

بررسی عوامل مؤثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه های اجرایی

دکتر محمد جواد حضوری *

دکتر عزیز گرد**

مجید گلدوست***

چکیده

فرآیند کنترل یکی از با اهمیت ترین جریاناتی است که هر سازمان برای تضمین بقاء و اطلاع از چگونگی عملکرد و اجرای برنامه های خود به آن نیازمند است. اطلاعات حاصل از فرآیند کنترل، به عنوان بازخورد، ضمن ایجاد هشیاری در مدیران به سلامت جریان عملیات و فعالیتهای کمک قابل ملاحظه ای می نماید. در همین راستا، از مهم ترین سازکارهایی که در زمینه هدایت اثربخش و کارآی سازمانها ابداع گردیده، مفهوم کنترل‌های مالی است.

هر ساله مبالغ بسیار کلانی به دستگاه های اجرایی، اختصاص یافته و در قالب بودجه های سنواتی به مصرف آنها می رسد. در اختیار داشتن حجم وسیع منابع اقتصادی و احتمال عدم استفاده بهینه از منابع و امکانات، عدم کارآیی و اثربخشی در مصرف و خرج کرد وجوه عمومی و عدم کشف این موارد توسط سیستم کنترل های مالی و داخلی؛ خطراتی هستند که همواره سازمان های عمومی با آن مواجه بوده اند. در شرایط موجود نظام کنترل مالی گسترده ای در دستگاه های اجرایی حاکم است. ممیزی حسابها، وجود ذیحساب در دستگاه اجرایی، واحدهای رسیدگی و حسابرسی داخلی، حسابرسی مستقل دیوان محاسبات و کنترل‌های بودجه ای نمونه هایی از این کنترلها هستند.

این تحقیق، ضمن تبیین و تحلیل، سیستم کنترل‌های مالی کنونی حاکم بر دستگاه های اجرایی، در پی بررسی اثر سه دسته از عوامل بر بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه های اجرایی می باشد، که عبارتند از: عوامل انسانی، سیستم حسابداری دولتی کنونی مورد استفاده و نارسایی های قانونی. دو دسته اول از عوامل فوق جنبه داخلی داشته و عامل سوم مربوط به قوانین مالی و محاسباتی کنونی می باشد همچنین در این پژوهش از روش آمیخته (کمی - کیفی) جهت تجزیه و تحلیل داده ها استفاده شده است. نتایج حاصل از تحقیق نشان می دهد که عوامل ذکر شده در ایجاد نارسایی و ضعف در سیستم کنترل های

* دانشیار گروه مدیریت دانشگاه پیام نور تهران

** استادیار گروه حسابداری دانشگاه پیام نور تهران

*** حسابرسی دیوان محاسبات استان گیلان / کارشناسی ارشد مدیریت دانشگاه پیام نور تهران Goldoost_m@yahoo.com

مالی دستگاه‌های اجرایی مؤثر هستند لذا در پایان تحقیق پیشنهادات عملی جهت بهبود وضعیت کنونی ارائه شده است .
واژگان کلیدی: سیستم کنترل‌های مالی دولتی، سیستم کنترل‌های داخلی دولتی، حسابداری دولتی .

۱- مقدمه :

پس از جنگ جهانی دوم ، سازمان‌های دولتی به ابزار مهم نظام‌های حکومتی جهت کمک به آنها برای توسعه اقتصادی و دستیابی به اهداف خاص اجتماعی تبدیل شدند. در حال حاضر نیز ، موسسات و نهادهای دولتی ، در فرآیند توسعه بسیاری از کشورها ، بویژه کشورهای در حال توسعه نقش برجسته ای را ایفا می کنند. تغییرات مستمر و مداوم محیط سازمانی و شرایط فعالیت این سازمانها از یک سو و دگرگونی های عمیق در نیازها و خواسته های شهروندان از سوی دیگر سبب گردیده که برای پاسخگویی به این نیازها ، ادامه فعالیت و اثربخشی نهادهای دولتی ، نیازمند تولید شیوه های نوین مدیریتی و ارتقاء سیستم های سازمانی حاکم بر آنها باشیم.

از مهم ترین سازوکارهایی که در زمینه هدایت اثربخش و کارآی سازمانها ابداع گردیده ، مفهوم کنترل‌های مالی است. این مفهوم را می توان مولود توسعه تفکر سازمانی و پیچیدگی ساختار سازمانها دانست که خود محصول تکامل جوامع بشری و تعمیق مفاهیم و مناسبات اقتصادی در آنهاست. راه آورد تکامل این مناسبات تفکیک مفاهیم نظارت و اجراء بود؛ بستری که در ابتدا با تفکیک دو مقوله مالکیت و مدیریت از یکدیگر و تأکید بر ضرورت کنترل عملکرد مدیران توسط مالکان زمینه ایجاد حرفه حسابرسی را پدید آورد و در ادامه روند تکاملی خود به گسترش و تعمیق مفهوم دیگری تحت عنوان کنترل‌های مالی و کنترل‌های داخلی انجامید. (ارجمند نژاد، ۱۳۸۵).

بررسی روند سالیان اخیر حاکمیت از بزرگتر شدن حجم بودجه سازمانها و نهادهای دولتی دارد و به طبع آن حجم فعالیتهای اقتصادی و مالی آنها نیز افزایش یافته و می یابد؛ به جهت تعیین میزان موفقیت این سازمانها درنائل شدن به اهداف از پیش تعیین شده و جلوگیری از سوء مدیریت ها و سوء استفاده ها ، سیستم کنترل مالی ، نقش مؤثر و انکارناپذیری را ایفا می کند
 تئوریهای موجود در مورد اطلاعات از جمله تئوری کارگزاری که بیانگر تضاد منافع بین تهیه کنندگان و استفاده کنندگان اطلاعات است و این تضاد منافع موجب انگیزه لازم برای مدیریت در جهت بهینه کردن منافع خویش بوده و کاهش منافع عمومی را در پی دارد و نیز فرضیه اطلاعات که بیانگر امکان تحریف کیفیت اطلاعات است، وجود یک سیستم کنترل مالی و داخلی کارآ و مؤثر را برای دستگاه های اجرایی ضروری می نماید.

براساس تحقیقات انجام شده در ایران (گروه محققان، ۱۳۸۳) ، سیستم کنترل‌های مالی و داخلی، در واحدهای دولتی به دلایل گوناگون، وضعیت مطلوبی ندارد و برای تحقق اهداف خرد و کلان

اقتصادی، ایجاد تحول و تغییر در این زمینه بسیار ضروری به نظر می‌رسد. به کارگیری ابزارهای مناسب برای ارزیابی سیستم کنترل‌های مالی و شناخت دلایل بروز نارسایی در آن، روشی پسندیده جهت آغاز این تحولات سیستمی است. در این راستا شناخت وضعیت موجود ضروری بوده و از این رو تحلیل و تبیین نظام کنترل مالی حاکم در بخش عمومی کشور، شناخت نارسایی‌ها و مشکلات داخلی مربوط به آن که باعث عدم دستیابی به نتایج مطلوب می‌شود، در قالب فرضیات این تحقیق مورد بررسی قرار گرفته است.

۱-۱- بیان مسئله:

بررسی ادبیات علم مدیریت حکایت از این دارد که مفهوم کنترل، پیوسته و در هر مکتبی، یکی از اصول لاینفک مدیریت سازمان بوده است. به این ترتیب محققان مدیریت و علم اداره، با درک اهمیت کنترل، تعاریف و نظریه‌های مختلفی را در این باب ارائه نموده‌اند.

رایینز معتقد است که کنترل عبارت‌اند از: فرایند تحت نظر قرار دادن فعالیت‌ها، به منظور حصول اطمینان از اینکه آن‌ها همان گونه که برنامه ریزی شده‌اند، انجام می‌پذیرند؛ و نیز اصلاح کردن انحرافات قابل ملاحظه و مهم. (رایینز، ۱۳۸۶).

