

بررسی موانع استقرار و اجرای اثربخش کنترلهای داخلی در سازمانهای دولتی

استان قزوین

تاریخ دریافت: ۱۳۹۲/۶/۲۷

دکتر رضا پیرایش^۱

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۲/۹/۲۶

سعید عسگری^۲

چکیده

هدف اصلی این تحقیق بررسی موانع تاثیرگذار بر اجرای اثربخش کنترلهای داخلی بوده است. به همین منظور برای شناسایی این موانع از ابزار پرسشنامه استفاده شده است. روایی این ابزار از طریق روایی محتوی و پایایی آن از طریق آزمون ضریب آلفای کرونباخ تایید گردید. به منظور اجرای تحقیق از آزمون میانگین یک جامعه استفاده شده است. همچنین موانع مورد نظر با توجه به ادبیات تحقیق در قالب موانع ذاتی، موانع برون سازمانی و درون سازمانی تقسیم بندی شده است. نتایج تحقیق نشان داد که بر طبق نظرات افراد محدودیت‌های ذاتی، موانع داخلی و بیرونی به میزان بالایی در کنترلهای داخلی موثر بوده است.

واژه‌های کلیدی: موانع استقرار، کنترل داخلی، سازمان‌های دولتی قزوین

۱- عضو هیئت علمی دانشگاه سراسری زنجان r_pirayesh@yahoo.com

۲- کارشناس ارشد رشته مدیریت دولتی گرایش مالی (asgarisaeed@yahoo.com)

۱ - مقدمه

هدف و فلسفه وجودی نظارت و کنترل اصلاح و بهبود است و اگر این ویژگی در نظام کنترلی موجود نباشد، سیستم دوام چندانی نخواهد داشت. فرایند فوق به صورت یک وظیفه اجباری در مجموعه‌ی سازمانی جلوه‌گر خواهد شد. نهادهای نظارتی باید تلاش کنند تا پس از شناسایی دقیق مشکلات و موانع، آنها را ریشه‌یابی کرده و راه‌حل‌های اصلاحی را ارائه نمایند. شاید مهم‌ترین مسئله‌ای که وجود کنترل را ضروری می‌سازد، آن است که پیش‌بینی‌ها و برنامه‌های عملیاتی در سازمان همواره با درصدی از خطا توأم می‌باشند که برای رفع این خطاها و اصلاح عملیات کنترل تنها راه‌چاره است. هم‌چنین فرایند کنترل و نظارت در مدیریت، فرایندی است برای افزایش انگیزش افراد در فعالیتهای سازمانی که منتهی به تحقق اهداف سازمان می‌گردد. کنترل مدیریت در حقیقت ابزاری است در دست مدیرانی که این کنترل را بر خود، بین خود و زیر دستانشان اعمال می‌کنند (اعرابی و پارسائیان، ۱۳۷۵: ۳۱۵). در این میان کنترل‌های داخلی نقش مهمی را در سازمان‌های امروزی ایجاد نموده است. در بیانیه شماره ۵۵ انجمن حسابداران رسمی آمریکا کنترل‌های داخلی شامل خط‌مشی‌ها و روشهایی است که به منظور حصول اطمینان معقول از تحقق اهداف واحد اقتصادی برقرار می‌شود و با مسئولیتهای حسابرسان مستقل ارتباط دارد. تدوین کنندگان قوانین و مقررات، کنترل‌های داخلی را اقداماتی در جهت رعایت موارد مصوب از جانب آنان، در واحد اقتصادی میدانند و به بعد رعایتی آن بیشتر توجه دارند. سرمایه‌گذاران و بستانکاران به دلیل نیاز به اطلاعات مالی قابل اتکا، آن را مجموعه‌ای از اقدامات مدیریت، به منظور ارائه گزارش‌های مالی و اقتصادی قابل اعتماد می‌دانند. در این تحقیق تلاش می‌شود تا به بررسی موانع استقرار و اجرای اثربخش کنترل‌های داخلی در سازمانهای دولتی استان قزوین پرداخته شود.

۲- بیان مسئله

کنترل یکی از وظایف حایز اهمیت مدیران و سیستم سازمانی است که ضمن ارتباط با سایر وظایف آنها، عاملی مؤثر در تحقق اهداف و برنامه‌های سازمان تلقی می‌شود. مدیران در فراگرد کنترل، وضع موجود (عملکرد) را با وضع مطلوب (برنامه) مقایسه می‌کنند. در همین زمینه مفهوم کنترل داخلی از جمله مهم‌ترین سازوکارهایی است که در جهت هدایت

اثربخش و کارای سازمان‌ها مطرح شده است. (ارجمندنژاد، ع. ۱۳۸۵. ص ۲). هدف نظام کنترل داخلی و حسابرسی، بهبود توان مدیریت مالی و اداری از طریق تحدید آن گروه از رفتارهای مالی است که به اتلاف و تخصیص نامناسب منابع و بروز فساد می انجامند. استقرار و استمرار یک نظام کنترل داخلی توانمند در سازمان، امکان مدیریت کارآ و موثر سازمان را برای مدیریت آن فراهم می آورد (ارجمندنژاد، ع. ۱۳۸۵. ص ۲).

مهم‌ترین مسئله‌ای که وجود کنترل را ضروری می‌سازد، آن است که پیش‌بینی‌ها و برنامه‌های عملیاتی در سازمان‌ها همواره با درصدی خطا توأم است و برای رفع این خطاها و اصلاح عملیات، کنترل تنها راه چاره است. محیط متغیر و دگرگون سازمان دلیل دیگری بر ضرورت کنترل است. سازمان‌ها برای بقای خود باید از تغییرات محیطی آگاه شده و هماهنگی‌های لازم را با آنها به عمل آورد، و کنترل وسیله این آگاهی است. حصول اطمینان از کیفیت کالاها و خدماتی که در سازمان‌های بزرگ طی برنامه‌های وسیع و پیچیده عرضه می‌شوند جز از طریق یک سیستم مؤثر کنترل عملی نمی‌باشد. و این‌ها همه شواهدی بر لزوم کنترل در سازمان‌های امروزی است (الوانی، ۱۳۸۱، ص ۱۱۹).

