷) و اینکه کنترل داخلی باید درونی و اصلی باشند بیرونی و مجزا. با درونی و نهادی کردن آن، کنترل داخلی به عنوان عامل اصلی و جدایی ناپذیر از فرآیند اصلی مدیریت در امور برنامه ریزی اجرا و نظارت در خواهد آمد (پیفس^۳، ۲۰۱۰). وجود کنترل‌های داخلی باعث بهبود

¹ lin

² Ogneva

³ PIFS

عملکرد سازمان ها و حتی باعث بهبود گزارشگری مالی می شود و کنترل های درونی، یک خود کنترلی در افراد سازمان ها به وجود می آورند (کاکس،^۱ ۲۰۰۷؛ فروغی راد و تنانی، ۱۳۹۲).

سیستم کنترل داخلی اثر بخش بیش از هر چیز، به خط مشی ها، روشها و توافقه‌ها بستگی زیادی دارد. این موضوع، به کارگیری قضاوت را الزامی می‌کند. هیات مدیره و مدیریت با استفاده از قضاوتهای خود در این مورد، تصمیم گیری می‌کند که چه مقدار از کنترلها کافی است. مدیریت وسایر کارکنان از قضاوتهای خود در فعالیتهای روزانه برای طراحی، اجرا و اعمال کنترل داخلی در واحد تجاری استفاده می‌کنند. مدیریت و حسابرسان داخلی، در زمره سایر کارکنان، قضاوتهای خود را برای نظارت و ارزیابی اثر بخشی سیستم کنترل داخلی به کار می‌برند (رحیمیان، ۱۳۹۲).

ضرورت وجود کنترل های داخلی

- اهمیت و ضرورت کنترل های داخلی می تواند به شرح ذیل بیان شود (رتینبرگ و همکاران^۲، 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 می تواند 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 (لطفعلیان و ولی پور، ۱۳۹۴).
 - 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 داده ها: 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 حق الزحمه حسابرسی: سیستم مؤثر کنترل داخلی این اجازه را به حسابرسان می‌دهد که بر آن تکیه کنند و با کاهش زمان و تلاش، حق‌الزحمه حسابرسان می‌تواند کاهش یابد (لطفعلیان و ولی پور، ۱۳۹۴).

¹ cox

² Rittenberg & et al

محدودیت های سیستم کنترل داخلی

مهم نیست کنترل داخلی چقدر خوب طراحی و اداره شده باشد، کنترل داخلی تنها می تواند اطمینان معقولی برای مدیریت و هیات مدیره فراهم کند. احتمال موفقیت تحت تاثیر محدودیت های ذاتی در تمام سیستم های کنترل داخلی قرار می گیرد. این محدودیتها در برگزیده واقعیت هایی هستند که قضاوت انسان در تصمیم گیری ممکن است دچار اشتباه شود. علاوه بر این، کنترلها می تواند با تبانی دو یا چند نفر کارایی خود را از دست دهند، و مدیریت نیز می تواند سیستم کنترل داخلی را نادیده بگیرد. حتی اگر کنترل های داخلی به خوبی طراحی شده باشند، نیز می توانند با شکست مواجه شوند. کارکنان ممکن است دستورالعمل ها را به درستی درک نکنند. آنها ممکن است اشتباه قضاوت کنند و یا ممکن است آنها به علت بی دقتی، حواس پرتی و یا خستگی مرتکب خطا شوند. تغییرات در هر سیستم ممکن است قبل از اینکه پرسنل آموزش لازم و کافی ببینند به اجرا درآید و این موضوع موجب می شود که پرسنل نتوانند به طور مناسب در سیستم جدید نقش ایفاء کنند. از جمله محدودیت های ذاتی سیستم کنترل های داخلی می توان به موارد زیر اشاره کرد (کوزو^۱، ۱۹۹۲):

- قضاوت انسانی: اثربخشی کنترلها می تواند با کم کاری فرد مسئول در تصمیم گیریهای اقتصادی محدود گردد. در آینده مشخص می گردد برخی از این تصمیم گیری ها نتایج مطلوب کمتری را ارایه نموده و نیاز به تغییر داشته باشند.
- نادیده گرفتن مدیریت: اصطلاح "نادیده گرفتن مدیریت" در اینجا به معنی سیاستهای از پیش تجویز شده در جهت نیل به اهداف نامشروع و شخصی شرکت، می باشد. مدیریت ممکن است سیستم کنترل داخلی را به دلایل بسیاری نادیده بگیرد (لطفعلیان و ولی پور، ۱۳۹۴):
- برای افزایش درآمد دوره مورد گزارش،
- به منظور افزایش سود گزارش شده برای رسیدن به بودجه غیر واقعی،
- برای بالا بردن ارزش بازار یک شرکت قبل از صدور سهام جدید و یا فروش داراییها،
- برای افزایش پاداش دریافتی مدیران در شرکتهایی که پاداش وابسته به عملکرد می باشد،
- تبانی: تبانی دو یا بیشتر از دو فرد در یک سازمان می تواند کنترل های داخلی را با شکست روبرو کند. افرادی که به صورت جمعی اقدام به ارتکاب یک فعالیت غیرقانونی می کنند و سعی در پنهان کردن آن دارند، اغلب می توانند اطلاعات مالی و یا سایر اطلاعات مدیریت را به شیوه ای تغییر دهند که توسط سیستم کنترل های داخلی ردیابی نشود.
- هزینه در مقابل منافع: منابع همیشه محدودیت دارند، و شرکتها باید هزینه ها و منافع نسبی ایجاد کنترل را در نظر بگیرند. در تعیین اینکه آیا یک کنترل خاص اجرا شود یا نه، ریسک شکست و هزینه های مربوط به ایجاد یک کنترل جدید باید در نظر گرفته شود (لطفعلیان و ولی پور، ۱۳۹۴).

