

## ارائه مدل مفهومی کنترل‌های داخلی مالی مبتنی بر مخاطرات احتمالی و شفافیت گزارشگری مالی دولت (مطالعه موردی: دولت اقلیم کردستان عراق)

نزار نصرالدین معروف

دانشجوی دکتری تخصصی، رشته حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران  
nazar.maruf@soran.edu.iq

امید محمودی خوشرو

استادیار، گروه حسابداری، واحد سنندج، دانشگاه آزاد اسلامی، سنندج، ایران (نویسنده مسئول)  
omid.khoshroo@gmail.com

پیمان امینی

استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی و اجتماعی، دانشگاه کردستان، سنندج، ایران  
p.amini@uok.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۹/۲۵ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۳/۱۶

### چکیده

اقلیم کردستان عراق دارای سازمان‌های دولتی مستقل و اقتصاد مبتنی بر نفت است. به دلیل ماهیت فعالیت‌های این اقلیم، سازمان‌های دولتی همواره با مخاطراتی روبه‌رو هستند که اگر مورد توجه قرار نگیرند سبب گزارشگری ناقص خواهد شد. یکی از مولفه‌های نظارتی نوین مورد تأکید نهادهای بین‌المللی اقتصادی و حسابداری، کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی (پیشرفته) است که به دلیل توجه به تئوری‌های مبتنی بر پاسخگویی و حاکمیت سازمانی (حاکمیت شرکتی)، سبب بهبود شفافیت گزارشگری مالی خواهد شد. هدف از این پژوهش تعیین و ترسیم رابطه کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی با شفافیت گزارشگری مالی در بخش دولتی اقلیم کردستان عراق می‌باشد. بدین منظور پس از شناسایی مولفه‌های کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی و شفافیت گزارشگری مالی در مقالات پیشین و نظرخواهی از ۵ نفر از خبرگان (روش دلفی فازی) مولفه‌ها مشخص شدند و پرسشنامه محقق ساخته تنظیم شد. تعداد ۱۷۵ پرسشنامه بسته توسط کارکنان مالی و بودجه بخش دولتی اقلیم کردستان تکمیل و سپس با تکنیک معادلات ساختاری در نرم افزار اسمارت پی‌ال‌اس تحلیل شد. یافته‌ها نشان داد که کنترل‌های داخلی مالی مبتنی بر مخاطرات احتمالی بر شفافیت گزارشگری مالی بخش عمومی اقلیم کردستان عراق تأثیر معناداری دارد. کنترل‌های داخلی مالی مبتنی بر مخاطرات احتمالی رویکرد نوینی از کنترل‌های پیشگیرانه است که باید در انطباق با استانداردهای بین‌المللی موسسات عالی حسابداری (این‌توسای) مورد توجه قرار گیرد. با توجه به تأکید نهادهای بین‌المللی حسابداری دولتی بر کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی و نوسان‌های مختلفی که همواره در حال رخ دادن است، نتایج این پژوهش برای افزایش شفافیت گزارشگری مالی دولت و بهبود حسابداری نهادهای نظارتی دارای ارزش است.

**واژه‌های کلیدی:** اقلیم کردستان عراق، بخش دولتی، شفافیت گزارشگری مالی، کنترل‌های داخلی مالی مبتنی بر مخاطرات احتمالی.

## ۱- مقدمه

مشکلات اقتصادی موجود و احتمال عدم استفاده بهینه از منابع و امکانات، عدم کارایی و اثربخشی در مصرف و خرج کرد و وجوه عمومی و عدم کشف این موارد توسط مدیران دستگاه‌های اجرایی خطراتی هستند که همواره سازمان‌های عمومی با آن مواجه بوده‌اند. این خطرات تنها با روش‌های کنترلی مناسب قابل کاهش هستند. فرآیند کنترل یکی از بااهمیت‌ترین جریان‌های است که هر سازمان برای تضمین بقاء و اطلاع از چگونگی عملکرد و اجرای برنامه‌های خود به آن نیازمند است. کنترل‌های داخلی یکی از مهم‌ترین ابزارهای کنترلی مدیران است که در دستیابی به اهداف سه گانه گزارشگری مالی و رعایت قوانین و مقررات و اثربخشی و کارایی عملیات اثرگذار است و نقش بالایی در پیشگیری از فساد دارد (چانگ<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۱۸).

ساختار کنترل داخلی یک سازمان، شامل سیاستها و روشهایی است که برای تأمین اطمینان نسبی از دستیابی به هدف‌های سازمان در بخش‌های مختلف سازمانی بوجود می‌آید. کنترل‌های داخلی بر شفافیت گزارشگری مالی به عنوان یکی از بخش‌های مهم هر سازمان اثرگذارند. علت اصلی این موضوع این است که اهداف سازمان‌ها اعم از عمومی و یا خصوصی در گزارشگری مالی نهفته است و لازمه دستیابی به اهداف گزارشگری مالی وجود یک سیستم کنترل داخلی اثربخش است که بتواند مخاطرات احتمالی رو در روی اهداف سازمانی را کاهش دهد. وظیفه استقرار سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی مناسب بر عهده مدیریت واحد تجاری است (اتو<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۲۳). امروزه نظام راهبری شرکت‌ها وظیفه هدایت و کنترل سازمان به سمت هدف‌های خود یا هدف اصلی که خلق ارزش برای ذی‌نفعان و ذی‌حقان است را به عهده دارد و کنترل‌های داخلی بخش جدایی‌ناپذیر از نظام راهبری سازمانی (حاکمیت سازمانی) شناخته می‌شود. اغلب استانداردها دگزاران (شامل انجمن حسابرسان داخلی جهانی)، مجریان، محققان و جوامع تجاری مطالبی در خصوص کنترل‌های داخلی بخش خصوصی و عمومی نوشته‌اند. در عمل، کنترل‌های داخلی جهت کاهش ریسک و برای اضافه نمودن ارزش و بهبود عملیات سازمان‌ها طراحی شده است، بنابراین این باور وجود دارد که کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی علاوه بر مدیریت مخاطرات احتمالی با بهبود شفافیت گزارشگری مالی، مبنایی برای متعاقدکننده‌ترین مباحث در خصوص حاکمیت و پاسخگویی سازمان‌های مردم‌مدار و مصرف‌کنندگان بودجه ارائه می‌کند (متوالی و دیاب، ۲۰۲۴؛

خاورمیانه به دلیل منابع نفتی فراوان همواره با مخاطرات اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی زیادی روبه‌رو بوده است. یکی از کشورهای مهم این منطقه کشور عراق می‌باشد. کشور عراق در حال حاضر به دلیل اختلاف بین اقلیم کرد و عرب دارای دو دولت مجزا و مستقل می‌باشد. زمینه‌های شکل‌گیری و رشد خودمختاری در اقلیم کردستان عراق از چهار دهه قبل آغاز شد و بعدها با قانون اساسی سال ۲۰۰۵ کشور عراق رسمیت یافته است. با این حال ساختارهای حکومتی اقلیم، که بر دو قدرت نظامی - سیاسی قبیله‌ای (حزب دموکرات کردستان و جبهه میهنی کردستان) تکیه دارد، نتوانست به الگویی برای توسعه دموکراسی در خاورمیانه تبدیل شود. در عرصه اقتصادی قدرت سیاسی در اربیل به عنوان پایتخت کردستان وابسته به نفت است. ذخایر نفتی اقلیم کردستان عراق حدود ۳۳ درصد از کل ذخایر نفتی کشور عراق است، در حالیکه دارای جمعیتی معادل ۱۰ درصد کل کشور عراق است. این حجم بالای ذخایر نفتی نیاز به نظارت دقیق بر فعالیت‌های دستگاه‌های دولتی دارد (تبارسوته، ۱۳۹۷). در چنین شرایطی استفاده از مکانیزم‌های نظارتی مناسب شرایط پر مخاطره، مانند کنترل‌های داخلی پیشرفته (مبتنی بر مخاطرات احتمالی) می‌تواند به کمک اقتصادهای دارای ریسک و شرایط خاص بیاید. اقتصادهای دولتی با حجم وسیعی از مطالبات مردم روبه‌رو می‌باشند و مردم همواره خواهان پاسخگویی دولت‌ها و افزایش شفافیت گزارشگری مالی و در نهایت انضباط مالی هستند. به دلیل نیاز به مشروعیت بالا در بخش عمومی، شفافیت مالی دارای نکته‌های بیشتری نسبت به بخش خصوصی است، چرا که منافع افراد زیادی را درگیر می‌نماید و همین موضوع سبب افزایش مخاطرات می‌شود (متوالی و دیاب<sup>۱</sup>، ۲۰۲۴). بررسی روند سالیان اخیر نشان داده که حجم بودجه سازمان‌ها و نهاد‌های دولتی رو به افزایش است که این موضوع سبب شده تا نهاد‌های بین‌المللی همچون سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و سازمان بین‌المللی موسسات عالی حسابرسی استانداردهای نظارتی بیشتری ارائه نمایند. استانداردهای مربوطه نشان می‌دهد که بحث توجه به مخاطرات و شفافیت مدام رو به گسترش است و ابزارها و قوانین بیشتری برای بهبود آنها انتشار یافته است. همه این موارد در افزایش اعتماد مردم و بهبود پاسخگویی موثر است و دولت را مکلف به افزایش شفافیت گزارشگری مالی نموده است (ریدیمر و گارد<sup>۲</sup>، ۲۰۲۳). در اختیار داشتن حجم وسیع منابع اقتصادی با وجود

<sup>3</sup>. Chang

<sup>4</sup>. Otoo

<sup>1</sup>. Metwally and Diab

<sup>2</sup>. Redeemer & Gerard

بیتزیز<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۳؛ نیرانتزیدیس<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۲۲؛ لانسیلیتو و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۶؛ سیراه و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۴).

شفافیت گزارشگری مالی یعنی اطلاعات ارائه شده واقعیت سازمان مصرف کننده بودجه را متناسب با شرایط موجود و مخاطرات احتمالی برای گرفتن تصمیمات آگاهانه ذی‌نفعان مختلف به خوبی نشان دهد و فهم اطلاعات برای استفاده-کنندگان آگاه میسر باشد و در نهایت نشان دهد که اموال متعلق به مردم چگونه مصرف می‌شود. بحث شفافیت گزارشگری مالی در بخش عمومی با توجه به تعداد زیاد ذی‌نفعان از بخش خصوصی مهم‌تر است. از اینرو برای بهبود آن باید تلاش گردد و از هر ابزار مناسبی مانند کنترل‌های داخلی مالی مبتنی بر مخاطرات احتمالی که در حال حاضر مورد تاکید نهادهای بین-المللی حرفه‌ای است، استفاده گردد. کنترل‌های داخلی در بخش عمومی، هر سیستم یا مجموعه‌ای از کنترل‌های مالی و غیرمالی طراحی شده توسط تیم مدیریت و پرسنل سازمان است که برای دستیابی به اطمینان منطقی از تحقق اثربخش و کارآ بودن عملیات، قابل‌اتکا بودن اطلاعات مالی و گزارشگری آن و رعایت قوانین و مقررات می باشد. چنانچه کنترل‌های داخلی اهداف خود را با در نظر گرفتن مخاطرات احتمالی دنبال نماید شفافیت گزارشگری مالی نیز بهبود خواهد یافت. علت این امر این است که در دنیای امروز همه سازمان‌ها و به خصوص سازمان‌های موجود در اقتصادهای مبتنی بر نفت مانند اقلیم کردستان عراق، مدام با مخاطرات و نوسانات مختلف روبه‌رو هستند و نیاز است که از سیستم کنترل‌های داخلی نوین و پیشرفته استفاده شود. بر اساس موارد فوق مسئله اصلی پژوهش حاضر بررسی تأثیر کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی بر شفافیت گزارشگری مالی در بخش عمومی اقلیم کردستان عراق است.

