

## بررسی نقش کنترل داخلی بر بهبود حسابرسی اداره کل راهداری و حمل و نقل جاده ای استان فارس

امید جامه فر<sup>۱</sup>

### چکیده

این پژوهش به منظور بررسی نقش کنترل داخلی بر بهبود حسابرسی اداره کل راهداری استان فارس است. از آنجای که کنترل داخلی نقش بسیار کلیدی را می تواند در زمینه حسابداری بخش های مختلف داشته باشد اما یکسری محدودیتهای در این زمینه وجود دارند که با مطالعه نظامند باید بررسی گردد و ما سعی بر آن داریم که در پژوهش حاضر در پی یافتن پاسخی برای این پرسش است روش پژوهش مورد استفاده توصیفی همبستگی، از نوع نظرسنجی است که از لحاظ زمانی یک پژوهش مقطعی به حساب می آید. پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی است زیرا با هدف برخورداری از نتایج یافته ها برای حل مسائل موجود در سازمانها صورت گرفته است. جامعه آماری این پژوهش را تمامی کارکنان بخش اداره کل راهداری و حمل و نقل جاده ای استان فارس در زمان تحقیق تشکیل داده است. نمونه ای آماری پژوهش با استفاده از جدول مورگان ۹۳ نفر بدست آمد. برای گردآوری داده ها از پرسش نامه استفاده شده است. برای آزمون فرضیه های پژوهش از نرم افزار آماری SPSS نسخه ۲۳ تجزیه و تحلیل شده است. نتایج حاصل از این پژوهش بیانگر وجود رابطه ای مستقیم بین کنترل داخلی و ابعاد آن و بهبود حسابرسی اداره کل راهداری و حمل نقل و جاده ای استان فارس است.

**واژگان کلیدی:** کنترل داخلی، حسابرسی، کنترل سرپرستی

در خصوص مفهوم اثربخشی حسابرسی داخلی دو رویکرد وجود دارد. در رویکرد اول، اثربخشی حسابرسی داخلی با توجه به تناسب حسابرسی و تعدادی از استانداردهای جهانی که از خصوصیات حسابرسی داخلی تدوین شده، تعریف میشود. در رویکرد دوم، اثربخشی حسابرسی داخلی یک واقعیت قابل محاسبه نیست، بلکه توسط ارزیابیهای ذهنی اختصاص یافته به این مفهوم توسط مدیریت تعیین میشود. به عبارت دیگر، موفقیت هر حسابرسی داخلی فقط میتواند بر اساس انتظارات ذینفعان اندازه گیری شود. (ساسانی، اسکندری، ۱۳۹۲) در ادبیات حسابرسی مفهوم کنترل‌های داخلی و مسئولیت‌پذیری مدیریت در تبادل تصمیمات گرفته شده در سازمان همواره مورد پردازش قرار گرفته و نقش و جایگاه مدیریت سازمان به عنوان فرد مسئول و تصمیم‌گیر در قبال اعمال کنترل‌های داخلی و کفایت آن‌ها تبیین شده است؛ اما به نظر می‌رسد برای جامعه‌ی حرفه‌ای این نقش و وظیفه و رابطه مدیریت با مفاهیم کنترل‌های داخلی به عنوان یک مفهوم بهم پیوسته تا حدودی بسیار کم، بررسی و مورد چالش قرار گرفته است؛ بطوریکه سؤالات متعددی در این رابطه برای جامعه‌ی حرفه‌ای حسابرسی یا مدیریت‌های سازمانی وجود دارد. مضافاً اینکه امروزه، کنترل داخلی به عنوان فرایندی پویا تعریف می‌شود که در آن مسئولیت مشخصی برای مدیریت در جهت محافظت از دارایی‌های سازمان، دارایی‌های مشهود و نامشهود و جلوگیری و تشخیص خطا و تقلب، ناشی از ائتلاف منابع سازمان، سهل‌انگاری، سوء استفاده و مدیریت ضعیف در سطوح مختلف سازمان تبیین شده است و به منظور اطمینان از عملکرد صحیح در سطوح مختلف سازمان، کنترل‌های داخلی باید بطور مستمر و متناسب با تغییرات در سطوح سازمان، کنترل، تعدیل و تغییر یافته تا مدیریت سازمان اطمینان لازم را نسبت به عملکردها تحصیل کند، بطوریکه این اطمینان بخشی منعکس‌کننده‌ی وضعیت اقتصادی و مالی سازمان باشد. مطابق استانداردهای کنترل داخلی که توسط انجمن کوزو مورد تأیید قرار گرفته است، کنترل داخلی را حداقل قواعد کنترل و سازگار با فرهنگ و عملکرد کنترلی در سازمان می‌نامند که در برابر سیستم‌های ارزیابی کنترل داخلی سازمان، نقاط خطر (پر ریسک) را شناسایی کرده و به منظور بهبود آنها این موارد را بعنوان معیار ارزیابی استفاده می‌کنند. به تعبیر دیگر، کنترل‌های داخلی مجموعه‌ای از عواملی است که مدیریت سازمان آن‌ها را ایجاد و به مدیران اجرایی برای اجرا در تمام سطوح سازمان ابلاغ می‌کند تا در کنترل فعالیت‌های عادی سازمان به اجرا درآورند و این عوامل به منظور کسب اطمینان معقول در مورد دستیابی به اهداف سازمان طراحی شده‌اند.