از منظر رابرت، کنترل، تلاشی است سیستماتیک و نظام مند به منظور تعیین استانداردهای عملکرد، برای اهداف برنامه ریزی شده، طراحی سیستم، باز خور نمودن اطلاعات و مشخص کردن این که آیا انحرافات وجود دارد یا نه؛ و تعیین میزان اهمیت آن‌ها و نیز انجام دادن اقدامات اصلاحی برای حصول اطمینان از این که همه منابع سازمان به شیوه‌ای بسیار مؤثر و با حداکثر کارایی ممکن، در جهت دستیابی به اهداف مورد استفاده قرار گرفته است. (الوانی، ۱۳۸۵).

عوامل مؤثر بر نظام کنترلی:

نظام‌های کنترلی ممکن است بر اثر گذشت زمان و عوامل مختلف دستخوش تغییر قرار گیرند، عمده عواملی که این نظام را تحت تأثیر قرار می‌دهد به شرح زیر می‌باشند:

۱- تغییرات محیطی: تغییر قوانین و مقررات، ادغام سازمانها با یکدیگر، ایجاد خطوط جدید تولید، فرهنگ و مفاهیم اجتماعی - روانی پرسنل، از عوامل تأثیرگذار بر کنترل سازمانی می‌باشد.

۲- پیچیدگی: کنترل سازمانهای بزرگ امروزی نیازمند برنامه ریزی دقیق برای رسیدن به اهداف می‌باشد.

۳- اشتباهها: عوامل انسانی مبرا از اشتباه نیستند و تصمیمات غلط معمولاً هنگام اجرا یا پس از آن مشخص می‌شوند.

۴- تفویض اختیار: بدون تفویض اختیار مدیران قادر به بررسی کار زیردستان آنها نخواهند بود. (کرمی، ۱۳۸۸).

سیستم کنترل مالی :

سیستم کنترل مالی یک سازمان بخشی از فعالیت کنترلی مدیریت محسوب می شود که شامل دستورالعملها، آئین نامه ها، قوانین، مقررات و روشهایی است که به منظور حصول اطمینان از حفاظت منابع، اموال و داراییها و بکارگیری مناسب و صحیح آنها، صحت و قابلیت اتکاء اسناد و مدارک مالی و گزارشگری صحیح و به موقع وضعیت مالی و کشف انحرافات احتمالی؛ توسط سازمان ها بکار گرفته می شود. (ودיעی، ۱۳۸۰).

یک سامانه کنترل مالی مؤثر باید قبل از آنکه انحرافات منجر به زیان شوند، قابلیت پیشگیری یا کشف انحراف را داشته باشد یا حداقل بتواند میزان زیان را کاهش دهد. مهمترین بخش نظام کنترل مالی یک سازمان، سیستم کنترلهای داخلی آن است.

سیستم کنترلهای داخلی :

نگرش گروههای مختلف نسبت به معنای کنترل داخلی، بر مبنای نیاز آنها و جایگاهی که نسبت به سازمان دارند شکل می گیرد. مدیریت سازمان، کنترلهای داخلی را مجموعه ای از روشها و اقداماتی می داند که خود شخصاً انجام می دهد یا به دیگران واگذار می کند تا بتواند نسبت به تحقق اهداف عملیاتی و نظارتی اطمینان حاصل کند. (کالیپرن و دیگران، ۲۰۰۱). سرمایه گذاران و بستانکاران به دلیل نیاز به اطلاعات مالی قابل اتکا، کنترلهای داخلی را مجموعه ای از اقدامات مدیریت به منظور ارائه گزارش های مالی و اقتصادی قابل اعتماد می دانند.

کنترلهای مالی و داخلی در بخش سازمانهای عمومی و دولتی :

مفهوم کنترلهای مالی در سازمانهای دولتی، باید در چارچوب ویژه شخصیتی این سازمانها درک شود. این خصوصیات ویژه شامل: تمرکز سازمانهای بخش عمومی بر اهداف اجتماعی - سیاسی، استفاده آنها از حسابهای مستقل، اهمیت رعایت چرخه بودجه ای، پیچیدگیهای عملکردی خاص (که مستلزم ایجاد نوعی توازن بین ارزشگذاری های مرسوم و شبه قانونی، امانت داری و شفافیت و ارزشهای خاص مدیریتی همچون کارآیی و اثربخشی است.) و از همه مهمتر بعد وسیع مسئولیت پاسخگویی عمومی در سازمانهای دولتی می باشد. (باباجانی، ۱۳۸۱)

یکی از جامع ترین تعاریف در باب مفهوم کنترلهای داخلی در سازمانهای بخش عمومی در دستورالعمل سازمان بین المللی مؤسسات عالی حسابرسی (INTOSAI) که در زمینه استقرار کنترلهای داخلی در نهادهای عمومی تهیه گردیده، ارائه شده است. بر مبنای دستورالعمل مذکور: کنترلهای داخلی فرآیندی پیوسته است که توسط مدیریت و کارکنان برای کاهش مخاطرات محیطی و فراهم کردن اطمینان معقول از حرکت سازمان در جهت رویه های تعیین شده و تأمین و دستیابی به اهداف متصور زیر طراحی و اجرا می شود:

۱- اجرای منظم و دقیق، اخلاقی، اقتصادی توأم با کارآیی و اثربخشی عملیات سازمان

۲- ایفای مسئولیت پاسخگویی سازمان

۳- رعایت کلیه قوانین و مقررات لازم الاجرا

۴- محافظت از منابع در مقابل زیان، آسیب و سوءاستفاده. (ایتوسای، ۲۰۰۱)

اهداف کنترل‌های مالی و داخلی در بخش سازمان‌های عمومی و دولتی:

اهداف کنترل‌های مالی در بخش عمومی از نظر شکل کلی تفاوت چندانی با اهداف کنترل داخلی در واحدهای انتفاعی بخش خصوصی ندارد. این اهداف به سه طبقه کلی بدین شرح، تقسیم می‌شوند:

۱- اهداف عملیاتی: به استفاده اثر بخش و کارآمد از منابع اقتصادی مربوط می‌شود. همچنین، اهداف عملیاتی به نوع فعالیت‌های دولت نیز ارتباط پیدا می‌کند.

۲- اهداف گزارشگری مالی: مقامات دولتی به عنوان پاسخگو با استفاده از نظام حسابداری و از طریق تنظیم و انتشار گزارش‌های مالی حاوی اطلاعات لازم و کافی و افشای حقایق، مسئولیت پاسخگویی خود را ادا نموده و حقوق شهروندی صاحبان حق را تأمین می‌نمایند. اطلاعاتی که از طریق گزارشگری مالی و برای ادای مسئولیت پاسخگویی در اختیار صاحبان حق قرار می‌گیرد، باید از قابلیت اعتماد کافی برخوردار باشد.

۳- اهداف رعایتی: تأسیس و اداره امور سازمان‌های بخش عمومی و بالادست دولتی، بر مبنای قوانین و مقررات صورت می‌گیرد. کلیه فعالیت‌های دولت، باید براساس قوانین و مقررات انجام شود و مقامات منتخب و منصوب این قبیل سازمان‌ها، در اجرای صحیح قوانین و مقررات مسئولیت پاسخگویی دارند. (باباجانی، ۱۳۸۱)

انواع نظارت و کنترل در سیستم مالی کشور:

علم مالیه عمومی در عالم حقوق، به بررسی قوانین و مقررات حاکم بر درآمدها و هزینه‌های اشخاص حقوقی، حقوق عمومی و همچنین مسایل مربوط به بودجه عمومی کشور پرداخته و آثار هر یک از آنها را مورد مطالعه قرار می‌دهد. در نظام‌های سیاسی، حقوق مالیه همواره تابع سیاست‌های کلان اقتصادی قدرت حاکم بوده و دولت برای الزامی نمودن این سیاست‌ها به ابزاری به نام قانون متوسل می‌شود. لذا بدون تردید می‌توان گفت، مهمترین منبع حقوق مالیه در نظام‌های حقوقی کنونی، قانون می‌باشد. (رنجبری و دیگران، ۱۳۸۴). منظور از، قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، برخی از اصول قانون اساسی در خصوص امور مالی، قانون محاسبات عمومی، قانون دیوان محاسبات کشور، قانون برنامه و بودجه، قانون بودجه سالیانه کشور، آئین نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی مربوط به قوانین مذکور و برخی دیگر از قوانین و مقررات مالی دیگر که بر نظام مالی دولت جمهوری اسلامی ایران تأثیر گذارند؛ می‌باشد.

