

بررسی میزان اثر بخشی کنترل های داخلی مالی در یک دستگاه اجرایی

نویسندگان: علی سجادی پناه^۱

ابوالفضل اسکندری^۲

فصلنامه (علمی-تخصصی) مظهر، سال چهاردهم، شماره ۴۰، بهار ۱۳۹۶

چکیده

این پژوهش، با موضوع بررسی میزان اثربخشی کنترل های داخلی مالی در یک دستگاه اجرایی با بهره گیری از مدل کنترل داخلی کوزو انجام شده است. در این پژوهش، سعی شده نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی موجود شناسایی و نسبت به رفع و تقویت آن، پیشنهادهایی ارائه گردد. این پژوهش به لحاظ روش، توصیفی و ابزار گردآوری اطلاعات آن، پرسشنامه بوده و از نظر هدف، کاربردی می باشد. زمان انجام پژوهش، شامل بررسی کنترل های داخلی موجود دستگاه اجرایی در سال مالی ۱۳۹۴ می باشد. قلمرو مکانی پژوهش، یکی از دستگاه های اجرایی کشور و جامعه آماری آن مدیران و کارکنان مرتبط با مدیریت اداری و مالی بوده و سؤالات پرسشنامه نیز بر اساس مدل پژوهش، به مطالعه در پنج جزء کنترل داخلی مانند محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و فعالیت های نظارتی تهیه شده که نتایج پژوهش، نشانگر استقرار نسبی کنترل های داخلی مالی در دستگاه اجرایی مورد مطالعه می باشد.

واژگان کلیدی:

کنترل های داخلی اثر بخش، نقاط ضعف سیستم، کنترل داخلی، کوزو.

۱. استادیار دانشگاه جامع امام حسین (ع).

۲. کارشناس ارشد حسابداری.

مقدمه و بیان مسأله

مدیران مؤسسات و سازمان‌ها، توجه وافری به سیستم‌های کنترل داخلی دارند؛ زیرا مدیران به خوبی می‌دانند در نبود یک سیستم کنترل داخلی اثربخش، تحقق رسالت اصلی شرکت، حفظ سودآوری و به حداقل رساندن رویدادهای غیرمنتظره، بسیار مشکل است و وسیله‌ای است که موجب می‌شود، نسبت به ارقام و آمار حسابداری، اطمینان بیشتری بیابند و اعداد و اطلاعات مذکور را مبنای تصمیمات خود قرار دهند و همچنین آنان را مطمئن می‌سازد که سیستم و روش‌های صحیح مالی و اداری در داخل مؤسسه ایشان، به‌طور کامل، اجرا می‌شود. امروزه، میزان رعایت قوانین و مقررات مالی و ارزیابی نحوه اجرای فرامین و منویات مقام معظم رهبری، حضرت امام خامنه‌ای (مدظله‌العالی)، و همچنین آگاهی از استقرار و اثربخشی کنترل‌های داخلی تدوین شده توسط مراجع قانون‌گذار و سلسله‌مراتب سازمانی، یکی از دغدغه‌های مدیران دستگاه‌های اجرایی می‌باشد. دستگاه اجرایی مورد مطالعه نیز به چند واحد زیر مجموعه تقسیم شده که واحد اداری و مالی با دارا بودن چندین کارمند و اداره تخصصی زیر مجموعه، یکی از بزرگترین واحدهای آن دستگاه را تشکیل داده است؛ لذا وجود چنین واحدی، آگاهی مدیران از میزان استقرار و اثربخشی کنترل‌های داخلی مالی اثربخش جهت اطمینان بخشی به تصمیم‌گیران در خصوص مصرف صحیح و به موقع اعتبارات و کنترل و نظارت بر منابع مالی را امری حیاتی و ضروری ساخته است. لذا بر همین اساس، در این پژوهش، سعی شده است، اثربخشی کنترل‌های داخلی مالی اثربخش در سطح یک دستگاه اجرایی مورد بررسی و سنجش قرار گیرد.

اهمیت و ضرورت پژوهش

با توجه به توضیحات داده شده در قسمت بیان مسأله، اهمیت و ضرورت پژوهش را می‌توان به شرح زیر بیان نمود:

- ایجاد سیستمی که بتواند به تحقق انضباط مالی و اقتصادی مد نظر مقام معظم رهبری، کمک نماید.
- اطمینان از مصرف اعتبارات در محل مصوب.
- اعتبار بخشیدن به گزارش‌های مالی و مدیریتی.
- اطمینان از رعایت قوانین و مقررات، بخش‌نامه‌ها و آئین‌نامه‌ها.
- شناسایی موانع موجود جهت طراحی و استقرار سامانه کنترل داخلی مناسب.

سؤالات پژوهش:

در این پژوهش نیز مانند دیگر پژوهش‌ها سؤالات پژوهش به دو دسته سؤالات اصلی و سؤالات فرعی تقسیم می‌گردد.

