

بررسی اثربخشی کنترل داخلی در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی

نویسندگان: حسین عیسایی^۱

حسن زارع^۲

فصلنامه (علمی-تخصصی) مطهر، سال چهاردهم، شماره ۴۱، تابستان ۱۳۹۶

چکیده

هدف اصلی این تحقیق، بررسی ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی می‌باشد. این تحقیق به لحاظ روش، توصیفی و ابزار گردآوری اطلاعات تحقیق، پرسشنامه می‌باشد و از نظر هدف، این پژوهش از نوع کاربردی است. زمان انجام تحقیق، شامل بررسی کنترل‌های داخلی مالی و اقتصادی در دوره سه ساله منتهی به سال‌های مالی ۱۳۹۳ و ۱۳۹۴ و ۱۳۹۵ می‌باشد. قلمرو مکانی تحقیق، مجموعه‌های مالی و اقتصادی و جامعه آماری مسئولین و مدیران و کارشناسان مالی و اقتصادی می‌باشند. سؤالات پرسشنامه، بر اساس مدل تحقیق در پنج بعد کنترل داخلی تهیه شده است که به شرح زیر می‌باشد: در پاسخ به سؤالات موارد ذیل ارائه می‌گردد. سؤالات پرسشنامه، بر اساس مدل جدید کنترل‌های داخلی کوزو (۲۰۱۳) در قالب سه هدف و پنج جزء و هفده اصل مرتبط و ۸۷ نقطه قابل تمرکز، تهیه شده است که نتایج حاصله به شرح زیر می‌باشد: در پاسخ به سؤال یک، پاسخ‌دهندگان تأیید کردند محیط کنترلی اثربخش در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی در حد قابل قبول شکل گرفته است. در پاسخ به سؤال دو، پاسخ‌دهندگان اثربخش بودن فعالیت کنترلی را در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی را تأیید می‌کنند، در پاسخ به سؤال سه پاسخ‌دهندگان تأیید می‌کنند سازوکار مناسبی در رابطه با اثربخشی ارزیابی احتمال خطر (ریسک) در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی وجود دارد. در پاسخ به سؤال چهارم، پاسخ‌دهندگان اثربخش بودن فعالیت اطلاعات و ارتباطات در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی را تأیید می‌کنند و در پاسخ به سؤال پنجم، پاسخ‌دهندگان اثربخش بودن فعالیت‌های نظارتی در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی را تأیید می‌کنند. در پایان، پیشنهادهایی برای بهبود اثربخشی کنترل داخلی در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی ارائه شد. همچنین برای محققینی که در آینده قصد دارند در این زمینه فعالیت نمایند، پیشنهادهایی ارائه گردید.

واژگان کلیدی: اثر بخشی، کنترل داخلی، کوزو، مجموعه مالی و اقتصادی

۱. عضو هیئت علمی دانشگاه.

۲. کارشناس ارشد حسابداری.

مقدمه و بیان مسأله

دنایای امروز همواره روبه پیشرفت است، حرکت سریع واحدهای اقتصادی، افزایش حجم معاملات، پیشرفت مداوم فناوری، فشارهای ناشی از کمبود منابع و افزایش رقابت و وجود انواع احتمال خطرات در کلیه زمینه‌ها، اهداف سازمان را چه از بیرون و چه از درون تهدید می‌کند، همگی این عوامل موجب شده است که افکار مدیریت به مسائل و موارد بی‌شماری معطوف گردد و عملاً کنترل مستقیم و انفرادی واحدهای اقتصادی غیر ممکن شده است. کنترل غیر مستقیم عملیات سازمانی و دوری مدیران ارشد از تمامی فعالیت‌های واحد تجاری موجب گردیده است تا مدیریت برای انجام وظایف خود، به استقرار یک سیستم اثربخش کنترل داخلی به عنوان جزئی لاینفک از سیستم مدیریت کارآمد روی آورد.

با توجه به اینکه مجموعه مالی و اقتصادی با انبوهی از مبادلات، معاملات و رویدادهای مالی و اقتصادی سروکار دارند لازم است با اتخاذ تدابیری هوشمندانه از بروز هرگونه جریان‌های سوء، پیشگیری به عمل آید. چنانچه کنترل‌های لازم انجام نشود، زمینه بروز تقلب، تخلف و آسیب فراهم می‌گردد و ممکن است افراد سالم، در معرض لغزش قرار گیرند. کنترل داخلی، فرایندی است که مدیران و کارکنان از اثربخشی و کارایی عملیات، قابل‌اعتماد بودن گزارشگری مالی و رعایت قوانین و مقررات مربوط اطمینان حاصل می‌نمایند. این تعریف، توسط کمیته سازمان‌های برگزارکننده تردوی پس از سه سال تحقیق و مطالعه در گزارشی موسوم به کوزو ارائه شده است. دستیابی به هدف‌های کنترل داخلی مستلزم توجه به پنج عنصر تشکیل دهنده آن یعنی: محیط کنترلی، ارزیابی احتمال خطر (ریسک)، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و کنترل‌های نظارتی می‌باشد. لذا با توجه به موارد اشاره شده بر آن شدیم تا با بررسی اثربخشی کنترل‌های داخلی در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی با بهره‌گیری از مدل کنترل داخلی کوزو، نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی موجود، شناسایی و پیشنهادهایی نسبت به رفع این نقاط، ارائه شود.

دلیل استقرار سامانه اثربخش کنترل داخلی، حرکت سریع واحدهای اقتصادی، افزایش حجم معاملات، پیشرفت مداوم فناوری و اطلاعات، افزایش رقابت، رفع انواع خطرات احتمالی، دستیابی به اهداف سازمان، غیر ممکن شدن کنترل‌های غیر اساسی و انفرادی. در چه جهتی؟ ... اثربخشی و کارایی عملیات، قابلیت اعتماد گزارشگری مالی، حفاظت از اموال و دارایی‌های سازمان، جلوگیری از خطا - تقلب - سهل‌انگاری - سوء استفاده و رعایت قوانین و مقررات.

سؤالات تحقیق

سؤال اصلی: این پژوهش، در پی این پرسش است که آیا سیستم کنترل‌های داخلی در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی اثربخش است؟

سؤال‌های فرعی:

۱. آیا محیط کنترلی اثربخش در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی شکل گرفته است؟
۲. آیا سازوکار اثربخشی برای ارزیابی احتمال خطر (ریسک) مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی وجود دارد؟
۳. آیا اطلاعات و ارتباطات اثربخش در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی برقرار شده است؟
۴. آیا فعالیت‌های نظارتی در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی از اثربخشی لازم برخوردار است؟
۵. آیا فعالیت‌های کنترلی در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی به‌طور اثربخشی انجام می‌شود؟

کنترل‌های داخلی

در سپتامبر ۱۹۹۲، کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تردوی (COSO)، چارچوب کنترل‌های داخلی یکپارچه را منتشر نمود که در ماه می سال ۲۰۱۳ آن را به‌روزرسانی نموده است. این کمیته شامل پنج نهاد و انجمن حرفه‌ای حسابداری آمریکا شامل انجمن حسابداران رسمی (AICPA)، انجمن حسابداری (AAA)، انجمن مدیران ارشد مالی (FEI)، انجمن حساب‌رسان داخلی (IIA) و انجمن حسابداران مدیریت (IMA) می‌باشد. هم‌چنین در بخش ۴۰۴ قانون ساربنز-آکسلی بر به‌کارگیری این چارچوب برای ارزیابی و گزارشگری کنترل‌های داخلی تأکید شده است. این چارچوب شامل تعریف، اهداف، اجزاء، اصول کنترل‌های داخلی، نقاط قابل تمرکز (معیارها)، رویکردها و مثال‌ها می‌باشد. تعریف کنترل‌های داخلی مطابق چارچوب COSO: کنترل داخلی فرایندی است که توسط هیأت مدیره واحد تجاری، مدیریت و دیگر کارکنان آن برای کسب اطمینان معقول از دستیابی به اهداف مربوط به عملیات^۱، گزارشگری^۲ و رعایت^۳ طراحی و مستقر شده است (کوزو^۴، ۲۰۱۳: ۱۲۱).

