

بررسی و سنجش میزان استقرار کنترل داخلی مالی اثربخش در یک دستگاه اجرایی

دکتر علی سجادی‌پناه، استادیار دانشگاه

ابوالفضل اسکندری، کارشناس ارشد حسابداری

چکیده- این پژوهش با موضوع بررسی و سنجش استقرار کنترل‌های داخلی اثربخش در یک دستگاه اجرایی با بهره‌گیری 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 می‌باشد. زمان انجام پژوهش شامل بررسی کنترل‌های داخلی موجود دستگاه اجرایی در سال مالی ۱۳۹۴ می‌باشد. قلمرو مکانی پژوهش یکی از دستگاه‌های اجرایی کشور و جامعه آماری آن مدیران و کارکنان مرتبط با مدیریت اداری و مالی بوده و سؤالات پرسشنامه نیز براساس مدل پژوهش به مطالعه در پنج جزء کنترل داخلی مانند محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و فعالیت‌های نظارتی تهیه شده که نتایج پژوهش نشانگر استقرار نسبی کنترل‌های داخلی مالی در دستگاه اجرایی مورد مطالعه می‌باشد.

کلید واژه‌ها: کنترل‌های داخلی اثربخش - نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی - کوزو

بیان مسئله

در عصر کنونی، تحولات شگرف دانش مدیریت، وجود نظام کنترل‌های داخلی را اجتناب‌ناپذیر نموده است. به گونه‌ای که فقدان سیستم کنترلی در ابعاد مختلف سازمان اعم از سنجش کارآمدی استفاده از منابع و امکانات، کارکنان، اهداف و استراتژی‌ها، به عنوان یکی از علائم بیماری‌های سازمان قلمداد می‌شود. هر سازمان به منظور آگاهی از میزان مطلوبیت و کیفیت فعالیت‌های خود بالاخص در محیط‌های پیچیده و پویا، نیاز مبرم به نظام‌های کنترلی دارد. فقدان وجود نظام کنترل‌های داخلی در یک سیستم به معنای عدم برقراری ارتباط در سطوح مختلف درون سازمانی و چالش در سطوح تصمیم‌گیری از بالا به پائین و بالعکس خواهد بود. پیامد این پدیده کارآمدی و اثربخشی نظام مدیریت یکپارچه را از بین می‌برد. امروزه میزان رعایت قوانین و مقررات مالی و ارزیابی نحوه اجرای فرامین و منویات مقام معظم رهبری حضرت امام خامنه‌ای

مدزله‌عالی)، و همچنین آگاهی از استقرار مناسب کنترل‌های داخلی تدوین شده توسط مراجع قانون‌گذار و سلسله مراتب 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 زیرمجموعه، یکی از بزرگترین واحدهای آن دستگاه را تشکیل داده است، لذا وجود چنین واحدی، آگاهی مدیران از میزان استقرار 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 میزان استقرار 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 مسئله، اهمیت و ضرورت پژوهش را می‌توان به شرح زیر بیان نمود.

- ایجاد سیستمی که بتواند به تحقق انضباط مالی و اقتصادی مدنظر 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 پژوهش:

سؤال اصلی در این پژوهش همان‌گونه که از عنوان پژوهش مشخص می‌باشد. این است که آیا کنترل‌های داخلی مالی در دستگاه اجرایی مورد مطالعه به طور مطلوب و اثربخش استقرار یافته است؟

سؤالات فرعی پژوهش

سؤال اول: آیا کنترل‌های داخلی مالی اثربخش در دستگاه اجرایی در حوزه محیط کنترلی به‌طور مطلوب استقرار یافته است؟

سؤال دوم: آیا کنترل‌های داخلی مالی اثربخش در دستگاه اجرایی در حوزه ارزیابی ریسک به‌طور مطلوب استقرار یافته است؟

سؤال سوم: آیا کنترل‌های داخلی مالی اثربخش در دستگاه اجرایی در حوزه فعالیت‌های کنترلی به‌طور مطلوب استقرار یافته است؟

سؤال چهارم: آیا کنترل‌های داخلی مالی اثربخش در دستگاه اجرایی در حوزه اطلاعات و ارتباطات به‌طور مطلوب استقرار یافته است؟

سؤال پنجم: آیا کنترل‌های داخلی مالی اثربخش در دستگاه اجرایی در حوزه نظارت و کنترل به‌طور مطلوب استقرار یافته است؟

تعاریف کنترل داخلی

کلمه کنترل بعد از ورود به زبان فارسی، بیشتر تداعی‌گر مفاهیمی مانند محدود کردن، مهار کردن و تلاش برای قرار دادن قیدوبند بر رفتار دیگران بوده است. شاید نخستین تعریف کنترل در مدیریت را هنری 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^۲ 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.