سؤال اصلی در این پژوهش، همان‌گونه که از عنوان پژوهش مشخص می‌باشد، این است که آیا کنترل‌های داخلی مالی در دستگاه اجرایی مورد مطالعه، از اثربخشی مطلوبی برخوردار است؟

سؤالات فرعی پژوهش:

سؤال اول: آیا کنترل‌های داخلی مالی موجود در دستگاه اجرایی، در حوزه محیط کنترلی از اثربخشی مطلوبی برخوردار می‌باشد؟

سؤال دوم: آیا کنترل‌های داخلی مالی موجود در دستگاه اجرایی، در حوزه ارزیابی ریسک از اثربخشی مطلوبی برخوردار می‌باشد؟

سؤال سوم: آیا کنترل‌های داخلی مالی موجود در دستگاه اجرایی، در حوزه فعالیت‌های کنترلی از اثربخشی مطلوبی برخوردار می‌باشد؟

سؤال چهارم: آیا کنترل‌های داخلی مالی موجود در دستگاه اجرایی، در حوزه اطلاعات و ارتباطات از اثربخشی مطلوبی برخوردار می‌باشد؟

سؤال پنجم: آیا کنترل‌های داخلی مالی موجود در دستگاه اجرایی، در حوزه کنترل و نظارت از اثربخشی مطلوبی برخوردار می‌باشد؟

تعاریف کنترل داخلی

کلمه کنترل بعد از ورود به زبان فارسی، بیشتر تداعی گر مفاهیمی مانند محدود کردن، مهار کردن و تلاش برای قرار دادن قید و بند بر رفتار دیگران بوده است. شاید نخستین تعریف کنترل در مدیریت راهبری فایول^۱ این چنین ارائه کرده باشد: «کنترل یعنی نظارت دائمی بر یک فعالیت، تا مطمئن شویم همه چیز مطابق برنامه‌ای که از پیش تعیین شده، به همان ترتیب و در چارچوب اصول آن پیش می‌رود تا در صورت نیاز، اقدام اصلاحی را انجام دهیم».

شاید تعریف کنترل در مدیریت از دیدگاه رابرت ماکلر جذاب‌تر باشد:

«مفهوم کنترل در مدیریت را می‌توان به این صورت تعریف کرد: تلاش سیستماتیک توسط مدیران کسب‌وکار برای اینکه عملکرد را با استانداردهای از پیش تعیین شده و برنامه‌ها و هدف‌ها بسنجند تا مشخص شود که آیا عملکرد و خروجی، مطابق با انتظارات هست یا خیر؟»

1. Henry fayol.

کنترل داخلی، فرایندی است که توسط هیأت‌مدیره واحد تجاری، مدیریت و دیگر کارکنان آن، برای کسب اطمینان معقول از دستیابی به اهداف مربوط به عملیات، گزارشگری و رعایت طراحی و مستقر شده است. از تعریف فوق، می‌توان این گونه برداشت نمود، کنترل‌های داخلی سیاست‌ها، رویه‌ها و مفاهیم اساسی و مهمی هستند که توسط مدیریت و کارکنان سازمان طراحی، استقرار و اجرا می‌شود، کنترل‌های داخلی، فرایندی پویا بوده که با اجرای آن فرایند، مدیریت سازمان می‌تواند اطمینان معقول، نه مطلق را از روند صحیح فعالیت‌ها و عملیات سازمان با هدف دستیابی به اهداف از قبل تعیین شده عملیاتی، گزارشگری و رعایتی به دست آورد و نقاط ضعف اجرای عملیات را بررسی و اصلاح قرار دهد (کثیری و حسن‌زاده، ۱۳۹۳: ۱۴).

مزایای استقرار کنترل داخلی

مزایای استقرار سیستم کنترل‌های داخلی اثربخش در واحدهای اقتصادی، بر هیچ‌کس پوشیده نیست. به کارگیری سیستم کنترل‌های داخلی اثربخش، در واحدهای اقتصادی، موجب افزایش اثربخشی و کارایی عملیات، حصول اطمینان معقول، از قابلیت اعتماد گزارش‌دهی و رعایت قوانین و مقررات می‌گردد. در اکثر واحدهای اقتصادی کشور ما، سیستم کنترل‌های داخلی، بنا به دلایل مختلف، وضعیت مطلوبی ندارد و انجام اقدامات مقتضی از طریق الزام واحدهای اقتصادی، به استقرار سیستم کنترل‌های داخلی اثربخش و نظارت بر آن، ضروری است. اما استقرار سیستم کنترل‌های داخلی اثربخش مستلزم تدوین راهکاری جامع و منطقی و صرف زمان نسبتاً قابل ملاحظه‌ای است. سازمان بورس و اوراق بهادار، در تدوین دستورالعمل کنترل‌های داخلی برای ناشران پذیرفته‌شده در بورس و فرا بورس، کمی شتاب‌زده و واکنشی عمل نموده؛ زیرا علی‌رغم نامناسب بودن وضعیت سیستم کنترل‌های داخلی واحدهای اقتصادی کشورمان، هیچ مهلت زمانی برای ناشران، جهت استقرار سیستم کنترل‌های داخلی اثربخش، در نظر گرفته نشده است. عدم توجه به نبود استاندارد گزارشگری و اظهار نظر حساب‌برسان معتمد بورس، نسبت به کنترل‌های داخلی، از دیگر دلایل این موضوع است؛ به طوری که ارائه نمونه گزارش حساب‌برس مستقل در پیش‌نویس دستورالعمل مذکور به تکمیل چک‌لیست رعایت الزامات کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، تغییر یافته است (غلامرضایی، ۱۳۹۲: ۷۶).

