

فصلنامه حسابداری سلامت، سال چهارم، شماره چهارم، پیاپی ۱۴، زمستان ۱۳۹۴، صص ۲۶-۴۱.

ارزیابی نظام کنترل‌های داخلی مؤسسات غیرانتفاعی بر اساس چارچوب کوزو: مطالعه موردی بیمارستان‌های دولتی شیراز

غلامرضا رضایی^{۱*}، دکتر مصطفی کاظم‌نژاد^۲، رامین زراعت‌گری^۳ و امین بلوری^۴

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۰۹/۰۹

تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۵/۰۷/۱۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۱۰/۲۷

چکیده

مقدمه: طراحی و استقرار نظام حسابرسی داخلی و کنترل‌های داخلی در دستگاه‌های اجرایی دولتی مانند بیمارستان‌ها از ضروریات اساسی است. در این راستا، پژوهش حاضر به ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی در بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های دولتی شیراز بر اساس چارچوب پیشنهادی کوزو می‌پردازد.

روش پژوهش: روش پژوهش مورد استفاده توصیفی همبستگی از نوع نظرسنجی است. کلیه کارکنان حوزه مالی بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های دولتی شیراز (۱۷ بیمارستان و درمانگاه) در سال ۱۳۹۴ جامعه آماری پژوهش حاضر را تشکیل می‌دهند که تعداد آن‌ها برابر با ۳۳۹ نفر است. در این پژوهش از نمونه‌گیری استفاده نشد. در ارتباط با ارزیابی نظام کنترل‌های داخلی از پرسش‌نامه طراحی شده به وسیله کوزو و تعدیل شده با توجه به ماهیت بیمارستان‌های دولتی استفاده شده است. به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از نرم‌افزار SPSS نسخه ۱۹ و با توجه به نرمال یا غیرنرمال بودن توزیع داده‌ها، به ترتیب، از آزمون‌های «t یک نمونه‌ای» و «آزمون میانه» استفاده شد.

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که در نظام کنترل‌های داخلی بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های دولتی شیراز اجزای کنترل‌های داخلی شامل محیط کنترلی، ارزیابی خطر، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و ارزیابی و نظارت به طور اثربخش عمل نمی‌کند.

نتیجه‌گیری: در بیمارستان‌های دولتی شیراز باید سیاست‌هایی در جهت حمایت از واحد حسابرسی داخلی اعمال شود و کنترل‌های داخلی اثربخش طراحی و بکار گرفته شود.

واژه‌های کلیدی: بخش غیرانتفاعی، بیمارستان‌های دولتی شیراز، چارچوب کوزو، نظام کنترل‌های داخلی.

۱. دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه شیراز.

۲. دکتری حسابداری دانشگاه شیراز.

۳. عضو هیئت علمی گروه حسابداری دانشگاه سیستان و بلوچستان.

۴. مربی گروه حسابداری دانشگاه پیام نور.

* نویسنده مسئول؛ رایانامه: S.ghrezaei@rose.shirazu.ac.ir

مقدمه

از سازمان‌های کمیسیون تردوی (کوزو)، معروف‌ترین و پرکاربردترین نظام ارزیابی کنترل داخلی محسوب می‌شود (۶). کوزو یک کمیته داوطلبانه بخش خصوصی است که در سال ۱۹۸۵ میلادی برای پشتیبانی از کمیسیون ملی برای گزارشگری مالی متقلبانه تشکیل شد. این کمیته به صورت مشترک با پنج سازمان شامل انجمن حسابداری آمریکا، جامعه حسابداران رسمی آمریکا، مدیران مالی بین‌المللی، مؤسسه حساب‌برسان داخلی و انجمن ملی حسابداران همکاری می‌کند (۷). در آمریکا بعد از تصویب قانون ساریینز-آکسلی در سال ۲۰۰۲ میلادی، حساب‌برسان و مدیران شرکت‌های سهامی عام که ارزش بازار سهام آن‌ها بیش از ۷۵ میلیون دلار بود ملزم به ارزیابی دوره‌ای اثربخشی عملیاتی کنترل‌های داخلی در طول گزارشگری مالی شدند. ارزیابی کنترل‌های داخلی مورد بحث قانون ساریینز-آکسلی نیاز به استفاده از مجموعه معیارهایی برای انجام این امر دارد و چارچوب کنترل‌های داخلی کوزو این معیارها را فراهم می‌کند. به همین دلیل این چارچوب به طور گسترده‌ای در آمریکا مورد استفاده قرار گرفته است (۸).

در ایران متأسفانه در چند سال اخیر سوء استفاده از اموال دولتی و اختلاس‌های کلان در بخش عمومی گسترش یافته است. این موضوع تا آنجا گسترش پیدا کرده است که تبدیل به یکی از دغدغه‌های مقام معظم رهبری شده است. بر اساس اطلاعات مؤسسه شفافیت بین‌المللی، فساد مالی در ایران در سال‌های اخیر نسبت به سایر کشورها افزایش چشم‌گیری یافته

امروزه سازمان‌ها نیاز رو به رشدی به کنترل خطرهای مرتبط با فعالیت‌های عملیاتی و مالی در محیط‌های اقتصادی در حال تغییر دارند. کنترل داخلی اثربخش در بسیاری از سازمان‌ها در حال تبدیل شدن به راهبردی مهم برای مدیریت اثربخش این خطرها در عملیات روزمره است (۱ و ۲). نظام کنترل داخلی، نیاز به توجه مستمر دارد. هم‌چنین، نظارت کردن مدیریت و هیئت مدیره در ارتباط با ارائه اطلاعات حیاتی در مورد عملکرد و اثربخشی سازمان امری ضروری است. نظام کنترل‌های داخلی به مدیران و اعضای هیئت مدیره برای دستیابی به این مهم کمک شایان توجهی می‌کند (۳). کنترل ناکافی یا نادرست کارها می‌تواند به تقلب، از دست دادن مشتریان و حتی شکست هدف‌های سازمان منجر شود. بر اساس بیانیه انجمن ضد تقلب بهداشت و درمان ملی آمریکا، تقلب در مراقبت‌های بهداشتی فریب‌عمدی یا اعمال نادرست است که می‌تواند به منافع غیرمجاز منجر شود. دستکاری اطلاعات و تحریف صورت‌های مالی نمونه‌ای از تقلب در بیمارستان‌هاست. اختلاس یا سوء استفاده از اموال و یا وجوه به وسیله کسی که سرپرستی آن‌ها را بر عهده دارد نیز نوعی از تقلب در صنعت سلامت است (۴). این در حالی است که کیفیت اطلاعات تهیه شده در بخش عمومی به واسطه هدف خاص گزارشگری از اهمیت ویژه برخوردار است (۵).