کنترل داخلی فرایندی است که توسط هیأت‌مدیره واحد تجاری، مدیریت و دیگر کارکنان آن برای کسب

1- Henry fayol

2- Edward Freeman. Janes. Stoner; Managemant.p:600

اطمینان معقول از دستیابی به اهداف مربوط به عملیات، گزارشگری و رعایت طراحی و مستقر شده است (کثیری و حسن‌زاده، ۱۳۹۳: ص ۱۴).

از تعریف فوق می‌توان این‌گونه 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 فرآیندی پویا بوده که با اجرای آن فرآیند 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 بدست آورد و نقاط ضعف اجرای عملیات را مورد بررسی و اصلاح قرار دهد.

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 پذیرفته شده در بورس و فرابورس 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 اظهارنظر حسابرسان معتمد بورس نسبت به کنترل‌های داخلی از دیگر دلایل این موضوع است به طوری که ارائه نمونه گزارش حسابرس مستقل در پیش‌نویس دستورالعمل مذکور به تکمیل چک‌لیست رعایت الزامات کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی تغییر یافته است. (دو ماهنامه حسابرس. مرداد و شهریور، ۱۳۹۴: ص ۴۳).

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 ایجادشده 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 غیرمتعارف 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 راه‌حلی 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 هیات‌مدیره، 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 (COSO)، کنترل‌های داخلی را این‌گونه تعریف می‌کند که فرایندی است متاثر از هیئت‌مدیره، مدیران و سایر پرسنل، که برای اطمینان معقول از دستیابی به اهداف مقوله‌های زیر طراحی شده است:

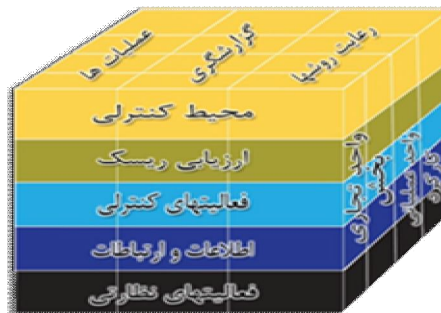
۱- اثربخشی و کارایی عملیات،

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 کنترلی، 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 می‌کند. در شکل زیر، مکعب ارائه شده، رابطه بین سه هدف و پنج جزء و بعد سوم آن، ساختار سازمان را نشان می‌دهد. این مکعب هر جا سخن از چارچوب کنترل داخلی و کوزو باشد، به خاطر می‌آید. در نظر داشته باشید که هیچ‌یک از دو سازمان متفاوت، نبایستی یک نوع سیستم کنترل‌های داخلی داشته باشند.

مکعب کوزو



اجزاء و اصول کنترل‌های داخلی:

با توجه به مکعب فوق برای تحقق هدف‌های ذکر شده مستلزم وجود پنج جزء تشکیل‌دهنده ساختار کنترل داخلی به شرح زیر می‌باشد:

- ۱- محیط کنترلی
- ۲- ارزیابی ریسک.
- ۳- فعالیت‌های کنترلی
- ۴- اطلاعات و ارتباطات
- ۵- فعالیت‌های 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 می‌کند و باعث می‌شود که مدیریت برای گسترش دادن سیاست‌های جزئی، رویه‌ها و عملیاتی که برای فعالیت‌های یک سازمان مناسب هستند، پاسخگو باشند