محدودیت‌ها و ضعف‌های کنترل داخلی

متأسفانه، عده‌ای از کنترل داخلی توقعات غیر واقع‌بینانه و خارق‌العاده دارند. آن‌ها به دنبال مطلق‌ها هستند، ولی کنترل داخلی، به دلیل محدودیت‌های ذاتی که دارد نمی‌تواند

شواهدی قطعی مبنی بر دستیابی به هدف‌ها را، برای مدیریت فراهم کند. نمونه‌هایی از این محدودیت‌ها عبارتند از:

۱. احتمال نارسا شدن یکی از روش‌های کنترل داخلی، به دلیل تغییرات ایجاد شده در شرایط و کاهش میزان رعایت آن.
۲. احتمال نادیده گرفتن کنترل‌های داخلی از طرف مدیران یا کارکنان.
۳. اشتباهات بالقوه انسانی ناشی از بی‌دقتی، حواس‌پرتی، خطای قضاوتی و تفسیر نادرست از دستورالعمل‌ها.
۴. اغلب کنترل‌های داخلی درباره معاملات و رویدادهای روزمره و نه غیر متعارف برقرار می‌شوند.
۵. مخارج استقرار هر یک از روش‌های کنترل داخلی نباید بیشتر از منافع مورد انتظار آن روش باشد.
۶. دادن اطمینانی معقول و نه مطلق، در خصوص تحقق اهداف واحد اقتصادی. عده‌ای بر این باورند که کنترل داخلی می‌تواند موفقیت سازمان را تضمین کند. یعنی سازمان، همواره به اهداف عملیاتی، گزارش‌دهی مالی و رعایتی خود دست خواهد یافت. در این شیوه نگرش، کنترل داخلی، راه حلی برای تمام مشکلات بالقوه و بالفعل، به حساب می‌آید. اما این برداشت، نابجا و نادرست است که دلایل آن، به شرح زیر است:
- اول- بعضی رویه‌ها و شرایط وجود دارند که از کنترل مدیران سازمان‌ها، کاملاً خارج هستند.
- دوم- مدیریت و هیأت مدیره، حداکثر می‌توانند انتظار داشته باشند که سیستم کنترل داخلی، اطمینانی معقول از تحقق اهداف، به دست دهند. البته اطمینان معقول، مترادف اطمینان مطلق نیست.

اهداف کنترل‌های داخلی

کنترل‌های داخلی با رویکرد چارچوب یکپارچه، کنترل‌های داخلی را این گونه تعریف می‌کند که فرآیندی است متأثر از هیأت مدیره، مدیران و سایر پرسنل که برای اطمینان معقول از دستیابی به اهداف مقوله‌های زیر، طراحی شده است:

۱. اثربخشی و کارایی عملیات.
 ۲. قابلیت اطمینان گزارش‌های مالی.
 ۳. انطباق با قوانین و مقررات.
- این سه هدف، به طور مستقیم با پنج جزء یکپارچه محیط کنترل، ارزیابی ریسک، روش‌های کنترل، اطلاعات و ارتباطات، و نظارت مرتبط هستند. اهداف، آنچه را که سازمان می‌خواهد

به آن برسد و اجزا آنچه را که برای رسیدن به این اهداف مورد نیاز است، مشخص می کند. در شکل زیر، مکعب ارائه شده، رابطه بین سه هدف و پنج جزء و بعد سوم آن، ساختار سازمان را نشان می دهد. این مکعب، هر جا سخن از چارچوب کنترل داخلی و کوزو باشد، به خاطر می آید. در نظر داشته باشید که هیچ یک از دو سازمان متفاوت، نایستی یک نوع سیستم کنترل های داخلی داشته باشند.



شکل شماره ۱- مکعب کوزو

اجزاء و اصول کنترل های داخلی

با توجه به مکعب فوق، برای تحقق هدف های ذکر شده، مستلزم وجود پنج جزء تشکیل دهنده ساختار کنترل داخلی به شرح زیر می باشد:

۱. محیط کنترلی.
۲. ارزیابی ریسک.
۳. فعالیت های کنترلی.
۴. اطلاعات و ارتباطات.
۵. فعالیت های نظارتی.

این پنج جزء، یک چارچوب کلی و حداقل سطح کیفیت پذیرفتنی را برای کنترل داخلی در بخش عمومی تعریف و مبنایی را برای ارزیابی کنترل داخلی، فراهم می کند و باعث می شود که مدیریت برای گسترش دادن سیاست های جزئی، رویه ها و عملیاتی که برای فعالیت های یک سازمان مناسب هستند، پاسخگو باشند (کرباسی یزدی، ۱۳۸۴: ۲۵).