بررسی‌ها نشان می‌دهد در قوانین مالی و محاسباتی ایران، سه نوع نظارت پیش‌بینی گردیده است که در کنار هم، شاکله کنترل مالی کشور را تشکیل می‌دهند و عبارتند از: نظارت یا کنترل اداری (داخلی)، نظارت قضایی و نظارت پارلمانی. بر این اساس برای کشف مسائل و نارساییهای مربوط به کنترل مالی باید ابعاد آنها بطور مجزا مشخص گردد. (امامی، محمد و دیگران، ۱۳۸۶).

کنترل و نظارت اداری (نظارت داخلی):

نظارتی است که توسط قوه مجریه در داخل خودش و به وسیله خودش انجام می‌گیرد تا از صحت عملیات مالی خود یقین حاصل کرده و اعتبارات در اختیارش را برابر سفارشی (مجوزی) که از قوه مقننه دریافت نموده، به مصرف برساند. این نظارت می‌تواند قبل از خرج یا حین خرج به عمل آید.

قانونگذار به موجب قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشور و همچنین قانون تشکیل وزارت امور اقتصاد و دارایی، وظیفه حسن اجرای بودجه را از بُعد مالی و در سطح کلان دولت به عهده این نهاد گذاشته است، در این راستا وزارتخانه مذکور با استفاده از مکانیزم‌ها و واحدهای مختلف، همچون: معاونت هزینه و خزانه داریکل، خزانه‌های معین استانیها، سازمان‌های تحت پوششی چون سازمان حسابرسی و انتصاب ذیحساب؛ نسبت به ادای این وظیفه قانونی خطیر اقدام می‌کند. از مهمترین ابزارهای در اختیار وزارت امور اقتصاد و دارایی جهت اعمال کنترل مالی بر سیستم دولت، بکارگیری شخصی تحت عنوان ذیحساب در دستگاه‌های اجرائیست. ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی اشعار می‌دارد: «ذیحساب مأموری است که به موجب حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت به منظور اعمال نظارت و تأمین هماهنگی لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی در وزارتخانه‌ها و موسسات و شرکت‌های دولتی و دستگاه‌های اجرایی محلی و موسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی به این سمت منصوب می‌شود. در ذیل این ماده وظایف ذیحساب تشریح شده است. (دوانی، ۱۳۸۳).

کنترل و نظارت قضایی:

در سیستم مالی کشور، کنترل و نظارت قضایی و تا حد بسیار زیادی نظارت خارجی بر عملیات مالی کلیه دستگاه‌های اجرایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند؛ توسط نهادی به نام دیوان محاسبات کشور صورت می‌گیرد. دیوان محاسبات در اصطلاح حقوقی چنین تعریف شده است:

دیوان محاسبات دادگاهی است مالی که مأمور معاینه و تفکیک محاسبات اداره مالیه و تفریغ کلیه حسابداران خزانه بوده و نیز نظارت می‌کند که هزینه‌های مصوب در بودجه از میزان معین شده تجاوز نکنند و تغییر و تبدیل نیابد و هر وجهی در محل خود صرف نشود و نیز مکلف است که در امر معاینه و تفکیک محاسبات ادارات دولتی و جمع‌آوری سند خرج محاسبات و صورت کلیه محاسبات مملکتی

اقدام نماید. (دوانی، ۱۳۸۳).

با توجه به صراحت قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران چگونگی ساختار و مفهوم چنین تعریفی بطور صریح در اصول ۵۴ و ۵۵ قانون مذکور آمده است. اگرچه دیوان محاسبات از حیث ساختاری وابسته به قوه قضائیه نیست، اما به لحاظ اینکه نهاد مذکور خود اسناد و مدارک مالی را مورد رسیدگی قرار می‌دهد، تخلفات مالی را کشف می‌کند و ضمن تعیین میزان ضرر و زیان وارده به بیت‌المال حکم به جبران زیان وارده، صادر می‌نماید و مقامات و مأمورین خاطی را به مجازات‌های اداری مقرر در قانون دیوان، محکوم می‌کند، نباید تردیدی در ماهیت قضایی این رسیدگی وجود داشته باشد. مضافاً اینکه به منظور رعایت اصل تفکیک قوا، از آراء صادره توسط این نهاد، تنها به وسیله مرجع تجدید نظر خود آن، می‌توان تقاضای تجدید نظر خواهی و اعاده دادرسی نمود. نظیر این قبیل صلاحیت‌ها و اختیارات را در دیوان محاسبات بعضی کشورها که اصطلاحاً «سازمان حسابرسی دولتی» نامیده می‌شود نیز می‌توان یافت. (شماره ۳ فصل نامه دانش حسابرسی). لازم به ذکر است که با وجود اشتراک در هدف راجع به چگونگی اعمال حسابرسی خارجی هیچ اتفاق نظری وجود ندارد لذا حسابرسی مستقل در بخش دولتی، از الگوهای مختلفی پیروی می‌کند که از کشوری به کشور دیگر متفاوت است که از جمله این الگوها می‌توان به الگوی بریتانیایی، الگوی فرانسوی و الگوی جمعی یا هیأتی اشاره کرد. (رنجبر، ۱۳۸۴).

نظارت پارلمانی:

میزان نقش پارلمان در حسابرسی فعالیتها و عملکردهای مالی و غیر مالی نهادهای بخش عمومی هر کشور، بدو، بستگی به نوع رژیم سیاسی و در مرحله بعد بستگی به الگوی حسابرسی حاکم بر آن کشور دارد. واقعیت این است که در کشورهای دارای نظام پارلمانی، یعنی رژیم‌هایی که اصل مسئولیت قوه مجریه در برابر قوه مقننه را پذیرفته‌اند؛ نقش مجلس چه بطور مستقل و چه از راه کمیسیونهای پارلمانی و چه از راه تعامل با مراجع ملی حسابرسی (دیوان محاسبات یا هر نامی که خوانده شود)، بسیار پر رنگ است. هرچه از این معیار فاصله می‌گیریم، نقش پارلمان نیز کم رنگ تر می‌شود، هرچند هرگز به صفر تقلیل نمی‌یابد.

چراکه مطابق اصل ۷۶ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، مجلس شورای اسلامی حق تحقیق و تفحص در تمام امور کشور را دارد و بر مبنای اصل ۸۴ همان قانون، هر نماینده در برابر تمام ملت مسئول است و حق دارد در همه مسایل داخلی و خارجی کشور اظهار نظر نماید. نظارت مجلس بر امور مالی کشور، از طریق مکانیسم سؤال و استیضاح از وزیر یا هیأت وزیران یا شخص رئیس جمهور و استماع و دریافت گزارش تفریغ بودجه هر سال محقق می‌شود.

۱-۲- پیشینه پژوهش:

محمد حسین ودیعی در سال ۳۸۰، پایان نامه دکتری خود را در دانشگاه تهران با موضوع «تحلیل و تبیین نظام کنترل مالی موجود در بخش عمومی کشور با تأکید بر شرکت های دولتی» به انجام رسانید. ایشان در تحقیق خود ضمن تشریح و تحلیل ساختار نظام کنترل مالی حاکم بر شرکت های دولتی، مشکلات موجود در نظام فعلی را مورد شناسایی قرار داده و الگوی پیشنهادی برای نظام کنترل‌های داخلی ارائه می دهند. از دیدگاه ایشان وجود سازمان‌های کنترلی موازی و موازی کاری، وجود دستورالعملها و مقررات پراکنده، عدم وجود آموزشهای لازم و بهنگام کارکنان از مهمترین مشکلات موجود در نظام کنترل مالی کنونی می باشد.

