

پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی و نقش آن در کاهش تخلفات مالی در دستگاه‌های دولتی - دیدگاه ذیحسابان و مدیران مالی

دکتر احمد خدای پور^۱، مجتبی ابراهیمی رومنجان*^۲، مسعود نیک اندیش^۳، عبدالناصر اشرفی

۱- دانشیار حسابداری دانشگاه باهنر کرمان، ایران

۲- دانشجوی دکترای حسابداری دانشگاه آزاد کرمان (نویسنده مسئول)

۳- حسابرس دیوان محاسبات خراسان جنوبی، مدرس دانشگاه علمی کاربردی، جهاد دانشگاهی بیرجند

آدرس پست الکترونیک نویسنده: Ebrahimi362@yahoo.com

چکیده- طراحی و استقرار سامانه‌های کنترل داخلی در واحدهای اقتصادی یکی از مهم‌ترین عوامل تحقق اثربخشی و کارایی عملیات، ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی، رعایت قوانین و مقررات و کمک به پیشگیری از تقلب و سوءاستفاده‌های مالی به شمار می‌رود. در تحقیق حاضر، نقش کنترل داخلی بر کاهش تخلفات مالی در دستگاه‌های دولتی از دیدگاه ذیحسابان و مدیران مالی بررسی شده است. جامعه آماری تحقیق با در نظر گرفتن ویژگی‌های تعیین شده، تعداد ۲۰۰ تن بودند که در زمان تحقیق در بخش مالی دستگاه‌های اجرایی استان خراسان جنوبی مسئولیت داشتند. از جامعه مورد نظر تعداد ۱۳۱ نفر به صورت تصادفی و براساس جدول مورگان انتخاب گردیدند. برای این پژوهش ۵ فرضیه طراحی شد که هر یک از فرضیه‌ها با مؤلفه‌های مربوط از طریق پرسشنامه محقق ساخته با پایایی ۹۲ درصد مورد سنجش قرار گرفت. برای تحلیل داده‌ها از نرم افزار SPSS و آزمون t در سطح اطمینان ۹۵٪ استفاده شد. نتایج حاصل بیانگر رابطه مستقیم بین پیاده‌سازی هر یک از اجزای کنترل‌های داخلی مطرح شده با کاهش تخلفات مالی در دستگاه‌های دولتی می‌باشد.

کلمات کلیدی: کنترل‌های داخلی، تخلفات مالی، ذیحسابان، مدیران مالی.

مقدمه

پیچیدگی سازمانی و گسترش معاملات تجاری در اغلب کشورها موجب شده است که مدیران بنگاه‌های انتفاعی و غیرانتفاعی با توجه به مسئولیت خود و در راستای دستیابی به اهداف سازمانی و به منظور کسب اطمینان از هدایت بهینه کلیه منابع، واحدی به نام حسابرسی داخلی تشکیل دهند. دامنه فعالیت‌های

حسابرسی داخلی به مراتب بیش از پیش گسترش یافته است. از مهمترین ساز و کارهای ایفای مسئولیت پاسخگویی، کنترل‌های داخلی و به تبع آن حسابرسی داخلی است. حسابرسی داخلی در تدوین روش‌های کنترل داخلی اعم از مالی و غیرمالی، استقرار سیستم کنترل داخلی، بررسی و ارزیابی سیستم کنترل داخلی، ارائه پیشنهادها سازنده برای بهبود این سیستم و ارزیابی اثربخشی و کارایی استفاده از منابع بنگاه، نقشی اساسی و کلیدی دارد و در این راستا، سیستم‌های مالی، مدیریتی و عملیاتی و همچنین رسیدگی‌های ویژه را در دامنه کار خود دارد. محدوده فعالیت‌ها، روش‌ها و وظایف حسابرسی داخلی در سازمان و چگونگی گزارشگری آن باید به روشنی مشخص بوده و افراد و گروه‌های ذیصلاح دائماً عملکرد حسابرسی داخلی را ارزیابی نمایند. مدیران نیز باید از نتایج فعالیت‌های حسابرسی داخلی در جهت بهبود سازمان و اصلاح عملکردها استفاده کنند.