این پنج جزء کنترل داخلی، با یکدیگر مرتبط هستند و هر جزء آن، می‌تواند سایر اجزا را متأثر کند؛ لذا تمام سازمان‌ها برای کنترل فعالیت-هایشان، به تمام اجزای کنترل داخلی احتیاج دارند. این اجزاء، تشکیل شده از اصول هفده گانه کنترل‌های داخلی می‌باشد که در طراحی، پیاده‌سازی و ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی، بحث کرده است. این اصول، به‌طور خاص به هر یک از جزء ذکر شده فوق، مربوط هستند. بنابراین، اگر اصل مربوطه، کارآمد نباشند، فرض بر است که جزء مربوط به آن نیز کارآمد نیست. در ادامه، هر یک از پنج جزء اصلی و اصول مربوط به آن اشاره می‌گردد:

۱. محیط کنترلی: در این جزء، جو عمومی سازمان، در رابطه با کنترل‌های داخلی که در برگیرنده نگرش مدیریت و کارکنان نسبت به کنترل‌های داخلی، ارزش‌های اخلاقی، و مقررات داخلی سازمان است مورد مطالعه قرار می‌گیرد. که اصول مرتبط با آن عبارتند از: اصل اول- نمایش تعهد و درست‌کاری و ارزش‌های اخلاقی.

اصل دوم- ایفای مسئولیت نظارتی.

اصل سوم- استقرار ساختار سازمانی، اختیارات و مسئولیت‌ها.

اصل چهارم- نمایش تعهد به صلاحیت و شایستگی.

اصل پنجم- الزام به پاسخگویی.

۲. ارزیابی ریسک: ریسک به معنای شناسایی و تجزیه و تحلیل ریسک‌های مرتبط با دستیابی به اهداف سازمان است. کلیه سازمان‌ها (صرف‌نظر از اندازه، ساختار، ماهیت یا صنعت) در تمام سطوح سازمانی، با ریسک‌های برخاسته از عوامل درون‌سازمانی یا برون‌سازمانی، روبرو هستند که باید آن‌ها را ارزیابی کنند. اصول مرتبط با جزء ریسک، عبارتند از:

اصل ششم- مشخص کردن اهداف مرتبط.

اصل هفتم- شناسایی و تحمل ریسک‌ها.

اصل هشتم- ارزیابی ریسک ثقل.

اصل نهم- شناسایی و تحمل تغییرات با اهمیت.

۳. فعالیت‌های کنترلی: این فعالیت‌ها، خط مشی‌ها و رویه‌هایی هستند که مدیریت به کمک آن‌ها از انجام دستورات و رهنمودهایش، اطمینان می‌یابد و به کمک این فعالیت‌ها می‌توان از انجام اقدامات لازم برای رویارویی با ریسک‌ها، اطمینان حاصل کرد که شامل سه اصل به شرح زیر می‌باشد:

اصل دهم- انتخاب و توسعه فعالیت‌های کنترلی.

اصل یازدهم- انتخاب و توسعه فعالیت‌های کنترلی حاکم بر فن‌آوری.

اصل دوازدهم- استقرار خط مشی ها و رویه ها.

۴. اطلاعات و ارتباطات: در واقع، اهداف بخش اطلاعات و ارتباطات، شامل اطمینان از این است که آیا اطلاعات به وسیله سیستم های اطلاعاتی، شناسایی، گردآوری، پردازش و گزارش می شود و اینکه ارتباطات اثربخشی، در سراسر سازمان و با اشخاص برون سازمانی، برقرار می شود یا خیر (همان: ۲۶). اصول مربوط با جزء اطلاعات و ارتباطات، عبارتند از: اصل سیزدهم- اطلاعات مربوط.

اصل چهاردهم- ارتباطات داخلی.

اصل پانزدهم- ارتباطات بیرونی.

۵. نظارت: فرآیندی است که کیفیت عملکرد سیستم را از طریق فعالیت های نظارتی مستمر، ارزیابی های موردی یا ترکیبی از این دو، به طور مداوم ارزیابی می کند. این جزء، در برگیرنده اصول زیر می باشد:

اصل شانزدهم- انجام ارزیابی مستمر و یا جداگانه.

اصل هفدهم- اطلاع رسانی نارسایی ها.

جامعه آماری و روش گردآوری اطلاعات:

جامعه آماری، عبارت است از همه اعضای واقعی یا فرضی که ما یافته های پژوهش را به آن ها تعمیم می دهیم. منظور از جامعه آماری، همان جامعه اصلی است که از آن، نمونه ای نما یا معرف به دست آمده باشد. با توجه به نیاز به آگاهی و مطلع بودن پاسخگویان، نسبت به موضوع پژوهش و بنا به دلیل کوچک بودن دستگاه اجرایی مورد مطالعه، کارکنان بخش های مرتبط با امور مالی، جزء جامعه آماری قرار گرفته اند؛ لذا در این پژوهش، به صورت نمونه گیری تمام شماری، استفاده شده است.