جعفر باباجانی (۱۳۸۱) در مقاله ای توصیفی - تحلیلی تحت عنوان «مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی» مفهوم مسئولیت پاسخگویی و اهمیت آن و ویژگی‌های اختصاصی ساختار و اهداف کنترل‌های داخلی دولت را تشریح کرده و ارتباط مسئولیت پاسخگویی با ویژگی‌های اختصاصی کنترل‌های داخلی و ویژگی‌های محیط فعالیت‌های غیر انتفاعی مؤسسات مورد نظر، را بیان نمود.

سیدمهدی کوچکی (۳۸۷) در مقاله ای پژوهشی تحت عنوان «ارزیابی اثربخشی نظام کنترل‌های داخلی از دیدگاه حسابرسان مستقل و تأثیر آن بر عملیات حسابرسی سازمان حسابرسی ایران» در پی پاسخ به این پرسش برآمد که آیا از دیدگاه حسابرسان سازمان حسابرسی سیستم کنترل‌های داخلی در شرکت های دولتی به منظور جلوگیری از وقوع اشتباهات، انحرافات و تخلفات به گونه ای موثر و کارآمد اعمال می شود و چه عواملی بر این سیستم ها اثر منفی بر جای می گذارند؟ نتایج تحقیق وی نشان می دهد که کنترل‌های داخلی در شرکت های مورد مطالعه اثربخش نبوده و بیش از ۸ دسته از عوامل بر روی کنترل‌های داخلی این شرکت ها، اثر منفی بر جای می گذارند.

مرتضی کرمی (۱۳۸۸) در دانشگاه آزاد اسلامی واحد کاشان پایان نامه کارشناسی ارشد خود را تحت عنوان «بررسی تحلیلی میزان اتکای حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر کنترل‌های داخلی شرکت های دولتی» به انجام رسانید. وی در تحقیق خود ضمن بر شمردن عوامل مؤثر بر میزان اتکای حسابرسان دیوان محاسبات بر کنترل‌های داخلی اینگونه شرکت ها (ارزیابی اثربخشی آنها، میزان رعایت، محیط حاکم بر فعالیت شرکت ها و...) نتیجه گیری کرد که حسابرسان دیوان مذکور در رسیدگیهای خود بر کنترل‌های داخلی این شرکت ها اتکا نمی کنند.

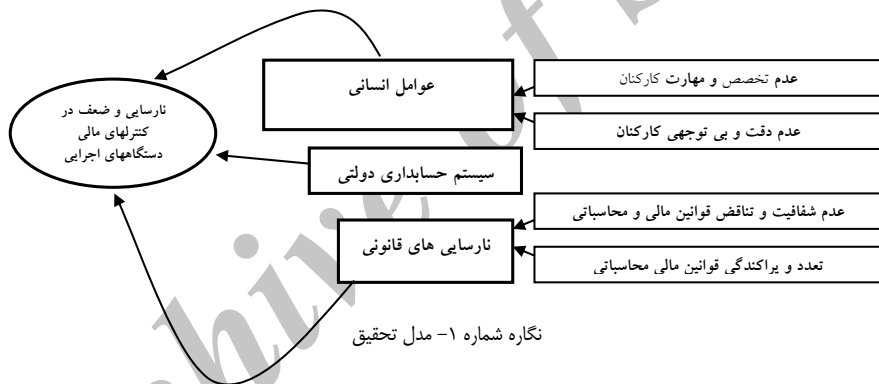
محسن زارعی و سعید عبدی (۱۳۸۹) در پژوهشی تحت عنوان «کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش عمومی» عواملی را که در اجرای اثربخش این کنترلها مشکل ایجاد می کنند را مورد بررسی قرار دادند.

در سال ۱۹۹۲ INTOSAI با انتشار یک رهنمود تفضیلی برای استقرار کنترل‌های مالی و داخلی اثربخش در بخش عمومی و دولتی استانداردهای بین المللی را در این باب بوجود آورد. در این مجموعه کوشش شد استانداردهای (COSO) با ماهیت خاص و ویژه سازمان‌های عمومی مطابقت داده شود لازم به ذکر است که INTOSAI در سال ۲۰۰۱ در مجموعه مذکور تجدید نظر کرده است.

۲- روش تحقیق :

شناسایی و مطالعه کلیه عوامل مؤثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل مالی دستگاه های اجرایی ، حوزه ی تحقیقی بسیار وسیعی بوده و تحقیقات و مطالعات زیادی پیرامون آن انجام پذیرفته است. به نظر نگارنده گان مطالعه این عوامل تحت یک طبقه بندی مشخص می تواند شناخت بهتر ما را از این عوامل تسهیل نماید. در یک طبقه بندی این عوامل را می توان به دو طبقه کلی عوامل داخلی و عوامل خارجی تقسیم کرد. بدین لحاظ و بر مبنای فرضیات تحقیق این عوامل در سه بُعد عوامل مربوط به نیروی انسانی شاغل در واحدهای اداری و مالی ، سیستم حسابداری دولتی کنونی مورد استفاده دستگاه های اجرایی و مشکلات مربوط به قوانین مالی و محاسباتی مورد مطالعه قرار گرفته اند. نگاره شماره ۱ مدل تحقیق را ارائه می کند.

نگاره شماره ۱- مدل تحقیق



عوامل مربوط به نیروی انسانی شاغل در واحدهای اداری و مالی:

۱- کمبود نیروی انسانی متخصص و کارآمد: نیروی انسانی متخصص از حیاتی ترین و مهم ترین منابع یک سازمان به شمار می رود و همانند دارایی های فیزیکی و سرمایه گذاری های آن سازمان دارای اهمیت اساسی می باشد. سازمانها همواره مبالغ هنگفتی را صرف استخدام، آموزش و سایر هزینه های نگهداری، پرورش و ارتقاء کارآیی کارکنان خود؛ می کنند بررسی ها نشان می دهد، به علل گوناگون، از جمله: نبود منابع اعتباری لازم، محدودیتهای استخدامی، عدم کارآیی آموزش های ضمن خدمت، پایین بودن سطح دستمزدها نسبت به بخش خصوصی و ... نیروی انسانی متخصص و کارآمد مالی، در دستگاه های اجرایی به اندازه کافی وجود ندارد. (کرمی، ۱۳۸۸)

۲- عدم توجه کافی کارکنان، نسبت به برقراری و اجرای کنترلهای مالی و داخلی: در یک نظام کنترل مالی توانمند، یکی از عوامل مهم این است که کلیه کارکنان نیاز به انجام مؤثر مسئولیتهای

خود را تشخیص داده، تمامی مشکلات به وجود آمده در زمینه عملیات، موارد مربوط به عدم همخوانی با ضوابط و مقررات و روش‌های انجام کار یا سایر موارد مربوط به نقض سیاست‌ها یا انجام اقدامات غیر قانونی مکشوفه را به اطلاع سطوح زیربسط مدیریت برسانند. این موضوع بسیار حائز اهمیت است که کلیه کارکنان سازمان به اهمیت کنترل‌های مالی و کنترل‌های داخلی پی برده و در این فرآیند، با انگیزه کافی و فعالانه مشارکت جویند. (انصاری و دیگران، ۱۳۸۷)

سیستم حسابداری دولتی کنونی مورد استفاده دستگاه‌های اجرایی:

در سازمان‌های دولتی ایران، در حال حاضر برای ثبت رویدادهای مالی از مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده استفاده می‌شود. هرچند تعدیلاتی در بکارگیری این روش حسابداری صورت گرفته است. به نظر می‌رسد که ساختار مدیریت منابع عمومی کشور و رویه‌های این مدیریت که شامل سیستم حسابداری مورد استفاده بخش دولتی برای اجرای برنامه‌های مورد نظر دولت است به واسطه استفاده مؤثرتر از منابع عمومی مناسب نیست. در مقایسه با مدیریت بخش عمومی در کشورهای پیشرفته، رویه‌های حسابداری، بودجه ریزی، گزارشگری مالی و حسابرسی در ایران، در سال‌های گذشته تغییرات جزئی داشته است. (باباجانی، ۱۳۸۸)

تأکید قانون محاسبات عمومی کشور بر پاسخگویی، صرفاً به شکل رعایت پیش‌بینی‌های قانون و مقررات بودجه‌ای با توجه اندک به استفاده‌های ضروری مدیریت از اطلاعات حسابداری است. با توجه به خروجی‌ها و گزارشات حاصل از سیستم فعلی حسابداری دولتی، می‌توان گفت که این سیستم جهت برآوردن نیازهای پاسخگویی و کنترل، دارای چارچوب از پیش طراحی شده است. همچنین سیستم مذکور، برای اهداف برنامه ریزی و تصمیم‌گیری‌های مدیریت کافی نیست و زمینه لازم، برای پاسخگویی مدیران در برابر عملکرد خود و دستگاه متبوعشان را فراهم نمی‌کند. از طرف دیگر، کنترل اثربخش برنامه‌های دولت و ارزیابی آن ناممکن است. در واقع اطلاعات دریافتی از سیستم حسابداری فعلی ابتدایی و ناکافیست و نمی‌توان آن را برای دستیابی به هدف‌های کارایی و اثربخشی تجزیه و تحلیل نمود (کردستانی و دیگران، ۱۳۸۹). این مبنا دارای معایب عمده‌ای به شرح زیر است:

- ۱- دامنه محدود و ضعف در نشان دادن تأثیر نتایج معاملات، خارج از دوره گزارشگری جاری.
- ۲- عدم توانایی در برآورده ساختن تقاضاهای گسترده برای اطلاعات در ارتباط با دارایی‌ها و بدهی‌ها و تأثیر مصارف جاری دارایی‌های موجود تحت مالکیت دولت، معاملات، پرداخت‌های معوق و...
- ۳- تمرکز صرف روی جریانات نقدی و نادیده گرفتن سایر جریانات منابع که می‌تواند توانایی دولت را برای تهیه کالاها و خدمات در زمان حاضر و در آینده تحت تأثیر قرار دهند (مانند استقراض‌های انباشته و ...).
- ۴- محدود کردن پاسخ‌گویی مدیران و مسئولین سازمان‌های دولتی در قبال استفاده از منابع نقد و نادیده گرفتن پاسخگویی در راستای مدیریت مؤثر دارایی‌ها و بدهی‌ها.

۵- عدم تطابق کامل و مناسب درآمدها و هزینه‌ها و تحریف احتمالی عملکرد. (هیپورس، ۲۰۰۳ و مک فی، ۲۰۰۶).

نارسایی‌های موجود در قوانین مالی و محاسباتی :

قانون و قانونگرایی یکی از ویژگی‌های جوامع آزاد و سالم است. در این جوامع، قانون جای اعمال سلیقه‌های فردی را گرفته و به تعیین حدود و ثغور امور می‌پردازد. اما گاهی، قانون خود به منشأ و عامل ایجاد مشکل تبدیل می‌شود. بنا بر مطالعات صورت گرفته و اظهار نظر مدیران و کارکنان مالی، الزامات لازم الرعایه در بسیاری از موارد، علاوه بر تعدد، شفافیت لازم را دارا نبوده و پاره‌ای از اوقات نیز متناقض هستند.

۱- تعدد قوانین و مقررات مالی و محاسباتی : تورم و تعدد قوانین و مقررات به ویژه در بخش مالیه عمومی تا حد بسیار زیادی مشهود است. یعنی علاوه بر کثرت مراجع قانونگذار، مراجع قانونگذاری واحد به صورت روزانه اقدام به وضع حجم عظیمی از قوانین و مقررات می‌نمایند. گوناگونی و تعدد قوانین و مقررات گاهی در حدی است که تشخیص قوانین ناسخ از منسوخ و معتبر و غیر معتبر را حتی برای حقوقدانان ورزیده و قضات و مستشاران مجرب سخت و دشوار نموده است. استمرار این روند و نبود اراده‌ای قوی در مجلس و دولت برای تنقیح قوانین، در موارد بسیاری مشکلاتی را در زمینه رعایت یا عدم رعایت برخی از قوانین برای دستگاه‌های اجرایی کشور به وجود آورده است.

۲- عدم شفافیت و تناقض موجود در قوانین مالی و محاسباتی : تعدد قوانین و مقررات مالی و محاسباتی در ایران، با یک معضل اساسی دیگر روبروست و آن پیچیدگی و نامتناسب بودن برخی از قوانین و مقررات مالی است. در حالیکه امروزه، مقررات مختلف اعم از اقتصادی و مالی بسیار شفاف، ساده، و در عین حال دقیق و ثابت است، مقررات حاکم بر سیستم‌های بانکی، گمرکی، مالیاتی و امثالهم بقدری پیچیده است که امکان بروز پدیده فرار از قانون یا تفسیر به رأی کردن آن را برای دستگاه اجرایی فراهم می‌کند. (منتی نژاد، ۱۳۸۸)

پژوهش حاضر از حیث هدف، از نوع کاربردی و از نظر روش، از نوع توصیفی - تحلیلی می‌باشد. همچنین این تحقیق از روش آمیخته برای جمع‌آوری داده‌ها، ارزیابی و آزمون فرضیات استفاده می‌کند؛ بدین صورت که هم از روش کیفی (تحلیل محتوا) و هم با بهره‌گیری از ابزارهای کمی (روشهای آماری)؛ داده‌های مربوطه، گرده‌آوری و تحلیل شده‌اند.

۱-۲- فرضیات تحقیق :

فرضیات در رابطه با شناسایی عوامل داخلی و قانونی مؤثر بر بروز مشکلات و نارسایی موجود در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی شامل ۳ فرضیه اصلی و ۴ فرضیه فرعی به شرح زیر است :

فرضیه اصلی (۱):

عوامل مربوط به نیروی انسانی شاغل در واحدهای اداری و مالی، باعث بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی گردیده است.

فرضیه‌های فرعی:

۱- عدم مهارت کارکنان واحدهای اداری و مالی دستگاه‌های اجرایی، باعث بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی گردیده است.

۲- عدم دقت و توجه کافی کارکنان واحدهای اداری و مالی، نسبت به کنترل‌های مالی، باعث بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی گردیده است.

فرضیه اصلی (۲):

سیستم حسابداری دولتی کنونی مورد استفاده دستگاه‌های اجرایی (مبتنی بر مبنای نقدی تعدیل شده)، باعث بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی گردیده است.

فرضیه اصلی (۳):

نارسایی‌های موجود در قوانین مالی و محاسباتی کنونی باعث بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی گردیده است.

فرضیه‌های فرعی:

۳- عدم شفافیت و تناقض موجود در قوانین مالی و محاسباتی کنونی، باعث بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی گردیده است.

۴- تعدد و پراکندگی موجود در قوانین مالی و محاسباتی کنونی، باعث بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی گردیده است.

۲-۲- جامعه آماری پژوهش:

جامعه آماری مورد مطالعه این پژوهش، ذیحسابان، مدیران مالی و معاونان اداری و مالی، ادارات کل استان گیلان (به استثنای شرکت‌های دولتی) که از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند؛ به انضمام کلیه حسابرسان دیوان محاسبات استان گیلان و بازرسان، سازمان بازرسی این استان؛ می‌باشند. جدول زیر تعداد افراد نام برده شده را به تفکیک در سال ۱۳۹۳ نشان می‌دهد.