-
1. Operations
 2. Reporting
 3. Compliance
 4. COSO

اهداف کنترل داخلی

چارچوب کنترل‌های داخلی یکپارچه کوزو ۲۰۱۳، سه مجموعه طبقه‌بندی شده از اهدافی را تعیین کرده است که شرکت را قادر به تمرکز بر جنبه‌های جداگانه کنترل‌های داخلی می‌نماید. این اهداف عبارتند از:

الف) اهداف عملیاتی

که مربوط به اثربخشی^۱ و کارایی^۲ عملیات واحد تجاری، از جمله اهداف عملیاتی و مالی و همچنین حفاظت از دارایی‌ها در برابر سوء استفاده هستند (کثیری و محمد حسن‌زاده، ۱۳۹۳: ۲۶).

ب) اهداف گزارشگری

که مربوط به گزارشگری مالی و غیر مالی اعم از درون و برون‌سازمانی بوده و ممکن است شامل قابلیت اتکاء^۳، به‌موقع بودن^۴، شفافیت^۵ و یا دیگر شرایط مطرح‌شده توسط قانون‌گذاران، تدوین‌کنندگان استانداردها و سیاست‌های سازمانی باشند.

ج) اهداف رعایتی

این اهداف، مربوط به پایبندی به قوانین و مقررات حاکم بر سازمان است. واحدهای تجاری می‌بایست فعالیت‌ها را هدایت کرده و مطابق با قوانین و مقررات جاری، اقدامات خاصی را انجام دهند. به‌عنوان بخشی از تعیین اهداف رعایتی، سازمان باید درک کند که چه قوانین، رویه‌ها و مقرراتی در واحد تجاری اعمال می‌شوند. بسیاری از قوانین و مقررات به‌طور کلی شناخته‌شده‌اند (همان، ۱۳۹۳: ۳۶).

اجزا و اصول کنترل داخلی

کنترل‌های داخلی از پنج جزء مرتبط به هم تشکیل شده است. مطابق چارچوب COSO و نیز دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار این اجزاء از شیوه مدیریت شرکت سرچشمه می‌گیرند و با فرآیندهای مدیریت عجین می‌شوند. این اجزا و اصول عبارتند از:

الف) اصول مرتبط با جزء محیط کنترلی

اصل (۱) تعهد به درست‌کاری و ارزش‌های اخلاقی: واحد تجاری نسبت به درست‌کاری و ارزش‌های اخلاقی از خود تعهد نشان می‌دهد.

1. Effectiveness
2. Efficiency
3. Reliability
4. Timeliness
5. Transparency

اصل (۲) ایفای مسئولیت نظارتی: هیأت مدیره، استقلال خود را از مدیریت نشان می‌دهد و بر توسعه عملکرد کنترل‌های داخلی نظارت می‌کند.

اصل (۳) استقرار ساختار سازمانی، اختیارات و مسئولیت‌ها: مدیریت برای دنبال کردن اهداف سازمان، امکان نظارت هیأت مدیره، ساختار سازمانی، خطوط گزارشگری و نحوه مناسب تفویض اختیارات و مسئولیت‌ها را مشخص می‌کند.

اصل (۴) تعهد به صلاحیت و شایستگی: واحد تجاری، نسبت به جذب، توسعه، حفظ و پشتیبانی از افراد با صلاحیت، جهت نیل به اهداف، از خود تعهد نشان می‌دهد.

اصل (۵) الزام به پاسخ‌گویی: واحد تجاری، در فرایند تعقیب اهداف سازمانی خود، افراد را در قبال مسئولیت‌های کنترل‌های داخلی مسئول می‌داند.

ب) اصول مرتبط با جزء ارزیابی ریسک

اصل (۶) مشخص کردن اهداف مرتبط: تعیین اهداف واحد تجاری به طور کاملاً روشن به نحوی که تشخیص و ارزیابی ریسک‌هایی که اهداف سازمانی را با احتمال خطر عدم تحقق مواجه می‌سازد، میسر می‌گردد.

اصل (۷) شناسایی و تحلیل ریسک‌ها: واحد تجاری، ریسک‌های مرتبط با عدم حصول اهداف سازمانی را در سطح واحد، تحلیل و شناسایی کرده و آن‌ها را مبنای مدیریت ریسک قرار می‌دهد.

اصل (۸) ارزیابی ریسک تقلب: واحد تجاری، در ارزیابی ریسک‌هایی که اهداف واحد را تهدید می‌کنند، امکان وقوع تقلبات را در نظر می‌گیرد.

اصل (۹) شناسایی و تحلیل تغییرات با اهمیت: واحد تجاری، تغییراتی را که بتواند تأثیر عمده‌ای بر سیستم کنترل‌های داخلی داشته باشد، شناسایی و ارزیابی می‌کند.

اصل (۱۰) انتخاب و توسعه فعالیت‌های کنترلی: واحد تجاری، فعالیت‌های کنترلی را انتخاب کرده و توسعه می‌دهد که در تعدیل ریسک‌های دستیابی به اهداف در سطح قابل قبول کمک نماید.

ج) اصول مرتبط با جزء فعالیت‌های کنترلی

اصل (۱۱) انتخاب و توسعه فعالیت‌های کنترل‌های عمومی حاکم بر فناوری اطلاعات: واحد تجاری، فعالیت‌های کنترل‌های عمومی حاکم بر فناوری اطلاعات را انتخاب کرده و توسعه می‌دهد که از دستیابی به اهداف پشتیبانی نماید.

اصل (۱۲) استقرار خط‌مشی‌ها و رویه‌ها: واحد تجاری، فعالیت‌های کنترلی را از طریق تدوین خط‌مشی‌ها و رویه‌هایی که این خط‌مشی‌ها را به اجرا در می‌آورد، مستقر می‌نماید.

د) اصول مرتبط با جزء اطلاعات و ارتباطات

اصل (۱۳) اطلاعات مربوط: واحد تجاری اطلاعات مربوط و کیفی را به دست می‌آورد یا

ایجاد می‌کند و مورد استفاده قرار می‌دهد که به اجرای کنترل‌های داخلی کمک نماید. اصل (۱۴) ارتباطات داخلی: واحد تجاری، ارتباطات داخلی اطلاعات، مشتمل بر اهداف و مسئولیت‌های مربوط به کنترل‌های داخلی را برقرار می‌کند که لزوماً از اجرای کنترل‌های داخلی پشتیبانی نماید.

اصل (۱۵) ارتباطات بیرونی: واحد تجاری، ارتباطات با اشخاص بیرونی را با در نظر داشتن موضوعات مؤثر بر کنترل‌های داخلی برقرار می‌کند.