امروزه دیگر موضوعاتی مثل نظام نوین راهبری بنگاه‌ها، مدیریت ریسک و کنترل داخلی به قدری به موضوع تعالی سازمانی و بهبود عملیات در بنگاه‌ها گره خورده که عدم توجه کافی به آنها بدون شک به معنی خروج از دنیای کسب و کار موفق است. جهان فعلی ما با چالش‌های فراوان ناشی از اقتصاد دانش پایه، شدت گرفتن سرسام‌آور تغییرات در زمینه‌های گوناگون، افزایش روزافزون انتظارات مشتریان، افزایش رقابت در ابعاد مختلف، افزایش آسیب‌پذیری جدی اقتصاد جهانی و بسیاری پدیده‌های نوظهور دیگر روبرو است. پایداری بنگاه‌ها در چنین محیط پر تلاطم کسب و کار، بطور یقین، مستلزم برخورداری از نظام راهبری اثربخش، مدیریت هر چه بهتر ریسک دستیابی به اهداف راهبردی و استقرار کنترل داخلی مناسب به منظور حصول اطمینانی معقول برای تحقق اهداف یاد شده است.

۲- بیان مسئله

کنترل داخلی به عنوان یکی از شواهد مهم برای اظهارنظر حسابرسان در گزارش‌های حسابرسی است. هرگونه ضعف یا نقص در کنترل داخلی شرکت‌ها در صورت اهمیت داشتن و تأثیر بر عملکرد مالی و ارائه نتایج و گزارش‌های مالی ناصحیح می‌تواند منجر به صدور گزارش‌های حسابرسی غیرمقبول گردد. حسابرسی داخلی وظیفه ارزیابی مستقلی است که توسط مدیریت سازمان برای بررسی سامانه کنترل داخلی ایجاد می‌شود و کفایت سامانه کنترل داخلی را از لحاظ درست و مناسب، اقتصادی، اثربخش و کارآمد بودن استفاده از منابع سازمان، آزمون، ارزیابی و گزارش می‌کند. حسابرسی داخلی جایگاه والایی در سامانه کنترل داخلی دارد و مدیریت واحدها را در انجام دادن مسئولیت‌ها و وظایف خود، از طریق تقویت کنترل‌ها، یاری می‌کند. حسابرسی داخلی به منظور کمک به مدیریت واحدهای اقتصادی به وجود می‌آید،

اما می‌تواند اطمینان‌های دیگری را چون اطمینان دادن به مراجع قانونی و سایر مراجع ذینفع نیز فراهم کند (کمالی زارع و همکاران، ۱۳۹۰). از طرف دیگر گسترش و پیچیدگی روزافزون و شتاب‌آمیز واحدهای اقتصادی در جهان پیشرفته‌ی امروز، فشارهای ناشی از کمبود منابع و افزایش رقابت و وجود انواع مخاطرات در زمینه‌های مالی، اداری و تجاری، اهداف و سیاست‌های سازمانی را از درون و بیرون به شدت تهدید می‌کنند (کراهی مقدم، ۱۳۹۰). از طرفی قانون‌گرایی در سرلوحه سیاست‌های دولت قرار دارد و بدون وجود امکانات کافی از جمله سامانه منسجم و مطلوب کنترل داخلی، این هدف میسر نیست.

کنترل داخلی به دنبال سیاست‌ها، نظام‌ها و روش‌هایی برای تأمین اطمینان نسبی از دستیابی به اهداف سازمانی است. در هر سازمانی برای رسیدن به اهداف عملیاتی، اهداف رعایت و گزارش مالی، کنترل داخلی مناسب با آن طراحی و تدوین می‌گردد، برای دستیابی به حسابرسی مطلوب، می‌باید بر بهبود کنترل داخلی در یگان‌های تابعه تأکید شود. وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه، رکن اصلی پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری‌های آگاهانه و از ملزومات است. از این رو مسئولان کشوری و لشکری برای تأمین اطمینان نسبی از دستیابی به هدف‌های از پیش تعیین شده، حسن اجرای فعالیت‌ها در کلیه زمینه‌ها، جلوگیری از هرگونه اختلاس، تقلب و استفاده نادرست از منابع، دارایی‌ها و تحقق مسئولیت پاسخگویی و حسابدهی نسبت به فعالیت‌های انجام شده، مصرف بهینه و درست بیت‌المال می‌باید در راستای بهبود حسابرسی داخلی اقدام قابل توجهی صورت پذیرد. هدف اصلی این تحقیق بررسی تأثیر پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی بر کاهش تخلفات مالی در دستگاه‌های دولتی می‌باشد.

پیشینه‌ی تحقیق

همتی (۱۳۸۱) به بررسی تأثیرات ضعف کنترل داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار بر گزارش حسابرس و بازرس قانونی سازمان حسابرسی پرداخت و به این نتیجه رسید که بیشترین ضعف سامانه کنترل داخلی، که منجر به صدور گزارش‌های غیرمقبول حسابرسی شده است، مربوط به سرفصل موجودی مواد و کالا و پس از آن سرفصل حساب‌های دریافتی و دارایی‌های ثابت بوده است.