(کرباسی یزدی، ۱۳۸۴)

**۲. بیان مسئله تحقیق**

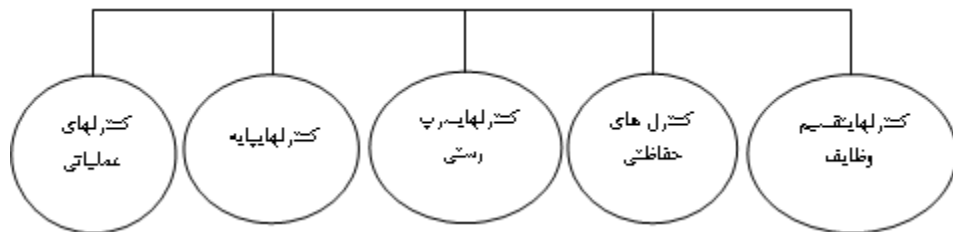
جایگاه حسابرسی داخلی باید به گونه ای باشد که بتواند بطور اثربخش عمل کند. از اینرو، پشتیبانی مدیریت سازمان از حسابرسی داخلی، یک ضرورت است. حسابرسی داخلی باید با مشورت با مدیریت، ضرورت ها و اولویت های کار خود را تعیین کند. بنابراین، رییس حسابرسی داخلی باید آزادانه به مدیران ارشد، دسترسی داشته باشد و به آنها گزارش کند. همچنین باید توجه داشت که اگر حسابرسان داخلی توانستند وظایف خود را به طور مؤثری انجام دهند به دلیل حمایت مدیریت است زیرا که آنها دارای هدف مشترکی هستند. با تامین جایگاه مناسب حسابرسی داخلی در ساختار سازمانی، میتوان نسبت به استقلال واحد حسابرسی داخلی اطمینان لازم را به دست آورد (خوزین، ۱۳۸۵). کمیسیون بورس اوراق بهادار اجرای بند ۴۰۴ قانون ساربینز-اوکسلی<sup>۲</sup> را مستلزم وجود چارچوب کنترل داخلی می داند که معمولاً مسئولیت این چارچوب بر عهده هیئت مدیره است و این چارچوب باید شامل پنج جزء باشد. مدیران مؤسسات و سازمانها توجه وافر به سیستم های کنترل داخلی دارند، زیرا مدیران بخوبی می دانند که در نبود یک سیستم کنترل داخلی اثربخش، تحقق رسالت اصلی شرکت، حفظ سودآوری و به حداقل رساندن رویدادهای غیر منتظره بسیار مشکل است و سیستم کنترل داخلی وسیله ای است که موجب می شود، نسبت به ارقام و اطلاعات حسابداری اطمینان بیشتری بیابند و اعداد و اطلاعات مذکور را مبنای تصمیمات خود قرار دهند و همچنین آنان را مطمئن می سازند که سیستم و روش های صحیح مالی و اداری در داخل مؤسسه ایشان به طور کامل اجرا می شود (ارجمندنژاد، ۱۳۸۵). صاحبان سرمایه و سایر اشخاص ذینفع در واحدهای اقتصادی تصور می کنند کنترل های داخلی ابزار دستیابی به اهداف واحد اقتصادی هستند (حساس یگانه و نتایج ملکشاه، ۱۳۸۵).