اهمیت بررسی مسئله پژوهش از اینجا نشأت می‌گیرد که اقتصاد اقلیم کردستان عراق یک اقتصاد تقریباً دولتی است و هر ساله مبالغ بسیار کلانی به دستگاه‌های اجرایی و سازمان‌های این بخش اختصاص یافته و در قالب بودجه‌های سنواتی به مصرف آن‌ها می‌رسد. این موضوع بر مسئولیت پاسخگویی دولت تأکید دارد، چرا که با افزایش بودجه دولت، این بخش باید به جامعه پاسخگو باشد. یکی از مهم‌ترین ابزارهای پاسخگویی گزارشگری مالی است که برای دستیابی به مبحث پاسخگویی از این دیدگاه باید شفافیت مورد توجه قرار گیرد. با توجه به حجم بالای دولت بحث شفافیت گزارشگری مالی از اهمیت بالایی برخوردار است

که کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی می‌تواند بر بهبود آن اثرگذار باشد (ریدیم و گرارد، ۲۰۲۳؛ ایسلام<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۲۳؛ ارین و آدگبوی<sup>۶</sup>، ۲۰۲۲؛ نورانبی<sup>۷</sup>، ۲۰۲۱).

### مبانی نظری پژوهش

یکی از مهم‌ترین دیدگاه‌های تئوری‌های حسابداری دیدگاه اطلاعاتی است که در مقابل دیدگاه اندازه‌گیری قرار دارد. دیدگاه‌های مربوطه بر گرفته از تئوری‌های مبتنی بر تصمیم هستند که در جهت بهبود تصمیمات ذی‌نفعان تلاش می‌کنند. این تئوری سبب شده تا بحث افشای اطلاعات مالی همواره یکی از مهم‌ترین مباحث تئوری‌های حسابداری قلمداد گردد. بر اساس استانداردهای حسابداری افشای اطلاعات و چگونگی آن یکی از مهم‌ترین عوامل موثر بر شفافیت گزارشگری مالی می‌باشد. اهمیت این موضوع از آنجا نشأت می‌گیرد که شفافیت در نهایت سبب بهبود پاسخگویی خواهد شد که این موضوع نیز نشان‌دهنده وابستگی بحث شفافیت گزارشگری مالی به تئوری مشروعیت در حسابداری می‌باشد که با افزایش نقش حسابداری در جامعه، در نهایت سبب بالا رفتن کیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌ها خواهد شد (ایسلام و همکاران، ۲۰۲۳؛ ارین و آدگبوی، ۲۰۲۲؛ نورانبی، ۲۰۲۱). اگرچه شفافیت یکی از مهم‌ترین مشخصه‌های گزارش-های مالی است که ریسک اطلاعاتی را کاهش می‌دهد و در نهایت هزینه سرمایه را کاهش می‌دهد، اما تاکنون به خوبی تعریف نشده است. تعاریفی که ارائه شده به دو مفهوم واقعیات اقتصادی و قابل فهم بودن اشاره دارد و این بدین معنی است که شفافیت یعنی اطلاعات ارائه شده اعم از اجباری یا اختیاری، واقعیت اقتصادی واحد تجاری را متناسب با شرایط رقابتی و مخاطرات موجود به خوبی نشان دهد و فهم اطلاعات برای استفاده‌کنندگان آگاه میسر باشد و این موضوع پایه اصلی شفافیت در شرکت‌ها می‌باشد (فرناندس و باربوسا<sup>۸</sup>، ۲۰۲۲؛ لیو و همکاران، ۲۰۲۲؛ بارس و شپیپر<sup>۹</sup>، ۲۰۰۸).

شفافیت به موقع بودن و کفایت افشای عملیات شرکت را نشان می‌دهد. شفافیت حذف پنهان‌کاری و رازداری است. در نهایت شفافیت با توجه معیارهای مربوط بودن و قابل اتکا بودن و در نظر گرفتن قابلیت مقایسه و قابلیت فهم نشان‌دهنده کیفیت صورتهای مالی است. برای اندازه‌گیری شفافیت گزارشگری مالی از موارد ذیل استفاده می‌شود:

6. Erin and Adegboye  
7. Nurunnabi  
8. Fernandes and Barbosa  
9. Barth & Schipper

1. Beatriz  
2. Nerantzidis  
3. Lansiluoto et al  
4. Sarah et al  
5. Islam

دهند. از دیدگاه تئوری نهادی سازمان همواره باید مخاطرات احتمالی را مورد توجه قرار دهد و با روش‌های مختلف آنها را مدیریت کند.

ریشه اصلی کنترل‌های داخلی بر گرفته از مسئله پاسخگویی است. دولت برای بهبود پاسخگویی سیستم راهبری شرکتی (راهبری سازمانی) را ارائه نموده‌اند. بحث مدیریت مخاطره و ریسک یکی از مهم‌ترین مولفه‌های راهبری سازمانی است و کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی رویکردی جدید از کنترل‌های داخلی می‌باشد که برای کاهش مخاطرات احتمالی سازمان ارائه شده است. کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی با استفاده از تکنیک‌های مدیریت ریسک سازمان‌ها را در دستیابی به اهداف کمک می‌نماید. کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی در سازمان‌های دولتی که هدفشان کاهش ریسک ذی‌نفعانشان و خلق ارزش برای جامعه و در نهایت رضایت شهروندان است یک فعالیت مهم و اساسی است. اهمیت این موضوع در شرایط عدم اطمینان دنیای واقعی دو چندان می‌باشد. کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی کاراً می‌تواند فرصت‌هایی را برای خلق ارزش ایجاد نماید که در شرایط معمولی قابل شناسایی نیستند. همه سازمان‌ها در سال‌های متمادی درگیر شناسایی و مدیریت مخاطرات مرتبط با فعالیت‌های خود می‌باشند. علت این امر این است که ریسک دارای تأثیرات منفی بر رخدادهای هر سازمانی می‌باشد. این موضوع سبب شده تا در جهت حفظ منابع سازمان از رویکرد کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی استفاده شود (بیرندرا<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۱۹).

کنترل‌های داخلی مالی مبتنی بر مخاطرات احتمالی هر سیستم یا مجموعه‌ای از کنترل‌های مالی و غیرمالی طراحی شده که با هدف مدیریت مخاطرات و ریسک‌های احتمالی توسط تیم مدیریت و پرسنل سازمان، در جهت دستیابی به اطمینان منطقی از تحقق اثربخش و کاراً بودن عملیات، قابل‌اتکا بودن اطلاعات مالی و گزارشگری آن و رعایت قوانین و مقررات باشد کنترل‌های داخلی مالی مبتنی بر مخاطرات احتمالی می‌باشد (آلام<sup>۶</sup> و همکاران، ۲۰۱۹).

سیستم کنترل داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی و ریسک در بخش عمومی شامل موارد ذیل است:

- بررسی سیاست‌ها و رویه‌های مرتبط با اطمینان از استقرار کنترل داخلی مناسب در جهت مدیریت مخاطرات احتمالی

ارائه به موقع گزارش‌های مالی، قابلیت اتکای گزارش‌های مالی، مربوط بودن گزارش‌های مالی، مقایسه، استفاده از سیستم حسابداری مناسب، استفاده از سیستم بهای تمام شده، رعایت قوانین مالی، رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی، بودجه شفاف، تشریح عملیات سازمانی و بیان دقیق منابع و مصارف (ریدیمر و گارد، ۲۰۲۳؛ کاوازی و همکاران، ۲۰۲۱).

برای دستیابی به شفافیت ابزارهایی وجود دارد که یکی از مهم‌ترین ابزارها کنترل‌های داخلی می‌باشد (اسلام زاده و همکاران، ۱۴۰۰). اجرای مناسب کنترل‌های داخلی سبب افزایش ظرفیت پاسخگویی و شفافیت و انضباط مالی در سازمان‌ها خواهد شد (لنوکس و وو<sup>۱</sup>، ۲۰۲۲).

گزارشگری کنترل‌های داخلی موضوع جالب توجه تصمیم‌گیران در مباحث حاکمیت شرکتی است. فرض بنیادین از جنبه عمومی موضوع، این است که کنترل‌های داخلی مناسب کیفیت گزارشگری مالی را بهبود خواهد بخشید و مشکلات حاکمیتی را کاهش می‌دهد. از اینرو می‌توان گفت که کنترل‌های داخلی در یک فرآیند نظارتی به این صورت مورد توجه است که تضاد منافع بین مدیریت، واحد گزارشگر و ذی‌نفعان کلیدی سازمان را کاهش دهد و در نهایت شفافیت گزارشگری را افزایش خواهد داد (اسلام‌زاده و همکاران، ۱۴۰۰؛ اسلام<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۲۳؛ ارین و آدگبوی<sup>۳</sup>، ۲۰۲۲؛ نورانبی<sup>۴</sup>، ۲۰۲۱). متوالی و دیاب (۲۰۲۴) ریشه کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی را تئوری نهادی می‌دانند. تئوری نهادی (بنگاه/سازمان) با بزرگ‌تر شدن نهاد‌های عمومی و دولتی مطرح شد. تئوری نهادی بیان می‌دارد که سازمان بخشی جدا از تمامی مشارکت‌کنندگان است. هدف مدیریت در این تئوری بقای بنگاه است و لذا برای رضایت جامعه از روش‌های مختلفی استفاده می‌کند. در بحث از تئوری بنگاه (سازمان) از سال‌های آخر دهه ۱۹۷۰ پژوهشگران زیادی در مباحث علمی دانشگاه‌ها تئوری نهادی را مطرح کردند. در تجزیه و تحلیل سازمان و ایجاد کنترل‌های بموقع، این تئوری به صورت یک دیدگاه نظری عمده و قدرتمند مطرح است، تئوری نهادی مکمل تئوری‌های مشروعیت و تئوری ذی‌نفعان است و با آنها وجه مشترک دارد. با این تئوری می‌توان این موضوع را بهتر درک کرد که سازمان‌ها چگونه به علت تغییرات رخ داده در انتظارات و فشارهای نهادی و اجتماعی پی می‌برند و در مقابل مخاطرات احتمالی واکنش نشان می‌دهند و در نهایت شفافیت و انضباط مالی را افزایش می‌دهند.

<sup>4</sup> . Nurunnabi

<sup>5</sup> . Birendra

<sup>6</sup> . Alam

<sup>1</sup> . Lennox & Wu

<sup>2</sup> . Islam

<sup>3</sup> . Erin and Adegboye

- دریافت تایید از مدیریت ارشد برای سیاست‌ها رویه‌های عملیات داخلی مکتوب در جهت کاهش مخاطرات احتمالی
- گزارش‌های مالی با در نظر گرفتن مخاطرات احتمالی نگاشته می‌شوند.
- به روز کردن اطلاعات مرتبط با قوانین و مقررات تصمیم‌گیری در جهت کاهش مخاطرات احتمالی
- آگاه نمودن همه کارکنان درباره سیاست‌ها و رویه‌های سازمان در جهت کاهش مخاطرات احتمالی
- در موارد عدم انطباق گزارش شده و مخاطرات موجود، اقدامات مناسب را انجام می‌دهد
- اطمینان حاصل می‌کند که تراکنش‌های مالی در سازمان به درستی مستند و مطابق با قوانین و مقررات گزارش شده است و هیچ خطر احتمالی برای اهداف سازمانی ندارد (آلام و همکاران، ۲۰۱۹).