صداقت نژاد (۱۳۸۷) به بررسی میزان تأثیر حسابرسی داخلی بر عملکرد مالی واحدهای تابعه‌ی دستگاه‌های دولتی جمهوری اسلامی ایران پرداخت و به این نتیجه رسید که حسابرسی داخلی یکی از اساسی‌ترین ملزومات در سازمان‌ها و یگان‌های نظامی است؛ به عنوان بهترین ابزار برای بررسی عملکرد قسمت‌ها، شعبه‌ها و رده‌های پایین دستی، می‌تواند قسمت‌های اجرایی را در مسیر درست و همسو با اهداف

سازمان قرار دهد و سازمان‌ها و یگان‌های اجرایی را از مسیر انحراف دور و با شناسایی به موقع، ضعف‌ها و انحرافات احتمالی و تخلفات عمدی و غیرعمدی در سالم نگه داشتن محیط و شفاف سازی فعالیت‌های انجام گرفته بسیار مؤثر است و عملکرد یگان را افزایش می‌دهد.

کاترین شکسپیر^۱ (۲۰۱۰) نیز به بررسی ضرورت وجود کنترل‌های داخلی در بخش عمومی پرداخت و به این نتیجه رسید که نیاز کنترل داخلی امروزه در بخش‌های عمومی به خوبی احساس می‌شود زیرا اگر سامانه کنترل داخلی به درستی طراحی و اجرا شود، باعث دقت عمل و کارایی سامانه‌های اطلاعاتی می‌شود و کیفیت گزارش‌های بخش عمومی را بهبود می‌بخشد و مطابقت آن با قوانین موضوعه را سبب می‌شود. نتایج تحقیقات هاچ برگ^۲ (۲۰۰۹) نشان داد که وجود کنترل‌های داخلی موجب گزارشگری مالی قابل فهم، دقیق، صحیح و درست می‌شود. این امر برای سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان حیاتی است و اعتماد آن‌ها را نسبت به گزارش‌های ارائه شده جلب می‌کند.

فرضیه‌های تحقیق

۱. بین اجرای کنترل‌های محافظتی و کاهش تخلفات مالی در دستگاه‌های دولتی رابطه مستقیم وجود دارد.
۲. بین اجرای کنترل‌های صحت و کاهش تخلفات مالی در دستگاه‌های دولتی رابطه مستقیم وجود دارد.
۳. بین ویژگی‌های انسانی و کاهش تخلفات مالی در دستگاه‌های دولتی رابطه مستقیم وجود دارد.
۴. بین مستندسازی کسب شناخت از سامانه کنترل داخلی و کاهش تخلفات مالی در دستگاه‌های دولتی رابطه مستقیم وجود دارد.
۵. بین ارزیابی صحیح خطرهای مربوط به کنترل داخلی و کاهش تخلفات مالی در دستگاه‌های دولتی رابطه مستقیم وجود دارد.

روش تحقیق

تحقیق حاضر به لحاظ هدف، روش توصیفی- پیمایشی بوده و روش گردآوری اطلاعات برای بررسی فرضیه‌های تحقیق، پرسشنامه محقق ساخته که روایی آن به تأیید رسیده با پایایی ۹۲ درصد می‌باشد. جامعه آماری تحقیق مدیران مالی و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی سطح استان خراسان جنوبی بودند که از بین

^۱.catherineshakespeare

^۲.Hachbreg

آنها تعداد ۱۳۱ تن به صورت تصادفی و براساس جدول مورگان انتخاب گردیدند. برای تحلیل داده ها از نرم افزار SPSS و آزمون t در سطح اطمینان ۹۵٪ استفاده شده است.

تجزیه و تحلیل متغیرها و فرضیه‌ها

آزمون نرمال بون متغیرها: این آزمون برای بررسی ادعای مطرح شده در مورد توزیع داده‌های یک متغیر کمی مورد استفاده قرار می‌گیرد و این که از آزمون اسمیرینوف کولموگروف برای نرمال بودن متغیرها استفاده می‌کنیم. در این آزمون فرض H_0 صفر نرمال بودن متغیر و فرض H_1 غیرنرمال بودن متغیر است.