**۳. اهمیت مسئله پژوهش**

اثربخشی حسابرسی داخلی، معیاری برای اندازه گیری عملکرد درحوزه فعالیت حسابرسی داخلی است که برای رسیدن به هدفها و مقاصد فعالیت های حسابرسی، در انطباق با بالاترین ویژگی های کیفی و استانداردها، تعریف می شود. سنجش کارایی و اثربخشی می تواند به صورت کمی و کیفی باشد (الزبان، عبدالعزیز، ویلیام، جی، دیوید، ۲۰۱۴). سیستم اطلاعاتی حسابداری مؤثر برای موفقیت دستگاه های دولتی در بلند مدت ضروری است زیرا بدون ابزار نظارتی مناسب نمی توان کیفیت عملکرد دستگاه های دولتی را سنجید. تمام دستگاه های دولتی نیازمند سنجش تأثیر رویدادهای مختلف بر منابع تحت کنترل خود هستند. سیستم اطلاعاتی حسابداری نقش مهمی را در دستگاه های دولتی در زمینه ی پذیرش و بقای یک موقعیت راهبردی ایفا می کند. برای اینکه

<sup>۲</sup>. Sarbanes-Oxley

سیستم اطلاعاتی حسابداری به خوبی عمل کرده و از مخاطرات به دور باشد نیازمند سیستم کنترل داخلی مناسب و کارا است. یکی از مسئولیت‌های مهم مدیران بررسی اثربخشی کنترل داخلی است. مدیران در قبال عملکرد خود باید پاسخگو باشند و همچنین برای اطمینان از اجرای دقیق سیستم کنترل داخلی و افشای آن در گزارش‌ها مسئول هستند لذا برای تحقق مسئولیت پاسخگویی مدیران و ایجاد شفافیت اطلاعاتی و برقراری نظم و انضباط مالی و مبارزه با مفاسد اقتصادی و مالی ضرورت دارد تا کنترل داخلی اثر بخش در دستگاه‌ها و سازمان‌های دولتی استقرار یابد که استقرار این کنترل‌های داخلی قوی و مؤثر باعث شفافیت گزارشگری مالی و ارتقای ظرفیت پاسخگویی مالی و عملیاتی خواهد شد (محمدی و حیدری، ۱۳۹۱). کنترل داخلی به دنبال سیاست‌ها، نظام‌ها و روش‌هایی برای تامین اطمینان شیئی از دستیابی به اهداف سازمانی است در هر سازمانی برای رسیدن به اهداف عملیاتی، اهداف رعایت و گزارش‌های مالی، کنترل داخلی مناسب با آن طراحی و تدوین می‌گردد. اداره حمل و نقل برای تأمین نسبی از دستیابی به هدف‌های از پیش تعیین شده، حسن اجرای فعالیت‌ها در کلیه زمینه‌ها، جلوگیری از هرگونه اختلاس، تقلب و استفاده نادرست از منابع، دارایی‌ها و تحقق مسئولیت پاسخگویی و پاسخدهی نسبت به فعالیت‌های انجام شده، مصرف بهینه و درست بیت‌المال می‌باید در راستای بهبود حسابرسی داخلی یگان‌های تابعه اقدام قابل توجهی انجام نمایند (فروغی راد و تنائی، ۱۳۹۲).



- انواع کنترل‌های داخلی (کریمی و منفرد، ۱۳۹۲)

الف) فرضیه‌ی اصلی

بین کنترل داخلی و بهبود حسابرسی و کارکنان سازمان راهداری رابطه وجود دارد.

ب) فرضیه‌های فرعی

۱) بین کنترل عملیاتی و بهبود حسابرسی سازمان راهداری رابطه وجود دارد.

۲) بین کنترل پایه و بهبود حسابرسی سازمان راهداری رابطه وجود دارد.

۳) بین کنترل سرپرستی و بهبود حسابرسی سازمان راهداری رابطه وجود دارد.

## ۴. پیشینه تحقیق

بالسام، جیانگ و لیو<sup>۳</sup> (۲۰۱۲) تحقیقی با عنوان "مشوق‌های حقوق صاحبان سهام و ضعف‌های کنترل داخلی" انجام دادند. نتایج بدست آمده از این تحقیق مبنی بر این است که بیشتر ضعف‌های کنترل داخلی در سطح شرکت با انگیزه‌های فراهم شده توسط صاحبان سهام به شدت محدود شده اما ضعف‌ها در ارتباط با انگیزه‌های مدیران بیشتر است.

لین و همکارانش<sup>۴</sup> (۲۰۱۱) تحقیقی با عنوان تاثیر کارکنان بر کنترل‌های داخلی انجام دادند. نتایج بدست آمده از این تحقیق حاکی از این است که کارکنان صادق و شایسته در اعمال کنترل‌های قوی بر گزارش‌دهی مالی به مدیریت کمک کرده و باعث کاهش مشکلات در اعمال کنترل‌های داخلی در سازمان می‌شوند.