با توجه به اهمیت کنترل‌های داخلی خصوصاً در بخش دولتی به سبب درگیری اموال عمومی، توجه مناسب به آن می‌تواند زمینه مناسبی برای حسابدهی و پاسخگویی بخشهای مختلف دولت در قبال منابع در اختیارشان باشد. توجه به مفاهیم کنترل داخلی در بخش دولتی از آنجا بیشتر نمایان می‌شود که قانونگذاران در قوانین مالی نظیر قانون دیوان محاسبات توجه به مباحث کنترل داخلی را به شکل ویژه‌ای مد نظر قرار داده‌اند. کنترل‌های داخلی ضعیف نه تنها امکان سوء استفاده و تقلب را در سازمان بالا می‌برد بلکه بر کار حسابرسان نیز اثر گذاشته و در صورت عدم توجه حسابرسان به نقاط ضعف موجود در سیستم، قادر نخواهند بود گزارش حسابرسی قابل اتکاء و صحیحی ارائه نمایند. لذا جهت اینکه هم مدیران بتوانند وظایف خود را به نحو احسن و در جهت جلب رضایت استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی به انجام برسانند و هم حسابرسان بتوانند گزارش حسابرسی مطابق با استانداردهای حسابرسی ارائه نمایند، باید سیستم کنترل داخلی توسط حسابرسان ارزیابی و نقاط ضعف موجود در آن به اطلاع مدیریت برسد (مهام، پوریانسن، ۱۳۷۸، ص ۳).

مسلماً این ادعا صحیح نیست که بگوییم در ایران واحدهای اقتصادی فاقد کنترل‌های داخلی هستند، چرا که اگر کنترل داخلی نبود، انجام فعالیت‌ها غیر ممکن می‌نمود. بدون تردید

مدیریت‌ها در واحدهای تحت مدیریتشان کنترل‌هایی که بنا به اعتقادشان جوابگوی نیازهای فعلی مدیریتی آنها است را مستقر کرده‌اند. اما تجربه نشان می‌دهد که نظام‌های کنترل داخلی موجود عمدتاً دارای نواقص و نارسایی‌هایی هستند که لازم است شناسایی و مرتفع شوند. شناخت علل نارسایی‌ها و موانع استقرار کنترل‌های داخلی در کشور به صورت علمی، نیازمند انجام تحقیقات دانشگاهی توسط مراجع دانشگاهی یا حرفه‌ای در قالب گروه‌های تحقیقاتی و با اعمال و حفظ ضوابط و شرایط یک تحقیق علمی است تا بتوان به نتایج حاصله اعتماد و اتکا کرد. تا آنجا که نگارنده اطلاع دارد یک چنین تحقیقاتی در کشور ما صورت نگرفته یا اگر هم انجام شده باشد، نتایج مربوط، جهت استفاده جامعه حرفه‌ای، منتشر نشده است. لذا آنچه را که نگارنده از این جنبه در این تحقیق مطرح خواهد کرد، مواردی متکی بر مطالعه پیش رو در زمینه کنترل داخلی در سازمان‌های دولتی است.

استان قزوین با دارا بودن شهرک‌های صنعتی متعدد، یکی از مناطق عمده اقتصادی کشور بشمار می‌آید. سازمان‌های دولتی استان با هدف مدیریت این بخش عظیم و خدمت‌رسانی به مردم و پیشرفت استان، طرح‌ها و برنامه‌های متعددی با صرف منابع مالی را هر ساله پیگیری می‌کنند. عملکرد این سازمان‌ها نقش مهمی در میزان تحقق اهداف تعیین شده دارد. ایجاد هماهنگی‌های لازم در پیشرفت برنامه‌ها بر اساس زمان و مکان از پیش تعیین شده و انطباق کارهای انجام شده در چارچوب برنامه‌ها و مطالعه و بررسی انحرافات احتمالی نسبت به هدفها و جلوگیری از وقوع و تکرار انحرافات از مهمترین وظایف مدیریتی است. که به وسیله استقرار یک سیستم کنترل داخلی میسر خواهد بود، نظارت بر حسن اجرای امور دولتی در کلیه زمینه‌ها و پاسخگویی و حسابدهی نسبت به اقدامات انجام شده تضمین کننده پیشرفت صحیح و به موقع فعالیتهای سازمان‌های دولتی در کلیه زمینه‌ها می‌باشد. بنابر این لزوم استقرار سیستم کنترل‌های داخلی، در سطح این مجموعه عظیم با توجه به تغییرات مداومی که در سطح مدیریت اجرایی آن در کوتاه مدت صورت می‌گیرد، امری ضروری است، حفظ و استقرار آن تأمین کننده بقاء و دوام صحیح فعالیت‌های جاری و عمرانی در بلند مدت خواهد بود و نیز از هر گونه نظرات و سلیقه‌های شخصی مدیریتی اجرایی جلوگیری خواهد نمود (حسینی عراقی، ۱۳۸۳، ۱۱۱).

علیرغم نقش سازنده‌ای که کنترل‌های داخلی می‌تواند در بهبود وضعیت سازمانهای دولتی ایفا کند هنوز در برخی از سازمان‌های دولتی کشورمان کنترل‌های داخلی به نحو مطلوبی به

انجام نمی‌رسد. در حال حاضر شواهد عملی و نظری حکایت از این دارد که در ایران در مقام مقایسه با کشورهای پیشرو در این زمینه به اندازه کافی رشد و توسعه نیافته است. در این تحقیق کوشش می‌شود تا موانع اجرای اثربخش کنترل‌های داخلی در سازمان‌های دولتی مستقر در استان قزوین مورد شناسایی قرار گیرد تا بتواند توانایی مدیران سازمان‌های دولتی این استان را متناسب با تنوع الزامات محیطی توسعه دهد و قابلیت کافی برای اشراف مدیران بر امور آن سازمان‌ها ایجاد نماید.