ه) اصول مرتبط با جزء فعالیت‌های نظارتی

اصل (۱۶) انجام ارزیابی‌های مستمر یا جداگانه: واحد تجاری، ارزیابی‌های مستمر یا جداگانه‌ای را برای حصول اطمینان از اینکه اجزای کنترل‌های داخلی وجود داشته و عمل می‌نمایند، انتخاب کرده، توسعه داده و اجرا می‌نماید.

اصل (۱۷) اطلاع‌رسانی نارسایی‌ها: واحد تجاری، نارسایی‌های کنترل‌های داخلی را ارزیابی و به شیوه‌ای به‌هنگام به اشخاص مسئول، بر حسب مورد، مدیریت ارشد و هیأت مدیره که مسئول انجام اقدامات اصلاحی هستند، اطلاع‌رسانی می‌نماید. (گائو^۱، ۲۰۱۴: ۲۰۵)

نقاط قابل تمرکز^۲

چارچوب کوزو، نقاط قابل تمرکز را به عنوان «ویژگی‌های مهم» اصول کنترل‌های داخلی تشریح می‌کند. مدیریت واحد ممکن است برخی از این نقاط قابل تمرکز را مناسب یا مربوط نداند و سایر نقاطی را که متناسب با ویژگی‌های خاص واحد است، شناسایی نماید. نقاط قابل تمرکز، مدیریت را در طراحی، اجراء و هدایت کنترل‌های داخلی و تعیین این که اصول کنترل‌های داخلی مربوط، در واقعیت، وجود داشته و عمل می‌نماید، یاری می‌دهد.

رویکردها و مثال‌ها^۳:

این چارچوب در برگیرنده رویکردها و مثال‌های مرتبطی است که چگونگی کاربرد جنبه‌های مختلف اصول کنترل‌های داخلی در طراحی، اجراء و هدایت آن‌ها را برای واحد مشخص می‌کند. رویکردها و مثال‌ها با هر یک از اجزای پنج‌گانه و اصول هفده‌گانه مرتبط با آن‌ها، ارتباط دارند.

رویکردها به این مطلب اشاره دارند که سازمان چگونه اصول مندرج در چارچوب را به کار می‌گیرد. در واقع، رویکردها توضیحی از فعالیت‌هایی که مدیریت برای به‌کارگیری و استقرار چارچوب کنترل‌های داخلی در نظر دارد، به صورت خلاصه ارائه می‌دهد.

1. GAO
2. Point of focus
3. Approaches and examples.

مثال‌ها تصویری خاص به استفاده کنندگان چارچوب برای به کارگیری هر یک از اصول با استفاده از موقعیت‌های واقعی در عمل که از تجربیات الهام گرفته شده‌اند، ارائه می‌دهد. مثال‌های ارائه شده یک یا چند جنبه از هریک از اصول خاص را به تصویر می‌کشند لیکن به عنوان مثال‌های جامع و کامل برای کاربرد اصول در عمل طراحی نشده‌اند (کوزو، ۲۰۱۳: ۱۲۱).

آثار نظارت و کنترل داخلی شامل:

- ارتقای عملکرد کارکنان.
- بهبود کیفیت کار و خدمات - کاهش تخلفات.
- جلوگیری از سوء استفاده‌های مالی.

ج) فساد مالی:

- رشوه
- تضاد منافع (طرح‌های خرید و فروش)
- انعام غیر قانونی
- اخاذی اقتصادی

آماري از وضعیت تقلب در قالب‌های مختلف:

- ۴۳٪ تقلب‌های شغلی با خبررسانی محرمانه کشف شده‌اند.
- ۵۰٪ تقلب‌های کشف شده مربوط به کارکنان است.
- تقلب‌های کشف شده به طور میانگین ۱۸ ماه پیش از کشف در جریان بوده‌اند.
- مدیران در بررسی‌ها تنها توانسته‌اند ۱۵٪ از تقلب‌ها را کشف کنند.
- اغلب تقلبات توسط کارکنان باسابقه بیشتر صورت می‌گیرد.
- اغلب کارکنان متقلب اعتماد سرپرستان و همکاران خود را جلب می‌کنند.
- اغلب کارکنانی که مرتکب تقلب شده‌اند به عنوان کارکنان نمونه به نظر می‌رسند.
- بیشترین دلیل و عامل مشترک اغلب تقلب‌های کارکنان نبود کنترل‌های داخلی است.

راه‌ها و میزان کشف تقلب (سال ۲۰۱۵):

- حسابرسی مستقل ۹٪
- حسابرسی داخلی ۱۹٪
- کنترل‌های داخلی ۲۳٪
- محرمانه ۴۶٪

- تصادفی ۲۰٪
- توسط پلیس ۳٪ (گزارش ملی انجمن بازرسان رسمی تقلب، ۲۰۱۵)

راهکارهای اجرایی مبارزه با فساد:

- تقویت و عزم اراده سیاسی
- تمرکز بر روش‌های پیشگیری از فساد مالی
- مشارکت مردم و نهادهای مدنی در مبارزه با فساد
- تمرکز بر آموزش مستمر در مبارزه با فساد
- اصلاح محرک‌های ایجاد کننده فساد

راهکارهای مالی مبارزه با فساد:

- شفاف‌سازی
- پاسخگویی
- حسابرسی مستقل (حسابداران رسمی)
- برقراری الزامات پاسخگویی به حساب‌رسان
- اجتناب از ارقام شبه بودجه‌ای دولت‌ها

افشاکنندگان تقلب و انگیزه‌های آن‌ها در ایران

الف) چه کسانی تقلب را شناسایی می‌کنند؟

- سازمان‌های امنیتی، اطلاعاتی و حراست‌ها
- کارکنان، مدیران مطلع و افراد وابسته
- سازمان‌های قضایی و دادگاه‌ها
- حساب‌رسان داخلی و مستقل

ب) انگیزه‌های افشا چیست؟

- اعتبار و برقراری نظم عمومی
- مالی، روانی، تدافعی و انگیزه‌های شخصی
- اعتبار حرفه‌ای و جنبه‌های مالی

اوضاع فساد دولتی و اقتصادی در کشورهای جهان و رتبه‌بندی کشورها از نظر میزان سلامت اقتصادی:

به گزارش گروه اقتصاد بین‌الملل فارس به نقل از گزارش ۲۰۱۵ سازمان شفافیت بین‌المللی، سازمان بین‌المللی شفافیت که در سال‌های اخیر تحت تأثیر عوامل سیاسی سعی در مخدوش کردن چهره ایران در بحث مبارزه با مفاسد اقتصادی داشت، در شانزدهمین

گزارش خود از سلسله گزارش‌های سالانه‌اش در مورد ادراک فساد در جهان را منتشر و در این گزارش به موفقیت‌های ایران در امر مبارزه با مفاسد اقتصادی اعتراف کرد.

در این گزارش نمره ۱۸۴ کشور جهان در شاخص ادراک فساد ارائه شده است. شاخص ادراک فساد که میزان فساد اداری در هر کشور را نشان می‌دهد ارقامی از ۰ تا ۱۰۰ را در بر می‌گیرد که هر چه این رقم بیشتر باشد به فساد کمتر اشاره دارد.