#### تاکید نهادهای حرفه ای بر کنترل های داخلی و شفافیت گزارشگری مالی

در خصوص کنترل‌های داخلی تاکنون استانداردهای حسابرسی زیادی توسط سازمان بین‌المللی موسسات حسابرسی نگاشته شده است که دقت در این استانداردها نشان می‌دهد که اینتوسای در استانداردهای حسابرسی منتشره به کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی تاکید نموده است. تعدادی از این استانداردها به شرح ذیل‌اند:

استاندارد ۹۱۳۰: رهنمود استانداردهای کنترل داخلی برای بخش عمومی - اطلاعات بیشتر در مورد مدیریت مخاطرات احتمالی واحد تجاری: این استاندارد بر کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی تأکید دارد. استاندارد ۱۲۶۵: ابلاغ ضعف-های کنترل‌های داخلی برای افرادی که با حاکمیت و مدیریت سروکار دارند. استاندارد ۵۴۱۰: رهنمودی برای برنامه‌ریزی و جهت‌دهی حسابرسی کنترل‌های داخلی بدهی‌های عمومی. استانداردهای ۹۱۰۰ تا ۹۱۹۹ درخصوص کنترل‌های داخلی و رهنمودهایی در مورد حسابرسی موارد مرتبط با مخاطرات احتمالی که استاندارد ۵۵۰۰ تا ۵۵۹۹ را در برمی‌گیرد (اسلام زاده و همکاران، ۱۴۰۰).

علاوه بر این استانداردها کوزو نیز در سال‌های اخیر بر کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی تاکید نموده است. منطبق اصلی چارچوب کنترل‌های داخلی مبتنی بر

مخاطرات احتمالی در کوزو این است که وجود هر واحد تجاری لزوماً برای ارزش دادن به ذی‌نفعانش است. در بخش عمومی یا دولتی، انتظارات کلی این است که کارمندان دولت باید با بیطرفی در خدمت منافع عمومی باشند و منابع عمومی را به‌درستی مدیریت کنند. به‌طور مؤثر ذی‌نفعان همان مردم و نمایندگان منتخب آن‌ها هستند. همه عدم اطمینان و چالشی که واحدهای تجاری با آن مواجه هستند تعیین این است که چه میزان عدم اطمینان موردپذیرش قرار گیرد، زیرا تلاش در جهت این است بهترین ارزش برای ذی‌نفعان به دست آید. همچنین لازم به ذکر است که عدم اطمینان ریسک و فرصت را به ارمغان می‌آورد، با این پتانسیل که باعث کاهش و یا افزایش ارزش شود و یا در بخش عمومی به‌منظور منافع عمومی مورد استفاده قرار بگیرد. هدف کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی، تواناسازی مدیریت برای مقابله با عدم اطمینان و ریسک و فرصت مرتبط با آن است، با افزایش ظرفیت برای ایجاد ارزش، برای ارائه خدمات مؤثر به‌صورت کارآمد و مقتصدانه و درعین‌حال مورد هدف قرار دادن آن‌ها با در نظر گرفتن ارزش‌هایی چون برابری و عدالت است (اسلام زاده و همکاران، ۱۴۰۰).

استانداردهایی هم برای شفافیت به شرح ذیل ارائه شده اند:

استاندارد ۲۰- اصول شفافیت و پاسخگویی<sup>۱</sup>  
استاندارد ۲۱- اصول شفافیت و پاسخگویی - اصول و رویه‌های خوب<sup>۲</sup>

#### مبانی تجربی (پیشینه پژوهش)

اقبال‌عموقین و همکاران (۱۴۰۴) نشان دادند که کنترل‌های داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی اثرگذار است. گیوکی و همکاران (۱۴۰۳) نشان دادند که شرایط علی پیاده‌سازی گزارشگری یکپارچه و شفاف شامل الزامات قانونی، خصوصی‌سازی، دیدگاه قانون‌گذاران و روابط بین‌الملل است و لازم است راهبردهایی شامل ایجاد نهاد برای سازمان‌دهی، تعیین استاندارد، بهبود آموزش و استقرار سیستم مکانیزه اتخاذ شود. سعدی و همکاران (۱۴۰۳) نشان دادند که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر شفافیت مالی تاثیر دارد. ذبیح زاده و همکاران (۱۴۰۲) نشان دادند که بین ضعف کنترل داخلی و گزارشگری مالی متقلبانانه رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین بین سطح هورمون تستوسترون مدیرعامل که با ریسک پذیری افراد رابطه دارد و گزارش‌گری مالی متقلبانانه رابطه منفی و معناداری وجود دارد. سطح هورمون تستوسترون مدیرعامل

<sup>۲</sup>. ISSAI 21 – Principles of Transparency and Accountability - Principles and Good Practices

<sup>۱</sup>. ISSAI 20 – Principles of transparency and accountability

معنی دار دارد. موسوی شیرینی و همکاران (۱۳۹۲) نشان دادند که حسابرسان داخلی مشارکت پایینی در مدیریت ریسک بنگاه داشته، اما آنان همچنین به فعالیت هایی می پردازند که می تواند بی طرفی آنان را به خطر اندازد. متوالی و دیاب (۲۰۲۴) پژوهشی در رابطه با کنترل های مدیریت مبتنی بر مخاطرات احتمالی انجام دادند. یافته ها نشان داد که در محیط های دارای سیستم اجتماعی و سیاسی خاص، کنترل های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی به عنوان یک ابزار نظارتی، سازمان ها را در دستیابی به اهداف استراتژیک و حفظ پایداری یاری می کند. اتو و همکاران (۲۰۲۳) در پژوهشی در رابطه با تاثیر کنترل های داخلی بر اثربخشی سازمانی از دیدگاه ریسک نشان دادند که اثربخشی سازمانی به طور قابل توجهی تحت تاثیر سه بعد سیستم های کنترل داخلی: فعالیت های کنترلی، محیط های کنترلی و ارزیابی ریسک قرار دارد. با این حال، تاثیر نظارت بر کنترل بر اثربخشی سازمانی معنادار نبود. نتایج همچنین نشان دهنده تاثیر غیر معنادار اطلاعات و ارتباطات بر اثربخشی سازمانی است. ریڈیمر و گارد (۲۰۲۳) نشان دادند که شفافیت مالی به طور مثبت بر اعتماد شهروندان به دولت محلی و تمایل آنها به پرداخت مالیات و عوارض تاثیر می گذارد. این مطالعه همچنین نشان داد که هم شفافیت مالی و هم اعتماد در دولت های محلی غنا پایین است. بیتریز و همکاران (۲۰۲۳) به بررسی مقالات مرتبط با شفافیت مالی در بخش عمومی پرداختند. تجزیه و تحلیل ها افزایش قابل توجهی در مطالعات را از سال ۲۰۰۵ نشان می دهد، به ویژه در دو سال اخیر که ۳۰ درصد از انتشارات تولید شده است. بیشتر مطالعات سطح ملی/مرکزی دولت را تحلیل می کنند. بسیاری از نویسندگان کشورهای مختلف را با هم مقایسه می کنند، در حالی که سایر محققان بر روی کشورهای خاص، به طور کلی، ایالات متحده آمریکا و بریتانیا تمرکز می کنند. سطح دولت محلی نیز به طور گسترده مورد مطالعه قرار گرفته است، به ویژه در زمینه های اسپانیایی و چینی. متداول ترین روش های مورد استفاده، تکنیک های کمی و تجربی هستند و رایج ترین موضوعات مرتبط با مسئولیت پذیری هستند. هوئی و همکاران (۲۰۲۲) نشان دادند که سیستم های کنترل داخلی شدت نوآوری را افزایش می دهد، که تاثیر مفیدی بر عملکرد سازمانی دارد. علاوه بر این، داده ها نشان داد که شدت نوآوری به طور کامل روابط بین سیستم های کنترل داخلی و عملکرد سازمانی را تعدیل می کند و رهبری تحول آفرین روابط را تقویت می کند. داکسی<sup>۱</sup> (۲۰۲۱) پژوهشی در رابطه با کنترل های داخلی مالی مبتنی بر مخاطرات احتمالی

تاثیر معناداری بر رابطه بین ضعف کنترل داخلی و گزارشگری مالی متقلبانه دارد. حاجی پورکندرود و عبدالرحمن یوسف (۱۴۰۱) پژوهشی با عنوان رویکردی بر ساختار و کارکرد سازمان های محاسباتی ایران، عراق و اقلیم کردستان انجام دادند. یافته های تحقیق نشان داد که علیرغم شباهت های قابل توجه بین ساختار و کارکرد نهادهای مورد بحث، تفاوت های متعددی از لحاظ وابستگی سازمان، شکل انجام کار و نوع وظایف بین نهادهای مذکور در کشورهای فوق وجود دارد. مهدویان و همکاران (۱۴۰۱). نشان دادند که کیفیت اقلام تعهدی شرکت ها در دوره بعد از وضع مقررات کنترل های داخلی، تفاوت معناداری با دوره قبل از آن دارد. نمازی و دهقانی (۱۴۰۱) نشان دادند که نوآوری شرکت بر شفافیت اطلاعات حسابداری تاثیر مثبت و معناداری دارد. ابعاد حسابرسی بر شفافیت اطلاعات حسابداری تاثیر مثبت و معناداری دارد. متغیر ابعاد حسابرسی تاثیر معناداری بر رابطه بین نوآوری و شفافیت اطلاعات حسابداری دارد. خواجوی و همکاران (۱۴۰۰) نشان دادند بین توانایی مدیران با رتبه شاخص عدم شفافیت اطلاعات شرکت، اختلاف قیمت خرید و فروش سهام و خطای پیش بینی سود؛ رابطه منفی و معناداری وجود دارد. همچنین، بین توانایی مدیران با معاملات تجاری و اقلام تعهدی اختیاری؛ رابطه معناداری وجود ندارد. باباجانی و همکاران (۱۳۹۹) نشان دادند که حسابرسی داخلی سطح ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی را افزایش می دهد. حیدری و همکاران (۱۳۹۷) نشان دادند که نسبت مدیران غیرموظف و اندازه هیات مدیره بر کیفیت افشای اطلاعات اجتماعی تاثیر مثبت دارد، اما تعداد جلسات هیات مدیره بر کیفیت افشای اطلاعات اجتماعی در گزارش های سالانه، تاثیر ندارد. مرادی و بحری ثالث (۱۳۹۷) نشان دادند که حمایت مدیریت ارشد، صلاحیت و شایستگی، ارتباط با حسابرسان مستقل، استقلال و اندازه واحد حسابرسی داخلی، به ترتیب بیشترین تا کمترین، تاثیر را در اثر بخشی دارند. فتحی عبدالهی و آقایی (۱۳۹۶) پژوهشی با عنوان بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در عملکرد مدیریت ریسک و کنترل سازمان های دولتی نشان داد، انطباق با استانداردهای حسابرسی حرفه ای، دسترسی نامحدود، منشور رسمی، حمایت مدیریت ارشد و کارکنان ارتباط مستقیمی با اثربخشی حسابرسی دارد. همچنین، بین استقلال سازمانی حسابرسان داخلی و درک مدیر سازمان از حسابرسی داخلی با اثربخشی حسابرسی رابطه ای وجود ندارد و متغیر بودجه کافی با عملکرد مدیریت ریسک حسابرسی داخلی رابطه معکوس و با عملکرد کنترل حسابرسی داخلی رابطه مستقیم

<sup>۱</sup>. Doxey

به دولتی بودن اقتصاد کردستان عراق، وجود تغییرات گسترده در این اقلیم، اقتصاد مبتنی بر نفت و نوپا بودن ادارات و سازمان‌ها در اقلیم کردستان عراق و مخاطراتی که همواره برای این دولت رخ می‌دهد، این پژوهش با افزایش شفافیت و انضباط مالی در بخش عمومی، در جهت توسعه اقتصادی این اقلیم و توسعه روابط سالم آنها با کشورهای همسایه دارای ارزش و نوآوری خواهد بود و می‌تواند به عنوان الگویی برای سایر کشورهای خاورمیانه مورد توجه قرار گیرد.

### روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف از نوع کاربردی و از لحاظ روش از نوع توصیفی و همبستگی و همچنین پیمایشی است. ابزار اصلی پژوهش مبتنی بر پرسشنامه محقق ساخته مبتنی بر مطالعه ادبیات پژوهش و نظرخواهی از ۵ نفر از خبرگان موضوع مطالعه است. این خبرگان دارای تحصیلات تکمیلی و تجربه کاری بیش از ۱۵ سال در بخش مالی و بودجه دولت هستند. قلمرو مکانی سازمان‌های دولتی اقلیم کردستان عراق می‌باشد. قلمرو زمانی سال ۱۴۰۲ در رابطه با مولفه شفافیت و پاسخگویی است. جامعه تحقیق در برگیرنده کارکنان مالی و بودجه سازمان‌های دولتی اقلیم کردستان عراق بود که بدین منظور از تمامی اعضای مالی و بودجه سازمان‌های مربوطه استفاده شد. تعداد این افراد ۳۲۰ نفر بود. بر اساس جدول توافقی مورگان تعداد ۱۷۵ پرسشنامه توزیع گردید. روش انتخاب نمونه نیز بر اساس نمونه‌گیری هدفمند و از افراد در دسترس استفاده شد.

### یافته‌های پژوهش

#### تحلیل دلفی فازی

**سوال اصلی پژوهش:** بر اساس مطالعه ادبیات پژوهش و نظرخواهی از خبرگان چه گویه‌هایی برای کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی و شفافیت گزارشگری مالی بخش عمومی وجود دارد؟

ویژگی‌های خبرگان در مرحله دلفی که در دو دور انجام شد: از لحاظ جنسیت همگی مرد بودند. از لحاظ تحصیلات شامل ۳ نفر دکتری و ۲ دانشجوی دکتری بود که همگی در نهادهای نظارتی شاغل بودند. رشته تحصیلی ۲ نفر از پاسخ‌دهندگان مدیریت، ۲ نفر حسابداری و ۱ نفر اقتصاد بود. سابقه کاری مرتبط همه پاسخ‌دهندگان بالای ۲۰ سال بود. خلاصه پژوهش‌های فوق (مبانی تجربی پژوهش) در نهایت با نظر خواهی از خبرگان به تعیین مولفه‌های ذیل منتج گردید:

انجام داد. بررسی‌ها نشان داد که هر مخاطره‌ای نیازمند کنترل‌های داخلی به روز و خاصی است. کنترل‌ها باید فراگیر باشند. شاخص‌های کلیدی مخاطرات احتمالی مورد توجه قرار گیرند. مدیریت مخاطرات احتمالی جزء برنامه‌های دائمی و مستمر سازمان باشد و کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی به عنوان جزء اصلی این تحلیل‌ها در نظر گرفته شوند. کاوازی<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۲۱) رابطه کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی را تأیید نمودند. در این تحقیق مشخص شد که معیارهای حاکمیت شرکتی شامل تخصص هیأت مدیره، استقلال هیأت مدیره و نقش عملکردی هیأت مدیره و کیفیت حسابرسی داخلی باکیفیت گزارشگری مالی اوگاندا رابطه معناداری داشت. آلام<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۱۹) نقش سیستم یکپارچگی، سیستم کنترل داخلی، و شیوه‌های رهبری در بهبود شیوه‌های پاسخگویی در بخش‌های عمومی مالزی را تأیید نمودند. چانگ و همکاران (۲۰۱۸) نشان دادند که یک تیم حسابرسی داخلی بزرگ‌تر می‌تواند عملکرد حسابرسی داخلی را هم برای عملیات و هم برای انطباق افزایش دهد، در حالی که شایستگی حسابرسان داخلی به طور مثبت با اثربخشی کنترل داخلی بر انطباق مرتبط است، اما نه عملیات. چاو (۲۰۰۸) بیان نمود که ابعاد کنترل‌های داخلی مالی مبتنی بر مخاطرات احتمالی از ابعاد مختلف سامانه‌های اطلاعاتی حسابداری، ابعاد حرفه‌ای، ابعاد مدیریتی، ابعاد فردی، ابعاد گزارشگری، ابعاد عملیاتی و ابعاد ارتباطی در جهت دستیابی به اهداف سازمانی استفاده می‌کند.

### نوآوری و ارزش پژوهش

با بررسی پیشینه پژوهش مشخص شد که در رابطه با تأثیر کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی بر شفافیت مالی تحقیقی مشاهده نشده است و با توجه به طرح کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی در سال‌های اخیر بررسی موضوع سبب غنی شدن ادبیات پژوهش خواهد شد، به خصوص اینکه اقلیم کردستان عراق تنها سه دهه است که استقلال پیدا کرده و تحقیقات کمی در رابطه با این اقلیم صورت گرفته است. افزایش توجه نهادهای بین‌المللی حرفه‌ای همچون سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، کوزو و سازمان بین‌المللی موسسات عالی حسابرسی به شفافیت مالی و مدیریت مخاطرات احتمالی نیازمند به روز شدن تکنیک‌های حسابرسی دولتی در کشورهای عضو می‌باشد، به گونه‌ای که به جای تکنیک‌های مبتنی بر کنترل‌های داخلی سنتی از کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی استفاده نمایند. با توجه

<sup>۲</sup>. Alam

<sup>۱</sup>. Kaawaase

جدول ۱: مولفه های نهایی منتج از مطالعه متون تخصصی و نظرخواهی از خبرگان

کنترل های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی (متغیر مستقل)	شفافیت گزارشگری مالی بخش عمومی (متغیر وابسته)
<ul style="list-style-type: none"> <li>سیاست ها و رویه های مرتبط با اطمینان از استقرار سیستم</li> <li>دریافت تایید از مدیریت ارشد</li> <li>گزارش های مالی مخاطرات احتمالی</li> <li>به روز کردن اطلاعات قوانین و مقررات تصمیم گیری کاهش مخاطرات احتمالی</li> <li>آگاه نمودن همه کارکنان از ریسک ها و مخاطرات احتمالی</li> <li>اقدامات مناسب در موارد عدم انطباق گزارش شده و مخاطرات موجود</li> <li>درستی تراکنش های مالی در سازمان و فقدان ریسک و مخاطرات احتمالی برای اهداف سازمانی</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>ارائه به موقع گزارش های مالی</li> <li>قابلیت اتکای گزارش های مالی</li> <li>مربوط بودن گزارش های مالی</li> <li>قابلیت مقایسه</li> <li>استفاده از سیستم حسابداری مناسب</li> <li>استفاده از سیستم بهای تمام شده</li> <li>رعایت قوانین مالی</li> <li>رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی</li> <li>بودجه شفاف</li> <li>تشریح عملیات سازمانی</li> <li>بیان دقیق منابع و مصارف</li> </ul>

در فرمول کاپا، نسبت یک ارزش خاص در یک طبقه که به وسیله کدگذار استفاده شده است، در نسبت استفاده از همان ارزش به وسیله کدگذار دوم ضرب می شود. این نسبت ها سپس با هم جمع می شوند تا توافق مورد انتظار به دست آید. چنانچه مقدار این ضریب از ۰.۶ بیشتر باشد پایایی وجود دارد.

با توجه به یکسانی کدهای ارائه شده توسط دو ارزیاب در نهایت کاپا ۱۰۰ درصد شد و تمامی مولفه ها برای درج در پرسشنامه دلفی فازی جهت مشخص نمودن آستانه پذیرش و رتبه مولفه ها از دیدگاه ۵ خبره تایید شدند.

برای تایید نهایی مولفه ها از روش ضریب کاپای کوهن (شاخص کاپا) استفاده شد. در این مرحله دو متخصص دارای سابقه کاری بالای ۲۰ سال و تحصیلات دکتری به کدگذاری مولفه ها پرداختند. از این شاخص برای محاسبه پایایی مولفه ها در روش هایی همچون مصاحبه و دلفی و سایر پژوهش های کیفی، کوهن (۱۹۶۰) شاخص کاپا را معرفی کرد.

فرمول ۱: شاخص کاپا برای تعیین پایایی

$$kappa = Pi = (PA_0 - PA_E) / (1 - PA_E)$$

مقدار  $PA_0$  نمایانگر میزان توافق دو ارزیاب است و مقدار  $PA_E$  نیز نمایانگر میزان توافق مورد انتظار است.

جدول ۲: تأیید نهایی مولفه های متغیر مستقل و وابسته (C مستقل و D وابسته)

متغیر	کدها	کدگذار ۱	کدگذار ۲
سیاست ها و رویه های مرتبط با اطمینان از استقرار سیستم	C1	۱	۱
دریافت تایید از مدیریت ارشد	C2	۱	۱
گزارش های مالی مخاطرات احتمالی	C3	۱	۱
به روز کردن اطلاعات قوانین و مقررات تصمیم گیری	C4	۱	۱
کاهش ریسک ها و مخاطرات احتمالی	C5	۱	۱
آگاه نمودن همه کارکنان از ریسک ها و مخاطرات احتمالی	C6	۱	۱
اقدامات مناسب در موارد عدم انطباق گزارش شده و مخاطرات موجود	C7	۱	۱
درستی تراکنش های مالی در سازمان و فقدان ریسک برای اهداف سازمانی	C8	۱	۱
ارائه به موقع گزارش های مالی	D1	۲	۲
قابلیت اتکای گزارش های مالی	D2	۲	۲
مربوط بودن گزارش های مالی	D3	۲	۲
قابلیت مقایسه	D4	۲	۲
استفاده از سیستم حسابداری مناسب	D5	۲	۲
استفاده از سیستم بهای تمام شده	D6	۲	۲

متغیر	کدها	کدگذار ۱	کدگذار ۲
رعایت قوانین مالی	D7	۲	۲
رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی	D8	۲	۲
بودجه شفاف	D9	۲	۲
تشریح عملیات سازمانی	D10	۲	۲
بیان دقیق منابع و مصارف	D11	۲	۲

برخوردارند. در این مرحله به بیان اهمیت هر یک از موارد در قالب دلفی فازی ۷ درجه اشاره شد. با مشخص نمودن پاسخ هر مولفه به یکی از اشکال مندرج در جدول (۳)، ابتدا پاسخ‌های خبرگان در قالب اعداد فازی در جهت انجام محاسبات فازی، به شرح زیر وارد جدول می‌شوند. پس از این مرحله محاسبات فازی انجام می‌شوند. در این مرحله  $\sum L$ ،  $\sum M$ ،  $\sum N$  مشخص می‌شوند.