جدول شماره ۱- جامعه آماری پژوهش		
ردیف	عنوان شغلی اعضای جامعه	کل تعداد اعضای جامعه در سال ۱۳۸۹
۱	ذیحساب	۵۷
۲	مدیر مالی	۲۴
۳	معاون اداری و مالی	۷۲
۴	حسابرسان دیوان محاسبات استان	۳۲
۵	بازرسان سازمان بازرسی استان	۳۳
	تعداد کل اعضای جامعه آماری	۲۱۸

جهت تعیین حجم نمونه، نمونه‌ای به تعداد ۱۰۰ نفر از طریق فرمول کوکران انتخاب و پرسشنامه تحقیق بطور تصادفی و با نسبت نمونه به جامعه بین گروهها توزیع شد.

۳-۲- جمع آوری داده‌ها و ابزار پژوهش:

برای جمع‌آوری داده‌های مربوط به فرضیات تحقیق به صورت آمیخته عمل شد. بدین صورت که در ابتدا با استفاده از پرسشنامه محقق ساخته که حاوی گویه‌های مرتبط با فرضیات تحقیق بوده و با بهره‌گیری از طیف لیکرت امتیاز بندی گردیده بود اطلاعات مربوط به جامعه مورد مطالعه گردآوری شد؛ سپس با تعداد ۲۰ نفر از اعضای جامعه آماری مصاحبه حضوری با سوالات باز در ارتباط با موضوع پژوهش، به عمل آمد که یافته‌های حاصل از این دو روش یکدیگر را تأیید می‌کنند.

۴-۲- روایی و پایایی ابزار جمع آوری داده‌ها:

منظور از روایی آن است که وسیله سنجش و اندازه‌گیری واقعاً خصیصه مورد نظر را اندازه بگیرد و نه متغیر دیگر را. در واقع در روایی به این سؤال پاسخ می‌دهیم که ابزار اندازه‌گیری تا چه حد خصیصه مورد نظر را می‌سنجد. (حافظ نیا، ۱۳۸۶: ۱۶۲). در این تحقیق، ابزار جمع آوری داده‌ها (پرسشنامه) توسط متخصصین و اساتید آشنا به موضوع، مورد بررسی قرار گرفته و روایی آن مورد تأیید است.

قابلیت اعتماد که واژه‌هایی مانند پایایی، ثبات و اعتبار برای آن به کار برده می‌شود؛ یکی از ویژگی‌های ابزار اندازه‌گیری (پرسشنامه یا مصاحبه یا سایر آزمون‌های علوم اجتماعی) است. مفهوم یاد شده باین امر سروکار دارد که ابزار پژوهش در شرایط یکسان تا چه اندازه نتایج یکسانی به دست می‌دهد. (ایران نژاد پاریزی، ۱۳۸۸: ۱۲۹). با توجه به اینکه در ارتباط با موضوع تحقیق پرسشنامه استاندارد شده‌ای وجود نداشت با استفاده از منابع علمی و اطلاعات مربوط، پرسش‌نامه

محقق ساخته ای بر اساس طیف پنج درجه ای لیکرت شامل ۲۶ سؤال جهت گردآوری نظرات جامعه تهیه گردید. برای تعیین پایایی پرسشنامه، با بهره گیری از نرم افزار SPSS، ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شد که نتیجه حاصل مقدار ۰/۸۷۲ را نشان می دهد، و با عنایت به اینکه عدد مذکور از مقدار ۰/۷ بزرگتر می باشد، لذا پایایی پرسشنامه از قابلیت مورد قبولی برخوردار است.

۳- یافته های پژوهش:

۳-۱- آزمون فرضیات و تجزیه و تحلیل داده ها

برای تجزیه و تحلیل اطلاعات بدست آمده از پرسشنامه ها، از روش های آماری توصیفی و استنباطی استفاده شده است. در این تحقیق، جهت یافتن آزمون های مناسب برای تحلیل، ابتدا داده های مربوط به هر فرضیه، با استفاده از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف از جهت نرمال بودن بررسی شدند و سپس با توجه به نتیجه آزمون نرمال بودن داده ها، از آزمون فرض آماری مناسب استفاده گردید، که نتایج حاصل در جداول آمده است.

متغیر مستقل	تعداد	میانگین	میانه	انحراف معیار	دامنه میان چارگی
عوامل انسانی	عدم تخصص	۳/۳۱	۳/۳۳	۰/۵	۰/۶۷
	عدم دقت و توجه	۲/۸۸	۲/۸۰	۰/۴۸	۰/۶۰
سیستم حسابداری دولتی کنونی	۳/۲۹	۳/۲۸	۰/۵۴	۰/۸۶	
عوامل قانونی	عدم شفافیت	۳/۴۸	۳/۴۰	۰/۴۳	۰/۶۰
	تعدد	۳/۴۷	۲/۵۰	۰/۴۳	۰/۴۳

متغیر مستقل	بررسی نرمال بودن داده ها	آزمون t				آزمون نشانه (دو جمله)
		نوع توزیع	آماره	سطح معناداری	نتیجه	
عوامل انسانی	نرمال	۵/۷۱۶	۰/۰۰۱	تایید	تایید	-
	نرمال	-۲/۱۳۰	۰/۰۳۶	رد	رد	-
سیستم حسابداری دولتی	نرمال	۴/۸۶۱	۰/۰۰۱	تایید	تایید	-
عوامل قانونی	نرمال	-	-	-	تایید	>=۳
		غیر نرمال	غیر	عدم شفافیت	-	<۳
	نرمال	-	۱۲/۱۷۷	۰/۰۰۱	تایید	>=۳
		غیر نرمال	تعدد	-	-	<۳

جدول شماره ۴- خلاصه نتایج آزمون فرضیات تحقیق					
نتیجه فرضیه		سطح معناداری بدست آمده		فرضیه	
تایید می شود	تایید می شود	۰/۰۰۰۱	۰/۰۰۰۱	فرعی (۱)	اصلی (۱)
	رد می شود		۰/۰۳۶	فرعی (۲)	
تایید می شود		۰/۰۰۰۱		اصلی (۲)	
تایید می شود	تایید می شود	۰/۰۰۰۱	۰/۰۰۰۱	فرعی (۱)	اصلی (۳)
	تایید می شود		۰/۰۰۰۱	فرعی (۲)	

۴- نتیجه گیری

از تعداد ۱۰۰ پرسشنامه توزیع شده در بین اعضای جامعه آماری تعداد ۸۴ پرسشنامه برگشت داده شد. با عنایت به اینکه این تحقیق از ۳ فرضیه اصلی و ۴ فرضیه فرعی تشکیل می شود از تجزیه و تحلیل اعداد و ارقام به دست آمده می توان چنین نتیجه گرفت:

۴-۱- نتایج توصیفی

الف- جنسیت: اکثریت پاسخگویان (۹۰/۴ درصد) مرد هستند و (۹/۶ درصد) را زنان شامل می شوند.
 ب- میزان تحصیلات: بیشترین درصد (۸۴/۵ درصد) پاسخگویان میزان تحصیلات خود را لیسانس و (۱۵/۵ درصد) نیز میزان تحصیلات خود را فوق لیسانس و بالاتر اعلام نمودند و بدیهی است که هیچکدام از پاسخگویان تحصیلاتی کمتر از لیسانس ندارند.
 ج- سابقه کار: سابقه کار ۱۲ درصد از پاسخگویان زیر ۵ سال می باشد و ۱۳ درصد از آنان بین ۵ تا ۱۰ سال سابقه دارند. همچنین ۱۴ درصد از آنان دارای سابقه ای بین ۱۰ تا ۵ سال هستند و ۶۱ درصد نیز بالای ۱۵ سال تجربه در حوزه ی مالی دارند.
 د- پست سازمانی: پست سازمانی ۲۴ درصد از پاسخگویان ذیحساب، ۱۲ درصد مدیر مالی و ۲۵ درصد معاون اداری و مالی می باشد. همچنین ۳۱ درصد از پاسخگویان را حسابرسان دیوان محاسبات و ۸ درصد آنها را بازرسان سازمان بازرسی تشکیل می دهند.