اهداف کنترل های داخلی

چارچوب سیستم های کنترل داخلی شامل سه طبقه اهداف است و سازمان ها می توانند براساس آن، بر جنبه های متفاوت کنترل داخلی تمرکز کنند (رحیمیان، ۱۳۹۲):

¹ Committee on Sponsoring Organization of the Treadway Commission

الف) اهداف اداری (عملیاتی):

به منظور استفاده بهینه از منابع سازمان و تحقق بخشیدن به اهداف میان مدت و بلندمدت تعیین شده اند (زارعی و عبدی، ۱۳۸۹). این اهداف به اثربخشی و کارایی عملیات واحد تجاری، شامل عملیات و اهداف عملکردی، مالی و حفاظت از دارایی ها در مقابل زیان مربوط است (رحیمیان، ۱۳۹۲). تشویق کارکنان به رعایت رویه ها و بخشنامه ها و دستورالعملها و سنجش میزان رعایت رویه ها ارزیابی کارایی. برای اجرای مطلوب سامانه کنترل های داخلی در بخش عمومی باید در کارکنان ایجاد انگیزه نمود و توانمندی آنان را ارتقاء داد. برای این منظور تهیه و تنظیم دستورالعملها و بخشنامه های جامع توسط مراجع ذی ربط و برگزاری کلاسهای آموزشی ضروری به نظر می رسد. از طرفی با توجه به اهمیت ارزیابی عملکرد کارکنان دستگاههای اجرایی در اجراء و پیشبرد فعالیتهای عملیاتی و مالی کشور در کارآمدی سامانه کنترل داخلی، ساز و کارهایی توسط مدیران برای ارزیابی فعالیتهای آنان باید طراحی شود و به اجرا درآید تا نقاط ضعف آنان شناسایی و برطرف گردد و نقاط قوت مورد تقدیر و تشویق قرارگیرد (زارعی و عبدی، ۱۳۸۹).

ب) اهداف گزارشگری:

این اهداف به قابلیت اعتماد گزارشگری مربوط است و گزارشگری مالی و غیرمالی درون سازمانی و برون سازمان را شامل می شود (رحیمیان، ۱۳۹۲).

۱. حفاظت از دارایی ها در برابر ضایع شدن، تقلب و استفاده نادرست

۲. افزایش دقت و قابلیت اتکای مدارک حسابداری

با توجه به اینکه دارایی های نقدی و غیرنقدی (اموال) نقش کلیدی در تحقق اهداف از پیش تعیین شده دارند، از این رو باید به نحو مناسبی نگهداری گردد تا از هر گونه اختلاس، سوء استفاده و حیف و میل جلوگیری شود. اطلاعات مالی مربوط به دارایی های سرمایه ای (اموال) با توجه به اینکه بخش عظیمی از منابع دولت صرف احداث و خرید آنها می شود باید به شیوه ای دقیق و صحیحی افشاء گردد. از سوی دیگر دولت در قبال منابع ملی که مصرف می کند باید پاسخگو باشد، آنها این وظیفه را با استفاده از گزارش های مالی استخراج شده توسط سامانه حسابداری دولتی انجام می دهند.

براساس مفاد مواد ۹۵ و ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی کل کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور را به عنوان مهمترین گزارش مالی دولت با استفاده از صورت حساب دریافت و پرداخت نهایی سال مالی مورد عمل بودجه به علاوه فرمهای تفریغ بودجه و سایر مدارک مورد نیاز کلیه دستگاههای اجرایی تهیه و تنظیم می نماید. اطلاعات این گزارش مالی زمانی قابل اتکاء خواهد بود که بر اساس اسناد و مدارک مالی مطمئن و قابل اتکا تهیه شوند. اجرای مناسب کنترلهای داخلی می تواند قابلیت اتکاء مدارک حسابداری و صورت حساب دریافت و پرداخت مربوط به دستگاههای اجرایی را به نحو مطلوبی افزایش دهد (زارعی و عبدی، ۱۳۸۹).