جدول ۱: جدول کولموگوروف - اسمیرینوف

	فرضیه ۱	فرضیه ۲	فرضیه ۳
	۱۳۱	۱۳۱	۱۳۱
Normal Parameters ^{a,b}			
(متغیرهای مورد نظر در بررسی)			
Mean (میانگین)	۴,۴۶۷۳	۴,۵۰۸۴	۴,۴۸۵۸
Std. Deviation (انحراف معیار در توزیع نرمال)	۰,۳۷۴۴۴	۰,۳۷۷۷۹	۰,۳۲۲۴۵
Absolute			
Most Extreme Differences (قدر مطلق بیشترین انحراف)	۰,۱۰۰	۰,۱۲۸	۰,۱۰۱
Positive (بیشترین انحراف مثبت)	۰,۰۷۷	۰,۱۰۱	۰,۸۳
Negative (بیشترین انحراف منفی)	-۰,۱۰۰	-۰,۱۲۸	-۰,۱۰۱
Kolmogorov - Smirnov Z (مقدار آماره Z)	۱,۱۴۶	۱,۴۶۰	۱,۱۵۲

	فرضیه ۱	فرضیه ۲	فرضیه ۳
	۱۳۱	۱۳۱	۱۳۱
Normal Parameters ^{a,b}			
(متغیرهای مورد نظر در بررسی)			
Mean (میانگین)	۴,۴۶۷۳	۴,۵۰۸۴	۴,۴۸۵۸
Std. Deviation (انحراف معیار در توزیع نرمال)	۰,۳۷۴۴۴	۰,۳۷۷۷۹	۰,۳۲۲۴۵
Absolute			
Most Extreme Differences (قدر مطلق بیشترین انحراف)	۰,۱۰۰	۰,۱۲۸	۰,۱۰۱
Positive (بیشترین انحراف مثبت)	۰,۰۷۷	۰,۱۰۱	۰,۸۳
Negative (بیشترین انحراف منفی)	-۰,۱۰۰	-۰,۱۲۸	-۰,۱۰۱
Kolmogorov - Smirnov Z (مقدار آماره Z)	۱,۱۴۶	۱,۴۶۰	۱,۱۵۲

	Asymp . Sig (2-tailed) (سطح معناداری)	۰,۱۴۴	۰,۱۲۸	۰,۱۴۱
			فرضیه ۴	فرضیه ۵
		(تعداد) N	۱۳۱	۱۳۱
Normal Parameters ^{a,b}	Mean (میانگین)	۴,۳۴۷۳	۴,۳۴۷۳	۴,۵۱۵۳
(متغیرهای مورد نظر در بررسی)	Std. Deviation	۰,۴۸۶۹۲۰	۰,۴۸۶۹۲۰	۰,۲۴۳۲۴
	(انحراف معیار در توزیع نرمال)			
	Absolute	۰,۲۱۳	۰,۲۱۳	۰,۱۱۵
Most Extreme Differences	(قدر مطلق بیشترین انحراف)			
	Positive	۰,۲۱۳	۰,۲۱۳	۰,۰۵۴
(قدر مطلق مقدار بیشترین انحراف)	(بیشترین انحراف مثبت)			
	Negative	-۰,۱۸۵	-۰,۱۸۵	-۰,۱۱۵
	(بیشترین انحراف منفی)			
Kolmogorov – Smirnov Z		۲,۴۳۳	۲,۴۳۳	۱,۳۱۴
(مقدار آماره Z)				
			فرضیه ۴	فرضیه ۵
		(تعداد) N	۱۳۱	۱۳۱
Normal Parameters ^{a,b}	Mean (میانگین)	۴,۳۴۷۳	۴,۳۴۷۳	۴,۵۱۵۳
(متغیرهای مورد نظر در بررسی)	Std. Deviation	۰,۴۸۶۹۲۰	۰,۴۸۶۹۲۰	۰,۲۴۳۲۴
	(انحراف معیار در توزیع نرمال)			
	Absolute	۰,۲۱۳	۰,۲۱۳	۰,۱۱۵
Most Extreme Differences	(قدر مطلق بیشترین انحراف)			
	Positive	۰,۲۱۳	۰,۲۱۳	۰,۰۵۴
(قدر مطلق مقدار بیشترین انحراف)	(بیشترین انحراف مثبت)			
	Negative	-۰,۱۸۵	-۰,۱۸۵	-۰,۱۱۵
	(بیشترین انحراف منفی)			
Kolmogorov – Smirnov Z		۲,۴۳۳	۲,۴۳۳	۱,۳۱۴
(مقدار آماره Z)				
	Asymp . Sig (2-tailed) (سطح معنی داری)	۰,۰۶۰	۰,۰۶۰	۰,۰۶۳

بنابراین با توجه به سطوح معناداری که برای فرضیه‌های یک تا پنج این پژوهش بیشتر از ۵٪ است، پس فرضیه‌ی H_0 صفر رد نمی‌شود یعنی تمام متغیرها نرمال هستند و می‌توان از آزمون t که یک آزمون پارامتریک است برای آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده کرد.