گزارش جدید سازمان بین‌المللی شفافیت رتبه ایران نسبت به سال قبل را تا حد قابل ملاحظه‌ای افزایش داده است. ایران در گزارش سال قبل این سازمان نیز با ارتقاء ۲۲ پله‌ای در رده‌بندی جهانی از نظر شاخص ادراک فساد مواجه شده بود و از رتبه ۱۶۸ به ۱۴۶ ارتقاء یافته بود.

در گزارش سال قبل ایران، رتبه ۱۴۶ را در میان ۱۷۸ کشور جهان کسب کرده بود و نمره ۲۲ را در شاخص ادراک فساد به دست آورده بود. در گزارش جدید این سازمان ایران با صعود ۲۳ پله‌ای مواجه شده است و در رتبه ۱۲۳ جهان در میان ۱۸۴ کشور از نظر ادراک فساد قرار گرفته است.

سازمان بین‌المللی شفافیت از صعود ۵ پله‌ای نمره ایران در رده‌بندی کشورهای جهان از نظر شاخص ادراک فساد خبر داد در عین حال اعلام کرد وضعیت فساد اداری و اقتصادی در ایران طی سال ۲۰۱۵ نسبت به سال قبل از آن بهبودی نداشته است.

بر اساس این گزارش که بر پایه آمار سال ۲۰۱۵ تهیه شده است، نمره ایران از نظر شاخص ادراک فساد ۲۷ اعلام شده است که نسبت به سال قبل افزایش یا کاهش نداشته است. نیوزیلند کمترین فساد اداری را در سطح جهان داشته است و نمره ۹۵ را کسب کرده است. دانمارک، فنلاند و سوئد در رتبه‌های اول تا سوم جهان بر اساس شاخص ادراک فساد قرار گرفته‌اند. نمره دانمارک از این نظر ۹۱ اعلام شده است.

کشورهای زیر نیز رتبه‌های چهارم تا دهم را کسب کرده‌اند: سوئد، سنگاپور، نروژ، هلند، استرالیا، سوئیس و کانادا.

در عین حال، بسیاری از کارشناسان عملکرد سازمان بین‌المللی شفافیت در تعیین میزان فساد در کشورهای مختلف را جهت‌دار می‌دانند و معتقدند این سازمان در انتشار آمار مربوط به فساد در کشورهای مختلف ملاحظات سیاسی خود را لحاظ می‌کند. رژیم صهیونیستی که با فساد بسیاری در میان مقامات خود مواجه است، در بالاترین سطوح رده‌بندی سازمان بین‌المللی شفافیت قرار داده شده است. این رژیم در گزارش جدید، رتبه ۳۶ را در میان ۱۸۴ کشور جهان به دست آورده است و نمره ۵۸ را در شاخص ادراک فساد کسب کرده است که البته نسبت به سال قبل، شش پله نزول داشته است. رتبه این رژیم در گزارش سال قبل ۳۰ اعلام شده بود.

بر اساس گزارش سازمان بین‌المللی شفافیت سوماتی و کره شمالی با تنها یک امتیاز، آلوده‌ترین کشورهای جهان به مفاسد مالی به شمار می‌روند. افغانستان نیز در این رتبه‌بندی، در جایگاه ۱۸۰ است. لیبی نیز در رتبه ۱۶۸ قرار گرفته است.

اکثر کشورهای عربی که با تنش‌های سیاسی و انقلاب روبرو هستند امتیازی کمتر از چهار دارند. فرانسه و آلمان نیز در این رتبه‌بندی به ترتیب در رتبه‌های ۲۵ و ۱۴ قرار دارند. آمریکا یک پله بالاتر از فرانسه قرار گرفته است. چین در رتبه ۷۵ است و روسیه در رتبه ۱۴۳ قرار دارد.

برخی کارشناسان گزارش‌های سازمان بین‌المللی شفافیت را قابل استناد و به دور از جهت‌گیری‌های سیاسی نمی‌دانند و در این زمینه به جایگاه رژیم صهیونیستی در رده‌بندی‌های آن اشاره می‌کنند که به‌رغم فساد گسترده مقامات سطوح بالا و پایین صهیونیست، این رژیم میان کشورهای دارای فساد کم قرار می‌گیرد. در گزارش امسال رتبه ۳۳ و نمره ۶۱ به رژیم اسرائیل داده شده است.

سازمان شفافیت بین‌المللی در جدیدترین گزارش خود (۲۰۱۵) ایران را یکی از فاسدترین کشورهای منطقه معرفی کرده است.

عراق و افغانستان در رتبه‌های پایین‌تری هستند ولی دیگر کشورهای همسایه ایران در وضعیت بهتری قرار دارند.

سازمان شفافیت بین‌المللی هر سال با بررسی عملکرد نهادهای دولتی و خدماتی، سیستم قضایی و احزاب سیاسی کشورهای مختلف جهان، وضعیت فساد اداری و مالی آن‌ها را ارزیابی می‌کند.

در گزارش جدید این سازمان ایران با کشورهایی مانند کامرون، پاراگوئه، اوکراین، نپال و نیکاراگوئه هم‌ردیف است. دانمارک در صدر جدول قرار دارد و سوماتی به‌عنوان فاسدترین کشور معرفی شده است (سازمان بین‌المللی شفافیت^۱، ۲۰۱۵).

مجازات فساد اقتصادی در کشورهای مختلف جهان

- مجازات‌ها و روش‌های مبارزه با فساد در چین، تور زندان گردی برای مدیران می‌باشد.
- امروزه برای ۲۹ نوع از جرائم در ویتنام، محکوم را تیر باران می‌کنند که پنج مورد آن مربوط به فساد اقتصادی است؛ کلاه‌برداری، اختلاس، قاچاق، جعل و ارتشاء.
- علنی شدن فساد مقامات و مدیران دولتی در ژاپن علاوه بر استعفا در پاره‌ای از موارد، خودکشی آخرین چاره برای فرار از رسوایی بوده است.

ندامت و گریه سیاستمدار ژاپنی، این نماینده پارلمان از محل هزینه‌های عمومی استفاده

1. CPI

کرده و سال گذشته، ۱۶۰ بار به چشمه‌های آبگرم رفته بود؛ گرچه چنین بازدیدهایی غیر قانونی نبوده و به اداره بودجه پارلمان گزارش شده بود، اما هزینه آن، بالغ بر ۳۰۰ هزار دلار شده بود.

در اسفند ۱۳۸۹ استعفای وزیر امور خارجه ژاپن به دلیل گرفتن رشوه، به خاطر دریافت یک هدیه بسیار کم‌ارزش از یک خارجی، استعفا داد. «مائه‌هارا» اعتراف کرد که مبلغی معادل ۴۵۰ یورو از یک کره‌ای دریافت کرده و به همین خاطر، از سمت خود استعفا می‌دهد. این، در حالی است که او تأکید کرده اصلاً از واریز شدن این مبلغ به حسابش توسط این تبعه کره جنوبی، خبر نداشته است.