علاوه بر آن سامانه کنترل داخلی امکان درج اطلاعات در صورتهای مالی براساس استانداردهای حسابداری و حصول اطمینان از ویژگیهای کیفی زیر را فراهم می آورد:

الف- قابلیت کنترل: فرض می شود که خوب بودن اطلاعات کافی نیست، سامانه کنترل داخلی باید امکان بررسی دقت و صحت اطلاعات را نیز فراهم آورد.

ب- جامع بودن: گاهی اوقات حتی صحت ودقت اطلاعات کافی نیست و آن زمانی است که اطلاعات کامل نباشد. این دلیلی است که سامانه کنترل داخلی باید نسبت به مدنظر قراردادن کلیه اجزای طی دوره پردازش اطمینان ایجاد کند.

ج- مربوط بودن: همواره اطلاعات باید باهدف مدنظر مرتبط باشد.

د- سودمند بودن: تنها ارائه اطلاعات کافی نیست، برخی مواقع ممکن است اطلاعات به موقع ارائه نشود. این یکی از دلایلی است که کنترل داخلی باید از چنین وضعیت‌هایی ممانعت به عمل آورد و نسبت به تهیه اطلاعات در زمان مناسب اطمینان حاصل کند (بلک استون، ۲۰۰۱).

اجزاء ساختار کنترل داخلی

کنترل داخلی از ۵ جزء مرتبط به هم تشکیل می‌شود. این اجزاء از فلسفه و نگرش و مدیریت سازمان سرچشمه می‌گیرند و با فرایند مدیریت آمیخته می‌شوند. در ادامه به تعریف طور مختصری از این اجزاء ارائه می‌شود (حساس یگانه، ۱۳۹۲):

محیط کنترلی: مجموعه فضای عمومی سازمان که تحت کنترل ویژگی‌های فردی مدیریت و کارکنان بوده و بسیار با اهمیت و اساسی است، برای کلیه اجزای کنترل داخلی و ساختار سازمانی فضای کنترلی را به وجود می‌آورند. به عبارت دیگر محیط کنترلی فضای عمومی سازمانی را تشکیل می‌دهد که از یک سو در کنترل آگاهانه افراد تاثیرگذار است و از سوی دیگر تحت تاثیر ویژگی‌های فردی مدیریت و کارکنان قرار دارد (حساس یگانه، ۱۳۹۲). محیط کنترلی شامل درستکاری و ارزشهای اخلاقی در سازمان است؛ عواملی که هیات مدیره را قادر به انجام مسئولیت‌های راهبردی، ساختار سازمانی و تفویض اختیار و مسئولیت، جذب، پرورش و حفظ افراد ذیصلاح، بهبود معیارهای عملکرد، ایجاد انگیزه و اعطای پاداش و پاسخگوبودن در مورد عملکردهای سازد. دستاوردهای محیط کنترلی، برکل سیستم کنترل داخلی تاثیری فراگیر دارد (رحیمیان، ۱۳۹۲).

ارزیابی ریسک: هر واحد تجاری با ریسک‌های متنوعی از منابع درون سازمانی و برون سازمانی مواجه است. ریسک «به عنوان احتمال اینکه رویدادی رخ دهد و تاثیر منفی بر دستیابی به اهداف واحد تجاری داشته باشد» تعریف می‌شود. ارزیابی ریسک، فرایندی پویا و مستمر برای تشخیص و ارزیابی ریسک‌هایی است که در راه رسیدن به اهداف واحد تجاری ایجاد می‌شود (رحیمیان، ۱۳۹۲). به طور کلی ارزیابی ریسک شامل شناسایی و تجزیه تحلیل ریسک‌های فراوری سازمان به منظور دستیابی به اهداف و به عنوان مبنایی برای تعیین اینکه چگونه ریسک‌ها باید مدیریت شوند (حساس یگانه، ۱۳۹۲). ریسک‌های دستیابی به این اهداف در کل واحد تجاری، با میزان ریسک قابل تحمل مقایسه می‌شود. بنابراین، ارزیابی ریسک، مبنایی برای تعیین نحوه مدیریت ریسک است. پیش شرط ارزیابی ریسک، تعیین اهداف مرتبط با سطوح متمایز واحد تجاری است. مدیریت اهداف خاص خود را در اهداف عملیاتی، گزارشگری و رعایتی با شفافیت کافی تعیین می‌کند تا بتواند به تشخیص و ارزیابی ریسک‌های مربوط به این اهداف بپردازد. ارزیابی ریسک همچنین مستلزم این است که مدیریت، تغییرات احتمالی در محیط خارجی و الگوی کسب و کاری را در نظر بگیرد که می‌تواند کنترل‌های داخلی را بی اثر کند (رحیمیان، ۱۳۹۲).