تجزیه و تحلیل فرضیه شماره ۱: بین اجرای کنترل‌های محافظتی و کاهش تخلفات مالی در دستگاه‌های دولتی رابطه مستقیم وجود دارد.

فرضیه ۱ این پژوهش با ۱۴ شاخص از طریق پرسشنامه و طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای مورد آزمون قرار گرفت و بیان کننده‌ی این مطلب بوده که بیش از ۹۰٪ پرسش‌شوندگان به گزینه‌های تأثیرگذاری زیاد و خیلی زیاد رای دادند.

جدول ۲: درصد پاسخ پرسش‌شوندگان به هر یک از گزینه‌های طیف لیکرت

گزینه‌های طیف لیکرت	گزینه ۱	گزینه ۲	گزینه ۳	گزینه ۴	گزینه ۵	جمع
درصد	۰,۱۶۳۵۷۷	۰,۴۹۰۷۳۱	۵,۶۷۰۶۶۵	۳۹,۸۰۳۷۱	۵۳,۸۷۱۳۲	۱۰۰

نتیجه‌ی آزمون شامل دو خروجی می‌باشد؛ خروجی اول آمار توصیفی مربوط به آزمون فرض را ارائه می‌کند و اعداد ارائه شده به ترتیب تعداد داده‌ها، میانگین، انحراف معیار و خطای معیار میانگین را نشان می‌دهد و این که مقدار میانگین نمونه ۴,۴۶۷۳ کوچک‌تر از ۵ است ولی این موضوع باید از طریق آمار استنباطی (آزمون فرض) تأیید شود.

جدول ۳: آمار توصیفی فرضیه ۱

	N (تعداد)	Mean (میانگین)	Std. Deviation (انحراف معیار)	Std. Error Mean (خطای انحراف معیار)
فرضیه ۱	۱۳۱	۴,۴۶۷۳	۰,۳۷۴۴۴	۰,۰۳۲۷۲

خروجی دوم مربوط به آمار استنباطی است و نتایج آزمون را ارائه می‌کند. بر این اساس مقدار آماره t عدد ۴۴,۸۵۰، درجه آزادی عدد ۱۳۰، sig برابر ۰,۰۰۰ است و آنجایی که sig کوچک‌تر از ۰,۰۵ است فرض H_0 رد و ادعای پژوهشگر یا همان H_1 تأیید می‌گردد.

اختلاف میانگین نمونه با مقدار مورد آزمون ۱,۴۶۷۲۸ و فاصله‌ی اطمینان ۹۵ درصدی آن بین ۱,۴۰۲۶ و ۱,۵۳۲۰ است. با توجه به مقادیر حد بالا (Upper) و حد پایین (Lower) می‌توان گفت چون حد پایین و بالا هر دو مثبت است، پس میانگین از مقدار مورد آزمون بزرگ‌تر است.

تجزیه و تحلیل فرضیه‌ی شماره ۲: بین اجرای کنترل‌های صحت و کاهش تخلفات مالی در دستگاه‌های دولتی رابطه مستقیم وجود دارد. فرضیه ۲ این پژوهش بیان کننده این مطلب بود که بیش از ۹۰٪ پرسش‌شوندگان به گزینه‌های تأثیرگذاری زیاد و خیلی زیاد رای دادند.

جدول ۴: درصد پاسخ پرسش‌شوندگان به هر یک از گزینه‌های طیف لیکرت

گزینه‌های طیف لیکرت	گزینه ۱	گزینه ۲	گزینه ۳	گزینه ۴	گزینه ۵	جمع
درصد	۰	۰	۶,۳۶۱۳۲۳	۳۶,۴۳۷۶۶	۵۷,۱۰۱۰۲	۱۰۰

نتیجه‌ی آزمون شامل دو خروجی می‌باشد؛ خروجی اول آمار توصیفی مربوط به آزمون فرض را ارائه می‌کند و اعداد ارائه شده به ترتیب تعداد داده‌ها، میانگین، انحراف معیار و خطای معیار میانگین را نشان می‌دهد و این که مقدار میانگین نمونه‌ی ۴,۵۰۸۴ کوچک‌تر از ۵ است ولی این موضوع باید از طریق آمار استنباطی (آزمون فرض) تأیید شود.