**فرضیه اول پژوهش:** مولفه‌های کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی از لحاظ خبرگان مورد پذیرش هستند و از اهمیت متفاوتی برخوردارند. فرضیه دوم پژوهش: مولفه‌های شفافیت گزارشگری مالی بخش عمومی از لحاظ خبرگان مورد پذیرش هستند و از اهمیت متفاوتی

جدول ۳: اعداد فازی مثلثی معادل طیف لیکرت ۷ درجه

کاملاً بااهمیت			خیلی بااهمیت			باهمیت			متوسط			بی اهمیت			خیلی بی‌اهمیت			کاملاً بی‌اهمیت		
۱	۱	۰.۹	۱	۰.۹	۰.۷۵	۰.۹	۰.۷۵	۰.۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۳	۰.۵	۰.۳	۰.۱	۰.۳	۰.۱	۰	۰.۱	۰	۰

جدول ۴: کمی سازی نظرات خبرگان در قالب اعداد فازی

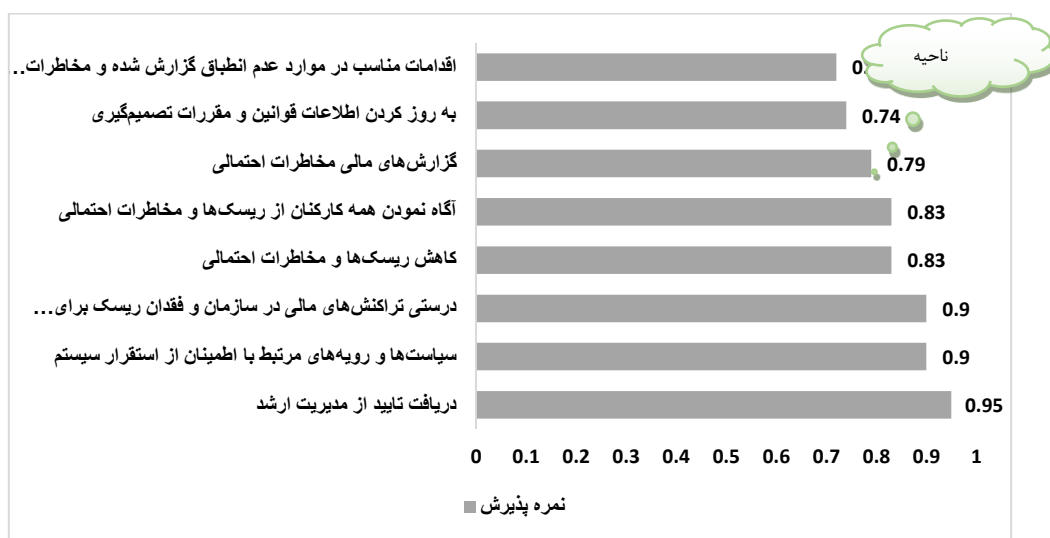
مولفه‌های اصلی	زیر مولفه‌ها									
	نظر کارشناس خبره ۱			نظر کارشناس خبره ...			نظر کارشناس خبره ۵			
	N	M	L	N	M	L	N	M	L	
کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی	سیاست‌ها و رویه‌های مرتبط با اطمینان از استقرار سیستم	۱	۱	۰.۹	...	...	...	۱	۱	۰.۹
	دریافت تایید از مدیریت ارشد	۱	۱	۰.۹	...	...	...	۱	۱	۰.۹
	گزارش‌های مالی مخاطرات احتمالی	۱	۱	۰.۹	...	...	...	۱	۱	۰.۷۵
	به روز کردن اطلاعات قوانین و مقررات تصمیم‌گیری	۱	۱	۰.۹	...	...	...	۱	۱	۰.۷۵
	کاهش ریسک‌ها و مخاطرات احتمالی	۱	۱	۰.۹	...	...	...	۱	۱	۰.۷۵
	آگاه نمودن همه کارکنان از ریسک‌ها و مخاطرات احتمالی	۱	۱	۰.۹	...	...	...	۱	۱	۰.۷۵
	اقدامات مناسب در موارد عدم انطباق گزارش شده و مخاطرات موجود	۱	۱	۰.۹	...	...	...	۱	۱	۰.۷۵
	درستی تراکنش‌های مالی در سازمان و فقدان ریسک برای اهداف سازمانی	۱	۱	۰.۹	...	...	...	۱	۱	۰.۷۵
شفافیت گزارشگری مالی بخش عمومی	ارائه به موقع گزارش‌های مالی	۱	۱	۰.۹	...	...	...	۱	۱	۰.۹
	قابلیت اتکای گزارش‌های مالی	۱	۱	۰.۹	...	...	...	۱	۱	۰.۹
	مربوط بودن گزارش‌های مالی	۱	۱	۰.۹	...	...	...	۱	۱	۰.۷۵
	قابلیت مقایسه	۱	۱	۰.۹	...	...	...	۱	۱	۰.۷۵
	استفاده از سیستم حسابداری مناسب	۱	۱	۰.۹	...	...	...	۱	۱	۰.۹
	استفاده از سیستم بهای تمام شده	۱	۱	۰.۹	...	...	...	۱	۱	۰.۹
	رعایت قوانین مالی	۱	۱	۰.۹	...	...	...	۱	۱	۰.۹
	رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی	۱	۱	۰.۹	...	...	...	۱	۱	۰.۹

مؤلفه های اصلی			زیر مؤلفه ها			نظر کارشناس خبره ۱			نظر کارشناس خبره ...			نظر کارشناس خبره ۵		
N	M	L	N	M	L	N	M	L	N	M	L	N	M	L
۰.۹	۱	۱	...	...	...	۰.۹	۱	۱	...	...	...	۰.۹	۱	۱
۰.۹	۱	۱	...	...	...	۰.۹	۱	۱	...	...	...	۰.۹	۱	۱
۰.۹	۱	۱	...	...	...	۰.۹	۱	۱	...	...	...	۰.۹	۱	۱

جدول ۵: محاسبات فازی نظرات خبرگان

مؤلفه های اصلی	زیر مؤلفه ها	میانگین فازی			میانگین نهایی	اگر میانگین نهایی < ۰.۷ = پذیرش
		$\sum N/5$	$\sum M/5$	$\sum L/5$		
کنترل های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی	سیاست ها و رویه های مرتبط با اطمینان از استقرار سیستم	۰.۹۸	۰.۹۳	۰.۷۹	۰.۹۰	پذیرش
	دریافت تایید از مدیریت ارشد	۱	۰.۹۸	۰.۸۷	۰.۹۵	پذیرش
	گزارش های مالی مخاطرات احتمالی	۰.۹	۰.۸۱	۰.۶۶	۰.۷۹	پذیرش
	به روز کردن اطلاعات قوانین و مقررات تصمیم گیری	۰.۸۶	۰.۷۵	۰.۶۲	۰.۷۴	پذیرش
	کاهش ریسک ها و مخاطرات احتمالی	۰.۹۵	۰.۸۵	۰.۷	۰.۸۳	پذیرش
	آگاه نمودن همه کارکنان از ریسک ها و مخاطرات احتمالی	۰.۹۵	۰.۸۵	۰.۷	۰.۸۳	پذیرش
	اقدامات مناسب در موارد عدم انطباق گزارش شده و مخاطرات	۰.۸۲	۰.۷۳	۰.۶۲	۰.۷۲	پذیرش
	درستی تراکنش های مالی در سازمان و فقدان ریسک برای اهداف	۱	۰.۹۳	۰.۷۹	۰.۹۰	پذیرش
	ارائه به موقع گزارش های مالی	۱	۰.۹۸	۰.۸۷	۰.۹۵	پذیرش
	قابلیت اتکای گزارش های مالی	۱	۰.۹۶	۰.۸۴	۰.۹۳	پذیرش
شفافیت گزارشگری مالی بخش عمومی	مربوط بودن گزارش های مالی	۰.۹۵	۰.۸۳	۰.۶۸	۰.۸۲	پذیرش
	قابلیت مقایسه	۰.۹۸	۰.۸۸	۰.۷۲	۰.۸۶	پذیرش
	استفاده از سیستم حسابداری مناسب	۱	۰.۹۸	۰.۸۷	۰.۹۵	پذیرش
	استفاده از سیستم بهای تمام شده	۰.۹۸	۰.۹۳	۰.۷۹	۰.۹	پذیرش
	رعایت قوانین مالی	۰.۹۵	۰.۸۸	۰.۷۵	۰.۸۶	پذیرش
	رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی	۱	۰.۹۶	۰.۸۴	۰.۹۳	پذیرش
	بودجه شفاف	۱	۰.۹۸	۰.۸۷	۰.۹۵	پذیرش
	تشریح عملیات سازمانی	۱	۰.۹۸	۰.۸۷	۰.۹۵	پذیرش
	بیان دقیق منابع و مصارف	۱	۰.۹۸	۰.۸۷	۰.۹۵	پذیرش

نمودار رتبه بندی مؤلفه های کنترل های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی به شرح ذیل می باشد:

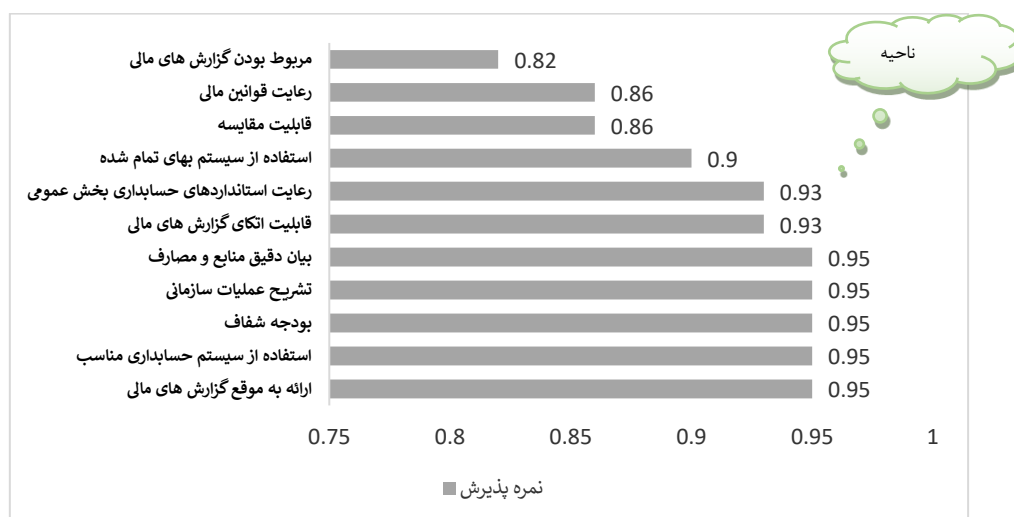


نمودار ۱: مقایسه مولفه‌های کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی

- گزارش‌های مالی مخاطرات احتمالی
  - به روز کردن اطلاعات قوانین و مقررات تصمیم‌گیری
  - اقدامات مناسب در موارد عدم انطباق گزارش شده و مخاطرات موجود
- خلاصه موارد فوق نیاز به تشکیل تیم‌های مدیریت مخاطرات احتمالی در دستگاه دولتی با کمک مدیران و کلیه کارکنان را نشان می‌دهد تا جلساتی به صورت مستمر در خصوص مخاطرات احتمالی پیش روی سازمان تشکیل دهند.
- نمودار رتبه‌بندی مولفه‌های شفافیت گزارشگری مالی بخش عمومی به شرح ذیل می‌باشد.

مقایسه مولفه‌های کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی نشان می‌دهد که ترتیب اهمیت مولفه‌ها به شرح ذیل است:

- دریافت تایید از مدیریت ارشد
- سیاست‌ها و رویه‌های مرتبط با اطمینان از استقرار سیستم
- درستی تراکنش‌های مالی در سازمان و فقدان ریسک برای اهداف سازمانی
- کاهش ریسک‌ها و مخاطرات احتمالی
- آگاه نمودن همه کارکنان از ریسک‌ها و مخاطرات احتمالی



نمودار ۲: مقایسه مولفه‌های شفافیت گزارشگری مالی بخش عمومی

مقایسه مولفه‌های شفافیت گزارشگری مالی بخش عمومی نشان می‌دهد که ترتیب اهمیت مولفه‌ها به شرح ذیل است:

- ارائه به موقع گزارش‌های مالی
- استفاده از سیستم حسابداری مناسب
- بودجه شفاف
- تشریح عملیات سازمانی
- بیان دقیق منابع و مصارف
- قابلیت اتکای گزارش‌های مالی
- رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی
- استفاده از سیستم بهای تمام شده
- قابلیت مقایسه
- رعایت قوانین مالی
- مربوط بودن گزارش‌های مالی

خلاصه موارد فوق نشان‌دهنده این است که شفافیت سبب بالا رفتن ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی می‌شود و علاوه بر بهبود سامانه‌های اطلاعاتی نشان‌دهنده رعایت استانداردها و قوانین و مقررات است. بودجه شفاف و بیان دقیق منابع و مصارف نیز در یک حیطه قرار می‌گیرند.