(کرباسی یزدی ۱۳۸۴). این پنج جزء کنترل داخلی با یکدیگر مرتبط هستند و هر جزء آن می‌تواند سایر اجزا را متأثر کند؛ لذا تمام سازمان‌ها برای کنترل فعالیت‌هایشان به تمام اجزای کنترل داخلی احتیاج دارند این اجزا تشکیل شده از اصول شامل ۱۷ گانه کنترل‌های داخلی می‌باشد که در طراحی، پیاده‌سازی، و ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی بحث کرده است. این اصول به طور خاص به هر یک از جزء ذکر شده فوق مربوط هستند. بنابراین، اگر اصل مربوطه کارآمد نباشند، فرض بر این است که جزء مربوط به آن نیز کارآمد نیست. در ادامه هر یک از ۵ جزء اصلی و اصول مربوط به آن اشاره می‌گردد:

۱- **محیط کنترلی:** در این جزء جو عمومی سازمان در رابطه با کنترل‌های داخلی که دربرگیرنده‌ی 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 درون سازمانی یا برون سازمانی 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 تقلب

اصل نهم- شناسایی و تحمل تغییرات با اهمیت

۳- **فعالیت‌های کنترلی:** این فعالیت‌ها، خط‌مشی‌ها 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 ۳ 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 خط‌مشی‌ها و رویه‌ها

۴- **اطلاعات و ارتباطات:** در واقع اهداف بخش اطلاعات و ارتباطات شامل اطمینان از این است که آیا اطلاعات به وسیله سیستم‌های اطلاعاتی، شناسایی، گرد آوری، پردازش و گزارش می‌شود و اینکه ارتباطات اثربخشی در سراسر سازمان و با اشخاص برون سازمانی برقرار می‌شود یا خیر (پرسشنامه ارزیابی کنترل‌های داخلی مربوط به اطلاعات و ارتباطات سازمان بورس و اوراق بهادار ایران - ۱). 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 فعالیت‌های نظارتی مستمر، ارزیابی‌های موردی یا ترکیبی از این دو، بطور مداوم ارزیابی می‌کند. این جزء دربرگیرنده اصول زیر می‌باشد.

اصل شانزدهم - انجام ارزیابی مستمر و یا جداگانه

اصل هفدهم - اطلاع‌رسانی نارسایی‌ها

جامعه آماری و روش گردآوری اطلاعات

جامعه آماری عبارت است از همه اعضای واقعی یا فرضی که ما یافته‌های پژوهش را به آن‌ها تعمیم می‌دهیم. منظور از جامعه آماری همان جامعه اصلی است، که از آن نمونه‌ای نما یا معرف به‌دست آمده باشد. با توجه به نیاز به آگاهی و مطلع بودن پاسخگویان نسبت به موضوع پژوهش، و یا به دلیل کوچک بودن دستگاه اجرایی مورد مطالعه کارکنان بخش‌های مرتبط با امور مالی جزء جامعه آماری قرار گرفته لذا در این پژوهش به صورت نمونه‌گیری تمام شماری استفاده شده است. برای جمع‌آوری اطلاعات در این پژوهش پرسشنامه‌ای که دربرگیرنده عناصر اصلی پژوهش که عبارتند از: محیط کنترل داخلی - فعالیت‌های کنترلی - فن‌آوری و ارتباطات - ارزیابی ریسک - نظارت دربر می‌گیرد طراحی و در اختیار جامعه آماری قرار گرفته است.

یافته‌های پژوهش

برای انجام این پژوهش ۵۷ سوال در قالب پرسشنامه که دربرگیرنده کلیه اجزاء کنترل داخلی باشد، طراحی و به جامعه آماری تحویل گردید که نتایج ذیل حاصل از تجزیه و تحلیل پاسخ‌های دریافتی می‌باشد در ادامه سعی شده است به هر یک از سوالات پژوهش با استفاده از نتایج احصاء شده پاسخ داده شود.

سؤال اول: آیا کنترل‌های داخلی مالی اثربخش در دستگاه اجرایی در حوزه محیط کنترلی به‌طور مطلوب استقرار یافته است؟

با توجه به تجزیه و تحلیل داده‌ها نتایج حاصل براساس آزمون تی استیودنت برای سوال اول به شرح زیر می‌باشد.