چارچوب کنترل داخلی مربوط به کمیته حمایت

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

تضمین منافع ذی‌نفعان، دولت و سهام‌داران اصلی سازمان (در بیمارستان‌های دولتی می‌توان سهام‌داران را عموم مردم در نظر گرفت) از جمله مأموریت‌های اصلی هیئت مدیره به شمار می‌رود. موفقیت هر نظامی تا حد زیادی به اتخاذ تصمیم بهینه به وسیله مدیران بستگی دارد (۱۳). در این راستا، ضروری است سازوکارهایی تدوین و اجرایی شود تا تحقق منافع ذی‌نفعان، کاهش مخاطرات و بهره‌گیری بهینه از منابع سازمان تضمین شود. دستیابی به کارایی و اثربخشی فعالیت‌ها، حصول اطمینان از معتبر، کامل و به‌هنگام بودن اطلاعات مالی و مدیریتی و همچنین تضمین پایبندی به قوانین و ضوابط در زمره مهم‌ترین هدف‌های نظام حسابرسی داخلی است. حسابرسی داخلی فرآیندی است که به وسیله ارکان راهبری سازمان به منظور بررسی اثربخشی نظام کنترل داخلی در سازمان اجرایی می‌شود. این فرآیند، رویه یا سیاستی نیست که فقط در مقطع خاصی از زمان به اجرا درآید بلکه امری است که به طور مستمر و در تمامی سطوح سازمان جریان دارد (۱۴). بر این اساس ضروری است تا نظامی ساختاریافته برای انجام مأموریت‌های حسابرسی داخلی شکل گیرد. این نظام مشتمل بر هدف‌ها و سیاست‌ها، ساختار، فرآیندها و رویه‌های عملیاتی است. طراحی نظام‌های حسابرسی داخلی که مبتنی بر چارچوب‌های استاندارد از جمله کوزو است، تضمین‌کننده عملکرد مطلوب، کنترل مخاطرات و پیروی از قوانین در سازمان است (۸). ساختار کنترل‌های داخلی مبتنی بر چارچوب

است. به طوری که رتبه ایران به لحاظ شفافیت مالی از رتبه ۸۸ در سال ۲۰۰۵ میلادی به رتبه ۱۳۰ در میان کشورهای جهان در سال ۲۰۱۵ میلادی کاهش پیدا کرده است (۹). در نتیجه، در راستای تحقق منویات مقام معظم رهبری مبنی بر ارتقای شفافیت و نظم و انضباط مالی و ارتقای سطح مسئولیت پاسخ‌گویی عمومی به شهروندان در چارچوب ظرفیت‌های قانونی، بکارگیری نظام حسابرسی داخلی و کنترل‌های داخلی در نهادهای دولتی و وابسته به دولت (دولت، شرکت‌های دولتی، سازمان‌های بخش عمومی مانند بیمارستان‌ها و غیره) از ضروریات اساسی است. هر چند در ایران استقرار واحد حسابرسی داخلی و به تبع آن بکارگیری کنترل‌های داخلی اثربخش بیشتر در نگاه‌های اقتصادی مطرح است اما در سازمان‌های دولتی کشورهای توسعه‌یافته استقرار این واحد به‌طور کامل نهادینه شده است (۱۰). با این وجود، هزینه بکارگیری حسابرسی داخلی و کنترل‌های داخلی برای اولین بار در هر سازمانی بسیار بالا است (۱۱). بنابراین، ضروری است تا قبل از بکارگیری عملی یک چارچوب مشخص برای کنترل‌های داخلی، میزان بکارگیری و اثربخشی آن چارچوب در سازمان مورد نظر بررسی شود. از آن جا که چارچوب کنترل‌های داخلی کوزو به طور گسترده‌ای در خارج از کشور مورد استفاده قرار گرفته و از مقبولیت بیشتری برخوردار است (۱۲)، پژوهش حاضر به دنبال یافتن پاسخی برای این پرسش است که کنترل‌های داخلی مبتنی بر چارچوب کوزو در بیمارستان‌های دولتی شیراز تا چه حد مورد استفاده قرار گرفته است؟

به وسیله نظام‌های اطلاعاتی شناسایی، گردآوری، پردازش و گزارش می‌شود و این که آیا ارتباطات اثربخشی در سراسر سازمان و با اشخاص برون‌سازمانی برقرار می‌شود یا خیر؟ اطلاعات در اجرای مسئولیت‌های کنترلی برای دستیابی به هدف‌ها اهمیت بسزایی دارد. انجام ارزیابی و نظارت مستمر، ارزیابی‌های جداگانه یا ترکیبی از این دو، امکان حصول اطمینان از این که هر یک از اجزای پنج‌گانه کنترل‌های داخلی، از جمله کنترل‌هایی که بر اصول مرتبط با هر یک از این اجزا مؤثرند، وجود داشته و عمل می‌کنند را فراهم خواهد کرد (۱۶).

حسابرسی داخلی مبتنی بر خطر بر ارزیابی فرآیند تجاری و پردازش راهبردی (۱۹-۱۷) و ارزیابی هدف‌ها، خطرها و کنترل‌هایی متمرکز است که باید برای موفقیت یک سازمان، یکی شود و به هم پیوندد (۲۰). به طور کلی، حسابرسی مبتنی بر خطر، نواحی پرخطر را ارزیابی می‌کند (۲۱) و مهم‌تر این که، از ارزیابی مستمر خطر اطمینان بدست می‌دهد (۲۲-۲۴).