#### اعتبار سنجی مدل

با توجه به پذیرش نهایی مولفه‌ها در روش دلفی فازی در ادامه با نظرخواهی از ۱۷۵ نفر از کاشناسان و پاسخگویی به پرسشنامه ۵ گزینه‌ای فرضیه اصلی زیر جهت آزمون و ارائه مدل مفهومی نهایی ارائه می‌شود:

**فرضیه سوم پژوهش:** کنترل‌های داخلی مالی مبتنی بر مخاطرات احتمالی بر شفافیت گزارشگری مالی بخش عمومی اقلیم کردستان عراق تأثیر معناداری دارد.

مشخصات پاسخ‌دهندگان به شرح ذیل است:

تعداد ۱۴۰ نفر از پاسخ‌دهندگان مرد و تعداد ۳۵ نفر خانم بودند. تحصیلات ۱۶۰ نفر لیسانس و ۱۵ نفر فوق لیسانس بودند. تجربه کاری ۹۷ نفر بین ۱۰ تا ۱۰ سال، ۴۱ نفر بین ۱۱ تا ۲۰ سال و ۳۷ نفر بالای ۲۰ سال سابقه کاری مرتبط داشتند. سن ۱۰۱ نفر از پاسخ‌دهندگان بین ۳۰ تا ۴۰ سال و ۴۰ نفر بین ۴۱ تا ۵۰ سال و ۳۴ نفر بالای ۵۰ سال داشتند. رشته تحصیلی ۸۵ نفر از پاسخ‌دهندگان مدیریت، ۳۹ نفر اقتصاد و ۵۱ نفر حسابداری بودند.

#### روایی ابزار گردآوری داده

با توجه به بار عاملی ارائه شده در جدول (۶)، بار عاملی تمامی گویه‌ها بزرگتر از ۰/۵ می‌باشد، بنابراین روایی پرسشنامه بسته تأیید می‌گردد.

جدول (۷) نشان می‌دهد که با توجه به اینکه اعداد آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی (سازگاری درونی) و AVE همگی در بازه مربوطه قرار گرفته‌اند، می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی و روایی همگرایی مدل پژوهش را تأیید کرد.

با توجه به جدول (۸) ملاحظه می‌شود، میانگین پاسخ افراد به متغیر کنترل‌های داخلی مالی مبتنی بر مخاطرات احتمالی برابر ۳/۱۲۱ می‌باشد و میانگین پاسخ افراد به متغیر شفافیت گزارشگری مالی بخش عمومی برابر ۳/۵۷۹ می‌باشد.

جدول ۶: نتایج تحلیل عاملی تأییدی برای سوالات پرسشنامه بسته

روایی ابزار	بار عاملی	گویه‌ها	روایی ابزار	بار عاملی	گویه‌ها
بزرگتر از ۰/۵ و تایید	۰/۷۷	S10	بزرگتر از ۰/۵ و تایید	۰/۷۴	S1
بزرگتر از ۰/۵ و تایید	۰/۸۳	S11	بزرگتر از ۰/۵ و تایید	۰/۸۲	S2
بزرگتر از ۰/۵ و تایید	۰/۸۳	S12	بزرگتر از ۰/۵ و تایید	۰/۸۲	S3
بزرگتر از ۰/۵ و تایید	۰/۸۲	S13	بزرگتر از ۰/۵ و تایید	۰/۹	S4
بزرگتر از ۰/۵ و تایید	۰/۷۹	S14	بزرگتر از ۰/۵ و تایید	۰/۸۵	S5
بزرگتر از ۰/۵ و تایید	۰/۸	S15	بزرگتر از ۰/۵ و تایید	۰/۸۷	S6
بزرگتر از ۰/۵ و تایید	۰/۷۹	S16	بزرگتر از ۰/۵ و تایید	۰/۸۳	S7
بزرگتر از ۰/۵ و تایید	۰/۷۴	S17	بزرگتر از ۰/۵ و تایید	۰/۶۵	S8
بزرگتر از ۰/۵ و تایید	۰/۶۷	S18	بزرگتر از ۰/۵ و تایید	۰/۷	S9

<sup>1</sup>. Validity

جدول ۷: نتایج سه معیار آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و روایی همگرا

متغیرها	ضریب آلفای کرونباخ		میانگین واریانس استخراجی
	ضریب پایایی ترکیبی	ضریب پایایی ترکیبی	
کنترل‌های داخلی مالی مبتنی بر مخاطرات احتمالی	متغیر مستقل	۰.۹۳ و بزرگتر از ۰.۷	۰.۷ و بزرگتر از ۰.۵
شفافیت گزارشگری مالی بخش عمومی	متغیر وابسته	۰.۹۳ و بزرگتر از ۰.۷	۰.۶ و بزرگتر از ۰.۵

### آمار توصیفی شاخص‌های پژوهش

جدول ۸: شاخص مرکزی (میانگین) متغیرهای پژوهش

ردیف	متغیر	تعداد پاسخ دهندگان	میانگین
۱	کنترل‌های داخلی مالی مبتنی بر مخاطرات احتمالی	۱۷۵	۳.۱۲۱
۲	شفافیت گزارشگری مالی بخش عمومی	۱۷۵	۳.۵۷۹

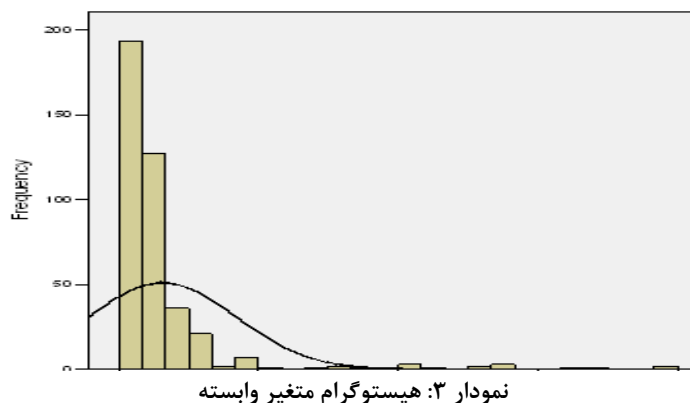
جدول ۹: شاخص پراکندگی (انحراف معیار و واریانس) متغیرهای پژوهش

ردیف	متغیر	تعداد پاسخ دهندگان	انحراف معیار	واریانس
۱	کنترل‌های داخلی مالی مبتنی بر مخاطرات احتمالی	۱۷۵	۰.۸۶۹	۰.۷۵۵
۲	شفافیت گزارشگری مالی بخش عمومی	۱۷۵	۰.۷۵۲	۰.۵۶۵

### آمار استنباطی

نشان داد که سطح معناداری آزمون برای متغیر وابسته کوچکتر از میزان ۰/۰۵ و ۰/۰۰۱ می‌باشد و لذا توزیع متغیرهای مذکور از توزیع نرمال پیروی نمی‌کند. نمودار زیر نیز این موضوع را نشان می‌دهد:

در این پژوهش از آزمون کولموگروف اسمیرنوف<sup>۱</sup> برای بررسی فرض نرمال بودن داده‌های پژوهش استفاده شده است. نتایج



محاسبه شده توسط نرم‌افزار PLS برای این منظور به کار می‌رود. مقدار مناسب برای AVE، ۰/۵ به بالاست.

به دلیل نرم نبودن داده‌ها برای بررسی رابطه متغیر مستقل و وابسته از معادلات ساختاری استفاده می‌شود.

**مدل اندازه‌گیری:** بخش مدل اندازه‌گیری شامل سوالات یا شاخص‌های هر بعد همراه با آن بعد است و روابط میان سوالات و ابعاد در این بخش مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد.

**روایی همگرا:** روایی همگرا به بررسی میزان همبستگی هر سازه با متغیرها (شاخص‌ها)ی خود می‌پردازد. معیار AVE

<sup>۱</sup> kolmogorov smirnov

جدول ۱۰: ارزیابی مدل بیرونی پژوهش

ردیف	متغیرهای اصلی مدل		AVE (>0/5)
۱	کنترل های داخلی مالی	متغیر مستقل	۰.۶۹۹
۲	شفافیت گزارشگری مالی	متغیر وابسته	۰.۵۹۳

روایی واگرا: برای بررسی روایی واگرا از ماتریس فورنل و لارکر استفاده می‌شود:

جدول ۱۱: ماتریس فورنل و لارکر جهت بررسی روایی واگرا

گویه	کنترل های داخلی مالی مبتنی بر مخاطرات احتمالی	شفافیت گزارشگری مالی
کنترل های داخلی مالی مبتنی بر مخاطرات احتمالی	۰.۸۳۶	
شفافیت گزارشگری مالی بخش عمومی	-۰.۵۴۷	۰.۷۷۰

نتایج نشان‌دهنده این است که سازه‌ها (متغیرهای مکنون) در مدل، تعامل بیشتری با شاخص‌های خود دارند تا با سازه‌های دیگر. به بیان دیگر، روایی واگرای مدل در حد مناسبی است.

معیار ضریب تعیین ( $R^2$ ): مطابق شکل (۱)، مقدار ضریب تعیین برای متغیرها محاسبه شده است که مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید می‌سازد.

برازش مدل کلی (معیار GOF/شاخص نیکویی برازش): برای بررسی برازش مدل کلی، تنها یک معیار به نام شاخص نیکویی برازش استفاده می‌شود که مجذور ضرب دو مقدار متوسط مقادیر مشترک و متوسط ضرایب تعیین است. این معیار از طریق فرمول زیر محاسبه می‌شود:

$$GOF = \sqrt{Communalities \times R^2}$$

مقدار *Communalities* از میانگین مقادیر مشترک متغیرهای پنهان مرتبه اول به دست می‌آید. این مقادیر برای متغیرهای پنهان مرتبه اول مدل، به شرح جدول زیر می‌باشد که در نتیجه *Communalities* برابر است با ۰/۶۴۶

جدول ۱۲: میانگین مقادیر مشترک و  $R^2$  متغیرهای پنهان

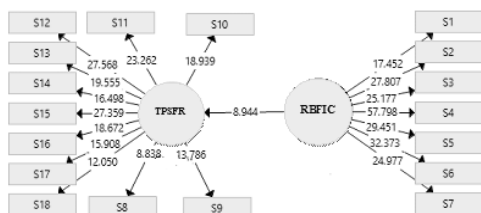
$R^2$	مقادیر مشترک	میانگین مقادیر متغیرهای تحقیق
۰/۲۹۹	۰/۶۴۶	

از طرف دیگر، خروجی مدل نشان داده شده در شکل (۲) نشان داد که میانگین مقدار  $R^2$  متغیرهای درون‌زای مدل برابر بود با ۰/۲۹۹ بدین ترتیب مقدار شاخص نیکویی برازش برابر می‌شود با:

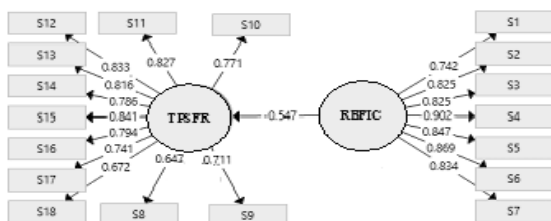
$$GOF = \sqrt{Communitiy \times R^2} = \sqrt{0.646 \times 0.299} = 0.439$$

با توجه به سه مقدار ۰/۰۱؛ ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به‌عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای شاخص نیکویی برازش، حاصل شدن مقدار ۰/۴۳۹ برای شاخص نیکویی برازش نشان از برازش کلی قوی مدل در پژوهش حاضر دارد.