برای جمع آوری اطلاعات در این پژوهش، پرسشنامه ای که در برگیرنده عناصر اصلی پژوهش که عبارتند از: محیط کنترل داخلی، فعالیت های کنترلی، فن آوری و ارتباطات، ارزیابی ریسک، نظارت در بر می گیرد، طراحی و در اختیار جامعه آماری قرار گرفته است.

یافته های پژوهش

برای انجام این پژوهش، ۵۷ سؤال در قالب پرسشنامه که در برگیرنده کلیه اجزاء کنترل داخلی باشد، طراحی و به جامعه آماری تحویل گردید که نتایج ذیل، حاصل از تجزیه و تحلیل پاسخ های دریافتی می باشد. در ادامه، سعی شده است به هر یک از سؤالات پژوهش، با استفاده از نتایج احصا شده، پاسخ داده شود.

سؤال اول: آیا کنترل‌های داخلی مالی موجود در دستگاه اجرایی، در حوزه محیط کنترلی، از اثربخشی مطلوبی برخوردار می‌باشد؟
با توجه به تجزیه و تحلیل داده‌ها، نتایج حاصل بر اساس آزمون تی استیودنت، برای سؤال اول به شرح زیر می‌باشد:

جدول شماره ۱- آزمون تی استیودنت متغیر محیط کنترلی

متغیر	تعداد	میانگین	مقدار t	معناداری
محیط کنترلی	۶۰	۳,۴۲۱	۵,۹۱۲	۰,۰۰۰

از جدول فوق، چنین ملاحظه می‌شود معناداری‌های مربوط به جزء محیط کنترلی از معناداری، در سطح آلفای ۰,۰۵ کوچک‌تر می‌باشد. بدین معنا، تفاوت بین معناداری محاسبه شده و گزینه متوسط معنادار می‌باشد.

بر اساس آزمون فریدمن بین گویه‌ها در حوزه محیط کنترلی، کنترل‌های داخلی مالی اثربخش در در دستگاه اجرایی، تفاوت وجود ندارد.

سؤال دوم: آیا کنترل‌های داخلی مالی موجود در دستگاه اجرایی، در حوزه ارزیابی ریسک، از اثربخشی مطلوبی برخوردار می‌باشد؟

با توجه به تجزیه و تحلیل داده‌ها نتایج حاصل، بر اساس آزمون تی استیودنت، برای سؤال دوم به شرح زیر می‌باشد:

جدول شماره ۲- آزمون تی استیودنت متغیر ارزیابی ریسک

متغیر	تعداد	میانگین	مقدار t	معناداری
ارزیابی ریسک	۶۰	۳,۰۸۹۳	۱,۷۱۱	۰,۱۳۹

از جدول بالا، چنین ملاحظه می‌شود: معناداری گویه‌های مربوط به جزء ارزیابی ریسک از معناداری، در سطح آلفای ۰,۰۵ بزرگ‌تر می‌باشد. بدین معنا، تفاوت بین معناداری محاسبه شده و گزینه متوسط، معنادار نیست. لذا نمی‌توان با قاطعیت نسبت به پاسخ سؤالات نظر داد. می‌بایست در این حوزه، پژوهش‌های بهتر و جامع‌تری صورت پذیرد.

بر اساس آزمون فریدمن، بین گویه‌ها در حوزه ارزیابی ریسک، کنترل‌های داخلی مالی اثربخش در در دستگاه اجرایی، تفاوت وجود ندارد.

سؤال سوم: آیا کنترل‌های داخلی مالی موجود در دستگاه اجرایی، در حوزه فعالیت‌های کنترلی، از اثربخشی مطلوبی برخوردار می‌باشد؟

با توجه به تجزیه و تحلیل داده‌ها، نتایج حاصل بر اساس آزمون تی استیودنت، برای سؤال سوم به شرح زیر می‌باشد:

جدول شماره ۳- آزمون تی استیودنت متغیر فعالیت‌های کنترلی

متغیر	تعداد	میانگین	مقدار t	معناداری
فعالیت‌های کنترلی	۶۰	۳,۰۳۵۸	۶,۶۱۱	۰,۰۰۰

از جدول فوق، چنین ملاحظه می‌شود: معناداری گویه‌های مربوط به جزء فعالیت‌های کنترلی، از معناداری در سطح آلفای ۰,۰۵ کوچک‌تر می‌باشد. بدین معنا، تفاوت بین معناداری محاسبه شده و گزینه متوسط، معنادار می‌باشد.

بر اساس آزمون فریدمن، بین گویه‌ها در حوزه فعالیت‌های کنترلی، کنترل‌های داخلی مالی اثربخش در در دستگاه اجرایی، تفاوت وجود ندارد.