نمونه‌هایی از تخلفات احتمالی

- واریز سود سپرده به حساب شخصی
 - واریز وجوه مؤسسه یا شرکت به حساب شخصی
 - استفاده از تسهیلات بانکی به پشتوانه حساب بانکی شرکت
 - نگهداری ارز و وجه نقد در صندوق
 - مصرف مستقیم مواد و مصالح و عدم گردش در سیستم حسابداری اموال
 - عدم انجام توازن مصالح (تطبیق مصالح خریداری شده، مصرف شده و صورت وضعیت شده)
 - ارائه فاکتور و سایر مدارک با مشخصات اصلی و تحویل کالای غیر اصلی (با تبانی یا اغفال و اعتماد)
 - پرداخت حقوق به افرادی که شاغل در پروژه و مؤسسه نیستند.
 - ارسال لیست افرادی که شاغل در پروژه و مؤسسه نیستند برای اداره بیمه
 - تحویل کالا و خدمات به پیمانکار و عدم کسر از پیمانکار
 - تأیید کارهای انجام نشده برای پیمانکار به منظور جبران خدمات و یا ...
 - عدم استفاده از باسکول برای توزین در زمان تحویل کالا درب ورودی کارگاه
 - پرداخت‌های نقدی به پرداخت از طریق سیستم‌های بانکی برای ردیابی
 - عدم رعایت کامل دستورالعمل مناقصات در زمان شناسایی، دعوت، بکارگیری و پرداخت به پیمانکاران
 - انجام کارهای موازی توسط یک فرد
 - با توجه به اختلاس، ارتشاء، سرقت و ... که از سوی مقامات عالی‌مملکت در طول این چند سال به انجام رسیده است، چند موضوع قابل دقت است.
۱. کسانی که متهم شده‌اند اکثراً اشخاصی هستند که از لحاظ ظاهری نشان می‌دهد که

شخص مذکور شعایر و ضوابط اسلامی را به شدت مراعات می‌کند.

۲. هرگاه اگر شخص بخواهد عملی را به انجام برساند و یا از انجام عملی سرباز بزند، باید از لحاظ وجدانی، توجیهی شرعی، علمی، عقلی و عرفی برای خودش داشته باشد؛ بنابراین، کسانی که اقدام به اختلاس، رشوه، سرقت و... کرده‌اند، اکثراً برای خودش توجیهی داشته‌اند.

۳. هر شخصی از مقامات که تاکنون متهم به اختلاس، سرقت، رشوه و... شده است، هیچ‌گاه اتهام وارده نسبت به خود را به عنوان عملی جرمی نپذیرفته است. بلکه آن‌ها از گرفتن پول و یا اشیای دیگر انکار نکرده و برای آن توجیهی داشته‌اند.

۴. انجام عمل جرمی توسط دیگران، توجیهی است بر عمل جرمی خود شخص! به این معنی که وقتی دیگران مرتکب عمل جرمی شده‌اند و نادیده گرفته شده است، پس عین عمل اگر از جانب اشخاص دیگر هم تکرار شود قابل اغماض و گذشت خواهد بود. منشأ، مأخذ و منبع اعمال جرمی مانند اختلاس، ارتشاء، سرقت و غیره که تاکنون از سوی مقامات به انجام رسیده است و از این پس، ممکن است ادامه یابد، تصور بر این است که توجیه آن‌ها نسبت به اعمالشان این موارد باشد.

یک ضرب‌المثل وطنی می‌گوید؛ تیل که از خانه سرکار برآید، به دامن بگیر!

طبق حکم این ضرب‌المثل، خوردن بیت‌المال، مباح است.

فتوای چور کردن و تخریب اموال دولتی و بیت‌المال در زمان جهاد علیه حکومت (به اصطلاح کمونیستی) صادر شده است. در حالی که منبع صدور مشخص نیست که چه کسی اولین فتوا را صادر کرد؛ اما در آن زمان چنین تصور می‌شد که هر کس از اموال دولت چیزی نصیبش شود، چه به زور باشد و یا با ترفند و حيله و یا هم به سرقت ببرد مباح و غنیمت جنگی شمرده می‌شد. در حالی که تازه بر مردم ما روشن شده است که عامل این همه چور و خرابی و جنگ توطئه بیرونی بوده است! بنابراین فتوا نیز از خارج صادر شده بود!

اثربخشی

در ادبیات مدیریت، اثربخشی^۱ را انجام کارهای درست و کارایی را انجام درست کارها تعریف کرده‌اند. مفهوم اثربخشی در درون مفهوم کارایی جا دارد. کارایی جنبه کمی و اثربخشی جنبه کیفی دارد.

تعریف اثربخشی

اثربخشی سازمان عبارت است از درجه یا میزانی که سازمان به هدف‌های مورد نظر خود، نائل می‌آید. اثربخشی یک مفهوم کلی دارد. به بیان ساده‌تر اثربخشی را می‌توان «انجام

1. Effectiveness

کارهای درست» و یا درجه و میزان نیل به اهداف تعیین شده نامید.

موضوع اثربخشی یکی از مباحث چالشی در مورد سازمان‌های انتفاعی و غیرانتفاعی بوده است. بارنارد در سال ۱۹۳۸ اثربخشی را انجام اهداف سازمانی تعریف می‌نماید، او به انجام اهداف و بقاء سازمان توجه داشت بارنارد سازمان را به‌عنوان سیستم‌های همکاری تعریف نمود، تعادل داخلی و تنظیم با شرایط خارجی، اقدام عملی و رهبری ماهرانه از معیارهای اثربخشی مورد توجه او می‌باشد (بروان، ۲۰۰۵: ۳۱۸).

در خصوص تعریف اثربخشی سازمانی، یک توافق عمومی وجود ندارد؛ بنابراین، تعریفی که مقبول همه باشد از آن ارائه نشده است (کامرون^۱، ۱۹۸۱: ۲). تعریف اثربخشی سازمانی عبارت از میزانی است که یک سازمان با استفاده از منابع خاص و بدون هدر دادن منابع خود و بدون فرسوده کردن غیر ضروری اعضا و جامعه خود، اهدافش را برآورده می‌کند (ثیبودکس^۲، ۱۹۹۶: ۲۱).

کنترل داخلی اثربخش

سیستم‌های کنترل داخلی واحد اقتصادی به لحاظ اثربخشی، در مراتب یا سطوح مختلفی قرار دارند. به همین ترتیب، میزان اثربخشی یک سیستم خاص ممکن است به مرور زمان تغییر کند. یک سیستم کنترل داخلی در صورتی «اثربخش» است که استاندارد زیر را برآورده سازد.

هیأت مدیره و مدیریت اطمینان معقول داشته باشند که:

- از میزان دستیابی به اهداف عملیاتی واحد اقتصادی مطلع هستند.
- صورت‌های مالی قابل اعتماد هستند.
- قوانین و مقررات مربوط رعایت می‌شوند.
- با اینکه کنترل داخلی یک فرآیند است، اما اثربخشی آن، حالت یا وضعیتی از این فرآیند در یک مقطع یا مقاطعی از زمان است.

تعیین اثربخشی سیستم کنترل داخلی، با قضاوت ذهنی تعیین می‌شود، ضمن آنکه به وجود اجزای کنترل داخلی و کارکرد اثربخشی آن‌ها بستگی دارد. اگر کارکرد اجزای اثربخش باشد، آنگاه می‌توان از تحقق یک یا چند گروه اهداف اطمینان معقول به دست آورد. بنابراین، اجزای کنترل داخلی به منزله معیارهایی برای اثربخشی کنترل داخلی هستند. هرچند برآورده شدن هر پنج جزء، ضروری است؛ اما هر جزء، لزوماً در واحدهای اقتصادی مختلف یکسان یا حتی در مراتب یکسانی از اثربخشی عمل نمی‌کند. بین اجزا ممکن است تا اندازه‌ای موازنه برقرار باشد. از آنجا که کنترل-ها می‌توانند اهداف گوناگونی را برآورده

1. Cameron

2. Thibodeaux

سازند، لذا کنترل‌های مربوط به یک جزء می‌توانند اهداف کنترل‌های واقع در جزء دیگر را برآورده سازند. به علاوه، اثربخشی کنترل‌های مختلف در مصاف با یک ریسک خاص یکسان نیست، به گونه‌ای که بکارگیری کنترل‌های مکمل (که هر کدام اثر محدودی دارند) می‌تواند نتایج رضایت بخشی را به بار آورد.