۳- اهمیت موضوع

مدیران همواره در تلاشند که بهترین کنترل‌های داخلی را در سازمان خود مستقر کنند؛ چون می‌دانند که در نبود سیستم کنترل داخلی اثربخش، تحقق رسالت اصلی سازمان و کمینه کردن رویدادهای غیرمنتظره بسیار مشکل خواهد بود. از طرفی وجود این کنترل‌های داخلی باعث افزایش کارایی، کاهش ریسک از دست دادن داراییها و دستیابی به اطمینان معقول از اعتمادپذیری صورتهای مالی و رعایت قوانین و مقررات خواهد شد اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی در دستگاههای اجرایی با توجه به ضرورت تحقق اهداف و برنامه‌های دولت، حجم منابع مصرفی و اموال مورد تملک دولت از اهمیت فوق العاده ای برخوردار است؛ اما بر اساس مشاهدات، مصاحبه‌ها، مطالعات و بررسی‌های انجام شده پیشین چنین به نظر می‌رسد که مسائل و مشکلاتی وجود دارند که اجرای بهینه کنترل‌های داخلی را تحت تأثیر خود قرار داده و کیفیت اجرا را نامطلوب می‌سازد. فلذا در این مطالعه موانع استقرار و اجرای اثربخش کنترل‌های داخلی در سازمان‌های دولتی استان قزوین به عنوان هدف اصلی تحقیق مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

۴- ادبیات تحقیق

تحقیقات و مطالعات متعددی در رابطه با موضوع کنترل داخلی انجام شده که در ادامه به برخی از آنها اشاره می‌شود:

نعمت پژوه (۱۳۸۱) مطالعه ای با عنوان نارسایی‌ها و موانع استقرار کنترل‌های داخلی (قسمت اول) انجام داد. در این بررسی علل مرتبط با محدودیت‌های ذاتی تمام سیستم‌های کنترل داخلی مطرح شده است.

در بیان علل مرتبط با محدودیتهای ذاتی نظام‌های کنترل داخلی عنوان می‌کند که عده ای به دلیل شناخت نادرست توانایی‌ها و ضعف‌های نظام‌های کنترل داخلی بر این باورند که کنترل داخلی می‌تواند موفقیت واحد تجاری را تضمین کند. در حالی که کنترل داخلی، در رسانیدن واحد اقتصادی به اهداف آن، صرفاً کمک کننده ای است و می‌تواند مدیریت را به اطلاعاتی درباره پیشرفت یا عدم پیشرفت امور در راستای تحقق اهداف واحد اقتصادی مجهز کند، اما نمی‌تواند مدیریتی ذاتاً نالایق و ضعیف را به مدیریتی لایق و قوی تبدیل کند (و اصولاً نیابستی کنترل داخلی را به عنوان جانشینی برای مدیریت تصور کرد). همچنین بایستی دانست که کنترل داخلی نمی‌تواند رویدادها یا پدیده‌های غیر قابل کنترل (مانند سیاست‌ها و برنامه‌های دولت، اقدامات رقبا یا شرایط اقتصادی) را تغییر دهد و لذا تضمین کننده تداوم فعالیت واحد اقتصادی نیست. همچنین این نکته را باید همواره مدنظر داشت که نظام‌های کنترل داخلی همواره متاثر از تعدادی محدودیت‌های ذاتی است که ممکن است اثربخشی آن را تحت تاثیر قرار دهد. لیکن به اعتقاد نگارنده، محدودیت‌ها از اهمیت بیشتر و فراگیرتری برخوردارند. که در دو بخش الف- محدودیت‌های متاثر از رعایت اصل فزونی منافع طراحی و استقرار سیستم کنترل داخلی بر مخارج آن و ب- سایر محدودیت‌های ذاتی قابل تفکیک است. وی این محدودیت‌های ذاتی را در قالب احتمال قضاوت‌های نادرست در تصمیم‌گیری، احتمال وقوع اشتباهات عمدی یا سهوی، تبانی و یا همدستی، تخطی مدیریت از سیستم کنترل داخلی، عدم استقرار مناسب سیستم کنترل ارایه شده است.

نعمت پژوه (۱۳۸۲) مطالعه ای با عنوان نارسایی‌ها و موانع استقرار کنترل‌های داخلی (قسمت دوم) انجام داد. در این بررسی علل برون سازمانی و درون سازمانی مانع از استقرار سیستم‌های کنترل داخلی مطرح شده است. در این مطالعه در بیان عوامل و موانع برون سازمانی به ریشه‌های عوامل فرهنگی، تاریخی و اجتماعی اشاره شده است. از قبیل تمایل بخشی از جامعه به عدم تمکین در مقابل قوانین و مقررات، قانون‌گریزی، شخصی‌نگری در مقابل گروه‌نگری، کم‌کاری و زیاده‌خواهی، عدم پذیرش مسئولیت. بخش دیگری از عوامل ریشه در قوانین و مقررات موجود ناسازگار با شرایط حاکم و نیز مقررات نامناسب دارد. در این مقاله همچنین به عوامل و موانع درون سازمانی نیز اشاره شده است. نگارنده با بیان این مطلب که بخشی از عوامل درون سازمانی متاثر از عوامل برون سازمانی هستند به این نکته اشاره می‌کند که کارکنان سازمان که بخشی از افراد جامعه هستند ویژگی‌هایی منفی را ممکن است دارا باشند وی

تبانی را یکی از موانع اجرای صحیح کنترل داخلی عنوان می‌کند. اعتماد بیش از حد به همکاران و زیر دستان از دیگر نقاط ضعف مورد اشاره در این مقاله است. عدم وجود برنامه و مشخص نبودن سمت و سوی تحرک واحد اقتصادی، ارزیابی‌های مرتبط با کنترل داخلی را با چالش مواجه می‌کند. مسئله عدم توجه مناسب و کافی به جذب و نگهداری نیروی انسانی متخصص، عدم استقرار حسابرسان داخلی در شرکت‌ها و بعضاً عدم تدوین خوب وظایف آنها از دیگر مشکلات موجود عنوان می‌شود. مسئله عدم توجه یا کم توجهی مدیران به استانداردهای اجرای سیستم کنترل داخلی و اعمال سلائق و انتظارات شخصی نیز از دیگر موانع پیش روی استقرار آن عنوان می‌شود.