کوزو به صراحت خاطر نشان می‌کند که گزارشگری مالی قابل اتکا، به عنوان یکی از سه هدف کنترل داخلی، برای سازمان‌های غیرانتفاعی هم بکار برده می‌شود. هم‌چنین، کوزو بیان می‌کند که از آن جا که هدف این بنگاه‌های اقتصادی، تحقق و ایجاد سود نیست، در نتیجه این بنگاه‌ها می‌توانند گزارش‌های مالی دیگری برای اهداء‌کنندگان، سازمان‌های دولتی یا سایر اشخاص ثالث تهیه کنند تا از طریق افزایش وجوه سرمایه‌ای به حمایت از این اشخاص پردازند که این اقدام لزوماً طبق

کوزو از پنج بخش محیط کنترلی، ارزیابی خطر، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و ارزیابی و نظارت تشکیل شده است. محیط کنترلی مجموعه‌ای از استانداردها، فرآیندها و دستورعمل‌هایی است که مبنایی برای انجام کنترل‌های داخلی در سازمان فراهم می‌کند. محیط کنترلی شامل اعمال نظارت و برقراری ارزش‌های اخلاقی در سازمان، امکان ایفای مسئولیت‌های نظارتی و راهبری، دستورعمل‌های سازمانی، واگذاری اختیارات و مسئولیت‌ها، فرآیند جذب و توسعه و حفظ صلاحیت‌های فردی و مسائل مربوط به معیارهای عملکرد، ایجاد انگیزه و پاداش برای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی در قبال عملکرد است. محیط کنترلی اثری فراگیر بر کل نظام کنترل داخلی دارد. ارزیابی خطر فرآیندی پویا و تکرارشونده برای شناسایی و تجزیه و تحلیل خطرهای موجود در مسیر دستیابی به هدف‌های سازمان است؛ به طور کلی، در این بخش بازنگری در کنترل‌های داخلی ممکن است ضرورت یابد تا از این طریق خطرهای جدید یا خطرهایی که پیش از این جزء خطرهای غیرقابل کنترل قلمداد شده‌اند به شیوه‌ای مناسب مورد بررسی قرار گیرد (۱۵). فعالیت‌های کنترلی نیز اقداماتی است که از طریق استقرار خط‌مشی‌ها و رویه‌ها در زمینه حصول اطمینان از کاهش خطرها در دستیابی به هدف‌ها به مدیریت کمک می‌کند. فعالیت‌های کنترلی در تمام سطوح سازمان، سراسر محیط فن‌آوری آن و در فرآیندهای مختلف کسب و کار انجام می‌شود. اطلاعات و ارتباطات برای اطمینان از این است که آیا اطلاعات

استانداردهای خاص یا قوانین و مقررات نیست (۱۶). دولت‌ها با فشارهای فزاینده بودجه و سایر فشارهای درون‌سازمانی و برون‌سازمانی مواجه‌اند و مزایای رقابتی می‌تواند تأثیر منفی بر اثربخشی دولت داشته باشد. در واقع، ۸۵٪ مدیران بخش بازرگانی دولت مرکزی ایالات متحد آمریکا در پژوهش انجام شده در سال ۲۰۱۲ میلادی بیان کردند که مزایای رقابتی، مهم‌ترین و قابل‌توجه‌ترین مانع برای کاهش اثربخشی در دفاتر نمایندگی آنهاست. همواره انتظار می‌رود واحدهای دولتی عملیات خود را بهبود دهند و فن‌آوری‌های جدید را بکار برند؛ بنابراین، تأکید زیادی بر ابزار کنترل داخلی است که می‌تواند برای چنین نیازها و تغییراتی تعدیل شود (۲۵).

نتایج پژوهش حامدربابه حاکی از آن است که درجه اثربخشی نظام حسابرسی داخلی و کنترل‌های داخلی در بیمارستان‌های خصوصی به اندازه آن‌ها و اثربخشی حسابرسان مستقل در ارزیابی نظام کنترل داخلی بستگی دارد. به بیان دقیق‌تر، شواهد پژوهش وی حاکی از آن است که در بیمارستان‌های بزرگ‌تر، کنترل‌های داخلی و حسابرسی داخلی اثربخش‌تر است (۲۶). آلگرنینی و دی‌انزا در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که ۲۵٪ از ۱۰۰ شرکت برتر بورس اوراق بهادار ایتالیا، فعالیت‌های حسابرسی رعایت را به‌صورت سنتی اجرا می‌کنند و از رویکرد چرخه حسابرسی در فرآیند برنامه‌ریزی حسابرسی سالانه تبعیت می‌کنند و در ۶۷٪ از شرکت‌ها، حسابرسان داخلی الگوی پیشنهادی کوزو را بکار می‌گیرند (۲۷). نتایج پژوهش هیجاوی نشان داد که ترکیبی از عوامل

زیر به توسعه کنترل‌های داخلی در سازمان‌ها منجر شده است (۲۸):

- افزایش اندازه واحدهای اداری و پیچیدگی عملیات؛
- تفویض اختیارات و مسئولیت‌پذیری حسابداری؛
- نیاز مدیران به گزارش‌ها و صورت‌های مالی میان دوره‌ای؛ و
- تحول در نظارت برون‌سازمانی.

اندازه واحدهای اداری و پیچیدگی عملیات بیمارستان‌ها در ایران، با توجه به رشد صنعت مراقبت‌های بهداشتی در سال‌های اخیر افزایش چشم‌گیری یافته است. هم‌چنین، اختیارات حوزه مالی در بیمارستان‌ها مشابه با سایر سازمان‌ها تقریباً به حسابداران و مسئولان مالی واگذار شده و آنان خود را در برابر این موضوع مسئول می‌دانند. از زمان پیروزی انقلاب شکوهمند اسلامی در سال ۱۳۵۷ تا به حال، کشور ایران از سوی کشورهای غربی به ویژه آمریکا و انگلیس مورد تحریم‌های زیادی قرار گرفته است. در سال‌های اخیر شدت این تحریم‌ها افزایش بسیار چشم‌گیری داشته است. با وجود چنین تحریم‌های شدید علیه ایران می‌توان گفت که مسئولان وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی در ارتباط با تهیه امکانات پزشکی و داروهای مورد نیاز بیماران که از خارج از کشور تأمین می‌شود با مشکلات حاد روبه‌رو بوده‌اند؛ وجود چنین عاملی هزینه‌های تأمین این موارد را در وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی بسیار بالا می‌برد. بنابراین، مدیران این وزارتخانه باید راهکارهایی را در پیش

فرضیه پنجم: ارزیابی و نظارت در نظام کنترل‌های داخلی بیمارستان‌ها به‌طور مؤثری عمل می‌کند.