این اجزا و معیارها با کل سیستم کنترل داخلی، یا با چند گروه اهداف مرتبط هستند. برای آنکه کنترل‌های داخلی حاکم بر یکی از گروه‌های اهداف مانند «گزارش دهی مالی» اثربخش تلقی شوند حضور هر پنج معیار، ضروری است (پوریا نسب و مهام، ۱۳۷۷: ۲۶). چارچوب، الزامات مربوط به یک سیستم کنترل داخلی اثر بخش را ارائه می‌کند. یک سیستم کنترل داخلی اثربخش اطمینان معقول می‌دهد که اهداف واحد قابل حصول است. یک سیستم اثربخش کنترل داخلی ریسک عدم دستیابی به اهداف واحد را که ممکن است مربوط به یک، دو یا سه طبقه اهداف (عملیاتی، گزارشگری، رعایتی) باشد تا سطح قابل قبول کاهش می‌دهد. کنترل داخلی اثر بخش نیازمند آن است که:

هر کدام از اجزای کنترل داخلی و اصول مربوط به آن در طراحی و استقرار کنترل داخلی برای دستیابی به اهداف موجود باشند^۱ و عمل کنند^۲. «موجود بودن» به این موضوع اشاره دارد که اجزا و اصول مربوط به آن در طراحی و استقرار سیستم کنترل داخلی در دستیابی به اهداف وجود دارند. «عمل کردن (اجراء)» به این موضوع اشاره دارد که اجزا و اصول مربوط به آن به طور مستمر در عملیات وجود داشته و برای دستیابی به اهداف سیستم کنترل داخلی اجرا می‌شوند.

پنج جزء کنترل داخلی به طور یکپارچه و با هم عمل کرده و با یکدیگر در تعامل اند^۳. «تعامل با هم» به این موضوع اشاره دارد که پنج جزء کنترل داخلی در مجموع و با هم، ریسک دستیابی به اهداف را در سطح قابل قبول کاهش می‌دهند. اجزای کنترل داخلی، نبایستی جداگانه و مستقیم در نظر گرفته شود، بلکه اجزا با یکدیگر در یک سیستم به طور یکپارچه عمل می‌نمایند. اجزا با یکدیگر وابستگی، ارتباط و پیوستگی درونی دارند و بر هم تأثیر می‌گذارند، به گونه‌ای که اجزا در تعامل با یکدیگر در پهنای اصول کنترل داخلی مربوط، قرار می‌گیرند.

نوع و روش تحقیق

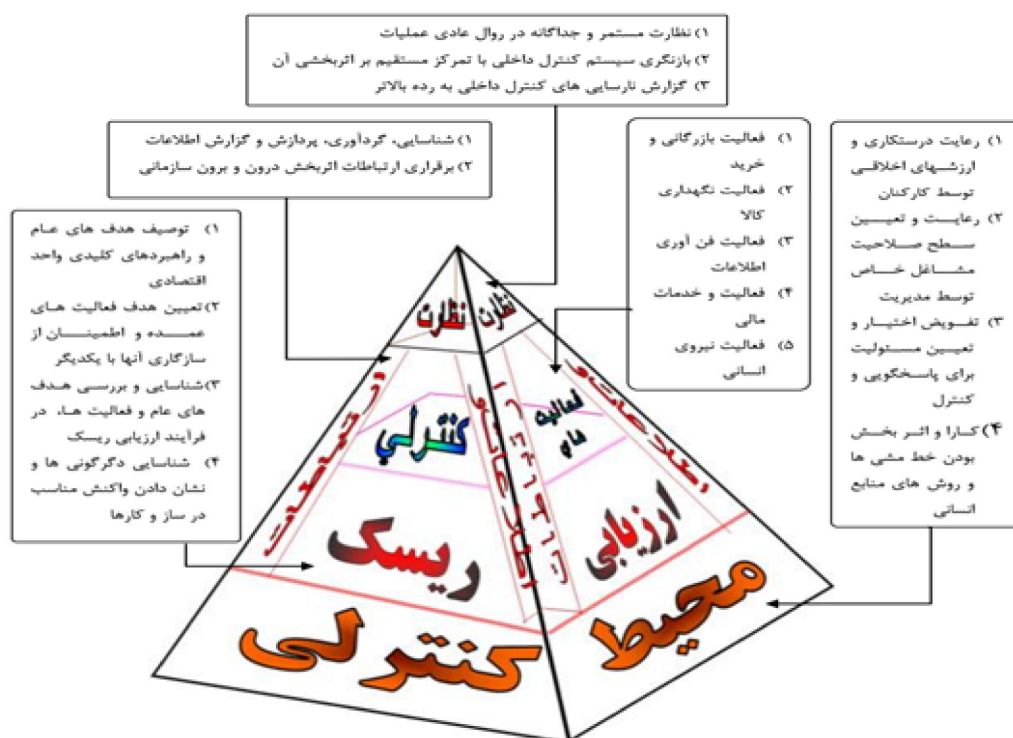
پژوهش حاضر از نظر روش، یک تحقیق توصیفی و به لحاظ گردآوری اطلاعات، پیمایشی

1. Present
2. Functioning
3. Operating ToGether

و از نظر هدف یک پژوهش کاربردی^۱ است. در این تحقیق از روش‌های مطالعه کتابخانه‌ای و بررسی متون و محتوای مطالب و در روش میدانی از پرسشنامه استفاده شده است. جامعه و نمونه آماری تحقیق

با توجه به لزوم آگاهی و اطلاع پاسخگویان نسبت به موضوع پژوهش، و از طرفی در دسترس و محدود بودن جامعه آماری ($N=50$)، از روش نمونه‌گیری تمام شمار ($n=N=50$) استفاده شده است.

مدل مفهومی تحقیق



شکل شماره ۱- مدل مفهومی پژوهش

جدول شماره ۱- آزمون تی استیودنت متغیر محیط کنترلی

متغیر	تعداد	میانگین	مقدار t	معناداری
محیط کنترلی	۵۰	۳,۷۳۸	۸,۰۹۶	۰,۰۰۰

از آنجا که سطح معنی داری آزمون T برای متغیر محیط کنترلی کمتر از ۰,۰۵ است؛ بنابراین فرض H_0 مبتنی بر عدم تفاوت بین میانگین متغیر محیط کنترلی و عدد ۳ رد می‌شود و با توجه به مقدار میانگین محیط کنترلی ۳,۷۳۸ که بیش از ۳ می‌باشد، می‌توان نتیجه گرفت، محیط کنترلی اثربخش قابل قبول در مجموعه مالی و اقتصادی

1. Applied Research.

یک نهاد دولتی شکل گرفته است. بنابر این فرضیه، H1 تحقیق با ۹۵٪ اطمینان تأیید می‌شود. آئین‌نامه‌ها و مقررات مالی به‌عنوان ابزارهای کنترلی مؤثر در سطح ادارات متناسب می‌باشد. پایبندی به درست‌کاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی توسط کارکنان مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی رعایت می‌شود. دانش و مهارت لازم برای احراز مشاغل، در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی در حد قابل قبول انجام می‌شود. کارکنان و مدیران مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی، تقریباً از پست سازمانی مناسب برخوردار هستند.