۴-۲- نتایج آزمون فرضیه ها:

فرضیه فرعی اول: نتیجه آزمون کلموگروف-اسمیرنوف، فرض نرمال بودن داده های این فرضیه پذیرفته تایید نمود، لذا از آزمون t جهت آزمون این فرضیه استفاده شد که بر اساس جدول شماره ۳ و احتساب میانگین ۳/۳۱۱، انحراف از میانگین ۰/۰۵۴، انحراف معیار ۰/۴۹۹ و سطح

معناداری به دست آمده (۰/۰۰۰۱)، فرضیه فرعی اول مبنی بر اینکه «عدم مهارت کارکنان واحدهای اداری و مالی دستگاه‌های اجرایی، باعث بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی آنها گردیده است.» تایید می‌شود.

فرضیه فرعی دوم: بر اساس جدول شماره ۳ و نتیجه آزمون t و میانگین ۲/۸۸۶، انحراف از میانگین ۰/۰۵۳، انحراف معیار ۰/۴۸۶ و سطح معناداری به دست آمده (۰/۰۳۶)، فرضیه فرعی دوم مبنی بر اینکه «عدم دقت و توجه کافی کارکنان واحدهای اداری و مالی، نسبت به کنترل‌های مالی، باعث بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی گردیده است.» تایید نمی‌شود.

فرضیه اصلی اول: با توجه به نتایج بدست آمده از آزمون دو فرضیه فرعی اول و دوم، برای بدست آوردن یک نتیجه کلی در مورد تأثیر عوامل انسانی بر بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی، آزمون فرضی با استفاده از میانگین کل نظرات افراد در مورد این دو عامل فرعی ذکر شده، انجام گرفت. که با احتساب سطح معناداری به دست آمده (۰/۰۱۳)، فرضیه اصلی اول مبنی بر اینکه «عوامل مربوط به نیروی انسانی شاغل در واحدهای اداری و مالی، باعث بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی گردیده است.» تایید می‌شود.

فرضیه اصلی دوم: همانطور که جدول شماره ۳ نشان می‌دهد، داده‌های این فرضیه دارای توزیع نرمال بوده و نتیجه آزمون آماری میانگین ۳/۲۹۰، انحراف از میانگین ۰/۰۵۹، انحراف معیار ۰/۵۴۸ و سطح معناداری (۰/۰۰۰) را نشان می‌دهد. به این ترتیب، فرضیه اصلی دوم مبنی بر اینکه «سیستم حسابداری دولتی کنونی مورد استفاده دستگاه‌های اجرایی (مبتنی بر مبنای نقدی تعدیل شده)، باعث بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی گردیده است.» تایید می‌شود.

فرضیه فرعی سوم: با عنایت به نتیجه آزمون کلموگروف-اسمیرنوف، فرض نرمال بودن داده‌های این فرضیه پذیرفته نشد، لذا از آزمون دوجمله (نشانه)، جهت آزمون فرضیه استفاده گردید که بر اساس جدول شماره ۳ و میانگین ۳/۴۸۰، انحراف معیار ۰/۴۳۰ و سطح معناداری به دست آمده (۰/۰۰۰۱)، فرضیه فرعی سوم مبنی بر اینکه «عدم شفافیت و تناقض موجود در قوانین مالی و محاسباتی کنونی، باعث بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی گردیده است.» تایید می‌شود.

فرضیه فرعی چهارم: جدول شماره ۳ نشان می‌دهد که، با توجه به غیر نرمال بودن توزیع داده‌های این فرضیه، از آزمون ناپارامتریک دوجمله (نشانه)، جهت تایید یا رد آن استفاده شده است

که با احتساب میانگین ۳/۴۷۰، انحراف معیار ۰/۴۳۰ و سطح معناداری به دست آمده (۰/۰۰۰۱)، فرضیه فرعی چهارم مبنی بر اینکه «تعدد و پراکندگی موجود در قوانین مالی و محاسباتی کنونی، باعث بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی گردیده است.» تایید می‌شود.

فرضیه اصلی سوم: جهت بدست آوردن یک نتیجه کلی در مورد تأثیر نارسایی‌های قانونی بر بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی، آزمون فرضی، با استفاده از میانگین کل نظرات افراد در مورد دو عامل فرعی سوم و چهارم (عدم شفافیت و تعدد قوانین مالی)، انجام گرفت. با توجه به اینکه نتیجه آزمون کلموگروف-اسمیرنوف، نرمال بودن مجموع داده‌های دو فرضیه را نشان داد، لذا از آزمون t جهت آزمون استفاده شد که با میانگین ۳/۴۷۶، انحراف از میانگین ۰/۴۷۶، انحراف معیار ۰/۳۵۸ و سطح معناداری به دست آمده (۰/۰۰۰۱)، فرضیه اصلی سوم مبنی بر اینکه «نارسایی‌های موجود در قوانین مالی و محاسباتی کنونی باعث بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی گردیده است.» تایید می‌شود.

۴-۳- نتایج تحلیل کیفی داده‌های حاصل از مصاحبه:

جهت افزودن بر اعتبار، یافته‌های حاصل از تحلیل کمی اطلاعاتی که با استفاده از پرسشنامه گردآوری شده بود، اقدام به انجام مصاحبه حضوری با تنی چند از اعضای جامعه آماری (به تعداد ۱۰ نفر) گردید.

سوآلاتی که در مصاحبه از مخاطبان پرسیده شد حول مبحث کنترل‌های مالی و کنترل‌های داخلی موجود در دستگاه‌های اجرایی و عوامل مؤثر بر بروز ضعف و نارسایی در آنها بود و به منظور محدود نکردن مصاحبه شونده‌گان، در ادای توضیحات از سوآلات باز استفاده شد. جدول شماره ۵ نشان دهنده مقوله‌های کلی حاصل از فرآیند مصاحبه می‌باشد.

ردیف	عوامل مؤثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی	جدول شماره ۵ - عوامل مؤثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی از دیدگاه مصاحبه‌شوندگان اجزاء
۱	عوامل مربوط به نیروی انسانی	۱- کمبود نیروی متخصص.
		۲- تخصص کم نیروی انسانی موجود.
		۳- ارائه آموزش‌های اندک ضمن خدمت به کارکنان در زمینه کنترل‌های مالی.
۲	عوامل مدیریتی	۱- عدم اشراف مدیران دستگاه‌های اجرایی به امور مالی در حد لازم.
		۲- طرز تلقی مدیریت دستگاه‌های اجرایی نسبت به امور مالی.
		۳- عدم انتصابات بر پایه شایستگی.
۳	عوامل مربوط به سیستم حسابداری دولتی کنونی	۴- برخورد ناپسند مدیریت با گزارشات مالی و عدم استفاده از آنها در تصمیم‌گیری.
		استفاده از مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده در سیستم مالی دستگاه‌های اجرایی.
۴	عوامل قانونی	۱- عدم تفهیم قوانین و مقررات به علت عدم شفافیت و تناقض موجود در آنها.
		۲- تعدد و پراکندگی قوانین مالی و محاسباتی.
۵	عوامل ساختاری	عدم تناسب حجم کار مالی با تعداد پست‌های موجود سازمانی فلذا تفکیک نامناسب وظایف.
۶	عوامل مربوط به نهادهای ناظر بر امور مالی	۱- عدم اجرای وظایف مربوط به پیشگیری.
		۲- تأکید صرف بر نظارت بعد از خرج و عدم تشریح مساعی با واحدهای مالی دستگاه‌های اجرایی.