روش پژوهش

روش پژوهش مورد استفاده توصیفی همبستگی از نوع نظرسنجی است که از لحاظ زمانی یک پژوهش مقطعی به حساب می‌آید. کلیه کارکنان رسمی و غیررسمی حوزه مالی بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های دولتی شیراز (۱۷ بیمارستان و درمانگاه) در سال ۱۳۹۴ جامعه آماری پژوهش حاضر را تشکیل می‌دهند که بر اساس استعلام از قسمت کارگزینی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز تعداد آن‌ها برابر با ۳۳۹ نفر است. با توجه به این که جامعه مورد بررسی محدود و از آن جا که احتمال می‌رفت تعدادی از پرسش‌نامه‌ها قابل استفاده نباشد از نمونه‌گیری استفاده نشد. در نتیجه، تعداد ۳۳۹ پرسش‌نامه در بین کارکنان حوزه مالی بیمارستان‌ها و درمانگاه‌ها توزیع شد که از این میان ۱۷۶ پرسش‌نامه جمع‌آوری و ۱۷۱ عدد آن برای استفاده مناسب تشخیص داده شد. جدول شماره ۱ اسامی ۱۷ بیمارستان و درمانگاه مورد مطالعه و تعداد کارکنان رسمی و غیررسمی حوزه مالی آن‌ها را نشان می‌دهد. در ارتباط با ارزیابی نظام کنترل‌های داخلی در بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های دولتی مبتنی بر چارچوب کوزو از پرسش‌نامه طراحی شده به وسیله کمیته حمایت از سازمان‌های کمیسیون تردوی یا همان کوزو در سال ۲۰۱۳ میلادی استفاده شده است. با توجه به

گیرند تا هزینه‌های سازمان خود را کاهش دهند. در نتیجه، می‌توان گفت که مدیران وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به گزارش‌ها و اطلاعات به موقع مرتبط با بیمارستان‌ها برای تصمیم‌گیری نیاز دارند؛ هرچند، افزایش نظارت برون‌سازمانی به وسیله حسابرسان مستقل و حسابرسان دیوان محاسبات در نظام سلامت کشور و بیمارستان‌ها در سال‌های اخیر بر کسی پوشیده نیست. در مجموع، می‌توان گفت که در حال حاضر در صنعت بیمارستانی کشور تمامی عوامل مرتبط با توسعه کنترل‌های داخلی مطرح شده از سوی هیجای (۲۸) وجود دارد.

فرضیه‌های پژوهش

با توجه به این که چارچوب بکار گرفته شده به وسیله کوزو از پنج بعد محیط کنترلی، ارزیابی خطر، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و ارزیابی و نظارت تشکیل شده است، برای هر بعد یک فرضیه به شرح زیر طراحی شده است:

فرضیه اول: محیط کنترلی در نظام کنترل‌های داخلی بیمارستان‌ها به‌طور مؤثری عمل می‌کند.

فرضیه دوم: ارزیابی خطر در نظام کنترل‌های داخلی بیمارستان‌ها به‌طور مؤثری عمل می‌کند.

فرضیه سوم: فعالیت‌های کنترلی در نظام کنترل‌های داخلی بیمارستان‌ها به‌طور مؤثری عمل می‌کند.

فرضیه چهارم: اطلاعات و ارتباطات در نظام کنترل‌های داخلی بیمارستان‌ها به‌طور مؤثری عمل می‌کند.

جدول ۱: اسامی بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های مورد مطالعه و تعداد کارکنان مالی آن‌ها

نام بیمارستان/درمانگاه	تعداد کارکنان مالی	نام بیمارستان/درمانگاه	تعداد کارکنان مالی
چمران	۴۱	اعصاب و روان	۸
حافظ	۲۴	امیر	۱۳
خلیلی	۱۹	رجایی	۳۱
زینبیه	۱۶	حجازی	۱۰
علی اصغر	۱۴	دستغیب	۲۸
فقیهی	۳۷	شوشتری	۵
قطب‌الدین	۹	نادر کاظمی	۳
نمازی	۵۹	پوستچی	۱۰
ابن سینا	۱۲		

ماهیت متفاوت جامعه مورد مطالعه در این پژوهش نسبت به شرکت‌های انتفاعی بخش خصوصی از نظر هدف‌ها (انتفاعی در مقابل غیرانتفاعی) و ساختارها، پرسش‌نامه مذکور تعدیل شده است. این پرسش‌نامه دارای پنج بُعد و ۱۶۲ سؤال است. بُعد اول، محیط کنترلی است که دارای ۴۷ سؤال است. بُعدهای دوم و سوم مرتبط با ارزیابی خطر و فعالیت‌های کنترلی است که، به ترتیب، دارای ۴۵ و ۲۷ سؤال است. بُعد چهارم به اطلاعات و ارتباطات مربوط است که با ۲۷ سؤال مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. سرانجام، بُعد پنجم یا آخر که مرتبط با ارزیابی و نظارت کنترل‌هاست که دارای ۱۶ سؤال است. در پرسش‌نامه مذکور از طیف لیکرت پنج‌گزینه‌ای (خیلی کم، کم، متوسط، زیاد و خیلی زیاد) با نمره‌های، به ترتیب، ۱ تا ۵) استفاده شده است. هم‌چنین، برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از نرم‌افزار آماری SPSS نسخه ۱۹ استفاده شده است.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها

برای تجزیه و تحلیل داده‌های بدست آمده از پرسش‌نامه، از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی

استفاده شده است. به منظور تحلیل کیفی اطلاعات عمومی بدست آمده از پاسخ‌دهندگان از روش‌های آمار توصیفی شامل طبقه‌بندی و سازماندهی اطلاعات، توزیع فراوانی نسبی و مطلق استفاده شده است. در این پژوهش، ابتدا برای آزمون نرمال بودن داده‌ها از آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف استفاده شد و با توجه به نرمال یا غیرنرمال بودن توزیع داده‌ها، به ترتیب، با استفاده از آزمون «t یک نمونه‌ای» و «آزمون میانه» در سطح اطمینان ۹۵٪ فرضیه‌های پژوهش آزمون شد. در پایان، از طریق آزمون‌های «کروسکال والیس»، «تحلیل واریانس یک طرفه (فیشر)»، آزمون «t دو نمونه‌ای» و آزمون «من ویتنی» وجود رابطه معنادار بین سؤال‌های عمومی پرسش‌نامه شامل جنسیت، سطح تحصیلات، رشته تحصیلی، سن و سابقه کاری با فرضیه‌های پژوهش بررسی شده است. در این پژوهش، به منظور حصول اطمینان از اعتبار محتوایی، سؤال‌های پرسش‌نامه با نظر متخصصان و صاحب‌نظران در چندین مرحله اصلاح و نهایی شد. برای ارزیابی قابلیت اطمینان یا پایایی پرسش‌نامه از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شده

است. به این منظور در ابتدا تعداد ۲۵ عدد پرسش‌نامه بین تعدادی از افراد جامعه آماری به صورت تصادفی توزیع شد. نتایج حاصل از محاسبه آلفای کرونباخ برای سؤال‌های مربوط به هر یک از فرضیه‌های پژوهش در جدول شماره ۲ ارائه شده است.