سؤال چهارم: آیا کنترل‌های داخلی مالی موجود در دستگاه اجرایی، در حوزه اطلاعات و ارتباطات از اثربخشی مطلوبی برخوردار می‌باشد؟
با توجه به تجزیه و تحلیل داده‌ها، نتایج حاصل بر اساس آزمون تی استیودنت، برای سؤال چهارم به شرح زیر می‌باشد:

جدول شماره ۴- آزمون تی استیودنت متغیر اطلاعات و ارتباطات

متغیر	تعداد	میانگین	مقدار t	معناداری
اطلاعات و ارتباطات	۶۰	۳,۳۵۲	۲,۲۸۱	۰,۰۲۱

از جدول بالا، چنین ملاحظه می‌شود: معناداری گویه‌های مربوط به جزء اطلاعات و ارتباطات، از معناداری در سطح آلفای ۰,۰۵ کوچک‌تر می‌باشد. بدین معنا، تفاوت بین سنجه‌های معناداری محاسبه شده، معنادار می‌باشد.

بر اساس آزمون فریدمن، بین گویه‌ها در حوزه اطلاعات و ارتباطات، کنترل‌های داخلی مالی، اثربخش در دستگاه اجرایی، تفاوت وجود ندارد.

سؤال پنجم: آیا کنترل‌های داخلی مالی موجود در دستگاه اجرایی، در حوزه کنترل و نظارت، از اثربخشی مطلوبی برخوردار می‌باشد؟
با توجه به تجزیه و تحلیل داده‌ها، نتایج حاصل بر اساس آزمون تی استیودنت، برای سؤال پنجم به شرح زیر می‌باشد:

جدول شماره ۵- آزمون تی استیودنت متغیر نظارت و کنترل

متغیر	تعداد	میانگین	مقدار t	معناداری
نظارت و کنترل	۶۰	۳,۸۳۷	۵,۹۷۱	۰,۰۰۰

از جدول بالا چنین ملاحظه می‌شود: معناداری گویه‌های مربوط به جزء نظارت و کنترل، از معناداری در سطح آلفای ۰,۰۵ کوچک‌تر می‌باشد. بدین معنا، تفاوت بین معناداری

محاسبه شده و گزینه متوسط، معنادار می‌باشد.

بر اساس آزمون فریدمن، بین گویه‌ها در حوزه نظارت و کنترل، کنترل‌های داخلی مالی اثربخش در در دستگاه اجرایی، تفاوت وجود ندارد.

آزمون فریدمن برای پنج جزء کنترل‌های داخلی مالی

جدول شماره ۶- آزمون فریدمن بر اساس پنج جزء کنترل داخلی

تعداد	آمار کای اسکوئر	درجه آزادی	معناداری
۶۰	۵۲,۳۷۷	۴	۰,۰۰۰

جدول شماره ۷- رتبه پنج عامل کنترل داخلی (فریدمن)

رتبه	پنج عامل مؤثر در کنترل‌های داخلی موجود در کنترل‌های داخلی مالی در دستگاه اجرایی مورد مطالعه
۳,۶۹	فعالیت‌های کنترلی
۳,۶۶	نظارت
۳,۱۸	محیط کنترلی
۲,۴۵	اطلاعات و ارتباطات
۲,۰۲	ارزیابی ریسک

نتایج جدول فوق نشان می‌دهد: معناداری محاسبه شده برای عوامل بالا، از معناداری در سطح آلفای ۰,۰۵ کوچک‌تر است؛ لذا بین میزان اثرگذاری پنج عامل ارزیابی: ریسک، نظارت، محیط کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و فعالیت‌های کنترلی در کنترل‌های داخلی مالی موجود در دستگاه اجرایی مورد مطالعه، تفاوت معنادار وجود دارد. پس می‌توان نتیجه گرفت: کنترل‌های داخلی مالی در خصوص متغیرهای فعالیت‌های کنترلی، نظارت و محیط کنترلی از اثربخشی نسبی (متوسط) در در دستگاه اجرایی برخوردار بوده، اما در خصوص متغیرهای اطلاعات و ارتباطات و ارزیابی ریسک، به دلیل کسب رتبه زیر ۳، کنترل‌های داخلی موجود، اثربخش نبوده است (رتبه‌ها از بالا به پایین مرتب شده است).

آزمون فرض صفر و فرض مقابل، برای عناصر کنترل‌های داخلی مالی

فرض صفر و فرض مقابل آن، به صورت زیر تعریف می‌شوند:

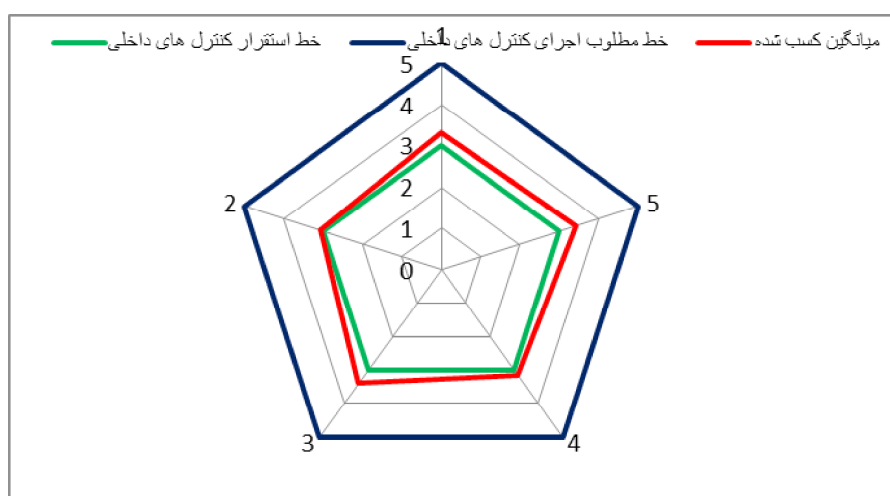
بین میزان استقرار پنج جزء کنترل داخلی، در دستگاه اجرایی مورد مطالعه، تفاوت معناداری وجود ندارد: H_0 .