جدول شماره ۲- آزمون تی استیودنت متغیر ارزیابی ریسک

متغیر	تعداد	میانگین	مقدار t	معناداری
ارزیابی احتمال ریسک	۵۰	۳,۷۱۲۵	۷,۷۵۸	۰,۰۰۰

از آنجا که سطح معناداری آزمون T برای متغیر ارزیابی ریسک کمتر از ۰,۰۵ است، بنابراین فرض H0 مبتنی بر عدم تفاوت بین میانگین متغیر ارزیابی ریسک و عدد ۳ رد می‌شود و با توجه به مقدار میانگین ارزیابی ریسک ۳/۷۱۲۵ که بیش از ۳ می‌باشد، می‌توان نتیجه گرفت، سازوکار مناسبی در رابطه با اثربخشی ارزیابی احتمال خطر در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی وجود دارد. بنابر این فرضیه، H1 تحقیق با ۹۵٪ اطمینان تأیید می‌شود. اهداف مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی تعیین شده است که از جمله آن‌ها، بهترین کیفیت و کمترین قیمت در خریدها و تهیه و ارسال به‌موقع و سالم کالاهای خریداری شده به دست مصرف‌کنندگان می‌باشد. مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی توجه به ریسک‌هایی دارد که در حال تأمین آن می‌باشد و به سایر ریسک‌ها از جمله مقررات و شرایط سیاسی و اقتصادی توجه جدی دارد. مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی در تأمین منابع انسانی خود به لحاظ پست سازمانی محدودیت دارد. سیستم‌های اطلاعاتی به روز نیستند، اما مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی به‌صورت جزیره‌ای و سنتی عمل نمی‌نماید. گروه خاصی وجود داشته باشد و بتواند صرفاً به تحلیل بازار بپردازند و اولویت‌ها را شناسایی کند.

جدول شماره ۳- آزمون تی استیودنت متغیر فعالیت‌های کنترلی

متغیر	تعداد	میانگین	مقدار t	معناداری
فعالیت‌های کنترلی	۵۰	۴,۲۸	۲۲,۷۴	۰,۰۰۰

از آنجا که سطح معناداری آزمون T برای متغیر فعالیت‌های کنترلی کمتر از ۰,۰۵ است؛ بنابراین فرض H0 مبتنی بر عدم تفاوت بین میانگین متغیر فعالیت‌های کنترلی و عدد ۳

رد می شود و با توجه به مقدار میانگین فعالیت های کنترلی ۴,۲۸ که بیش از ۳ می باشد، می توان نتیجه گرفت، پاسخ دهندگان فرض وجود اثربخشی لازم در فعالیت های کنترلی در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی را تأیید می کنند. بنابر این فرضیه، $H1$ تحقیق با ۹۵٪ اطمینان تأیید می شود. خرید کالا و خدمات از طریق آیین نامه مناقصات اقدام می شود. برای یکایک خریدها موقع خرید استعلام بها گرفته می شود. اسناد مالی در اکثر اوقات به مهر حسابداری ممهور می شود. اطلاعات مربوط به تأمین کنندگان کالا و خدمات به صورت دوره ای بررسی می شود. در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی از نیروهای باتجربه و تخصص بالا استفاده می شود. اطلاعات مربوط به خرید کالاها و خدمات مورد نیاز در اختیار مسئولین مربوطه قرار می گیرد.

جدول شماره ۴- آزمون تی استیودنت متغیر اطلاعات و ارتباطات

متغیر	تعداد	میانگین	مقدار t	معناداری
اطلاعات و ارتباطات	۵۰	۳,۵۸	۶,۳۱۳	۰,۰۰۰

از آنجا که سطح معناداری آزمون T برای متغیر اطلاعات و ارتباطات کمتر از ۰,۰۵ است؛ بنابراین فرض $H0$ مبتنی بر عدم تفاوت بین میانگین متغیر اطلاعات و ارتباطات بوده و عدد ۳ رد می شود و با توجه به مقدار میانگین اطلاعات و ارتباطات ۳/۵۸ که بیش از ۳ می باشد می توان نتیجه گرفت، پاسخ دهندگان اثربخش بودن فعالیت اطلاعات و ارتباطات در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی را تأیید می کنند. بنابر این فرضیه، $H1$ تحقیق با ۹۵٪ اطمینان تأیید می شود. اطلاعات و گزارش های مالی در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی به دلیل اینکه نرم افزار مورد استفاده در این سازمان، صرفاً بر اساس نیاز مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی تهیه شده، جوابگوی مسئولین نمی باشد و نیاز به بازنگری دارد. تأمین کنندگان در زمانی که با مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی به انجام فعالیت تجاری می پردازند، توجه می شوند. مسیرهای ارتباطی برای گزارش تخلفات مسئولین و مدیران وجود دارد. به دلیل نداشتن سیستم نرم افزاری جامع گزارش ها به هنگام نیستند و مدیریت ها با استفاده از توان خودشان در برابر عوامل اقتصادی واکنش نشان می دهند.

جدول شماره ۵- آزمون تی استیودنت متغیر فعالیت های نظارتی

متغیر	تعداد	میانگین	مقدار t	معناداری
فعالیت های نظارتی	۵۰	۳,۷۲	۹,۹۸۷	۰/۰۰۰

از آنجا که سطح معنی داری آزمون T برای متغیر فعالیت های نظارتی کمتر از ۰,۰۵

است، بنابراین فرض H_0 مبتنی بر عدم تفاوت بین میانگین متغیر فعالیت‌های نظارتی و عدد ۳ رد می‌شود و با توجه به مقدار میانگین فعالیت‌های نظارتی $3/72$ که بیش از ۳ می‌باشد، می‌توان نتیجه گرفت، پاسخ‌دهندگان اثربخش بودن فعالیت‌های نظارتی در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی را تأیید می‌کنند. بنابر این فرضیه، H_1 تحقیق با ۹۵٪ اطمینان تأیید می‌شود. دستگاه‌های نظارتی، صرفاً به گزارش‌هایی که به دست آن‌ها می‌رسد، واکنش نشان می‌دهند. کمیته حسابرسی به‌صورت فعال و مداوم در حد قابل قبولی وجود دارد و حسابرسی‌ها به‌صورت دوره‌ای انجام می‌شود. کنترل داخلی به‌صورت دوره‌ای مورد نظارت و بازبینی قرار می‌گیرد.

جدول شماره ۶- آزمون فریدمن میزان تأثیر پنج جزء کنترل داخلی در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی

تعداد	آمار کای اسکوئر	درجه آزادی	معناداری
۵۰	۴۳,۶۱	۴	۰,۰۰۰
رتبه میانگین			
پنج جزء مؤثر بر کنترل داخلی در مالی سازمان سپاه			
	فعالیت‌های کنترلی		۴,۱۹
	محیط کنترلی		۳,۰۲
	ارزیابی ریسک		۲,۷۹
	فعالیت‌های نظارتی		۲,۷۷
	اطلاعات و ارتباطات		۲,۲۳

فرض صفر و فرض مقابل آن به‌صورت زیر تعریف می‌شوند:
بین میزان اثربخشی پنج جزء کنترل داخلی در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی تفاوت معناداری وجود ندارد: H_0 .