بررسی تناسب پیش بین مدل: مقدار آماره استون-گیسر<sup>۱</sup> قدرت پیش بینی مدل در متغیرهای وابسته را مشخص می‌کند. این شاخص به دنبال سنجش قابلیت پیش بینی مدل PLS است و در آزمون blindfolding نرم افزار اسمارت پی ال اس به صورت جدولی و با نماد Q2 ارائه می‌شود. مقادیر منفی قابل قبول نیست و باید مقادیر مثبت باشند. با توجه به اینکه معیار استون گیسر برای شفافیت گزارشگری مالی ۰/۴۸ بود. در نهایت وضعیت تناسب پیش بین قوی تأیید شد.



شکل ۱ ضرایب معناداری تی متغیرها



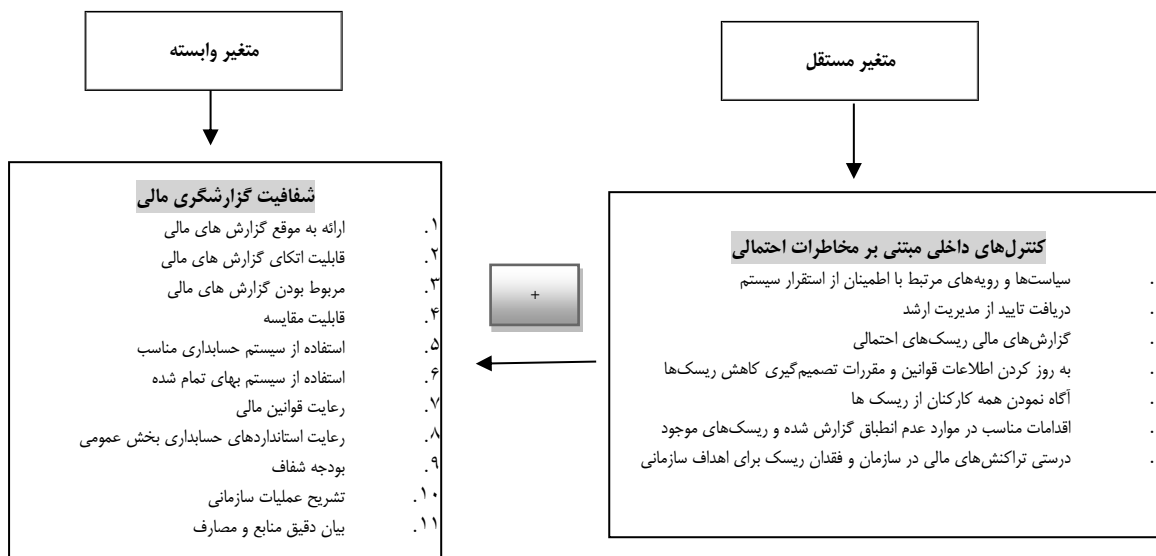
شکل ۲ مقدار ضریب مسیر متغیرها

با توجه به شکل (۲) و شکل (۳)، مقدار ضریب ۰/۵۴۷ می‌باشد و مقدار آماره تی از مقدار ۱/۹۶ بیشتر است و تمامی روابط مدل

<sup>۱</sup>. Stone-Geisser

کردستان عراق تأثیر معناداری دارد. در نهایت مدل مفهومی پژوهش به شرح ذیل ارائه می‌شود:

معنادار می‌باشد و کنترل‌های داخلی مالی مبتنی بر مخاطرات احتمالی بر شفافیت گزارشگری مالی بخش عمومی اقلیم



شکل ۳: مدل مفهومی نهایی

منبع: یافته‌های پژوهش

کند؛ چنین کنترل‌هایی باید بتواند در پشتیبانی از مدیریت و افزایش فعالیت‌های دارای ارزش افزوده نقش داشته باشد و فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده را حذف نماید و با کنترل‌های بموقع سازمان را از مخاطرات احتمالی دور نماید و شفافیت ظاهری و باطنی را در سازمان افزایش دهند یعنی مشخصه‌های کیفی اطلاعات مالی افزایش یابد و علاوه بر استفاده از سیستم حسابداری مناسب، قوانین مالی و استانداردها رعایت شوند و در نهایت عملیات سازمان به خوبی تشریح و بودجه‌ای کاملاً شفاف و دقیق ارائه گردد.

### بحث و نتیجه‌گیری

کشورهای موجود در منطقه خاورمیانه به دلیل دارا بودن منابع نفتی فراوان دارای شرایط خاص اقتصادی مخصوص به خود و دارای مخاطرات مختلف می‌باشند و اغلب نیازمند رویه‌های خاص خود می‌باشند. یکی از حوزه‌های مهم نفتی خاورمیانه اقلیم کردستان عراق است. اقلیم کردستان عراق که در دهه‌های اخیر به صورت خود مختار اداره می‌شود با بحران‌های مالی زیادی روبه رو بوده است و همواره فساد مالی زیادی در بخش عمومی این اقلیم خودمختار رخ داده است. عمده دلایل فسادهای مالی رخ داده در بخش عمومی، مرتبط با وابستگی اقتصاد اقلیم به نفت و

همانگونه که مشخص است سیستم کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی که شکل پیشرفته کنترل‌های داخلی است و مورد تأکید نهادهای بین‌المللی حسابرسی است نه تنها، تمامی ابعاد کنترل‌های داخلی سنتی شامل ابعاد قانونی، عملیاتی و گزارشگری را مورد توجه قرار می‌دهد، بلکه شرایط موجود جامعه که شامل انواع مختلف مخاطرات احتمالی است را نیز در نظر می‌گیرد. همه سازمان‌ها، صرف نظر از اندازه، ساختار، ماهیت یا صنعت، در تمام سطوح سازمان خود با مخاطراتی مواجه هستند. مخاطرات احتمالی بر اعتبار سازمان، توانایی برای بقاء، رقابت موفقیت‌آمیز، حفظ قدرت مالی و ایجاد شفافیت و انضباط مالی، حفظ کیفیت کلی محصولات، خدمات و افراد مختلف جامعه تأثیر می‌گذارد. از آنجایی که هیچ راه عملی برای کاهش مخاطرات به صفر وجود ندارد، مدیریت باید تعیین کند که چه میزان مخاطره باید با احتیاط پذیرفته شود و با در نظر گرفتن اجرای کنترل‌های مبتنی بر مخاطرات احتمالی، برای حفظ ریسک در سطوح قابل قبول تلاش کند. در نهایت، کنترل‌های مبتنی بر مخاطرات احتمالی می‌توانند مخاطرات و شکاف‌های فرآیند کسب‌وکار را در عملیات مالی شناسایی کنند. علاوه بر این، یک برنامه کنترلی قوی مبتنی بر مخاطرات می‌تواند به جلوگیری و کشف تقلب و در نهایت افزایش شفافیت مالی کمک

انضباط مالی می‌شود. با توجه به تأکید بالای نهادهای بین‌المللی حسابرسی دولتی و همچنین سایر سازمان‌ها همچون سازمان بین‌المللی توسعه و همکاری‌های اقتصادی و ... بر کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی و نوسان‌های مختلفی که همواره در حال رخ دادن است، نتایج این پژوهش برای افزایش شفافیت گزارشگری مالی دولت و بهبود حسابرسی نهادهای نظارتی دارای ارزش و نوآوری است. امروزه با توجه به نوسانات و اتفاقات مخاطره‌آمیز سازمان‌ها باید کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی را به صورت کاملاً اختصاصی جهت اقدامات پیشگیرانه در دستگاه‌های دولتی مستقر نمایند و همواره جلساتی در جهت مدیریت مخاطرات احتمالی تشکیل دهند. بخش عمومی در جهت بهبود شفافیت گزارشگری مالی باید سیاست‌ها و رویه‌های مرتبط با اطمینان از استقرار کنترل داخلی مناسب در جهت مدیریت مخاطرات احتمالی را به دقت بررسی نمایند و مدیریت و کارکنان دستگاه دولتی را با این رویه‌ها همراه نمایند. کارکنان مالی باید گزارش‌های مالی را در نظر گرفتن مخاطرات و ریسک‌های احتمالی تهیه و ارائه نمایند و اطلاعات مرتبط با قوانین و مقررات تصمیم‌گیری در جهت کاهش مخاطرات احتمالی را همواره به روز نمایند. در خصوص موارد غیرقانونی و مخاطرات موجود مرتبط با عملیات و گزارش‌های شرکت، اقدامات مناسب را انجام دهند و از اینکه رخدادهای مالی در سازمان به درستی مستند و مطابق با قوانین و مقررات گزارش شده است و هیچ ریسکی برای اهداف سازمانی ندارد، اطمینان حاصل نمایند. ایجاد برنامه‌هایی که که کشورهای نفتی پیشرفته‌ای همچون نروژ اجرا نموده‌اند باید به عنوان یک الگو مورد استفاده قرار گیرد تا از نفت به عنوان فرصت و نه تهدید استفاده شود. به پژوهشگران نیز پیشنهاد می‌شود که این تحقیق را در سایر سازمان‌ها بر اساس نوع پر مخاطره و کم مخاطره انجام دهند و با نتایج این تحقیق مقایسه نمایند.

#### منابع فارسی

اقبالی عموقین، علیرضا، محمدزاده سالطه، حیدر، صالحی، مهدی، نونهال نهر، علی‌اکبر، (۱۴۰۴)، استخراج ارتباط علی و معلولی متغیرهای موثر بر کیفیت گزارشگری مالی با استفاده از رویکرد دیمتل. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۴(۵۴)، ۳۷-۵۵.

اسلامزاده، امید، حاجی‌نژاد، ابوالفضل، زارع، پریسا، صفاری، مهدی، (۱۴۰۰)، کنترل‌های داخلی در بخش عمومی (دیدگاه نظری)، تهران: انتشارات ترمه.

باباجانی، جعفر، بولو، قاسم، محمدرضاخانی، وحید. (۱۳۹۹). طراحی الگوی قابلیت حسابرسی داخلی در نهادهای

همچنین اتفاقات و مخاطراتی است که در سال‌های اخیر در این منطقه رخ داده است که در نهایت به دلیل عدم نظارت صحیح سبب بی‌اعتمادی شهروندان شده است. در هر جای دنیا، شهروندان از بخش عمومی خواهان شفافیت و انضباط مالی اطلاعات دولت هستند. زمانی ذی‌نفعان و ذی‌حقان مربوطه به این اطلاعات ارائه شده بخش عمومی اعتماد می‌کنند که بخش عمومی، اطلاعات مالی خود را به صورتی کاملاً شفاف و با در نظر گرفتن اتفاقات احتمالی ارائه نماید. هدف از ارائه اطلاعات شفاف افزایش میزان پاسخگویی است. شفافیت گزارشگری مالی یعنی گزارش‌های مالی واحد تجاری، واقعیت‌های اقتصادی واحد تجاری را به شیوه‌ای که برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی قابل درک باشند، ارائه کند. شفافیت گزارشگری مالی از عوامل زیادی تأثیرپذیر است که به ذی‌نفعان و ذی‌حقان برون‌سازمانی در آگاهی از وضعیت یا عملکرد مالی شرکت، کمک می‌کند. یکی از این عوامل کنترل‌های داخلی و به خصوص کنترل‌های داخلی است که بر اساس مخاطرات و ریسک‌های احتمالی استقرار یابد. هدف از این پژوهش تعیین و ترسیم تأثیر کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی بر شفافیت گزارشگری مالی در بخش عمومی اقلیم کردستان عراق می‌باشد. مولفه‌های مورد پذیرش کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی در مرحله دلفی فازی نیاز به تشکیل تیم‌های مدیریت مخاطرات احتمالی در دستگاه دولتی با کمک مدیران و کلیه کارکنان را نشان داد تا جلساتی به صورت مستمر در خصوص مخاطرات احتمالی پیش‌روی سازمان تشکیل دهند. با وجود مخاطراتی که در سال‌های اخیر رخ داده است، کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی ضرورت انکارناپذیر همه سازمان‌ها می‌باشد. همچنین مولفه‌های نهایی در مرحله دلفی فازی نشان داد که شفافیت سبب بالا رفتن ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی می‌شود و علاوه بر بهبود سامانه‌های اطلاعاتی نشان‌دهنده رعایت استانداردها و قوانین و مقررات است.