یافته‌ها

آمار توصیفی

در بخش اول پرسش‌نامه ۵ سؤال عمومی مرتبط با ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان شامل جنسیت، سن، سطح تحصیلات، رشته تحصیلی و سابقه کاری مطرح شده است. نتایج بدست آمده از تحلیل توصیفی این سؤال‌ها در جدول شماره ۳ ارائه شده است.

نتایج بدست آمده از تحلیل توصیفی سؤال‌های عمومی پرسش‌نامه نشان می‌دهد از بین ۱۷۱ نفر پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه، ۹۷ نفر، معادل ۵۷٪ را مردان و مابقی را زنان تشکیل می‌دهند. سابقه کاری پاسخ‌دهندگان نشان‌دهنده این است که ۱۲٪ کم‌تر از ۵ سال، ۴۴٪ بین ۵ تا ۱۰ سال، ۴۰٪ بین ۱۱ تا ۲۰ سال

و ۴٪ بالای ۲۰ سال سابقه کار در مسئولیت خود دارند. بررسی سن پاسخ‌دهندگان نیز نشان دهنده این موضوع است که ۱۶٪ از آن‌ها در بازه سنی کم‌تر از ۳۰ سال قرار دارند و سن ۹۱٪ از آزمودنی‌ها کم‌تر از ۵۰ سال است و فقط سن ۹٪ از آزمودنی‌ها بیشتر از ۵۰ سال است. ۵۳٪ از پاسخ‌دهندگان در رشته حسابداری، ۲۱٪ در رشته مدیریت، ۱۴٪ در رشته اقتصاد و مابقی در سایر رشته‌ها تحصیل کرده‌اند. نتایج بدست آمده از تجزیه و تحلیل سطح تحصیلات نشان می‌دهد که ۸۱٪ پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کارشناسی و کارشناسی‌ارشد هستند و هیچ یک از پاسخ‌دهندگان دارای مدرک تحصیلی دکتری نیستند. بنابراین، پاسخ‌دهندگان صلاحیت پاسخ به سؤال‌های پرسش‌نامه را دارند.

آماره‌های توصیفی پاسخ‌های ارائه شده به سؤال‌های مربوط به فرضیه‌های اول تا پنجم پژوهش، مندرج در جدول شماره ۴، نشان می‌دهد که میانگین پاسخ‌ها برای تمامی سؤال‌های پژوهش کم‌تر از میانگین طیف (۳) است و انحراف معیار پایین سؤال‌های مربوط به فرضیه‌ها نیز بیانگر دقت

جدول ۲: نتایج آزمون آلفای کرونباخ

سؤال‌های مربوط به فرضیه	آزمون آلفای کرونباخ
اول	۰/۸۱۳
دوم	۰/۸۷۴
سوم	۰/۸۰۲
چهارم	۰/۷۳۹
پنجم	۰/۸۳۵

جدول ۳: اطلاعات عمومی پرسش‌نامه

ردیف	شرح	فراوانی	درصد
۱ جنسیت	مرد	۹۷	۵۷
	زن	۷۴	۴۳
۲ سابقه کاری	کم‌تر از ۵ سال	۲۱	۱۲
	بین ۵-۱۰ سال	۷۵	۴۴
	بین ۱۱-۲۰ سال	۶۸	۴۰
	بالای ۲۰ سال	۷	۴
۳ سن	کم‌تر از ۳۰ سال	۲۸	۱۶
	بین ۳۰-۴۰ سال	۸۷	۵۱
	بین ۴۱-۵۰ سال	۴۱	۲۴
	بالای ۵۰ سال	۱۵	۹
۴ رشته تحصیلی	حسابداری	۹۱	۵۳
	مدیریت	۳۶	۲۱
	اقتصاد	۲۴	۱۴
	سایر	۲۰	۱۲
۵ سطح تحصیلات	دیپلم	۳	۲
	فوق‌دیپلم	۲۹	۱۷
	کارشناسی	۹۸	۵۷
	کارشناسی ارشد	۴۱	۲۴
	دکتر	۰	۰

جدول ۴: آماره‌های توصیفی پاسخ‌های ارائه شده به سؤال‌های مربوط به فرضیه‌های اول تا پنجم

سؤال‌های مربوط به فرضیه	تعداد	میانگین	کمینه	بیشینه	انحراف معیار
اول	۱۷۱	۲/۰۲۱	۱/۷۶۵	۴/۰۴۲	۰/۱۹۲
دوم	۱۷۱	۲/۰۱۴	۱/۶۸۸	۳/۰۲۲	۰/۱۴۸
سوم	۱۷۱	۲/۰۲۴	۱/۶۶۶	۴/۱۴۸	۰/۲۰۷
چهارم	۱۷۱	۱/۹۹۹	۱/۶۲۹	۲/۷۴	۰/۱۵۲
پنجم	۱۷۱	۲/۰۲۳	۱/۵۶۲	۳/۸۷۵	۰/۲۴

اندازه‌گیری‌های انجام شده است.

و پنجم نرمال نیست. بنابراین، فرضیه‌های مزبور با استفاده از آزمون «میان» مورد بررسی قرار گرفت. نتایج مندرج در جدول شماره ۵ حاکی از رد فرضیه‌های اول، دوم، سوم و پنجم پژوهش است. به عبارت دیگر، نتایج حاکی از تأیید فرض صفر است. با

آمار استنباطی

نتایج آزمون نرمال بودن نشان داد که توزیع فراوانی داده‌های مربوط به فرضیه‌های اول، دوم، سوم

به طور معناداری از ارزش مورد آزمون کوچک‌تر است؛ یعنی، اطلاعات و ارتباطات در نظام کنترل‌های داخلی بیمارستان‌ها به‌طور مؤثری عمل نمی‌کند.

تعیین رابطه بین سؤال‌های عمومی پرسش‌نامه و فرضیه‌های پژوهش

با توجه به نرمال بودن فرضیه چهارم پژوهش، برای تحلیل تأثیر جنسیت بر این فرضیه از آزمون t دو نمونه‌ای استفاده شد. برابری واریانس‌ها برای هر دو جامعه مورد بررسی قرار گرفت و مشخص شد که واریانس‌ها با هم برابرند. نتایج این آزمون در جدول شماره ۷ ارائه شده است. سطح معناداری حاکی از آن

توجه به این که در مورد هر چهار فرضیه ۹۹٪ از پاسخ‌دهندگان، پاسخ‌های کوچک‌تر از میانه را انتخاب کرده‌اند، می‌توان ادعا کرد که «در نظام کنترل‌های داخلی بیمارستان‌ها محیط کنترلی، ارزیابی خطر، فعالیت‌های کنترلی و ارزیابی و نظارت به‌طور اثربخش عمل نمی‌کند».