فعالیت‌های کنترلی: فعالیت‌های کنترلی، شامل خط مشی‌ها و رویه‌هایی است که به مدیریت اطمینان می‌دهد که دستورالعمل‌ها و رهنمودهای مصوب اجرا می‌شود (حساس یگانه، ۱۳۹۲). فعالیت‌های کنترلی در تمام سطوح واحد تجاری، در مراحل مختلف فرایند کسب و کار و در محیط فناوری اجرا می‌شود. فعالیت‌های کنترلی می‌تواند پیشگیری کننده یا کشف کننده و شامل فعالیت‌های دستی و ماشینی مانند صدور مجوز و تصویب، رسیدگی، مغایرت گیری و بررسی عملکرد کسب و کار

¹ Black Stone

باشد. اساساً تفکیک وظایف بین افراد سازمان، در زمان انتخاب و تدوین کنترل‌های داخلی شکل می‌گیرد و مدیریت در صورت عملی نبودن تفکیک وظایف، روشهای کنترل دیگری را انتخاب و به کار می‌برد (رحیمیان، ۱۳۹۲).

اطلاعات و ارتباطات: شامل فرایندها و سیستم‌هایی است که شناسایی، ثبت و گردش اطلاعات در یک ساختار و چارچوب زمانی که کارکنان قادر به انجام مسئولیت‌هایشان باشند را در برمی‌گیرد (حساس یگانه، ۱۳۹۲). اطلاعات برای اجرای مسئولیت‌های کنترل داخلی در حمایت از دستیابی به اهداف واحد تجاری، ضروری است. مدیریت برای حمایت از انجام وظایف سایر اجزای کنترل داخلی، اطلاعات کیفی و مربوط را که از منابع داخلی و خارجی بدست می‌آورد، گسترش داده و به کار می‌برد. ارتباطات، فرایند پیوسته و تکراری برای ارائه، تقسیم و بدست آوردن اطلاعات ضروری است. ارتباطات داخلی، ابزاری است که توسط آن اطلاعات در سازمان، به بالا و پایین جریان می‌یابد و در تمام سازمان، پخش می‌شود. با وجود این ارتباطات، کارکنان می‌توانند تا پیام‌های شفافی را از مدیریت ارشد سازمان دریافت کنند که مسئولیت کنترل‌ها را به عهده دارند. ارتباطات خارجی دارای نقشی دوگانه است؛ از یک سو، این امکان را فراهم می‌کند تا ارتباطات داخلی، اطلاعاتی مربوط ارائه شود و از سوی دیگر، اطلاعاتی را در پاسخگویی به نیازها و انتظارات برای اشخاص خارجی فراهم سازد (رحیمیان، ۱۳۹۲).

نظارت: نظارت یا پایش مستمر عملکرد کنترل‌های داخلی، شامل فرایندهایی است که کیفیت عملکرد کنترل داخلی را مورد پایش قرار می‌دهد و از سلامت آن اطمینان می‌دهد (حساس یگانه، ۱۳۹۲). فعالیتهای نظارتی شامل ارزیابی‌های مستمر، ارزیابی‌های جداگانه یا برخی ترکیب‌های این دو نوع ارزیابی است و برای تعیین این به کار میرود که آیا برای هر کدام از ۵ جزء کنترل داخلی، کنترلهایی وجود دارد که بر اصول موجود برای هر جزء موثر بوده و به کار رود. ارزیابی‌های مستمر در فرایندهای کسب و کار در سطوح مختلف آن برقرار می‌شود تا اطلاعات به موقع فراهم گردد. ارزیابی‌های جداگانه به صورت دوره‌ای اجرا می‌شود و دامنه و دفعات انجام آن با توجه به ارزیابی ریسک‌ها، اثر بخشی ارزیابی‌های مستمر و سایر ملاحظات مدیریت متفاوت است. یافته‌های ناشی از فعالیتهای نظارتی براساس معیارهای مدیریت ارزیابی و نارساییها در صورت ضرورت به هیات مدیره، گزارش می‌شود (رحیمیان، ۱۳۹۲).

پنج جزء ساختار کنترل داخلی به هم پیوست و وابسته‌اند. کنترل داخلی فرایند سلسه مرتبی و یا یک سویه نیست که یک جزء تنها بر جزء بعدی تاثیر گذارد. اجزای کنترل داخلی با یکدیگر مرتبط هستند و هر جزء می‌تواند سایر اجزاء را متأثر کند و از آنها تاثیر بگیرد. به دلیل تفاوت عملیاتی و ساختاری سازمانها، دو سازمان را نمی‌توان یافت که سیستم کنترل داخلی یکسانی داشته باشند. سازمان و نیازهای کنترلی آنها به لحاظ نوع صنعت، اندازه، فرهنگ و فلسفه و نگرش مدیریتی به نحو چشم‌گیری متفاوت هستند. بنابراین، با آنکه تمام سازمانها برای کنترل فعالیتهایشان به تمام اجزای کنترل داخلی نیاز دارند، اما، سیستم کنترل داخلی هر شرکت متفاوت از بقیه شرکتها خواهد بود و کپی برداری محض از سیستم کنترل داخلی یک سازمان نمی‌تواند برای سازمان دیگری مناسب و اثربخش باشد و در برخی از موارد می‌تواند زیانبار باشد (حساس یگانه، ۱۳۹۲).