آزمون تی استیودنت متغیر محیط کنترلی

متغیر	تعداد	میانگین	مقدار t	معناداری
محیط کنترلی	۵۸	۳.۳۱۰۳	۵.۸۶۴	۰/۰۰۰

از جدول فوق چنین ملاحظه می‌شود معنی‌داری‌های مربوط به جزء محیط کنترلی از معنی‌داری در سطح آلفای ۰.۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بدین معنی تفاوت بین معنی‌داری محاسبه شده و گزینه متوسط معنی‌دار می‌باشد. براساس آزمون فریدمن بین گویه‌ها در حوزه محیط کنترلی، کنترل‌های داخلی مالی اثربخش در دستگاه اجرایی، تفاوت وجود ندارد.

سؤال دوم: آیا کنترل‌های داخلی مالی اثربخش در دستگاه اجرایی در حوزه ارزیابی ریسک به‌طور مطلوب استقرار یافته است؟

با توجه به تجزیه و تحلیل داده‌ها نتایج حاصل براساس آزمون تی استیودنت برای سوال دوم به شرح زیر می‌باشد.

آزمون تی استیودنت متغیر ارزیابی ریسک

متغیر	تعداد	میانگین	مقدار t	معناداری
ارزیابی ریسک	۵۸	۳.۰۸۹۳	۱.۵۰۲	۰/۱۳۹

از جدول بالا چنین ملاحظه می‌شود معنی‌داری گویه‌های مربوط به جزء ارزیابی ریسک از معنی‌داری در سطح آلفای ۰.۰۵ بزرگ‌تر می‌باشد بدین معنی تفاوت بین معنی‌داری محاسبه شده و گزینه متوسط معنی‌دار نیست. لذا نمی‌توان با قطعیت نسبت به پاسخ سوالات نظر داد. می‌بایست در این حوزه پژوهش‌های بهتر و جامع‌تری صورت پذیرد.

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

سؤال سوم: آیا کنترل‌های داخلی مالی اثربخش در دستگاه اجرایی در حوزه فعالیت‌های کنترلی به‌طور مطلوب استقرار یافته است؟

با توجه به تجزیه و تحلیل داده‌ها نتایج حاصل براساس آزمون تی استیودنت برای سوال سوم به شرح زیر می‌باشد.

آزمون تی استیودنت متغیر فعالیت‌های کنترلی

متغیر	تعداد	میانگین	مقدار t	معناداری
فعالیت‌های کنترلی	۵۸	۳.۴۰۵۸	۶.۴۶۸	۰/۰۰۰

از جدول فوق چنین ملاحظه می‌شود معنی‌داری گویه‌های مربوط به جزء فعالیت‌های کنترلی از معنی‌داری در سطح آلفای ۰.۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بدین معنی تفاوت بین معنی‌داری محاسبه شده و گزینه متوسط معنی‌دار می‌باشد.

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

سؤال چهارم: آیا کنترل‌های داخلی مالی اثربخش در دستگاه اجرایی در حوزه اطلاعات و ارتباطات به طور مطلوب استقرار یافته است؟

با توجه به تجزیه و تحلیل داده‌ها نتایج حاصل براساس آزمون تی استیودنت برای سوال چهارم به شرح زیر می‌باشد.

آزمون تی استیودنت متغیر اطلاعات و ارتباطات

متغیر	تعداد	میانگین	مقدار t	معناداری
اطلاعات و ارتباطات	۵۸	۳.۱۵۹۰	۲.۳۸۱	۰/۰۲۱

از جدول بالا چنین ملاحظه می‌شود معنی‌داری گویه‌های مربوط به جزء اطلاعات و ارتباطات از معنی‌داری در سطح آلفای ۰.۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بدین معنی تفاوت بین سنجه‌های معنی‌داری محاسبه شده معنی‌دار می‌باشد. براساس 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 اثربخش در دستگاه اجرایی در حوزه نظارت و کنترل به طور مطلوب استقرار یافته است؟

با توجه به تجزیه و تحلیل داده‌ها نتایج حاصل براساس آزمون تی استیودنت برای سوال پنجم به شرح زیر می‌باشد.