جدول ۵: آمار توصیفی فرضیه ۲

	Std. Error Mean (خطای انحراف معیار)	Std. Deviation (انحراف معیار)	Mean (میانگین)	N (تعداد)
فرضیه ۲	۰,۰۳۳۰۱	۰,۳۷۷۷۹	۴,۵۰۸۴	۱۳۱

خروجی دوم مربوط به آمار استنباطی است و نتایج آزمون را ارائه می‌کند. براین اساس مقدار آماره‌ی t عدد ۴۵,۶۹۹، درجه‌ی آزادی عدد ۱۳۰، sig برابر ۰.۰۰۰ است و از آنجایی که sig کوچک‌تر از ۵٪ است فرض H_0 رد و ادعای پژوهشگر یا همان H_1 تأیید می‌گردد.

اختلاف میانگین نمونه با مقدار مورد آزمون ۱,۵۰۸۴۰ و فاصله‌ی اطمینان ۹۵ درصدی آن بین ۱,۴۴۳۱ و ۱,۵۷۳۷ است. با توجه به مقادیر حد بالا (Upper) و حد پایین (Lower) می‌توان گفت چون حد پایین و بالا هر دو مثبت است پس میانگین از مقدار مورد آزمون بزرگ‌تر است.

جدول ۶: آمار استنباطی فرضیه ۲

T	df (درجه آزادی)	Sig. (2-tailed) (سطح معناداری)	Mean Difference (اختلاف میانگین نمونه با مقدار مورد آزمون)	Test Value = \$ 95% Confidence Interval of the Difference (سطح اطمینان)	
				Lower (حد پایین)	Upper (حد بالا)
فرضیه ۲	۴۵,۶۹۹	۱۳۰	۰,۰۰۰	۱,۵۰۸۴۰	۱,۴۴۳۱ ۱,۵۷۳۷

تجزیه و تحلیل فرضیه شماره ۳: بین ویژگی‌های انسانی و کاهش تخلفات مالی در دستگاه‌های دولتی رابطه مستقیم وجود دارد.

فرضیه ۳ این پژوهش با ۱۱ شاخص از طریق پرسشنامه و طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای مورد آزمون قرار گرفت و بیان کننده‌ی این مطلب بوده که حدود ۹۳٪ پرسش‌شوندگان به گزینه‌های تأثیرگذاری زیاد و خیلی زیاد رای دادند.

جدول ۷: درصد پاسخ‌شوندگان به هریک از گزینه‌های طیف لیکرت

گزینه‌های طیف لیکرت	گزینه ۱	گزینه ۲	گزینه ۳	گزینه ۴	گزینه ۵	جمع
درصد	۰	۰	۶,۹۹۰,۴۳۴	۴۰,۵۴۴۵۲	۵۲,۴۶۵۰۵	۱۰۰

نتیجه‌ی آزمون شامل دو خروجی می‌باشد خروجی اول آمار توصیفی مربوط به آزمون فرض را ارائه می‌کند و اعداد ارائه شده به ترتیب تعداد داده‌ها، میانگین، انحراف معیار و خطای معیار میانگین را نشان می‌دهد و این که مقدار میانگین نمونه‌ی ۴,۴۸۵۸ کوچک‌تر از ۵ است، ولی این موضوع باید از طریق آمار استنباطی (آزمون فرض) تأیید شود.

جدول ۸: آمار توصیفی فرضیه ۳

	N (تعداد)	Mean (میانگین)	Std. Deviation (انحراف معیار)	Std. Error Mean (خطای معیار)
فرضیه ۳	۱۳۱	۴,۴۸۵۸	۰,۳۲۲۴۵	۰,۰۲۸۱۷

خروجی دوم مربوط به آمار استنباطی است و نتایج آزمون را ارائه می‌کند. بر این اساس مقدار آماره‌ی t عدد ۵۲۷۳۸، درجه‌ی آزادی عدد ۱۳۰، sig برابر ۰.۰۰۰ است؛ از آنجایی که sig کوچک‌تر از ۰.۰۵ است فرض H_0 رد و ادعای پژوهشگر یا همان H_1 تأیید می‌گردد. اختلاف میانگین نمونه با مقدار مورد آزمون ۱،۴۸۵۷۷ و فاصله‌ی اطمینان ۹۵ درصدی آن بین ۱،۴۳۰۰ و ۱،۵۴۱۵ است. با توجه به مقادیر حد بالا (Upper) و حد پایین (Lower) می‌توان گفت چون حد پایین و بالا هر دو مثبت است پس میانگین از مقدار مورد آزمون بزرگ‌تر است.