هویتاش، هویتاش و جانستون<sup>۵</sup> (۲۰۱۱) تحقیقی در رابطه با "نقاط ضعف کنترل‌های داخلی و پاداش مدیر ارشد امور مالی" انجام دادند. نتایج حاکی از آن بود که معیارهای غیر مالی مانند نقاط ضعف کنترل داخلی در تعیین پاداش مدیران تاثیر گذار هستند.

یازوا<sup>۶</sup> (۲۰۱۰) تحقیقی با عنوان بررسی عوامل موثر بر نقاط ضعف با اهمیت در کنترل‌های داخلی، ارتباط بین نقاط ضعف مواد و کیفیت سود و واکنش بازار سهام به افشای نقاط ضعف با اهمیت انجام داد. نتیجه تحقیق حاکی از آن است که شرکت‌های دارای ضعف‌های کنترل داخلی شرکت‌هایی هستند کوچک، پیچیده‌تر، از نظر مالی ضعیف‌تر و دارای کاهش رشد و همچنین دریافتند نقاط ضعف کنترل داخلی تاثیری بر قیمت سهام ندارند و از سوی دیگر دریافتند که شرکت‌ها ممکن است نقاط ضعف عمده را شناسایی نکنند.

آلتامور و بتی<sup>۷</sup> (۲۰۱۰) در تحقیق خود نتیجه گرفتند که بحران مالی اخیر نیاز جامعه اقتصادی به وجود یک قانون کنترل داخلی در بخش عمومی را که پشتوانه قانونی قوی برخوردار باشد، آشکار می‌کند.

عبداللهی و آقایی<sup>۱۳۹۶</sup> اثربخشی حسابرسی داخلی در مدیریت سازمان‌های دولتی و چالش‌های آن را مورد بررسی قرار داد. جامعه آماری تحقیق، مدیران و کارکنان بخش مدیریت مالی، اداری و بودجه و تشکیلات مراکز استانی و سازمان مرکزی دانشگاه پیام نور بوده و نمونه از بین مراکز استانی و سازمان مرکزی انتخاب شده است. اثربخشی حسابرسی داخلی در سازمان‌های دولتی با استفاده از متغیرهای استقلال

<sup>۳</sup>.Balsam, Jiang, Lu

<sup>۴</sup>.Lin S,M.Pizzini

<sup>۵</sup>.Hoitash, Hoitash, &Johnstone

<sup>۶</sup>.Yazawa

<sup>۷</sup>.Altamuro&Beaty

سازمانی، منشور رسمی، دسترسی نامحدود، بودجه کافی، درک مدیرسازمان از حسابرسی داخلی، کارکنان شایسته، حمایت مدیریت ارشد و انطباق با استانداردهای حسابرسی حرفه ای مورد سنجش قرار گرفته است. نتایج تحقیق نشان می دهد، انطباق با استانداردهای حسابرسی حرفه ای، دسترسی نامحدود، منشور رسمی، حمایت مدیریت ارشد و شایستگی کارکنان ارتباط مستقیمی با اثربخشی حسابرسی دارد. همچنین، بین استقلال سازمانی حسابرسان داخلی با اثربخشی حسابرسی رابطه ای وجود ندارد.

صالحی (۱۳۹۴) به بررسی عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسان داخلی در شرکت های ایرانی پرداخت. برای این منظور، اطلاعات مورد نیاز از طریق پرسشنامه جمع آوری شده و مدل رگرسیون چند متغیره برای تجزیه و تحلیل داده ها استفاده شد. نتایج نشان می دهد صلاحیت کارمندان حسابرسی داخلی، اندازه حسابرسی داخلی، ارتباطات بین حسابرسان داخلی و حسابرسان خارجی، پشتیبانی مدیریت از بخش حسابرسی داخلی بر اثربخشی حسابرسی داخلی تاثیر دارند.