روش تحقیق

این پژوهش توصیفی از نوع همبستگی می باشد؛ زیرا در پژوهش حاضر به دنبال روابطی میان متغیرها هستیم و ماهیت کاربردی دارد، زیرا نتایج این پژوهش را شرکت ها می توانند استفاده نمایند. جامعه آماری به صورت تصادفی از بین شرکت های خصوصی استان تهران که دارای شرایط ذیل بود؛ انتخاب شدند: نمونه مدیران مالی و کارشناسان مالی شرکت های بورسی؛ تمام شرکتهایی که دارای سایت و آدرس ایمیل معتبر بودند؛ آخرین آمار از تعداد کارمندان: حداقل ۳۰ نفر؛ شرکتهایی که دفتر

مرکزی آن واقع در تهران باشد؛ شرکت‌هایی که دارای حسابرس باشند. لازم به ذکر است پرسشنامه در اختیار ۱۵۰ نفر از مدیران مالی و کارشناسان مالی شرکت‌ها قرار گرفت، اما با توجه به ناقص بودن برخی از پرسشنامه‌ها، در نهایت ۱۳۱ پرسشنامه بدون نقص و کامل برگشت داده شد. در این پژوهش برای انجام مطالعات میدانی از پرسشنامه استفاده گردیده است.

جدول ۱- مولفه‌های پرسشنامه

سوال‌ات	منبع	مولفه فرعی	مولفه اصلی
۱-۳	مونتیرو و همکاران، (۲۰۲۲)	شناسایی ریسک	مدیریت ریسک
۴-۶		ارزیابی ریسک	
۷-۹		تحلیل ریسک	
۱۰-۱۳		کنترل ریسک	
۱۴-۱۶		نظارت بر ریسک	
۱۷-۲۰		بودجه‌گذاری و پیش‌بینی	سیستم‌های کنترل حسابداری
۲۱-۲۳		حسابرسی داخلی	
۲۴-۲۷		گزارش‌دهی مالی	
۲۸-۳۱		تحلیل‌های مالی	

یافته‌های پژوهش

در گروه مورد بررسی جنسیت ۸۹/۳ درصد از کارکنان مرد و ۱۰/۷ درصد زن بودند. سن ۶/۱ درصد از کارکنان کمتر از ۳۰ سال، ۴۷/۳ درصد بین ۳۰ تا ۴۰ سال و ۴۶/۶ درصد بالای ۴۰ سال بودند. تحصیلات ۱۱/۵ درصد از کارکنان دیپلم و کاردانی، ۶۱/۸ درصد لیسانس و ۲۶/۷ درصد فوق لیسانس و بالاتر بودند. سابقه شغلی ۵/۳ درصد از کارکنان زیر ۵ سال، ۲۳/۷ درصد بین ۵ تا ۱۰ سال و ۷۱ درصد بالای ۱۰ سال می‌باشد. از سویی براساس جدول (۲) نتایج نشان داد که مقدار جذر متوسط واریانس استخراج شده برای تمام متغیرها از ضرایب همبستگی آن با سایر متغیرها بیشتر می‌باشد که نشان دهنده روایی ممیز مناسب متغیرهاست.

جدول ۲- روایی ممیز براساس جدول فورنل لارکر

متغیر	مدیریت ریسک	سیستم‌های کنترل حسابداری
مدیریت ریسک	۰.۷۸۵	
سیستم‌های کنترل حسابداری	۰.۷۵۰	۰.۷۴۴

برای بررسی فرضیه‌های تحقیق از مقادیر ضرایب مسیر^۱ و مقادیر معناداری^۲ استفاده شده است که در شکل (۱) مقادیر ضرایب مسیر و معناداری نشان داده شده است. چنانچه در رابطه‌ای مقدار آماره t بیش از ۱.۹۶ باشد در سطح اطمینان ۵ درصد و