مشیرزاده (۱۳۹۱) تحقیقی با عنوان چالش استقرار سیستم کنترل داخلی در ایران انجام داد. در این مطالعه ضمن بررسی سابقه تاریخی موضوع کنترل داخلی، به این مسئله پرداخته شده است که چالشهای موجود در زمینه اجرای سیستم کنترل داخلی در ایران کدامند؟ در ادامه با اشاره به این موضوع که استاندارد مشخصی برای بخش گزارشگری مدیریت در ایران و حسابرسی و گزارشگری حسابرسی آن، وضع و ابلاغ نشده است. پس نخستین محدودیت و مشکل مربوط به پیاده کردن استاندارد است. دوم مشکل ساختاری شرکت‌های ماست. وقتی از کنترل‌های مدیریت در سطح بنگاه می‌گوییم، کشورهای دیگر عملاً ۶۰ سال تجربه استقرار سیستم‌های کنترلی مناسب و روشهای انجام کار را داشته و با رفع نقص نسبی ایرادها، تقریباً از مشکلات ابتدایی و اولیه فاصله گرفته‌اند و عموماً شرکتها، دستورالعمل‌ها، سیستم‌ها، روشهای کنترلی مناسب وقواعد و قوانین لازم را دارند و نظامهای کنترلی در آنها نهادین شده است و مشکلاتی را که در ایران از آن آسیب دیده ایم عمدتاً حل کرده و راه حلها را یافته‌اند. از سوی دیگر استفاده از رایانه و سیستم‌ها و نرم افزارهای دارای کنترل مناسب هم باب شده و مورد استفاده است. بنابراین برخی مسائل عمده و ساختاری حل شده است ولی ما هنوز مسائل بسیاری داریم. هنوز شرکت‌ها یمان، دارای کنترل‌های مناسب و کافی، ولو در سطح ابتدایی فعالیت‌ها نیستند. اگر هم چنین کنترل‌هایی هست در اجرا دچار مشکل است یا مطلوب و آرمانی نیست. به علاوه، معمولاً سیستم‌های نرم افزاری ما جزیره ای است. یکپارچه و به اصطلاح پیوسته و مرتبط با هم نیست. کنترل‌های این سیستم‌ها کافی نیست. امکان دستکاری گزارشها و داده‌ها هم وجود دارد که برای انجام آنها به تخصص بالایی نیاز نیست. درضمن به

خاطر محدودیت‌های محیط اقتصادی ما، بسیاری از کنترل‌های متقابل که می‌تواند در آن سیستم‌ها، انجام شود، در سیستم‌های ما اعمال و انجام نمی‌شود.

مرتعب (۱۳۸۷) مطالعه ای با عنوان ارزیابی عملکرد سیستم‌های کنترل داخلی شرکت‌های پیمانکاری در توسعه نظام پیمانکاری در ایران انجام داد. در این مقاله، سیستم‌های کنترل داخلی شرکت‌های پیمانکاری در ایران به عنوان بخشی از عوامل درون سازمانی مؤثر در عملکرد شرکت‌های پیمانکاری، مورد ارزیابی قرار گرفته و نقش توسعه این سیستمها در بهبود کیفی کار و نیز ارتقاء کارائی و بهره‌وری عوامل پیمانکار که در نهایت منجر به بهینه‌سازی هرچه بیشتر هزینه و زمان خواهد شد، بررسی گردیده است.

تقی نتاج ملک‌شاه (۱۳۸۳) تحقیقی با عنوان بررسی تأثیر گزارش کنترل‌های داخلی بر استفاده کنندگان از صورتهای مالی انجام داد. این تحقیق در قالب رساله دکترای در دانشگاه علامه طباطبائی انجام گرفته است. یافته‌های این تحقیق ضمن تأیید فایده مندی گزارش کنترل‌های داخلی، تفکر مخالفین رویکرد موجود کنترل‌های داخلی، را بعنوان نگرانی مطرح می‌کند چرا که نحوه عمل مدیران بنگاه‌ها این باور را در برخی از پاسخ دهندگان ایجاد کرده است که تنظیم مقررات مانع از بروز تحریف اطلاعات نمی‌شود.

مهام و روستا (۱۳۹۱) در تحقیقی با عنوان شناخت موانع ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل بیان نموده است که در این تحقیق موانعی چون حق الزحمه پایین قراردادهای حسابرسی، ضعف آموزش دانشگاهی، نبود دستورالعمل‌های حسابرسی مناسب، سنتی بودن سیستم‌های واحدهای تجاری، مقرون به صرفه نبودن ارزیابی کنترل‌های داخلی و ضعف آموزش حرفه‌ای به ترتیب از مهم‌ترین موانع بوده‌اند.