کوراهی مقدم (۱۳۹۰) در تحقیق خود به تأثیر حسابرسی داخلی در قرن ۲۱ میلادی پرداخته است. او از تحقیق خود چنین نتیجه گیری می کند که گسترش و پیچیدگی روز افزون و شتاب آمیز واحدهای اقتصادی در جهان پیشرفته امروز، فشارهای ناشی از کمبود منابع و افزایش رقابت و وجود انواع مخاطرات در زمینه های مالی، اداری و تجاری که اهداف و سیاست های سازمانی را از درون و بیرون به شدت تهدید می کند، سبب شده است تا کنترل مستقیم و انفرادی این واحدها ناممکن شود. در نتیجه نیاز به یک سیستم کنترل داخلی کارآمد و اثر بخش در سازمان ها لازم و ضروری است.

## ۵. روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی است، زیرا با هدف بر خورداری از نتایج یافته ها برای حل مسائل موجود در اداره راهداری و حمل و نقل جاده ای صورت گرفته است. از نظر روش مورد استفاده، توصیفی همبستگی، از نوع نظر سنجی است که از لحاظ زمانی یک پژوهش مقطعی به حساب می آید.

## ۶. یافته های تحقیق

مجموعه داده‌ها در خصوص پرسشنامه‌های مورد بررسی حاکی از این است که ۱۰۰٪ پاسخ‌گویان را مردان تشکیل می‌دهد. همچنین ۲۰/۷ درصد دارای مدرک دیپلم و فوق دیپلم، ۷۷/۴ درصد دارای مدرک کارشناسی و ۱/۹ درصد دارای مدارک کارشناسی ارشد هستند. افزون بر این ۲۱/۹ درصد نمونه را افراد زیر ۳۰ سال، ۳۱/۳ درصد افراد بین ۴۰ تا ۵۰ سال و ۳/۶ درصد افراد بالای ۵۰ سال هستند. در تمامی موارد بین ابعاد کنترل داخلی با بهبود حسابرسی همبستگی مثبت معناداری وجود دارد.

الفای کرو نباخ و تعداد متغیرها

Cron boch s Alpha (الفای کرو نباخ)	N Of Items (تعداد متغیرها)
۰/۹۰۶	۵۴

## ماتریس همبستگی بین متغیرهای پژوهش

متغیرها	بهبود حسابرسی	کنترل عملیاتی	پایه	کنترل‌های سرپرستی	کنترل‌های داخلی
بهبود حسابرسی	۱				
کنترل عملیاتی	۰/۷۷۳	۱			
کنترل‌های پایه	۰/۴۵۲	۰/۵۲۳	۱		
کنترل‌های سرپرستی	۰/۳۴۵	۰/۶۱۹	۰/۸۰۲	۱	
کنترل‌های داخلی					۱

۱	۰/۸۰۲	۰/۸۱۱	۰/۴۹۳	۰/۸۹۰	۰/۴۲۱	۰/۴۸۹	کنترل‌های داخلی
---	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-----------------

فرضیه اصلی: بین کنترل داخلی و بهبود حساسی اداره راهداری و حمل و نقل جا رابطه معناداری وجود دارد. در جدول شماره ۲ و ۳ خلاصه نتایج تحلیلی رگرسیونی فرضیه‌های اصلی و فرعی پژوهش ارائه شده است. همان‌طور که جدول ۲ نشان می‌دهد مقدار آماده F و سطح معناداری مربوط به این آماره، بیانگر این است که مدل رگرسیون در کل معنادار است.

جدول ANOVA برای برازندگی مدل رگرسیون فرضیه اصلی

منبع پراکندگی	مجموع مجزورات	Df	مجذور میانگین	آماره F	سطح معناداری
رگرسیون	۵۰۰۲/۴۶۹	۳	۱۷۲۳/۲۶۸	۴۰/۵۱۳	۰/۰۰۰۵*
باقیمانده	۳۳۴۵/۵۵۶	۹۰	۲۹/۴۶۳		
کل	۸۳۵۹/۱۱۹	۹۳	-		

\* سطح معناداری ۹۹٪

جدول ضرایب حاصل از آزمون مدل رگرسیون فرضیه اصلی

متغیرها	ضرایب	آماره T	بتا	خطای استاندارد	مقدار p
مقدار ثابت	۰/۹۵۴	۳/۵۶۱	-	۰/۳۳۲	۰/۰۰۰۵*
کنترل عملیاتی	۰/۸۲۰	۴/۵۱۴	۰/۵۳۱	۰/۲۱۴	۰/۰۰۰۵*
کنترل‌های پایه	۰/۸۸۷	۴/۴۴۰	۰/۳۳۹	۰/۱۲۲	۰/۰۰۰۵*