بین میزان اثربخشی پنج جزء کنترل داخلی در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی تفاوت معناداری وجود دارد: H_1 .

نتایج جداول فوق، نشان می‌دهند معناداری محاسبه شده برای عوامل بالا از معناداری در سطح آلفای ۰,۰۵ کوچک‌تر است؛ لذا بین میزان تأثیرگذاری پنج بُعد مؤثر بر کنترل داخلی؛ محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، ارتباطات و اطلاعات و فعالیت‌های نظارتی تفاوت معنی‌دار وجود دارد.

همچنین جداول فوق نشان‌دهنده این موضوع می‌باشند که فعالیت‌های کنترلی در رتبه اول، محیط کنترلی در رتبه دوم، ارزیابی ریسک در رتبه سوم، فعالیت‌های نظارتی در رتبه چهارم و اطلاعات و ارتباطات در رتبه آخر قرار دارند.

نتایج تحقیق

سؤال فرعی شماره یک: آیا محیط کنترلی اثربخش در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی شکل گرفته است؟

برای محیط کنترلی ده سؤال طراحی گردید، از نظر پاسخ دهندگان کلیه شاخص های محیط کنترلی و خود بعد محیط کنترلی با توجه به آزمون تی استیودنت دارای معناداری بوده و با توجه به میانگین ۳,۷۴ بعد محیط کنترلی و رتبه دوم محیط کنترلی در بین پنج بُعد کنترل داخلی نشان دهنده اثربخشی در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی می باشد. **سؤال فرعی شماره دو:** آیا سازوکار مناسبی در رابطه با اثربخشی ارزیابی احتمال خطر (ریسک) در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی وجود دارد؟

برای اینکه اثربخشی ارزیابی احتمال خطر (ریسک) در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی مورد بررسی قرار گیرد، از هشت سؤال برای این کار استفاده شده که با توجه به پاسخ های به دست آمده کلیه شاخص ها دارای معناداری لازم کمتر از ۰,۰۵ و دارای میانگین بالاتر از حد متوسط بودند و بعد ارزیابی ریسک با توجه به معناداری لازم آزمون تی استیودنت و میانگین ۳,۷۱ و رتبه سوم در بین ابعاد نشان دهنده اثربخشی لازم ارزیابی احتمال خطر (ریسک) در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی می باشد.

همان طور که از جدول بالا مشاهده می شود ارزیابی ریسک هم از اثربخشی لازم برخوردار است و هم در بین کارهای انجام شده از میانگین بالا برخوردار می باشد که نشان دهنده ارزش قائل شدن به ارزیابی ریسک در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی می باشد. **سؤال فرعی شماره سه:** آیا فعالیت های کنترلی در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی دارای اثربخشی لازم است؟

همان طور که قبلاً مشاهده شده برای سنجش اثربخشی فعالیت های کنترلی در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی از سیزده سؤال و شاخص استفاده شد که همگی دارای میانگین بالاتر از میانگین متوسط و با توجه به آزمون تی استیودنت دارای معناداری لازم (کمتر از ۰,۰۵) می باشند و با توجه به معناداری بعد فعالیت های کنترلی و میانگین ۴,۲۸ نشان دهنده اثربخشی بسیار بالای فعالیت کنترلی در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی می باشد.

سؤال فرعی شماره چهار: آیا اطلاعات و ارتباطات اثربخش در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی برقرار شده است؟

برای سنجش اثربخشی اطلاعات و ارتباطات در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی از چهار سؤال و شاخص استفاده شد که همگی این سؤالات دارای معناداری لازم (کمتر از

۰,۰۵ آزمون تی استیودنت) و میانگین بالای این شاخص‌ها و معناداری لازم بعد اطلاعات و ارتباطات و میانگین ۳,۵۸ این بُعد نشان‌دهنده اثربخشی لازم بعد اطلاعات و ارتباطات در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی می‌باشد. در نتیجه؛ شاخص‌ها دارای میانگین بالا و معناداری لازم آزمون تی بوده و نشان‌دهنده اثربخشی لازم می‌باشند.

سؤال فرعی شماره پنج: آیا فعالیت‌های نظارتی اثربخش در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی انجام شده است؟

برای اینکه اثربخشی فعالیت‌های نظارتی در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی مورد سنجش قرار گیرد از هشت سؤال و شاخص استفاده شده کلیه شاخص‌ها دارای معناداری لازم و دارای میانگین بالایی بوده‌اند و با توجه به معناداری کمتر از ۰,۰۵ آزمون تی استیودنت بعد فعالیت‌های نظارتی و میانگین ۳,۷۲ بیانگر این موضوع می‌باشد که فعالیت‌های نظارتی در مجموعه مالی و اقتصادی یک نهاد دولتی از اثربخشی لازم برخوردار می‌باشد.

در نتیجه، کلیه شاخص‌ها دارای معناداری و میانگین بالایی بوده‌اند و آزمون تی، دارای معناداری لازم می‌باشد و از اثربخشی لازم برخوردار هستند.

منابع فارسی

- ارباب سلیمانی، عباس و کمالوند، علی، حسابرسی داخلی، سازمان حسابرسی ترجمه نشریه ۱۷۴.
- ارباب سلیمانی، عباس؛ کمالوند، علی (۱۳۷۹)، حسابرسی داخلی اثربخش؛ سازمان حسابرسی نشریه ۳۶.
- پویا نسب، امیر؛ مهام، کیهان (۱۳۷۷)، کنترل داخلی چارچوب یکپارچه؛ سازمان حسابرسی نشریه ۱۱۸.
- پوریا نسب، امیر. قاسمی، محسن. قربانی، محمد (۱۳۹۱)، «استاندارد حسابرسی»، شماره ۵، حسابرسی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی که با حسابرسی صورت‌های مالی یکپارچه می‌شود، تهران: انتشارات بورس (وابسته به سازمان بورس و اوراق بهادار).
- سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۱)، دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرا بورس ایران مدیریت مالی بخش عمومی، سازمان حسابرسی، نشریه ۲۰۲.
- رابینز، استیفن پی؛ تئوری سازمان: ساختار، طراحی، کاربردها، ترجمه سید مهدی الوانی و حسن دانائی‌فرد.
- کثیری، حسین، محمد حسن زاده، سهیل (۱۳۹۳)، کنترل داخلی - چارچوب یکپارچه COSO چارچوب و پیوست‌ها، مؤسسه حسابرسی هوشیار ممیز.
- صبری رضا، (۱۳۹۴)، رهنمود ارزیابی و گزارشگری کنترل‌های داخلی توسط مدیریت، سازمان بورس و اوراق بهادار.
- سید رضی، نهج البلاغه.
- خامنه‌ای، سید علی (۱۳۸۰/۰۲/۱۰)، فرمان هشت ماده‌ای مقام معظم رهبری.

منابع لاتین

- COSO (2013), **Internal Control —Integrated Framework**, Internal Control over External Financial Reporting: A Compendium of Approaches and Examples.
- Cameron, K.S. (1981), “**Domains of Organizational Effectiveness**,” Academy of Management Journal, 24, pp 25-47.
- **GAO Standards for Internal Control in the Federal Government**, 2014.
- Thibodeaux, M.S. and Favilla, E (1996) **Organizational effectiveness and commitment through strategic management**, Industrial Management & Data Systems, Vol. 96, p 21.