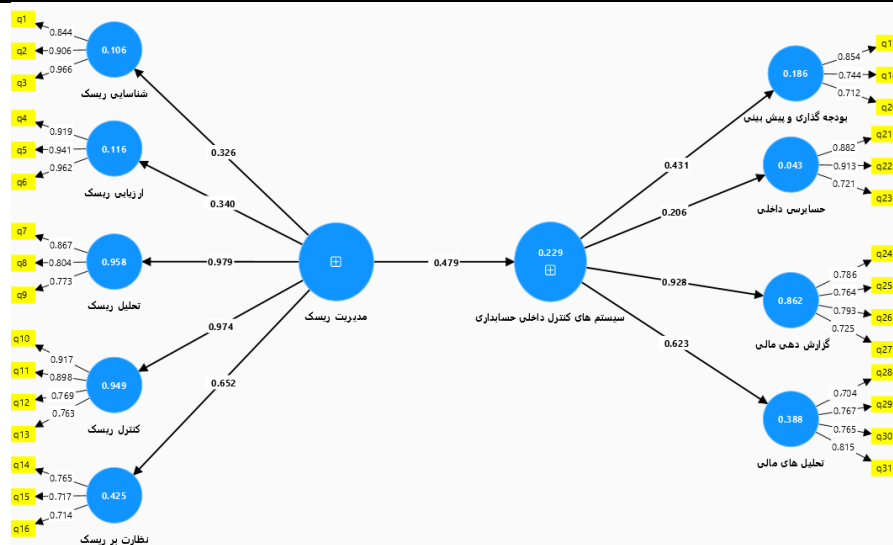
^۱ Path Coefficients

^۲ T-Statistics

چنانچه مقادیر از ۲.۵۸ بزرگتر باشد در سطح اطمینان ۰.۰۱ معنادار می باشند (آذر و همکاران، ۱۳۹۱). همچنین با توجه به خروجی آزمون تاثیر متغیرها برهم در حالت تخمین استاندارد، عدد داخل متغیرهای درون را نشان دهنده ضریب تبیین یا R^2 می باشد که نشان می دهد چه میزان از متغیر وابسته به وسیله متغیر مستقل تبیین می گردد. در جدول (۳) شاخص های مدل ساختاری از جمله ضریب تبیین و شاخص استون گایسر (Q^2) شامل افزونگی اعتبار متقاطع^۱ و اشتراک اعتبار متقاطع^۲ ذکر شده است. همچنین از شاخص SRMR به منظور ارزیابی کل مدل، شامل مدل درونی ساختاری و مدل های بیرونی اندازه گیری استفاده شده است و مقادیر کمتر از ۰.۰۸ برای این شاخص مطلوب تلقی می گردد (هیر و همکاران، ۲۰۱۶). در این پژوهش مقدار SRMR در خروجی مدل برآورد شده ۰.۰۷۴ و مدل اشباع ۰.۷۲ گزارش شده است که برازش مناسب مدل اندازه گیری و ساختاری را نشان می دهد.

جدول ۳- شاخص های مدل ساختاری

متغیر	R^2	R^2 Adjusted	CC-Red	CC-Com
مدیریت ریسک	-	-	-	۰.۲۵۱
سیستم های کنترل حسابداری	۲٪.۲۱	۲۱٪	۰.۱۰۳	۰.۲۶۶



شکل ۱- بررسی مدل در حالت ضریب مسیر معناداری

با توجه به شکل (۱)، نتایج فرضیه ها به شرح زیر می باشد.

جدول ۴- نتایج فرضیه ها

فرضیه	ضریب مسیر مستقیم	سطح معناداری	نتیجه
مدیریت ریسک --- سیستم های کنترل داخلی	۰/۴۷۹	۶/۵۱۳	تایید

¹ Construct Crossvalidated Redundancy (CC-Red)

² Construct Crossvalidated Communality (CC-Com)

³ Hair et al.

بحث و نتیجه گیری

با توجه به بررسی های صورت گرفته می توان نتیجه گرفت مدیریت ریسک نقش بسیار مهمی در سیستم های کنترل حسابداری مدیریت دارد و تأثیرات آن به چندین دلیل قابل توجه است، مدیریت ریسک به شرکت ها کمک می کند تا ریسک های مرتبط با فرآیندهای مالی و عملیاتی را شناسایی و تحلیل کنند. این شناسایی به بهبود سیستم های کنترل داخلی کمک می کند تا نقاط ضعف شناسایی شوند و از آنها جلوگیری به عمل آید. اطلاعات دقیق و جامع درباره ریسک ها به مدیران این امکان را می دهد که تصمیمات آگاهانه تری بگیرند. این امر به بهینه سازی عملکرد شرکت و تخصیص بهینه منابع مالی و انسانی کمک می کند. با بررسی مستمر ریسک ها و تجزیه و تحلیل آنها، سیستم های کنترل حسابداری می توانند در شفافیت و دقت اطلاعات مالی در شرکت بهبود نمایند. این ویژگی باعث افزایش اعتماد ذینفعان به داده های مالی می شود. مدیریت ریسک، سیستم های کنترلی را تقویت می کند که به جلوگیری از تقلب و سوءاستفاده مالی کمک می کند. با به کارگیری روش های مدیریت ریسک، می توان بحران های مالی و از دست رفتن اعتبار را به حداقل رساند. مدیریت ریسک به شرکت ها کمک می کند تا با قوانین و مقررات مرتبط با حسابداری و مالیه انطباق داشته باشند. این انطباق می تواند از جریمه های قانونی و آسیب به شهرت شرکت جلوگیری کند. مدیریت ریسک می تواند به ایجاد فرهنگی در سازمان کمک کند که در آن همه کارکنان به شناسایی و مدیریت ریسک ها توجه داشته باشند. این فرهنگ می تواند منجر به بهبود مستمر و نوآوری در فرآیندها شود. با توجه به این نکات، می توان گفت که مدیریت ریسک یک جزء اساسی از کنترل حسابداری مدیریت است و به شرکت ها کمک می کند تا با چالش ها بهتر کنار آمده و به اهداف خود دست یابند. در راستای یافته های بدست آمده و نتیجه اظهار شده، پیشنهاد می شود:

- طراحی و پیاده سازی یک چارچوب مشخص برای شناسایی، ارزیابی و مدیریت ریسک ها. این چارچوب می تواند شامل مراحل شناسایی ریسک، تحلیل ریسک، اقدام به کاهش ریسک و نظارت مستمر باشد.
- انجام بررسی های منظم و دوره ای برای شناسایی و ارزیابی ریسک های جدید و موجود. این تحلیل باید شامل ارزیابی تأثیرات مالی و عملیاتی هر ریسک باشد.
- بهره گیری از نرم افزارهای مدیریت ریسک و سیستم های ERP (برنامه ریزی منابع سازمانی) که قابلیت های تحلیل داده و شفافیت مالی را فراهم می کنند. این فناوری ها می توانند به شناسایی الگوهای ناهموار و خطرناک کمک کنند.
- برگزاری دوره های آموزشی منظم برای کارکنان در زمینه مدیریت ریسک و اهمیت کنترل های داخلی. ساختن فرهنگی که تحت آن همه اعضای سازمان نسبت به ریسک ها آگاهی داشته و مسئولیت پذیر باشند.
- تشکیل کمیته های داخلی متشکل از افراد مختلف از بخش های مختلف سازمان برای نظارت بر ریسک ها و پیشنهاد اقدامات بهبود.
- انجام شبیه سازی ها و آزمون های سناریویی برای ارزیابی نحوه واکنش نظام های کنترل به بحران ها و ریسک ها به منظور بهبود آماده سازی.
- ارزیابی مداوم کارایی کنترل های داخلی موجود و بررسی امکان بهبود یا جایگزینی آنها با روش های بهتر و مؤثرتر.
- توسعه برنامه های ادامه کار (Business Continuity Plan) که در صورت بروز یک بحران یا ریسک بزرگ، امکان ادامه فعالیت ها را فراهم کند. این برنامه ها باید شامل استراتژی هایی برای حفظ اطلاعات مالی و اداری باشند.

منابع

۱. بهرام فر، نقی؛ شمس عالم، سیدحسام. (۱۳۸۳). بررسی تاثیرمتغیرهای حسابداری بر بازده غیرعادی آتی سهام شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. نشریه بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال یازدهم، شماره ۳۷، صفحه ۵۰-۲۳.
۲. پورزندی، محمد ابراهیم؛ البرزی، محمود؛ حسین زاده لطفی، فرهاد؛ شهریار، مجید. (۱۳۹۲). ارائه مدلی مبتنی بر خلق ارزش به منظور ارزیابی عملکردمالی دربانک ها و موسسات مالی. نشریه دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، دوره ۲، شماره ۷، صفحه ۱۱۵-۱۲۲.
۳. حساس یگانه، یحیی. (۱۳۹۲). حسابرسی داخلی؛ پیشگیری بالاتر از درمان. کندوکاوی درچיסستی حسابرسی و کنترل های داخلی. بورس، ۱۰۷. ۱۰-۱۲.
۴. حسینی راد، حامد؛ بیات ترک، امیروفلاح شمس، میرفیض. (۱۳۹۳). بررسی و رتبه بندی عوامل تاثیرگذاربرموفقیت سیستم اطلاعات حسابداری واثرا آنها برشاخص های سودمندی باستفاده ازتکنیک DEMATEL. نشریه حسابداری مدیریت، ۷ (۳۳)، ۱-۱۴.
۵. رحیمیان، نظام الدین. (۱۳۹۲). شناخت سیستم کنترل داخلی مبنای حسابرسی صورت های مالی. بورس، ۱۰۷، ۳۶-۳۸.
۶. زارعی، محسن؛ عبدی، سعید. (۱۳۸۹). کنترل های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی. سال دهم، ۱، ۱۰۲-۱۲۹.
۷. زنجیردار، مجید؛ طالبی فراهانی، زرین؛ موسوی بصری، سید مسلم و لونی، ندا. (۱۳۸۹). مقایسه سیستم های سنجش عملکرد و تحلیلی برکارت امتیازی متوازن به عنوان سیستم نوین سنجش عملکرد. نشریه بررسی های بازرگانی، ۸ (۴۱)، ۳۵-۴۶.
۸. صالحی، ا. کرم. (۱۳۹۹). تاثیر اطلاعات غیرمالی آینده نگر برکارایی سرمایه گذاری و محدودیت تامین مالی. نشریه دانش سرمایه گذاری، ۹ (۳۶)، ۱۲۱-۱۴۱.
۹. فروغی راد، حسین، تنانی، محسن. (۱۳۹۲). نقش کنترل داخلی بر بهبود حسابرسی یگان های تابعه نیروی زمینی ارتش جمهوری اسلامی ایران. فصلنامه مدیریت نظامی، ۵۲ (۱۳)، ۱۶۸-۲۰۲.
۱۰. فیضی، مهدی؛ پورآقاجان، عباسعلی؛ نسل موسوی، سیدحسین. (۱۴۰۰). نقش قدرت شرکت در ارتباط افشای داوطلبانه اطلاعات غیرمالی و عملکرد پایداری. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۱۰ (۴۰)، ۳۹-۵۷.
۱۱. کامیابی و همکاران. (۲۰۲۱). تاثیر اطلاعات غیرمالی و اطلاعات گزارشگری یکپارچه بر تصمیم گیری: رفتار سرمایه گذاری با رویکرد تجاری. نشریه مدیریت دارایی و تامین مالی، ۹ (۲)، ۹۹-۱۲۴.
۱۲. لطفعلیان، مهدی؛ ولی پور، هاشم. (۱۳۹۴). بررسی اثربخشی سیستم کنترل های داخلی طراحی شده در شرکت نیرو ترانس. فصلنامه علمی پژوهش دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴ (۱۶)، ۱-۱۴.
۱۳. مسعودیان و همکاران. (۱۴۰۱). اثرات افشای اطلاعات آینده نگربرواکنش قیمت سهام درشرایط عدم اطمینان محیط بیرونی. فصلنامه علمی پژوهشی دانش سرمایه گذاری، ۱۱، ۴۱.
۱۴. مشایخی، بیتا. (۱۳۹۲). دستورالعمل کنترل های داخلی و نقش تازه حسابسان. بورس. ۱۰۷. ۳۹.
۱۵. هاشمی نژاد، سیدمحمد؛ فروغ نژاد، حیدر. (۱۳۹۲). حاکمیت شرکتی، گزارشگری یکپارچه مالی و کنترل داخلی. بورس، ۱۰۷. ۵۸-۶۱.