به دلیل این که نتایج آزمون نرمال بودن نشان داد که توزیع فراوانی فرضیه چهارم پژوهش نرمال است، این فرضیه با استفاده از آزمون «t یک نمونه‌ای» مورد بررسی قرار گرفت. جدول شماره ۶، نتایج آزمون آماری فرضیه چهارم پژوهش را نشان می‌دهد. با توجه به منفی بودن حد پایین و بالا، میانگین جامعه نیز

جدول ۵: نتایج آزمون آماری فرضیه‌های اول، دوم، سوم و پنجم با استفاده از آزمون میانه

فرضیه	طبقه	تعداد	درصد مشاهده شده	نسبت آزمون	سطح معناداری	نتیجه
اول	کوچک‌تر یا مساوی میانه	۱۷۰	۰/۹۹	۰/۵	۰/۰۰۰	رد
	بزرگ‌تر از میانه	۱	۰/۰۱			
دوم	کوچک‌تر یا مساوی میانه	۱۷۰	۰/۹۹	۰/۵	۰/۰۰۰	رد
	بزرگ‌تر از میانه	۱	۰/۰۱			
سوم	کوچک‌تر یا مساوی میانه	۱۷۰	۰/۹۹	۰/۵	۰/۰۰۰	رد
	بزرگ‌تر از میانه	۱	۰/۰۱			
پنجم	کوچک‌تر یا مساوی میانه	۱۶۹	۰/۹۹	۰/۵	۰/۰۰۰	رد
	بزرگ‌تر از میانه	۲	۰/۰۱			
	کل	۱۷۱	۱			

جدول ۶: نتایج آزمون آماری فرضیه چهارم با استفاده از آزمون «t یک نمونه‌ای»

ارزش مورد آزمون = ۳						
آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری	تفاضل میانگین	فاصله اطمینان ۰/۹۵ برای تفاضل میانگین		
				کران پایین	کران بالا	
(۸۵/۹۷۲)	۱۷۰	۰/۰۰۰	(۱/۰۰۰۶۴۹۷۷)	(۱/۰۲۳۶۲۵۹)	(۰/۹۷۷۶۷۳۶)	رد

جدول ۷: نتایج آزمون رابطه بین جنسیت و فرضیه چهارم

فرضیه	جنسیت	میانگین	مقدار t	سطح معناداری	نتیجه
چهارم	مرد	۱/۹۹۴	(۱/۳۴۷)	۰/۱۱۲	رد
	زن	۲/۰۱۵			

جدول ۸: نتایج آزمون رابطه بین جنسیت و فرضیه‌های اول، دوم، سوم و پنجم

فرضیه	جنسیت	میانگین رتبه‌ها	مقدار z	سطح معناداری	نتیجه
اول	مرد	۴۲/۴۱	(۰/۵۹۶)	۰/۵۶۳	رد
	زن	۴۶/۵۳			
دوم	مرد	۳۹/۷۸	(۰/۴۳۹)	۰/۶۰۱	رد
	زن	۴۱/۹۱			
سوم	مرد	۴۰/۶۷	(۰/۵۸۷)	۰/۵۷۱	رد
	زن	۴۳/۵۵			
پنجم	مرد	۴۲/۸	(۰/۸۰۳)	۰/۴۹۲	رد
	زن	۴۹/۳۹			

است که هیچ گونه تفاوت معناداری بین میانگین پاسخ‌های داده شده به وسیله مردان و زنان برای فرضیه چهارم پژوهش وجود ندارد؛ یعنی، جنسیت جامعه آماری نمی‌تواند تأثیری بر پاسخ آنان به سؤال‌های مربوط به این فرضیه داشته باشد. برای بررسی این موضوع در مورد فرضیه‌های اول، دوم، سوم و پنجم پژوهش از آزمون «من ویتنی» استفاده شد. نتیجه آزمون در جدول شماره ۸ ارائه شده است. سطوح معناداری حاکی از آن است که هیچ گونه تفاوت معناداری بین میانگین پاسخ‌های داده شده به وسیله مردان و زنان برای فرضیه‌های اول، دوم، سوم و پنجم پژوهش وجود ندارد. بنابراین، جنسیت جامعه آماری تأثیری بر پاسخ آنان به سؤال‌های پژوهش نداشته

است.

با توجه به نرمال بودن فرضیه چهارم پژوهش، برای تحلیل تأثیر سابقه کاری، سن، رشته تحصیلی و سطح تحصیلات بر این فرضیه‌ها از تحلیل واریانس استفاده شد. نتیجه این آزمون در جدول شماره ۹ ارائه شده است.

سطح معناداری ارائه شده در جدول شماره ۹ بیانگر نداشتن تأثیر معنادار سابقه کاری، سن، رشته تحصیلی و سطح تحصیلات پاسخ‌دهندگان بر فرضیه چهارم پژوهش است. با توجه به نرمال نبودن فرضیه‌های اول، دوم، سوم و پنجم، به منظور بررسی تأثیر سابقه کاری، سن، رشته تحصیلی و سطح تحصیلات بر این فرضیه‌ها از آزمون کروسکال-والیس

معناداری ندارد.