آزمون تی استیودنت متغیر نظارت و کنترل

متغیر	تعداد	میانگین	مقدار t	معناداری
نظارت و کنترل	۵۸	۳.۴۲۲۴	۵.۹۴۰	۰/۰۰۰

از جدول بالا چنین ملاحظه می‌شود معنی‌داری گویه‌های مربوط به جزء نظارت و کنترل از معنی‌داری در سطح آلفای ۰.۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بدین معنی تفاوت بین معنی‌داری محاسبه شده و گزینه متوسط معنی‌دار می‌باشد. براساس آزمون فریدمن بین گویه‌ها در حوزه نظارت و کنترل، کنترل‌های داخلی مالی اثربخش در دستگاه اجرایی، تفاوت وجود ندارد.

آزمون فریدمن برای پنج جزء کنترل‌های داخلی مالی

آزمون فریدمن براساس پنج جزء کنترل داخلی

تعداد	آمار کای اسکوئر	درجه آزادی	معنی‌داری
۵۸	۵۱.۵۷۵	۴	۰.۰۰۰

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، معنی‌داری محاسبه شده برای عوامل بالا از معنی‌داری 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 معنی‌دار وجود دارد. پس می‌توان نتیجه گرفت، استقرار کنترل‌های داخلی مالی در خصوص متغیرهای فعالیت-های کنترلی، نظارت و محیط کنترلی به طور نسبی (متوسط) در در دستگاه اجرایی استقرار یافته اما در خصوص متغیرهای اطلاعات و ارتباطات و ارزیابی ریسک به دلیل کسب رتبه زیر ۳ از استقرار ضعیفی برخوردار می‌باشد. (رتبه‌ها از بالا به پایین مرتب شده است).

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

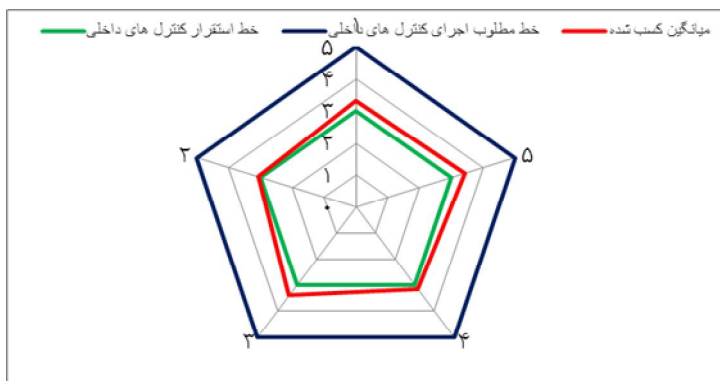
فرض صفر و فرض مقابل آن به صورت زیر تعریف می‌شوند:

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 معنی‌داری 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 کنترل‌های داخلی مالی در پنج جزء مورد مطالعه در دستگاه اجرایی استقرار یافته است اما در پاسخ به مطلوبیت استقرار کنترل‌های داخلی می‌توان بیان نمود در اکثر موارد نتایج حاصله براساس میانگین کسب شده، نشانگر استقرار کنترل‌ها نزدیک به عدد ۳ بوده که اگر مطلوبیت استقرار کنترل‌ها را عدد ۵ در نظر بگیریم می‌توان نتیجه گرفت می‌شود 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.



دلایل عدم استقرار مطلوب کنترل‌های داخلی مالی

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

محیط کنترلی

- منابع مورد نیاز برای تحقق اهداف مالی که توسط مدیران تدوین شده است، تامین نگردیده است.
- برخی آئین‌نامه‌های ابلاغ شده دارای نارسایی بوده و در چند سال اخیر نیز اقدامی درخصوص اصلاح و به روزرسانی 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 به طور کامل آشنا نمی‌باشند.
- تعدادی از مدیران از ورود دستگاه‌های نظارتی جهت انجام نظارت و حسابرسی مردد می‌باشند.

فعالیت‌های کنترلی

- بسیاری از دستورالعمل‌های مالی درخصوص سنجه‌هایی که پایین‌ترین میزان استقرار را به خود اختصاص داده‌اند، قدیمی بوده و در چند سال اخیر به روزرسانی نشده‌اند.
- تامین 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، توجه نمی‌باشند.