یافته‌ها نشان داد که کنترل‌های داخلی مالی مبتنی بر مخاطرات احتمالی بر شفافیت گزارشگری مالی بخش عمومی عراق تأثیر معناداری دارد. از اینرو نقش پیشگیرانه کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی بر افزایش شفافیت مالی تأیید شد و دولت‌ها باید در این زمینه منطبق با استانداردهای بین‌المللی حرکت نمایند. نتایج پژوهش حاضر با پژوهش‌های اقبال‌عموقین و همکاران (۱۴۰۴)، نمازی و دهقانی (۱۴۰۱)؛ متوالی و دیاب (۲۰۲۴)؛ کاوازی و همکاران (۲۰۲۱) و آلام و همکاران (۲۰۱۹) تا حدی همخوانی داشت. کنترل‌های داخلی مبتنی بر مخاطرات احتمالی با مدیریت مخاطرات دستگاه‌های دولتی سبب افزایش شفافیت گزارشگری مالی و در نهایت

- بخش عمومی ایران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۹(۳۴)، ۱۲۷-۱۴۳.
- تبارسوته، محمدسلیمان. (۱۳۹۷). علل و پیامدهای فساد اقتصادی در اقلیم کردستان عراق. کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های کاربردی در مدیریت و مهندسی صنایع. حاجی پورکندرد، علی، و عبدالرحمن یوسف، رزگار. (۱۴۰۱). رویکردی بر ساختار و کارکرد سازمان‌های محاسباتی ایران، عراق و اقلیم کردستان. پژوهش‌های نوین حقوق اداری، ۴(۱۱)، ۱۴۳-۱۸۶.
- حیدری، مهدی، علی‌خانی، رضیه، مران‌جوری، مهدی. (۱۳۹۷). تأثیر استقلال هیات مدیره بر کیفیت افشای اطلاعات اجتماعی در گزارش‌های سالانه. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۷)، ۵۱-۶۲.
- خواجه‌جوی، شکراله، جهان‌دوست مرغوب، مهران، ویسی‌حصار، ثریا، (۱۴۰۰). تأثیر توانایی مدیران بر پیامدهای عدم شفافیت اطلاعات شرکت، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۰(۱)، ۱۴۹-۱۸۵.
- ذبیح‌زاده، عبدالله، پورآقاجان، عباسعلی، رضانی، جواد، عباسیان فریدونی، محمدمهدی. (۱۴۰۲). چگونگی تأثیر سطح هورمون تستوسترون بر رابطه بین ضعف کنترل داخلی و گزارش‌گری مالی متقلبانه. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۲(۴۵)، ۴۰۷-۴۲۶.
- سعدی، جهانگیر، جعفری لاریجانی، علی، نسل موسوی، سید حسین. (۱۴۰۳). تأثیر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر شفافیت مالی، ارزش‌های تأیید‌کنندگی و پیش‌بینی‌کنندگی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۳(۴۹)، ۱۳۹-۱۵۶.
- فتحی‌عبداله‌ای، احمد، آقایی، محمدمهدی، (۱۳۹۶). بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در عملکرد مدیریت ریسک و کنترل سازمان‌های دولتی، مجله مدیریت سازمان‌های دولتی، دوره ۵، شماره ۳ پیاپی ۱۹، صص ۸۳-۹۶.
- گیوکی، اکبر، گرکز، منصور، صفری‌گرایی، مهدی، معطوفی، علیرضا. (۱۴۰۳). تدوین الگوی گزارشگری یکپارچه. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۳(۵۰)، ۱۵۳-۱۶۷.
- مرادی بابک، بحری ثالث جمال. (۱۳۹۷). عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بهبود کنترل‌های داخلی مطالعه موردی: بانک‌ها و شرکت‌های دولتی آذربایجان غربی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۸)، ۱۰۷-۱۲۲.
- موسوی شیری، محمود، توکل‌نیا، اسماعیل، شاکری، ماهرخ. (۱۳۹۲). مشارکت حسابرسان داخلی در مدیریت ریسک بنگاه. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۲(۷)، ۴۸-۲۹.
- مهدویان، سید ابراهیم، لشگری، زهرا، خسروی پور، نگار، اسماعیل‌زاده، علی، یگانگی، محمدرضا. (۱۴۰۱). تأثیر وضع مقررات کنترل‌های داخلی بر کیفیت اقلام تعهدی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱(۴۴)، ۲۴۵-۲۳۱.
- نمازی، نویدرضا، دهقانی، سعیده، (۱۴۰۱). بررسی رابطه بین نوآوری شرکت و شفافیت اطلاعات حسابداری با تأکید بر نقش تعدیلی ابعاد حسابرسی، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۱(۱)، ۱۸۷-۲۲۴.
- Alam, M.M., Said, J. and bin Abd Aziz, M.A. (2019), "Role of integrity system, internal control system, and leadership practices on the accountability practices in the public sectors of Malaysia", *Social Responsibility Journal*, Vol. 15 No. 7, pp. 955-976.
- Barth, M. E., & Schipper, K. (2008). Financial Reporting Transparency. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol(n). 23(2), pp.173-190.
- Beatriz Cuadrado-Ballesteros & Ana-María Ríos & María-Dolores Guillamón, (2023). "Transparency in public administrations: a structured literature review," *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Emerald Group Publishing Limited, vol. 35(5), pages 537-567, June.
- Birendra K. Mishra, Erik Rolland, Asish Satpathy, Michael Moore, (2019) "A framework for enterprise risk identification and management: the resource-based view", *Managerial Auditing Journal*, <https://doi.org/10.1108/MAJ-12-2017-1751>
- Chang, Y-T., Chen, H., Cheng, R.K., Chi, W., (2018), The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, [doi.org/10.1016/j.jcae.2018.11.002](https://doi.org/10.1016/j.jcae.2018.11.002) .
- Chow, E., (2008), Internal Control from a Risk-Based Perspective, published by International Federation of Accountants, <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/internal-control-from-a-ris.pdf>
- Doxey, c., (2021), Mitigating Risk By Improving Internal Controls, <https://www.apqc.org/blog/mitigating-risk-improving-internal-controls>
- Erin, O. and Adegboye, A. (2022), "Do corporate attributes impact integrated reporting quality? An empirical evidence", *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. 20 No. 3/4, pp. 416-445.
- Fernandes, R.B. and Barbosa, A. (2022), "Factors associated with the voluntary disclosure of the

- Sarah B. Clinton, Arianna Spina Pinello, Hollis A. Skaife, (2014), The implications of ineffective internal control and SOX 404 reporting for financial analysts, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 33, No. 4, , PP. 303–327.
- integrated report in Brazil", *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. 20 No. 3/4, pp. 446-471.
- Hoai, T., T., Hung, B., Q., Nguyen, N., P., (2022), The impact of internal control systems on the intensity of innovation and organizational performance of public sector organizations in Vietnam: the moderating role of transformational leadership, *Heliyon* 8 (2022) e08954, journal homepage: [www.cell.com/heliyon](http://www.cell.com/heliyon).
- Islam, M., Slof, J. and Albitar, K. (2023), "The mediation effect of audit committee quality and internal audit function quality on the firm size–financial reporting quality nexus", *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/JAAR-06-2022-0153>
- Kaawaase, T.K., Nairuba, C., Akankunda, B. and Bananuka, J. (2021), "Corporate governance, internal audit quality and financial reporting quality of financial institutions", *Asian Journal of Accounting Research*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/AJAR-11-2020-0117>.
- Lansiluoto, A., Jokipii, A., Eklund, T., (2016), Internal Control Effectiveness – a Clustering Approach, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 31 Iss 1 pp. 5 – 34.
- Lennox, C. S., & Wu, X. (2022). Mandatory internal control audits, audit adjustments, and financial reporting quality: Evidence from China. *The Accounting Review*, 97(1), 341-364
- Metwally, A.B.M. and Diab, A. (2024), "Towards an institutional understanding of risk-based management controls: evidence from a developing market", *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 21 No. 2, pp. 165-191.
- Nerantzidis, M., Pazarskis, M., Drogalas, G. and Galanis, S. (2022), "Internal auditing in the public sector: a systematic literature review and future research agenda", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 34 No. 2, pp. 189-209. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-02-2020-0015>.
- Nurunnabi, M. (2021), "Disclosure, Transparency, and International Financial Reporting Standards", *International Financial Reporting Standards Implementation: A Global Experience (Contributions to International Accounting)*, Emerald Publishing Limited, Bingley, pp. 199-311.
- Otoo, F.N.K., Kaur, M. and Rather, N.A. (2023), "Evaluating the impact of internal control systems on organizational effectiveness", *LBS Journal of Management & Research*, Vol. 21 No. 1, pp. 135-154.
- Redeemer Krah & Gerard Mertens, (2023). "Financial transparency, trust and willingness to pay in local governments of sub-Saharan Africa," *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Emerald Group Publishing Limited, vol. 35(6), pages 100-120, April.



*Accounting Knowledge & Management Auditing*

*Vol. 14/ No. 55/ Autumn 2024*

## **Presenting a conceptual model of financial internal controls based on possible risks and transparency of government financial reporting (case study: Kurdistan Regional Government of Iraq)**

**Nizar Nasreddin Maarouf**

PhD student, accounting field, science and research department, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

**Omid Mahmoudi Khoshro**

Assistant Professor, Department of Accounting, sanandaj Branch, Islamic Azad University, sanandaj, Iran.

**Peyman Amini**

Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Humanities and Social Sciences, University of Kurdistan, Sanandaj, Iran.

### **Abstract**

The Iraqi Kurdistan region has independent government organizations and an oil-based economy. Due to the nature of the activities in this climate, government organizations are always facing risks that, if not taken into account, will cause incomplete reporting. One of the new regulatory components emphasized by international economic and auditing institutions is internal controls based on possible risks (advanced), which will improve the transparency of financial reporting due to the attention to theories based on accountability and organizational governance (corporate governance). The purpose of this research is to determine and draw the relationship between risk-based internal controls and the transparency of financial reporting in the public sector of the Kurdistan Region of Iraq. For this purpose, after identifying the components of internal controls based on risk and transparency of financial reporting in previous articles and asking 5 people of experts for their opinions (Fuzzy Delphi method) the components were determined and a researcher-made questionnaire was prepared. 175 closed questionnaires were completed by the finance and budget employees of the Kurdistan region's government sector and then analyzed using the structural equation technique in SmartPLS software. The findings showed that internal financial controls based on possible risks have a significant effect on the transparency of financial reporting in the public sector of the Kurdistan Region of Iraq. Financial internal controls based on possible risks are a new approach of preventive controls that should be considered in accordance with the international standards of the Supreme Audit Institutions (INTOSAI). Considering the emphasis of international government auditing institutions on internal controls based on possible risks and various fluctuations that are always happening, the results of this research are valuable for increasing the transparency of government financial reporting and improving the auditing of regulatory institutions.

**Keywords:** Kurdistan Region of Iraq, public sector, transparency of financial reporting, financial internal controls based on possible risks