فادزیل‌هارون و جانتان (۲۰۰۵) به بررسی تأثیر حسابرسی داخلی بر تقویت کنترل‌های داخلی می‌پردازند. ایشان بیان می‌دارند که مدیریت واحد حسابرسی داخلی، توانایی‌های حرفه‌ای و بیطرفی حسابرسان داخلی بر توانایی سیستم کنترل داخلی در امر پایشگری شرکت تأثیر قابل ملاحظه‌ای دارد و مراحل از حسابرسی که با ارزیابی سیستم کنترل داخلی انجام می‌شود را تحت تأثیر قرار می‌دهد. این موضوع خود سبب تغییر مخاطرات ناشی از کار حسابرسی می‌شود. در نهایت نیز ایشان بیان می‌دارند که گزارش حسابرس مستقل به شدت متأثر از اعمال مختلف سیستم کنترل داخلی و از همه مهمتر واحد حسابرسی داخلی است. همچنین از نظر ایشان اگرچه تکامل حرفه‌ی حسابرسی داخلی و تغییرات ایجاد شده در آن در

صد سال گذشته به کندی رخ داده است، اما توسعه و به کارگیری واحد حسابرسی داخلی به صورت شتاب آمیزتری رواج یافته است و میزان تأثیر واحد حسابرسی داخلی بر بهبود کنترل‌های داخلی رو به فزونی گذاشته است

لاورنس و همکاران^۱ (۲۰۱۰) در تحقیقی با عنوان رابطه بین کنترل‌های داخلی در گزارش دهی مالی و عملیات اجرایی بیان نموده است که در این تحقیق از لیستی از شرکت‌های فعال در بخش‌های عمومی ایالات متحده استفاده شده است. در این تحقیق بیان شده است که خطاهای کنترل داخلی می‌تواند بر خطاهای گزارش‌های مالی تأثیرگذار باشد. لذا لزوم توجه به این بعد از کنترل در سازمان تأکید شده است.

ماواندا^۲ (۲۰۰۸) در تحقیقی با عنوان تأثیر سیستم کنترل‌های داخلی بر عملکرد شرکت‌ها در اوگاندا بیان نموده است که در این تحقیق از روش ترکیبی در قالب تحقیق پیمایشی با پرسشنامه و مصاحبه استفاده شده است. روابط نیز در قالب مدل رگرسیونی مورد ارزیابی قرار گرفته است. جامعه آماری این تحقیق را ۲۷۰ نفر از کارکنان دانشگاه ادگاندا تشکیل داده‌اند. نتایج این تحقیق نشان داد که مدیران واحدهایی که به سیستم کنترلی متعهد می‌باشند به صورت فعال در نظارت و پشتیبانی از فعالیت‌های دانشگاه فعالیت می‌کنند. نتایج این تحقیق حاکی از تأثیر معنی دار کنترل داخلی بر عملکرد سازمان‌های مورد مطالعه داشته است.

برتا و همکاران (۲۰۰۸) در تحقیقی با عنوان رابطه بین نظارت هیئت مدیره و سیستم افشای کنترل داخلی در محیط‌های مختلف بیان نموده است که این تحقیق به بررسی رابطه بین نظارت هیئت مدیره و افشای سیستم کنترل داخلی پرداخته است. در این تحقیق از تئوری نمایندگی استفاده شده است. نتایج این تحقیق نشان داده است که محیط نظارتی دارای نقش محرک در رابطه بین نظارت هیئت مدیره و افشای سیستم کنترل داخلی دارد.

۵- مدل مفهومی

با توجه به ادبیات تحقیق و موانع مطرح شده در این تحقیقات مدل مفهومی این تحقیق در قالب شکل شماره ۱ بیان شده است. در این مدل موانع در سه قالب درون و برون سازمانی و موانع ذاتی کنترل‌های داخلی مطرح شده است:



شکل شماره ۱: مدل مفهومی تحقیق

۶- فرضیه‌های تحقیق

- محدودیت‌های سیستم‌های کنترل داخلی در جامعه مورد بررسی در سطح بالای متوسط قرار دارند.
- موانع درون سازمانی سیستم‌های کنترل داخلی در جامعه مورد بررسی در سطح بالای متوسط قرار دارند.
- موانع برون سازمانی سیستم‌های کنترل داخلی در جامعه مورد بررسی در سطح بالای متوسط قرار دارند.

۷- روش تحقیق

این پژوهش از نظر هدف از نوع تحقیقات کاربردی محسوب می‌شود. از نظر شیوه دریافت اطلاعات، این تحقیق درحوزه مطالعات میدانی قرار دارد که به صورت پیمایشی به روش مقطعی برای سال ۱۳۹۲ انجام می‌شود. از نظر پارادایم تحقیق، این تحقیق در گروه پژوهش‌های کمی قرار دارد. از نظر میزان کنترل متغیرها، یک تحقیق توصیفی غیرآزمایشی است. (سرمد و دیگران، ۱۳۸۷، صص ۷۷). در هر مرحله از تحقیق، با توجه به نوع اطلاعات

مورد نیاز از روش خاصی برای جمع آوری اطلاعات استفاده می شود. در این تحقیق ابتدا جهت به دست آوردن اطلاعات اولیه از روش کتابخانه ای استفاده خواهد شد و برای تدوین چهارچوب نظری تحقیق، با استفاده از روش اسنادی و کتابخانه ای، مطالعه گسترده ای روی منابع صورت خواهد گرفت. در این بخش، با مطالعه کتب، نشریات تخصصی داخلی و خارجی، گزارش های پژوهشی و مصاحبه با افراد صاحب نظر و مراجعه به سایت های اینترنتی مرتبط با موضوع مورد مطالعه، مفاهیم و شاخصهای بیانگر این متغیرها، و ارتباط بین متغیرها تعریف شده و الگوی نظری تحقیق تدوین خواهد گردید. به دنبال تدوین الگوی فوق جهت بررسی فرضیات، سؤالات و متغیرهای تحقیق، اقدام به طراحی پرسشنامه خواهد گردید. این پرسشنامه در قالب طیف ۵ گزینه ای لیکرت ارائه می شود. روایی ابزار تحقیق با استفاده از روایی محتوی و پایایی آن با استفاده از آزمون ضریب آلفای کرونباخ مورد ارزیابی قرار می گیرد. جامعه آماری در این تحقیق شامل مدیران و کارشناسان مالی شاغل در دستگاه های اجرایی استان قزوین می باشند که پس از بررسی اولیه و تعیین افراد جامعه تحقیق از بین این افراد تعداد مشخصی را با توجه به روشهای نمونه گیری به عنوان نمونه آماری انتخاب و اطلاعات مورد نیاز برای تحقیق از طریق آنان گردآوری خواهد شد. تعداد نمونه آماری در این تحقیق ۵۹ نفر می باشد که از این ۵۹ نفر، ۹ نفر زن و ۵۰ نفر مرد می باشند. روایی ابزار تحقیق از طریق روایی محتوی تایید گردید و ضریب آلفای کرونباخ نیز مطابق جدول زیر در کلیه بخش ها تایید گردید:

جدول شماره ۱ ضریب آلفای کرونباخ

نام شاخص	تعداد سوالات	ضریب آلفای کرونباخ	تایید/رد پایایی
محدودیت ذاتی	۱۵	۰,۷۷	تایید
موانع درون سازمانی	۱۰	۰,۷۶	تایید
موانع برون سازمانی	۷	۰,۸۹	تایید
کل پرسشنامه	۳۲	۰,۷۶	تایید

در این تحقیق برای تجزیه و تحلیل آماری از آمار توصیفی (فراوانی، میانگین، واریانس و انحراف معیار، درصد، ماکزیمم و مینیمم) و همچنین از آمار استنباطی شامل آزمون مقایسه میانگین یک جامعه استفاده می شود. آزمون پژوهش به وسیله نرم افزار Spss انجام خواهد گرفت.

۸- نتایج

۸-۱- نتایج بخش آمار توصیفی

جدول شماره ۲ آمار توصیفی تحقیق

تعداد فراوانی	درصد فراوانی	معتبر درصد فراوانی	تجمعی درصد فراوانی	
۹	۱۵.۳	۱۵.۳	۱۵.۳	زن
۵۰	۸۴.۷	۸۴.۷	۱۰۰.۰	مرد
۲۹	۴۹.۲	۴۹.۲	۴۹.۲	کارشناسی
۲۷	۴۵.۸	۴۵.۸	۹۴.۹	کارشناسی ارشد
۳	۵.۱	۵.۱	۱۰۰.۰	دکتری
۱۹	۳۲.۲	۳۲.۲	۳۲.۲	۲۹-۳۵
۱۹	۳۲.۲	۳۲.۲	۶۴.۴	۳۶-۴۵
۲۱	۳۵.۶	۳۵.۶	۱۰۰.۰	بیشتر از ۴۶ سال
۴	۶.۸	۶.۸	۶.۸	کمتر از ۵ سال
۱۳	۲۲.۰	۲۲.۰	۲۸.۸	۵-۱۰ سال
۷	۱۱.۹	۱۱.۹	۴۰.۷	۱۰-۱۵ سال
۱۷	۲۸.۸	۲۸.۸	۶۹.۵	۱۵-۲۰ سال
۱۸	۳۰.۵	۳۰.۵	۱۰۰.۰	۲۰ سال به بالا

با توجه به نتایج تحقیق مشخص شد که ۸۵ درصد از افراد مورد مطالعه از میان مردان و ۱۵ درصد از افراد از میان زنان انتخاب شده‌اند. بنابراین می‌توان بیان کرد که در این تحقیق گروه عمده را مردان (جنسیت مذکر) تشکیل می‌دهد. در بخش سن نیز مشخص گردید که ۳۲,۲ درصد افراد دارای سن ۲۹-۳۵ سال، ۳۲,۲ درصد دارای سن بین ۳۶-۴۵ سال، ۳۵,۶ درصد نیز بیشتر از ۴۶ سال سن داشته‌اند. پراکندگی متغیر سن در این تحقیق تقریباً نرمال می‌باشد. در بخش تحصیلات نیز بیان گردید که ۴۵,۸ درصد افراد دارای مدرک کارشناسی ارشد، ۴۹,۲ درصد کارشناسی، ۵,۱ درصد نیز دکتری بوده‌اند. نتایج تحقیق نشان داد که در این تحقیقات مدرک کارشناسی ارشد دارای فراوانی بیشتری بوده است. اما تفات معناداری بین مدرک کارشناسی و کارشناسی ارشد در این تحقیق دیده نمی‌شود. در نهایت در بخش سابقه کاری نیز بیان گردید که ۲۸,۸ درصد افراد دارای سابقه بین ۱۵ الی ۲۰ سال، ۱۱,۹ درصد دارای سابقه بین ۵ الی ۱۰ سال، ۶,۸ درصد دارای سابقه کمتر از ۵ سال، ۱۱,۹ درصد دارای سابقه

۱۰-۱۵ سال و ۳۰,۵ درصد افراد نیز دارای سابقه بیشتر از ۲۰ سال بوده‌اند. براساس نتایج می‌توان بیان کرد که افراد با سابقه کاری بیشتر از ۲۰ سال، بیشترین فراوانی را در تحقیق داشتند.

۲-۸- نتایج آمار استنباطی تحقیق

شناسایی موانع

در این بخش با استفاده از آزمون میانگین یک جامعه به بررسی موانع اجرای اثربخش کنترل‌های داخلی می‌پردازیم. نتایج این بخش در جدول شماره ۳ ارائه شده است:

جدول شماره ۳ نتایج آزمون میانگین یک جامعه

فاصله اطمینان ۹۵٪	سطح معنی داری		میانگین	آماره t	
	حد پایین	حد بالا			
۱,۰۱	۰,۶۹	۰,۰۰۰	۳,۸۵	۱۰,۷۹	عدم استقرار مناسب سیستم
۰,۵۱	۰,۱۷	۰,۰۰۰	۳,۳۴	۴,۰۹	رعایت اصل فزونی منابع به مصارف
۰,۴۹	۰,۱۷	۰,۰۰۰	۳,۳۳	۴,۰۷	احتمال قضاوت‌های نادرست
۰,۲۳	-۰,۲۳	۱	۳	۰,۰۰۰	احتمال وقوع اشتباهات عمدی و یا سهوی
۰,۰۱۴	-۰,۳۵	۰,۰۷۰	۲,۸۳	-۱,۸۴	تبیانی و یا همدستی
۰,۵۲	۰,۱۵	۰,۰۰۰	۳,۳۳	۳,۷۳	تخطی مدیریت از سیستم کنترل داخلی
۰,۴۱	۰,۱۷	۰,۰۰۰	۳,۲۹	۴,۹۰	محدودیت‌های ذاتی سیستم کنترل داخلی
۰,۳۳	-۰,۰۴	۰,۱۳	۳,۱۴	۱,۵۲	اعتماد بیش از حد به همکاران
۰,۵۸	۰,۱۶	۰,۰۰۱	۳,۳۷	۳,۵۹	جذب و نگهداری نیروی انسانی متخصص
۰,۷۹	۰,۴۹	۰,۰۰۰	۳,۶۴	۸,۶۳	عدم استقرار حسابرسان داخلی
۰,۴۶	۰,۱۳	۰,۰۰۱	۳,۲۹	۳,۵۷	عدم توجه مدیران به استانداردهای اجرا
۰,۲۲	-۰,۱۲	۰,۵۷	۳,۰۵	۰,۵۶	اعمال سلائق و انتظارات شخصی
۰,۳۹	۰,۲۱	۰,۰۰۰	۳,۳۰	۶,۶۶	موانع درون سازمانی
۰,۵۲	۰,۲۰	۰,۰۰۰	۳,۳۶	۴,۴۵	موانع فرهنگی
۰,۳۵	۰,۰۱	۰,۰۳۵	۳,۱۸	۲,۱۶	موانع تاریخی
۰,۲۸	-۰,۰۹۴	۰,۳۱	۳,۰۹	۱,۰۰۷	موانع اجتماعی
۰,۳۰	۰,۰۹	۰,۰۰۰	۳,۱۹	۳,۷	موانع برون سازمانی

با توجه به جدول بالا مشخص گردید که سطح معنی داری آزمون در بخش محدودیت‌های ذاتی سیستم کنترل داخلی که کمتر از معیار ۰,۰۵ می‌باشد می‌توان بیان نمود که میانگین این شاخص تفاوت معنی داری با عدد ۳ دارد. و با توجه به حد بالا و پایین و مثبت بودن هر دوی

این موارد میانگین شاخص مورد نظر بیشتر از متوسط بوده و در نتیجه این شاخص از نظر پاسخگویان به عنوان مانعی در اجرای اثربخش سیستم کنترل داخلی مطرح می‌باشد. در میان زیر معیارهای این معیار، نتایج تحقیق نشان داد که فقط در دو زیر معیار احتمال وقوع اشتباهات عمدی و یا سهوی، تباری و یا همدستی از دیدگاه افراد در سطح متوسطی ارزیابی شده است و سایر زیر معیارهای این بخش با توجه به سطح معنی داری و مثبت بودن علامت حد بالا و پایین از نظر پاسخگویان در سطح بالایی در ایجاد مانع برای اجرای اثربخش کنترل‌های داخلی موثر بوده‌اند. همچنین سطح معنی داری آزمون در بخش موانع درون سازمانی که کمتر از معیار ۰,۰۵ می‌باشد می‌توان بیان نمود که میانگین این شاخص تفاوت معنی داری با عدد ۳ دارد. و با توجه به حد بالا و پایین و مثبت بودن هر دوی این موارد میانگین شاخص مورد نظر بیشتر از متوسط بوده و در نتیجه این شاخص از نظر پاسخگویان به عنوان مانعی در اجرای اثربخش سیستم کنترل داخلی مطرح می‌باشد. در میان زیر معیارهای این معیار، نتایج تحقیق نشان داد که فقط در زیر معیار اعمال سلاشق و انتظارات شخصی از دیدگاه افراد در سطح متوسطی ارزیابی شده است و سایر زیر معیارهای این بخش با توجه به سطح معنی داری و مثبت بودن علامت حد بالا و پایین از نظر پاسخگویان در سطح بالایی در ایجاد مانع برای اجرای اثربخش کنترل‌های داخلی موثر بوده‌اند. در نهایت سطح معنی داری آزمون در بخش موانع برون سازمانی که کمتر از معیار ۰,۰۵ می‌باشد می‌توان بیان نمود که میانگین این شاخص تفاوت معنی داری با عدد ۳ دارد. و با توجه به حد بالا و پایین و مثبت بودن هر دوی این موارد میانگین شاخص مورد نظر بیشتر از متوسط بوده و در نتیجه این شاخص از نظر پاسخگویان به عنوان مانعی در اجرای اثربخش سیستم کنترل داخلی مطرح می‌باشد. در میان زیر معیارهای این معیار، نتایج تحقیق نشان داد که فقط در زیر موانع اجتماعی از دیدگاه افراد در سطح متوسطی ارزیابی شده است و سایر زیر معیارهای این بخش با توجه به سطح معنی داری و مثبت بودن علامت حد بالا و پایین از نظر پاسخگویان در سطح بالایی در ایجاد مانع برای اجرای اثربخش کنترل‌های داخلی موثر بوده‌اند.