بین میزان استقرار پنج جزء کنترل داخلی، در دستگاه اجرایی مورد مطالعه، تفاوت معناداری وجود دارد: H_1 .

نتیجه تجزیه و تحلیل داده‌ها در خصوص پنج جزء کنترل داخلی، مقدار آماره مربع کی را با ۴ درجه آزادی و همچنین سطح معناداری آزمون P-Value را با مقدار صفر مشاهده می‌شود که نشان از رد شدن فرض H_0 دارد. لذا فرضیه H_1 تأیید می‌گردد. بنابراین، می‌توان بیان نمود که میانگین پنج متغیر کنترل‌های داخلی، از عدد ۳ متفاوت بوده و با توجه به میانگین بالای ۳، می‌توان گفت کنترل‌های داخلی در پنج حوزه، از دیدگاه پاسخگویان، استقرار یافته است.

نتیجه‌گیری

با توجه به تحلیل داده‌ها و آزمون‌های آماری، می‌توان دریافت که کنترل‌های داخلی مالی در پنج جزء مورد مطالعه در دستگاه اجرایی، اثربخش بوده است؛ اما در پاسخ به مطلوبیت اثربخشی کنترل‌های داخلی می‌توان بیان نمود در اکثر موارد، نتایج حاصله، بر اساس میانگین کسب شده، نزدیک به عدد ۳ بوده که اگر مطلوبیت اثربخش بودن کنترل‌ها را عدد ۵ در نظر بگیریم، می‌توان گفت کنترل‌های داخلی مالی در دستگاه اجرایی مورد مطالعه، از مطلوبیت قابل قبولی برخوردار نمی‌باشد. در نمودار زیر، نمودار عملیاتی پژوهش برای پنج جزء کنترل‌های داخلی مالی، نشان داده می‌شود.



شکل شماره ۲- نمودار عملیاتی پژوهش برای پنج جزء کنترل‌های داخلی مالی

دلایل عدم اثربخشی مطلوب کنترل‌های داخلی مالی

با توجه به مطالب فوق‌الذکر، کنترل‌های داخلی مالی در دستگاه مورد مطالعه، از استقرار مطلوب و قابل قبولی، برخوردار نمی‌باشد. بر اساس نتایج به دست آمده از پژوهش و طبق نظر پاسخ‌دهندگان جامعه آماری، عواملی بر عدم استقرار مطلوب کنترل‌ها مؤثر بوده است که در ادامه آن، پرداخته می‌شود.

محیط کنترلی

- منابع مورد نیاز برای تحقق اهداف مالی که توسط مدیران تدوین شده است، تأمین نگردیده است.
- برخی آئین‌نامه‌های ابلاغ شده، دارای نارسایی بوده و در چند سال اخیر نیز اقدامی در خصوص اصلاح و به‌روز رسانی آن، صورت نگرفته است.
- تغییرات اساسی در بدنه کارکنان مجموعه اداری و مالی، به دلیل خروج کارکنان با تجربه و ورود کارکنان کم تجربه، موجب عدم توانایی در پاسخگویی مناسب گردیده است.
- عدم سنخیت حقوق کارکنان حوزه مالی با وظایف آنان، موجب ایجاد بی‌انگیزگی کارکنان شده است.

ارزیابی ریسک

- ضعف در آگاهی مدیران و تصمیم‌گیران دستگاه مورد مطالعه، نسبت به آسیب‌های حوزه مالی موجب عدم درک صحیح بسیاری از آنان، نسبت به وظایف کارکنان حوزه مالی شده است.
- ساختار و سازمان مالی واحدهای تابعه، متناسب با افزایش حجم فعالیت‌های محوله به آنان، مورد بازنگری قرار نگرفته است.
- کارکنان حوزه مالی با وظایف کنترل و نظارتی خود، به‌طور کامل آشنا نمی‌باشند.
- تعدادی از مدیران از ورود دستگاه‌های نظارتی، جهت انجام نظارت و حسابرسی، مردد می‌باشند.

فعالیت‌های کنترلی

- بسیاری از دستورالعمل‌های مالی در خصوص سنجه‌هایی که پایین‌ترین میزان استقرار را به خود اختصاص داده‌اند، قدیمی بوده و در چند سال اخیر، به‌روز رسانی نشده‌اند.
- تأمین منابع مورد نیاز برای اصلاح فعالیت‌های کنترلی موجود، پیش‌بینی نشده است.
- کارکنان اداری و مالی، نسبت به وجود سامانه مناسب برای ارجاع معایب فعالیت‌های کنترلی، از واحدهای تابعه به مدیران و دستگاه مورد مطالعه، به صورت دوره‌ای می‌باشد، توجیه نمی‌باشند.