استفاده شده است. جدول شماره ۱۰ نتایج این آزمون را نشان می‌دهد. سطح معناداری حاکی از آن است که فرض صفر را نمی‌توان رد کرد. بنابراین، سابقه کاری، سن، رشته تحصیلی و سطح تحصیلات پاسخ‌دهندگان بر فرضیه‌های اول، دوم، سوم و پنجم پژوهش تأثیر

نتیجه‌گیری

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه اول پژوهش

جدول ۹: نتایج آزمون تأثیر سابقه کاری، سن، رشته تحصیلی و سطح تحصیلات بر فرضیه چهارم

عامل	مقدار f	سطح معناداری	نتیجه
سابقه کاری	۲/۱۴۲	۰/۰۶۱	رد
سن	۱/۳۳۲	۰/۲۷۶	رد
رشته تحصیلی	۲/۰۰۱	۰/۰۷۳	رد
سطح تحصیلات	۱/۸۹۱	۰/۰۹	رد

جدول ۱۰: نتایج آزمون تأثیر سابقه کاری، سن، رشته تحصیلی و سطح تحصیلات بر فرضیه‌های اول، دوم، سوم و پنجم

عامل	فرضیه	کروسکال - والیس	سطح معناداری	نتیجه	عامل	فرضیه	کروسکال - والیس	سطح معناداری	نتیجه
سابقه کاری	اول	۲/۱۷۸	۰/۴۶۲	رد	رشته تحصیلی	اول	۳/۹۹۲	۰/۴۶۲	رد
	دوم	۱/۸۵۹	۰/۶۸۳	رد		دوم	۲/۹۴۷	۰/۶۸۳	رد
	سوم	۲/۵۶۳	۰/۴۴	رد		سوم	۳/۷۷۴	۰/۴۴	رد
	پنجم	۳/۱۰۱	۰/۴۰۱	رد		پنجم	۴/۶۸۴	۰/۴۰۱	رد
سن	اول	۲/۳۲۳	۰/۳۹۹	رد	سطح تحصیلات	اول	۱/۱۰۲	۰/۸۰۱	رد
	دوم	۱/۴۷۱	۰/۷۰۲	رد		دوم	۱/۷۳۸	۰/۷۹۲	رد
	سوم	۴/۲۹	۰/۳۰۲	رد		سوم	۳/۴۶۲	۰/۳۲۷	رد
	پنجم	۲/۳۲۴	۰/۴۱۱	رد		پنجم	۱/۹۹۳	۰/۷۹۹	رد

دولتی شهر شیراز به‌طور مؤثری عمل نمی‌کند. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که در بیمارستان‌های دولتی شیراز اطمینان لازم در ارتباط با شناسایی، گردآوری و پردازش تمامی اطلاعات موجود به وسیله نظام اطلاعاتی وجود ندارد و هم‌چنین، تعامل سازمان با افراد برون‌سازمانی به‌طور اثربخش انجام نمی‌شود.

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه پنجم پژوهش نشان می‌دهد که ارزیابی و نظارت در نظام کنترل‌های داخلی بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های دولتی شهر شیراز به‌طور مؤثری عمل نمی‌کند. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که در بیمارستان‌های دولتی شیراز به دلیل نبود وضعیت مناسب برقراری نظام کنترل‌های داخلی در هر یک از چهار جزء پیش‌گفته، در بخش ارزیابی و نظارت هم قاعداً وضعیت مناسبی وجود ندارد.

گفتنی است که به دلیل انجام نشدن پژوهش‌های مشابه در این زمینه امکان مقایسه نتایج پژوهش حاضر با نتایج سایر پژوهش‌ها وجود ندارد.

با توجه به نتایج پژوهش حاضر به نظر می‌رسد که نظام آموزشی کشور در مورد اهمیت کنترل‌های داخلی باید مورد تجدیدنظر قرار گیرد و یا این که دانشگاه‌های علوم پزشکی خود اقدام به برگزاری دوره‌های آموزشی در این ارتباط کنند. هم‌چنین، حسابرسان مستقل نیز باید در رسیدگی‌های خود اقدام به افشای ضعف کنترل‌های داخلی بیمارستان‌ها کرده و به مدیران در این ارتباط راهکارهای بهینه را پیشنهاد کنند. با توجه به اهمیت کنترل‌های داخلی در هر سازمانی، به ویژه سازمان‌های دولتی که با بیت‌المال در ارتباط هستند، توصیه می‌شود که بیمارستان‌های دولتی شهر

نشان می‌دهد که محیط کنترلی در نظام کنترل‌های داخلی بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های دولتی شهر شیراز به‌طور مؤثری عمل نمی‌کند. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که وضعیت موجود در محیط کنترلی بیمارستان‌های دولتی شیراز که پایه و اساس کنترل‌های داخلی است، دربرگیرنده مجموعه‌ای از استانداردها، فرآیندها و ساختارهای لازم برای ایجاد یک محیط کنترلی اثربخش نیست.

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه دوم پژوهش نشان می‌دهد که ارزیابی خطر در نظام کنترل‌های داخلی بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های دولتی شهر شیراز به‌طور مؤثری عمل نمی‌کند. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که در بیمارستان‌های دولتی شیراز فرآیندهای پویا برای شناسایی و تجزیه و تحلیل خطرهای موجود در پی دستیابی به هدف‌های اصلی سازمان، یا وجود ندارد و یا این که به خوبی عمل نمی‌کند.

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه سوم پژوهش نشان می‌دهد که فعالیت‌های کنترلی در نظام کنترل‌های داخلی بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های دولتی شهر شیراز نیز به‌طور مؤثری عمل نمی‌کند. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که در بیمارستان‌های دولتی شیراز اقدامات ضروری و سیاست‌ها و روش‌های ممکن برای کمک به حصول اطمینان از عملی شدن دستورات مدیران بیمارستان‌ها در راستای نیل به هدف‌های از پیش تعیین شده سازمان وجود ندارد.

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه چهارم پژوهش نشان می‌دهد که اطلاعات و ارتباطات در نظام کنترل‌های داخلی بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های

تأثیرگذار باشد:

1. نبود انگیزه کافی برای مشارکت فعال در پژوهش‌های علمی در بین اعضای جامعه.
2. با توجه به این که بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های مورد مطالعه جزء سازمان‌های بخش عمومی هستند، پاسخ‌دهندگان نسبت به ارائه اطلاعات ناشی از این پژوهش به مقامات بالاتر نگرانی داشتند که ممکن است در پاسخ آنان به سؤال‌های پژوهش تأثیر داشته باشد.
3. محدودیت‌های ذاتی پرسش‌نامه. به عنوان نمونه، پرسش‌نامه نمی‌تواند نظرها و طرز تفکر آزمودنی‌ها را به صورت کامل اندازه‌گیری کند.

تشکر و قدردانی

نویسندگان بر خود لازم می‌دانند از مسئولین دانشگاه علوم پزشکی شیراز و مسئولین و کارکنان حوزه مالی بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های دولتی شیراز به دلیل همکاری صمیمانه آن‌ها، سپاسگزاری کنند.