۹- پیشنهادات تحقیق

- نتایج این تحقیق محدود به استان قزوین می شود. در نتیجه نمی توان با قطعیت این نتایج را به سایر دستگاه های اجرایی کشور تعمیم داد. در نتیجه سفارش می شود که این تحقیق در سایر استان ها نیز اجرا شود.
- از آنجایی که در دستگاه های اجرایی کشور ما متوسط سن افراد باتجربه بالای ۴۰ سال می باشد، از نظر محقق توصیه می گردد که در جمع آوری نمونه های آماری و تکمیل کردن پرسشنامه توجه خاصی به نقطه نظرات این قشر گردد.
- نتایج تحقیق نشان داد که در بخش موانع ذاتی، گویه عدم استقرار زمانی مناسب سیستم کنترل های داخلی از اهمیت بیشتری جهت عدم اثربخشی سیستم کنترل داخلی برخوردار است. بنابراین پیشنهاد می شود که تمامی بوروکراسی های مربوط به استقرار سیستم کنترل های داخلی برداشته شده و جو سازمان را طوری آماده کرد که این سیستم ها بتوانند در زمانی مناسب فعالیت ها را کنترل کنند.
- نتایج تحقیق نشان داد که در بخش موانع درون سازمانی، گویه نبود حسابرسان داخلی در سازمان از اهمیت بیشتری جهت عدم اثربخشی سیستم کنترل داخلی برخوردار است. بنابراین پیشنهاد می شود که فضای سازمان را جهت افراد متخصص آماده کرد. همچنین انتظار می رود که مدیریت سازمان نیز از چنین موردی حمایت کامل خود را به عمل آورد.
- نتایج تحقیق نشان داد که بین محدودیت های ذاتی کنترل های داخلی و عدم اجرای اثربخش سیستم کنترل های داخلی رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد. بنابراین می توان گفت که محدودیت های ذاتی یکی از موانع اجرای اثربخش سیستم های کنترل های داخلی است. بنابراین باید شرایطی را فراهم نمود تا موانعی از جمله عدم استقرار مناسب سیستم، رعایت اصل فزونی منابع به مصارف، احتمال قضاوت های نادرست، احتمال وقوع اشتباهات عمدی و یا سهوی، تخطی مدیریت از سیستم کنترل داخلی و تبانی و همدستی در سازمان از بین رود.
- نتایج تحقیق نشان داد که بین موانع درون سازمانی و عدم اجرای اثربخش سیستم کنترل های داخلی رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد. بنابراین می توان گفت که موانع درون سازمانی یکی از موانع اجرای اثربخش سیستم های کنترل های داخلی است. بنابراین

باید شرایطی را فراهم نمود تا اعتماد بیش از حد به همکاران، جذب و نگهداری نیروی انسانی متخصص، عدم استقرار حسابرسان داخلی، عدم توجه مدیران به استانداردهای اجرا و اعمال سلاقت و انتظارات شخصی موجب مشکلاتی در سازمان نگردند.

- نتایج تحقیق نشان داد که بین موانع برون سازمانی و عدم اجرای اثربخش سیستم کنترل‌های داخلی رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد. بنابراین می‌توان گفت که موانع برون سازمانی یکی از موانع اجرای اثربخش سیستم‌های کنترل‌های داخلی است. موانع برون سازمانی شامل موانع فرهنگی، تاریخی و اجتماعی می‌شود. به نظر می‌رسد که تمی توان این موانع را در سازمان کنترل کرد. ولی میتوان این موانع را به گونه ای فرهنگ سازی کرد که موجب بروز مشکلات در سازمان نگردند. مدیریت سازمان باید هنگام استخدام کارکنان به این نکته توجه کند که فرهنگ کارکنان در تناسب با فرهنگ سازمان باشد.

منابع

۱. ارجمندنژاد، ع. ۱۳۸۵. چارچوبی برای نظام‌های کنترل داخلی در واحدهای بانکی. انتشارات کمیته نظارت بر بانکداری بال بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران.
۲. تقی نتاج ملک‌شاه، غ، ۱۳۸۳، بررسی تاثیر گزارش کنترل‌های داخلی بر استفاده کنندگان رساله دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی تحصیلات تکمیلی دانشکده حسابداری و مدیریت .
۳. حسینی عراقی، س.ح و آفالو، ی، ۱۳۸۲، حسابداری دولتی، انتشارات دانشکده امور اقتصادی.
۴. سرمد، ز، بازرگان، ع، حجازی، الف. ۱۳۸۸. روش‌های تحقیق در علوم رفتاری، انتشارات آگاه، چ هفدهم، ص ۱۸۴.
۵. کیوان، م و پوریا نسب، ا، ۱۳۷۷، چارچوب یکپارچه - کنترل داخلی سازمان حسابداری جلد اول و دوم.
۶. مهام، ک و روستا م (۱۳۹۱)، شناخت موانع ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابداری مستقل، دانش حسابداری، ص: ۶۲-۷۹.
۷. مرتهب، م، ۱۳۸۰، ارزیابی عملکرد سیستم‌های کنترل داخلی شرکتهای پیمانکاری در توسعه نظام پیمانکاری در ایران، پایان نامه (کارشناسی ارشد) دانشگاه تهران.

۸. مشیر زاده، ه. ۱۳۹۱. چالش استقرار سیستم کنترل‌های داخلی در ایران. فصلنامه حسابدار رسمی شماره ۲۰
۹. نعمت پژوه، ا. ۱۳۸۱. نارسایی‌ها و موانع استقرار کنترل‌های داخلی. مجله حسابدار شماره ۱۵۱.
۱۰. الوانی، م (۱۳۷۹)؛ مدیریت عمومی، تهران، نی، چاپ چهاردهم، ص ۱۲۰.
11. Beretta, S., Bozzolan, S, Michelon, G (2008), The relationship between board monitoring and internal control system disclosure in different regulatory environments, Accounting Department, Università Bocconi
12. Faudziah Hanim Fadzil, Hasnah Haron, Muhamad Jantan (2005). Internal Auditing Practices and Internal Control System. *Managerial Auditing Journal*; 20(8)
13. Lawrence, A., Minutti-Meza, M., Vyas, D (2010), Relation between Internal Control over Financial Reporting and Internal Control over Operations: Evidence from Privacy Breaches, www.alastairlawrence.net/wp-content/uploads/LMV-Internal-Control.pdf
14. **Mawanda, S.P (2008)**, EFFECTS OF INTERNAL CONTROL SYSTEMS ON FINANCIAL PERFORMANCE IN AN INSTITUTION OF HIGHER LEARNING IN UGANDA, A POSTGRADUATE DISSERTATION

یادداشت

۱. Lawrence et al
۲. Mawanda