اطلاعات و ارتباطات

- تأمین منابع مورد نیاز جهت اصلاح نرم‌افزارهای موجود در حوزه مالی صورت نگرفته است.
- نرم‌افزاری مطلوب برای ثبت و نگهداری اطلاعات مالی در اماکن درآمدزا، تهیه و ابلاغ نشده است.
- ایجاد بی‌انگیزگی در کارکنان، به دلیل عدم قدردانی از خدمات شایسته آنان، توسط

مدیران.

کنترل و نظارت

- آموزش‌های لازم به مدیران نسبت به تجزیه و تحلیل گزارشات مالی، ارائه نشده‌اند.
- گزارشات فعلی مالی (حسابداری نقدی تعدیل شده) در تصمیم‌گیری مدیران، بی‌تأثیر می‌باشد.

پیشنهادهای

- تصویب و تشکیل کارگروهی تخصصی با هدف اتخاذ تدابیر مناسب در جهت آشنایی کارکنان واحد مالی، در دستگاه اجرایی نسبت به وظایف کنترلی محوله.
- تأمین کارکنان مورد نیاز واحد مالی، از طریق جذب کارکنان جدید و انتقال تجارب کارکنان با سابقه به کارکنان تازه وارد.
- به‌روز رسانی آئین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های موجود در شبکه مالی.
- برگزاری دوره‌های آموزشی عرضی برای کارکنان مالی، با هدف به‌روز رسانی اطلاعات آنان نسبت به قوانین و مقررات مالی.
- آموزش و مدیران نسبت به وظایف کنترلی خود، قبل انتصاب در پست مدیریت.
- بازبینی در میزان حقوق و مزایای پرداختی به کارکنان حوزه مالی با توجه به حجم مأموریت‌های محوله آنان و آسیب‌هایی که تهدیدکننده شغلی آنان می‌باشد.

فهرست منابع

- ارباب سلیمانی، عباس. و نفری، محمود. (۱۳۹۴)، اصول حسابرسی، چاپ سی و دوم، انتشارات سازمان حسابرسی.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۸)، حسابداری دولتی و کنترل‌های مالی دولتی، چاپ هفتم، تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۱)، «مسئولیت پاسخگویی و کنترل داخلی در بخش عمومی»، ماهنامه حسابداری، شماره ۱۴۶.
- بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، «دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار».
- تقی نتاج، غلامحسن. (۱۳۹۱)، «سخنرانی در سومین کنفرانس سالانه پیشگیری از تقلب و سوء استفاده مالی».
- پوریان نسب، امیر. و مهمام، کیهان. (۱۳۹۳)، کنترل داخلی چارچوب یکپارچه، چاپ چهارم، انتشارات سازمان حسابرسی.
- جاسبی عبدالله. (۱۳۶۸)، اصول و مبانی مدیریت، چاپ اول، تهران: انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی.
- حساس یگانه، یحیی. و غلامزاده دلدار، مسعود. (۱۳۸۶)، ضرورت بازنگری در کنترل و حسابرسی داخلی سیستم بانکی.
- رفیعی، افسانه؛ حمیدی، الهام؛ مکارم، ناصر. (۱۳۹۳)، اصول حسابرسی، چاپ اول، انتشارات سازمان حسابرسی.
- غلامرضایی، محسن. مافی، منصور (۱۳۹۲)، راهنمای ارزیابی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، انتشارات ترمه، چاپ اول.
- کثیری، حسین. و محمد حسن زاده (۱۳۹۲)، راهنمای شناخت و ارزیابی کنترل داخلی (در سطح سازمان)، چاپ اول، مؤسسه حسابرسی هشیار ممیز.
- کثیری ح. و محمد حسن زاده (۱۳۹۳)، کنترل داخلی چارچوب یکپارچه، چاپ اول، مؤسسه حسابرسی هشیار ممیز.
- کرباسی یزدی، حسین، استانداردهای کنترل داخلی در دولت، دانش حسابرسی، سال پنجم، شماره ۱۷-۱۸، صص. ۴-۱۳.
- نظری رضا. صیادی، محمد (۱۳۹۳)، «چارچوبی برای ایجاد و ارزیابی کنترل‌های داخلی»، دو ماهنامه حسابرسی، شماره ۷۱.

منابع لاتین:

- Chorafas, Dimitris N. (2007), "Strategic Business Planning for Accountants: Methods, Tools and Case Studies", CIMA Publishing

is an imprint of Elsevier, First Edition.

- Committee on Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO) (1994), “**Internal Control Integrated Framework**”, COSO Report, pp 1-163.
- D’Aquila, J. (2013), “**COSO’s Internal Control–Integrated Framework**”, The CPA Journal, Vol, October, pp 24-31.