16. Ahmad, K. and S. M. Zabri, The application of non-financial performance measurement in Malaysian manufacturing firms. *Procedia Economics and Finance*, 2016. 35: p.. 476-484.
17. Behn, B. K. , & Riley Jr, R. A. (1999). Using nonfinancial information to predict financial performance: The case of the US airline industry. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 14 (1) , 29-56.
18. Chong, L. L. , Ong, H. B. , & Tan, S. H. (2018). Corporate risk-taking and performance in Malaysia: the effect of board composition, political connections and sustainability practices. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 18 (4) , 635-654.
19. Flöstrand,P. ,& Ström, N. (2006). The valuation relevance of non-financial information. *Management Research News*, 29 (9) , 580-597.
20. Frazer,L. (2020). Does internal control improve the attestation function and by extension assurance services? A Practical Approach. *Journal of Accounting and Finance*, 20 (1) , 28-38.
21. Gal,G. ,& Akisik, O. (2020). The impact of internal control, external assurance, and integrated reports on market value. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 27 (3) , 1227-1240.
22. Harren,V. A. (1979). A model of career decision making for college students. *Journal of vocational behavior*, 14 (2) , 119-133.
23. Manes-Rossi, F. , Tiron-Tudor, A. , Nicolò, G. , & Zanellato, G. (2018). Ensuring more sustainable reporting in Europe using non-financial disclosure De facto and de jure evidence. *Sustainability*, 10 (4) , 1162.
24. Marôco,J. (2014). Análise de equações estruturais: Fundamentosteóricos,software&aplicações. ReportNumber, Lda.
25. Monteiro,A. ,Rua,O. ,Pereira, C. , & Figueira, J. (2022). Accounting-based earnings management: motivations, players, implementation, and detection from the perspective of certified accountants. *Accounting*, 8 (1) , 81-90.
26. Orens,R. ,&Lybaert,N. (2010). Determinants of sell side financial analysts' use of non-financial information. *Accounting and Business Research*, 40 (1) , 39-53.
27. Phornlaphatrachakorn, K. (2019). Internal control quality, accounting information usefulness, regulation compliance, and decision-making success: evidence from canned and processed foods businesses in Thailand. *International Journal of Business*, 24 (2) , 198-215.
28. Poroy Ersoy, Aylin; Bora, Tuba; Karabiyik, Lale. (2014). Effect of non financial information on financial performance: Evidence from Turkey, *The journal of International Review of Economics and Management*, (2) 1,2-18.
29. Preacher,K. J. (2006). Quantifying parsimony in structural equation modeling. *Multivariate Behavioral Research*, 41 (3) , 227-259.
30. Sievers, S. , Mokwa, C. F. ,&Keienburg, G. (2013). The relevance of financial versus non-financial information for the valuation of venture capital-backed firms. *European Accounting Review*, 22 (3) , 467-511.
31. Silva, S. R. , & Sena, R. A. (2019). O planejamento da auditoria interna dentro das organizações. *Revista multidisciplinar e de psicologia*, 13 (47) , 595-606.