- شیراز با استقرار و بکارگیری نظام کنترل‌های داخلی مبتنی بر چارچوب کوزو، وضعیت نظام کنترل داخلی سازمان خود را بهبود بخشند. هم‌چنین، پیشنهاد می‌شود:
1. همایش‌های علمی با موضوع کنترل‌های داخلی و حسابرسی داخلی برای بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های دولتی برگزار شود.
 2. تدوین استانداردهای حسابرسی داخلی برای بیمارستان‌ها به وسیله نهادهای استانداردها در اولویت قرار گیرد.

پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آینده

1. بررسی علل ریشه‌ای وجود ضعف در کنترل‌های داخلی بیمارستان‌های دولتی.
2. ارزیابی انجام شده در این پژوهش در بیمارستان‌های خصوصی نیز انجام شود.

محدودیت‌های پژوهش

در انجام این پژوهش، محدودیت‌های زیر وجود داشته که ممکن است بر نتایج و یافته‌های پژوهش

References

- 1 Kivelä, T. (2013). "Compulsory as Part of the Strategy", *Balanssi*, Vol. 6, pp. 32-34. [In Finnish]
- 2 Arwinge, O. (2013). *Internal Control: A Study of Concepts and Themes*, 1th Edition, New York: Springer.
- 3 Heikkala, J. (2011). "Efficiency of Requirements for Internal Control, Risk Management and Internal Audit", *Auditing*, Vol. 3, pp. 60-63. [In Finnish]
- 4 Musau, S. and T. Vian (2008). "Fraud in Hospitals", *Working Paper*, Available at: <http://www.cmi.no/publications/publication/?3028=fraud-in-hospitals>. [Online] [26 October 2016]
- 5 Pourzamani, Z. and D. Moinian (2015). "The Conformity of Qualitative Characteristics of Financial Reporting of the Universities of Medical Sciences with Public Sector Accounting Standards", *Journal of Health Accounting*, Vol. 4, No. 3, pp. 20-44. [In Persian]
- 6 Dickins, D.; O'Hara, M.; and J. Reisch (2010). "Frameworks for

- Establishing and Evaluating Internal Controls: A Primer and Case Study”, *Journal of Case Research in Business and Economics*, Vol. 3, pp. 1-16.
- 7 COSO (2016). “About us”, Available at: <http://www.coso.org/aboutus.htm>. [Online] [26 October 2016]
 - 8 Securities and Exchange Commission (SEC) (2005). “Statements of SEC Chief Accountant Donald Nicolaisen and Corporation Finance Division Director Alan Beller Regarding New COSO Guidance on Section 404 Compliance (October 26)”, Available at: <http://www.sec.gov/news/press/2005-153.htm>. [Online] [26 October 2016]
 - 9 Transparency International (2016). “Corruption Perceptions Index”, Available at: <https://www.transparency.org/country/#IRN>. [Online] [10 December 2016]
 - 10 Rahmani, A. and F. Ghashghaie (2014). “The Necessities for Establishing an Internal Auditing Unit in the State Universities of Iran”, *Journal of Health Accounting*, Vol. 3, No. 2, pp. 41-62. [In Persian]
 - 11 Pouria Nasab, A. (2013). “Internal Control: The Disengaged Ignorance”, *Hesabdar*, Vol. 21, pp. 47-58. [In Persian]
 - 12 D’Aquila, J. M. and R. Houmes (2014). “COSO’s Updated Internal Control and Enterprise Risk Management Frameworks”, *CPA Journal*, Vol. 84, pp. 54-59.
 - 13 Imani Barandagh, M. (2014). “The Challenges beyond the Obligation of Performance Audit in the Government Agencies of Iran”, *Journal of Health Accounting*, Vol. 3, No. 4, pp. 1-19. [In Persian]
 - 14 Mohammadpour, F.; Tavakolnia, E.; and M. Akbarpour (2013). “Assessment of Internal Control and the Effects of Information Disclosure”, *Exchange*, Vol. 107, pp. 62-66. [In Persian]
 - 15 Basel Committee on Banking Supervision (1998). “Framework for Internal Control Systems in Banking Organizations”, Available at: <http://www.bis.org/press/p980922a.htm>. [Online] [26 October 2016]
 - 16 Rahimian, N. and N. Zamani Fard (2014). “Applying Internal Controls Framework and Risk Management in Governmental Agencies and Non-governmental Organization”, *Journal of Internal Auditors*, Vol. 1, No. 3, pp. 8-20. [In Persian]
 - 17 Gronli, M. J. and C. Xystros (1999). “Elevating Internal Audit”, *Traffic World*, Vol. 259, No. 5, pp. 40-63.
 - 18 Lorenzo, M. J. P. (2001). “The Internal Auditor Oriented Processes”, *Partida Doble (Spanish)*, July/August, pp. 78-85.
 - 19 Campbell, M.; Adams, G. W.; Campbell, D. R.; and M. P. Rose (2006). “Internal Audit Can Deliver More Value”, *Financial Executive*, Vol. 22, No. 1, pp. 44-47.
 - 20 Rivenbark, W. C. (2000). “Embracing Risk-Based Auditing in local Government”, *Government Finance Review*, Vol. 16, No. 3, pp. 17-20.
 - 21 Griffiths, D. (2006). “Risk Based Internal Auditing: An Introduction”, Available at: www.internalaudit.biz. [Online] [26 October 2016]
 - 22 Maynard, G. R. (1999). “Embracing Risk”, *The Internal Auditor*, Vol. 56, No. 1, pp. 24-8.
 - 23 Marks, N. (2001). “The New Age of Internal Auditing”, *The Internal Auditor*, Vol. 58, No. 6, pp. 44-49.
 - 24 O’Regan, D. (2002). “The CPA’s Transition to the World of Internal

- Auditing”, *The CPA Journal*, Vol. 72, No. 8, pp. 11-13.
- 25 D’Aquila, J. M. and R. Houmes (2014). “COSO’s Updated Internal Control and Enterprise Risk Management Frameworks”, *CPA Journal*, Vol. 84, pp. 54-59.
- 26 Hammed Rababa’h, M. S. (2014). “The Factors Effected in the Internal Control Systems at the Private Hospitals in Jordan: A Field Study”, *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol. 5, No. 10, pp. 65-73.
- 27 Allegrini, M. and G. D’Onza (2003). “Internal Auditing and Risk Assessment in Large Italian Companies: An Empirical Survey”, *International Journal of Auditing*, Vol. 7, No. 3, pp. 191-208.
- 28 Al-Hijawi, H. A. A. (1999). *The Assets in the Scientific and Practical Governmental Accounting and its Applications in Jordan*, 1th Edition, Jordan: Library Audit Bureau in Jordan.