جدول ۹: آمار استنباطی فرضیه ۳

T	df (درجه آزادی)	Sig. (2.tailed) (سطح معناداری)	Mean Difference (اختلاف میانگین نمونه با مقدار مورد آزمون)	95% Confidence Interval of the Difference (سطح اطمینان)	
				Lower (حد پایین)	Upper (حد بالا)
فرضیه ۳	۵۲,۷۳۸	۱۳۰	۰,۰۰۰	۱,۴۳۰۰	۱,۵۴۱۵

تجزیه و تحلیل فرضیه شماره ۴: بین مستندسازی کسب شناخت از سامانه کنترل داخلی و کاهش تخلفات مالی در دستگاه‌های دولتی رابطه مستقیم وجود دارد.

فرضیه ۴ این پژوهش با ۴ شاخص از طریق پرسشنامه و طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای مورد آزمون قرار گرفت و بیان‌کننده‌ی این مطلب بوده که بیش از ۸۸٪ پرسش‌شوندگان به گزینه‌های تأثیرگذاری زیاد و خیلی زیاد رای دادند.

جدول ۱۰: درصد پاسخ پرسش‌شوندگان به هریک از گزینه‌های طیف لیکرت

گزینه‌های طیف لیکرت درصد	گزینه ۱	گزینه ۲	گزینه ۳	گزینه ۴	گزینه ۵	جمع
	۰	۰	۱۱,۲۵۹۵۴	۴۲,۷۴۸۰۹	۴۵,۹۹۲۳۷	۱۰۰

نتیجه‌ی آزمون شامل دو خروجی است؛ خروجی اول آمار توصیفی مربوط به آزمون فرض را ارائه می‌کند و اعداد ارائه شده به ترتیب تعداد داده‌ها، میانگین، انحراف معیار و خطای معیار میانگین را نشان

می‌دهد و این که مقدار میانگین نمونه‌ی ۴,۳۴۷۳ کوچک‌تر از ۵ است، ولی این موضوع باید از طریق آمار استنباطی (آزمون فرض) تأیید شود.

جدول ۱۱: آمار توصیفی فرضیه ۴

	N (تعداد)	Mean (میانگین)	Std. Deviation (انحراف معیار)	Std. Error Mean (خطای انحراف معیار)
فرضیه ۴	۱۳۱	۴,۳۴۷۳	۰,۴۸۶۹۲	۰,۰۴۲۵۴

خروجی دوم مربوط به آمار استنباطی است و نتایج آزمون را ارائه می‌کند. بر این اساس مقدار آماره‌ی t عدد ۳۱,۶۷۰، درجه‌ی آزادی عدد ۱۳۰، sig برابر ۰,۰۰۰ است و از آنجایی که sig کوچک‌تر از ۰,۰۵ است فرض H0 رد و ادعای پژوهشگر یا همان H1 تأیید می‌گردد.

اختلاف میانگین نمونه با مقدار مورد آزمون ۱,۳۴۷۳۳ و فاصله‌ی اطمینان ۹۵ درصدی آن بین ۱,۲۶۳۲ و ۱,۴۳۱۵ است. با توجه به مقادیر حد بالا (Upper) و حد پایین (Lower) می‌توان گفت چون حد پایین و بالا هر دو مثبت است پس میانگین از مقدار مورد آزمون بزرگ‌تر است.

جدول ۱۲: آمار استنباطی فرضیه ۴

T	Df (درجه آزادی)	Sig. (2-tailed) (سطح معناداری)	Mean Difference (اختلاف میانگین نمونه با مقدار مورد آزمون)	95% Confidence Interval of the Difference (سطح اطمینان)	
				Lower (حد پایین)	Upper (حد بالا)
فرضیه ۴	۳۱,۶۷۰	۱۳۰	۰,۰۰۰	۱,۲۶۳۲	۱,۴۳۱۵

تجزیه و تحلیل فرضیه شماره ۵: بین ارزیابی صحیح خطرهای مربوط به کنترل داخلی و کاهش تخلفات مالی در دستگاه‌های دولتی رابطه مستقیم وجود دارد.
فرضیه ۵ این پژوهش با ۱۲ شاخص از طریق پرسشنامه و طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای مورد آزمون قرار گرفت و بیان‌کننده این مطلب بوده که بیش از ۹۴٪ پرسش‌شوندگان به گزینه‌های تأثیرگذاری زیاد و خیلی زیاد رای دادند.