اطلاعات و ارتباطات

- تامین منابع مورد نیاز جهت اصلاح نرم‌افزارها 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 تاثیر گذار نمی‌باشد.

پیشنهادات

- تشکیل کارگروهی تخصصی و اتخاذ تدابیر مناسب در جهت آشنایی کارکنان مجموعه مالی در دستگاه اجرایی با وظایف کنترلی محوله.
- تأمین کارکنان مورد نیاز شبکه مالی از طریق جذب کارکنان جدید و انتقال تجربه کارکنان باسابقه به کارکنان تازه ورود.
- به‌روزرسانی آئین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های موجود در شبکه مالی.
- برگزاری دوره‌های آموزشی عرضی برای کارکنان مالی و بروزرسانی اطلاعات آنان نسبت به قوانین و مقررات مالی.
- ایجاد کمیته بررسی کنترل‌های داخلی در دستگاه اجرایی مورد مطالعه جهت بررسی و اصلاح کنترل‌های کم اثر.
- آموزش مدیران نسبت به وظایف کنترلی خود قبل انتصاب در پست مدیریت.
- تدوین انتشار فصل‌نامه آموزشی با هدف آگاه‌سازی مفاهیم و اصول مرتبط با حوزه مالی
- 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.

منابع

[۱] کثیری ح. و محمد حسن‌زاده س "راهنمای شناخت و ارزیابی کنترل داخلی (در سطح سازمان)، چاپ اول

موسسه حسابرسی هشیار ممیز، ۱۳۹۲

- [۲] کثیری ح. و محمد حسن‌زاده س "کنترل داخلی چارچوب یکپارچه"، چاپ اول موسسه حسابرسی هشیار ممیز، ۱۳۹۳
- [۳] باباجانی ج. "حسابداری دولتی و کنترل‌های مالی دولتی"، انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی، چاپ هفتم، ۱۳۸۸.
- [۴] باباجانی ج. "مسئولیت پاسخگویی و کنترل داخلی در بخش عمومی"، ماهنامه حسابداری، شماره ۱۴۶، اردیبهشت ۱۳۸۱.
- [۵] حساس‌یگانه ی. و غلامزاده دلداری م. "ضرورت بازنگری در کنترل و حسابرسی داخلی سیستم بانکی"، ۱۳۸۶.
- [۶] ارباب سلیمانی ع. و نفری م "اصول حسابرسی"، انتشارات سازمان حسابرسی، چاپ سی‌ودوم، ۱۳۹۴.
- [۷] پوریان‌سب ا. و مهام ک. "کنترل داخلی چارچوب یکپارچه"، انتشارات سازمان حسابرسی، چاپ چهارم، ۱۳۹۳.
- [۸] رفیعی ا. - حمیدی ا. - مکارم ن. "اصول حسابرسی"، انتشارات سازمان حسابرسی، چاپ اول، ۱۳۹۳.
- [۹] باباجانی ج. "حسابداری دولتی و کنترل‌های مالی دولتی"، انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی، چاپ هفتم، ۱۳۸۸.
- [۱۱] جاسبی ع، "اصول و مبانی مدیریت"، - انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی، چاپ اول، ۱۳۶۸.
- [۱۲] نظری ر. و صیادی محمد. "چارچوبی برای ایجاد و ارزیابی کنترل‌های داخلی"، دوماهنامه حسابرسی، شماره ۷۱، ۱۳۹۳.
- [۱۳] تقی نتاج غ. "سخنرانی در سومین کنفرانس سالانه پیشگیری از تقلب و سوءاستفاده مالی"، ۱۳۹۱.
- [۱۴] بانک مرکزی ایران "دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار"
- [15] Chorafas, Dimitris N. (2007). "Strategic Business Planning for Accountants: Methods, Tools and Case Studies, CIMA Publishing is an imprint of Elsevier", First Edition.
- [16] Committee on Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO), "Internal Control Integrated Framework", COSO Report, 1994, Pp. 1-163.
- [17] D'Aquila, J. (2013). "COSO's Internal Control-Integrated Framework." The CPA Journal. Vol, October. pp, 24-31.