کنترل‌های سرپرستی ۰/۷۸۶ ۴/۱۱۶ ۰/۴۵۱ ۰/۲۰۵ ۰/۰۰۰۵\*

آماره دوربین	خطای استاندارد	$R^2_{adj}$	$R^2$	R
واتسون	رگرسیون			
۲/۱۱۲	۵/۳۱۲	۰/۷۶۳	۰/۷۳۶	۰/۸۸۲

+ (۰/۷۸۶) بعد کنترل سرپرستی + (۰/۸۸۷) بعد کنترل پایه + (۰/۸۲۰) بعد کنترل  
 = کنترل داخلی عملیاتی + (۰/۹۵۴)

(۰/۸۹۸)

\*سطح معناداری ۰/۹۹

جدول شماره ۳ ضرائب مربوط به مدل رگرسیون و سطح معناداری مربوط را نیز نشان می‌دهد. طبق داده‌های این جدول، سطح معناداری مربوط به بعد کنترل عملیاتی، کنترل پایه، کنترل سرپرستی، و کنترل تقسیم وظایف نشان‌دهنده آن است که در سطح اطمینان ۹۹ درصد بین ابعاد کنترل داخلی و بهبود حساسی رابطه مستقیم معناداری وجود دارد؛ به این معنا که با افزایش کنترل داخلی و ابعاد آن، بهبود حساسی در اداره کل راهداری و حمل و نقل جاده ای افزایش پیدا می‌کند.

## ۷. بحث و نتیجه گیری

یک نظام کنترل داخلی موثر می‌بایست در مورد امور مالی، عملیات و تطبیق، از داده‌های داخلی کافی و جامعی برخوردار باشد قابلیت برتر کارکنان یک اهرم مهم در عملکرد بالای حساسی داخلی است. استانداردهای بین‌المللی به طور پیوسته اهمیت حسابرسان داخلی را که دارای دانش، مهارت‌ها و سایر توانایی‌های لازم برای انجام وظایف و مسئولیت‌های حساسی داخلی هستند، برجسته می‌کند. علاوه بر این، کنترل پایه به عنوان شاخصی از ارتباط کار حساسی داخلی با حساسی خارجی تعیین شده است. نقش مدیران ارشد در مورد بررسی حساسی داخلی یک نگاه پیشگیرانه ای است که میتواند با انتخاب اصلح و ارتباط

مستمر با حسابرسان داخلی، در ارتقاء اثربخشی حسابرسی داخلی بسیار راه گشا باشد. اداره کل راهداری و حمل و نقل جاده ای با رویکرد حسابرسی داخلی مطابق با استانداردهای بین المللی می تواند سازمان را در جهت اثربخشی بالای هدایت کند. و بهبود این قسمت از بخش مالی سازمان را تسریع نماید.

### منابع و مأخذ

- کرباسی یزدی، حسین (۱۳۸۴). "استانداردهای کنترل داخلی در دولت"، فصلنامه دانش حسابرسی شماره ۲۵، صص ۷۶-۵۰.
- ارجمندنژاد، عبدالهی (۱۳۸۵). چارچوبی برای نظام‌های کنترل داخلی در واحدهای بانکی"، انتشارات کمیته نظارت بر بانکداری بال مستقر در بانک تسویه حساب‌های بین‌المللی، گروه مطالعاتی بانکی و اعتباری، مدیریت کل نظارت بر بانک‌ها و موسسات اعتباری، صص ۶۴-۱.
- محمدی جمال و کورش حیدری (۱۳۹۱). تاثیر کنترل‌های داخلی در مسئولیت پاسخگویی مدیران بخش عمومی، کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه‌گذاری"، گرگان، دانشگاه جامع علمی کاربردی استان گلستان.
- فروغی‌راد، حسین و محسن تنانی (۱۳۹۲). "نقش کنترل داخلی بر بهبود حسابرسی یگان‌های تابعه‌ی نیروی زمینی ارتش جمهوری اسلامی ایران"، فصلنامه مدیریت نظامی، سال سیزدهم، شماره ۵۲ ص ۱۷۲.
- Aksoy, T; Kahyaoglu, S. (۲۰۱۳) , "Measuring the Internal Audit Performance: Tips for Successful Implementation in Turkey ," American International Journal of Contemporary Research, Arena, M; ۳ (۴) pp ۷۱-۸۲
- Abdulaziz Alzeban David Gwilliam (۲۰۱۴) Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector Journal of International
- Balsam. Steven, Wiejiang, Bo lu, (۲۰۱۲), equity incentives and control weaknesses November ۱۵, No. ۴۸., pp ۱-۳۴.