جدول ۱۳: درصد پاسخ پرسش‌شوندگان به هریک از گزینه‌های طیف لیکرت

گزینه‌های طیف لیکرت	گزینه ۱	گزینه ۲	گزینه ۳	گزینه ۴	گزینه ۵	جمع
درصد	۰	۰	۵,۳۴۳۵۱۱	۳۷,۷۸۶۲۶	۵۶,۸۷۰۲۳	۱۰۰

نتیجه‌ی آزمون شامل دو خروجی است؛ خروجی اول آمار توصیفی مربوط به آزمون فرض را ارائه می‌کند و اعداد ارائه شده به ترتیب تعداد داده‌ها، میانگین، انحراف معیار و خطای معیار میانگین را نشان می‌دهد و این که مقدار میانگین نمونه‌ی ۴,۵۱۵۳ کوچک‌تر از ۵ است ولی این موضوع باید از طریق آمار استنباطی (آزمون فرض) تأیید شود.

جدول ۱۴: آمار توصیفی فرضیه ۵

Std. Error Mean (خطای انحراف معیار)	Std. Deviation (انحراف معیار)	Mean (میانگین)	N (تعداد)
۰,۰۲۱۲۵	۰,۲۴۳۲۴	۴,۵۱۵۳	۱۳۱

خروجی دوم مربوط به آمار استنباطی است و نتایج آزمون را ارائه می‌کند. بر این اساس مقدار آماره‌ی t عدد ۷۱,۲۹۹، درجه‌ی آزادی عدد ۱۳۰، sig برابر ۰,۰۰۰ است و از آنجایی که sig کوچک‌تر از ۰,۰۵ است فرض H_0 رد و ادعای پژوهشگر یا همان H_1 تأیید می‌گردد. اختلاف میانگین نمونه با مقدار مورد آزمون ۱,۵۱۵۲۷ و فاصله‌ی اطمینان ۹۵ درصدی آن بین ۱,۴۷۳۲ و ۱,۵۵۷۳ است. با توجه به مقادیر حد بالا (Upper) و حد پایین (Lower) می‌توان گفت چون حد پایین و بالا هر دو مثبت است پس میانگین از مقدار مورد آزمون بزرگ‌تر است.

نتیجه‌گیری

هدف اصلی این تحقیق بررسی تأثیر پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی بر کاهش تخلفات مالی در دستگاه‌های دولتی استان خراسان جنوبی بود. نتایج حاصل از آزمون پنج فرضیه مطرح در این تحقیق به اختصار در جدول شماره ۱۵ ارائه شده است.

جدول ۱۵: نگاه کلی به فرضیات تحقیق

شماره فرضیه	عنوان فرضیه	میزان معناداری	تأیید فرضیه	رد فرضیه
۱	بین اجرای کنترل‌های محافظتی و کاهش تخلفات مالی در دستگاه‌های دولتی رابطه مستقیم وجود دارد.	...	*	
۲	بین اجرای کنترل‌های صحت و کاهش تخلفات مالی در دستگاه‌های دولتی رابطه مستقیم وجود دارد.	...	*	
۳	بین ویژگی‌های انسانی و کاهش تخلفات مالی در دستگاه‌های دولتی رابطه مستقیم وجود دارد.	...	*	
۴	بین مستندسازی کسب شناخت از سامانه کنترل داخلی و کاهش تخلفات مالی در دستگاه‌های دولتی رابطه مستقیم وجود دارد.	...	*	
۵	بین ارزیابی صحیح خطرهای مربوط به کنترل داخلی و کاهش تخلفات مالی در دستگاه‌های دولتی رابطه مستقیم وجود دارد.	...	*	

به عبارت دیگر از دیدگاه افراد مورد مطالعه در این تحقیق پیاده‌سازی هر یک از اجزای کنترل‌های داخلی مطرح شده در این تحقیق اثر مستقیم بر روی کاهش تخلفات مالی در دستگاه‌های دولتی می‌گذارد.

منابع

۱. همتی، علی، تأثیرات ضعف کنترل داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار بر گزارش‌های حسابرسی و بازرسی قانونی سازمان حسابرسی، پایان‌نامه‌ی کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات تهران، ۱۳۸۱.
۲. صداقت نژاد، علی، بررسی میزان تأثیر حسابرسی داخلی بر عملکرد مالی یگان‌های نزاجا، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه فرماندهی و ستاد ارتش جمهوری اسلامی ایران، ۱۳۸۷.
۳. کرراهی، مقدم، حسابرسی داخلی در قرن ۲۱، فصلنامه‌ی حسابداری رسمی، ۱۳۹۰.
۴. کمالی زارع، علی و همکاران، حسابرسی داخلی اثربخش، انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه‌ی ۱۳۶، ۱۳۹۰.
۵. مومنی، منصور و همکاران، تحلیل آماری با استفاده از spss، ۱۳۸۹.
۶. COSO, Committee of Sponsoring Organization of the Tread way Commission. Internal Control Integrated Framework , New York: AICPA. 1992.