۴-۴- مقایسه نتایج فرضیات تحقیق با نتایج مطالعات نظری :

نتایج حاصل از این تحقیق حاکی از مؤثر بودن عوامل انسانی (بطور خاص، عدم تخصص و مهارت کارکنان واحدهای اداری و مالی دستگاه‌های اجرایی)، سیستم حسابداری دولتی کنونی مورد استفاده دستگاه‌های اجرایی و نارسایی‌های موجود در قوانین مالی و محاسباتی کنونی (شامل عدم شفافیت و تناقض به همراه تعدد و پراکندگی موجود در این قوانین)، بر بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی است. این یافته‌ها با نتایج حاصل از تحقیقات ودیعی (۱۳۸۰)، کرمی (۱۳۸۸)، کردستانی (۱۳۸۹)، زارعی و عبدی (۱۳۸۹)، سازگار است، علاوه بر اینکه، بر بررسی‌های تحلیلی باباجانی (۱۳۸۲، ۱۳۸۶، ۱۳۸۸) و امامی و نادری (۱۳۸۶)، منتهی نژاد (۱۳۸۸) نیز صحت می‌گذارد. هر چند که در رابطه با نتیجه فرض تأثیر عامل بی‌دقتی و بی‌توجهی کارکنان واحدهای اداری و مالی نسبت به کنترل‌های مالی، بر بروز نارسایی در این سیستم‌ها، با تحقیقات ذکر شده به نتایج یکسانی دست نیافته است. تحقیقات قبلی از مؤثر بودن عامل اخیرالذکر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی و داخلی سازمان حکایت دارند. دلایل این ناسازگاری احتمالاً تفاوت در جامعه آماری و طرز تلقی و نگرش افراد مورد مطالعه می‌باشد.

۴-۵- پیشنهاد‌های برآمده از پژوهش با توجه به عوامل مورد مطالعه :

عوامل انسانی:

امروزه تقریباً تمامی متخصصان و صاحب‌نظران علم مدیریت و اداره سازمان بر این نکته اتفاق نظر دارند که منابع انسانی، مهمترین دارایی یک سازمان محسوب می‌شود. انجام وظایف در سازمان‌ها با توانایی‌ها، استعداد‌های شناخته شده، انگیزه‌ها و نیازهای مختلف صورت می‌گیرد. (والتون، ۱۹۹۹) بنابراین کلیه متغیرهای ذکر شده بر نحوه‌ی کار نیروی انسانی تأثیر گذار هستند. کمبود منابع انسانی متخصص یا در اختیار داشتن نیروی انسانی فاقد مهارت لازم، بی‌دقتی، نبود انگیزه کافی، عدم تفهیم آئین نامه‌ها و دستورالعمل‌های لازم الاجرا، تفکیک نامناسب وظایف کارکنان، عدم استقرار یک فرهنگ مناسب کنترلی در سازمان و ... از جمله مواردی هستند که نه تنها بر اثربخشی و کارایی سیستم کنترل‌های مالی و داخلی یک سازمان اثر سوء بر جای می‌گذارند بلکه سازمان را در انجام وظایف روزمره خود و رسیدن به اهداف پیش‌بینی شده دچار مشکل می‌کنند. به منظور بالابردن سطح مهارت و کیفیت نیروی انسانی شاغل در سازمان‌های دولتی پیشنهادات زیر ارائه می‌شود :

۱- برگزاری آموزش‌های ضمن خدمت برای کارکنان واحدهای اداری و مالی در خصوص کنترل‌های مالی و داخلی؛ شامل اهمیت این کنترل‌ها، شیوه‌های مختلف برقراری و اجرای آنها، روش‌های نوین کنترل و... با حضور اساتید خبره در حوزه مالی.

۲- به منظور افزایش اثربخشی این دوره‌های آموزشی، مباحث و سرفصل‌ها جنبه علمی و کاربردی داشته باشند و صرفاً مباحث تئوریک مطرح نگردد تا کارمند تأثیر آنها را به صورت عینی در فرآیند

کار مالی مشاهده کند.

۳- دستگاه های اجرایی در بازبینی چارت های سازمانی خود، مبحث کنترل های مالی را مد نظر قرار دهند به گونه ای که در تخصیص پستها به واحدهای اداری و مالی مواردی همچون شرایط احراز پست های مالی، تفکیک مناسب وظایف و تعداد کافی پستهای سازمانی در این حوزه؛ مد نظر قرار گیرد.

۴- برای تفهیم دستورالعملها و آیین نامه ها که مرتبط با حوزه ی مالی می باشند، از شیوه های مختلف از قبیل استفاده از تابلو های اطلاع رسانی مناسب، برگزاری جلسات توجیهی برای کارکنان و تکرار دستورالعملها در فواصل زمانی منظم استفاده شود.

۵- مدیریت ارشد سازمان باید هر چه بیشتر به اهمیت حوزه ی اداری و مالی واقف بوده و در عمل نیز این دیدگاه را به کارکنان این قسمت ها القاء کند.

سیستم حسابداری دولتی کنونی مورد استفاده:

سیستم حسابداری بخش دولتی ایران، بطور سنتی بر مبنای نقدی تعدیل شده استوار است، تأکید قانون محاسبات عمومی نیز گویای این مطلب می باشد. انتظارات مردم از دولتها برای ارائه خدمات بهتر و بیشتر رو به افزایش است و پاسخگویی به این انتظارات منوط به تحصیل و مصرف کارآی منابع محدود و دستیابی به اهداف از پیش تعیین شده دولتهاست. امروزه تأکید صرف بر کنترل مالی و عدم توجه به مسئولیت پاسخگویی دولت مدنظر نیست، بلکه برای ارزیابی کارآیی، صرفه اقتصادی و اثربخشی عملیات دولت (که همان اهداف کنترل های مالی دولتی است) اطلاعاتی نیاز است که از توان سیستم حسابداری دولتی کنونی خارج می باشد. بنابراین برای ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دولت باید امکان اندازه گیری درست و دقیق هزینه ها و درآمدهای دولت فراهم شود، تا بتوان ضمن محاسبه بهای تمام شده خدمات دولتی و تهیه بودجه عملیاتی سیستم کنترل های مالی دولتی را ارتقاء داد و از مزایای مدیریت منابع و انجام فعالیتهای بیشتر با منابع کمتر بهره مند شد. بررسی تحقیقات گذشته نشان می دهد بکارگیری سایر مبانی حسابداری (همچون: تعهدی، تعهدی تعدیل شده و نیمه تعهدی) بجای مبنای نقدی تعدیل شده علاوه بر اینکه باعث تقویت سیستم کنترل های مالی دولت می شود؛ مزایای متعددی را به همراه دارد. (کردستانی، ۱۳۸۹، آقایانی، ۱۳۸۵، باباجانی، ۱۳۸۸، فالکمن و تاجیسون، ۲۰۰۸).

با توجه مطالب مطروحه پیشنهادات کاربردی زیر جهت تغییر مبنای حسابداری دولتی به شرح زیر ارائه می شود:

۱- پیشنهاد می شود که صرف تغییر مبنای حسابداری دولتی کنونی، مدنظر قرار نگرفته، بلکه باید در بدو امر این موضوع امکان سنجی شده و اطمینان حاصل شود که منافع حاصل از تغییر به هریک از مبانی حسابداری دولتی بیش از هزینه های پیاده سازی آن می باشد. هرگونه اقدام شتابزده در این مسیر تغییر مبنای حسابداری را با شکست مواجه خواهد نمود.

۲- همزمان با تغییر مبنای حسابداری دولتی، اصلاحات مورد نیاز، در قوانین مالی و محاسباتی موجود نیز صورت گیرد.

۳- مدیریت و تصمیم‌گیرندگان بخش عمومی حامی این تغییر باشند و این حمایت شکل نمی‌گیرد مگر اینکه اطلاعات مالی نقش با اهمیت و جایگاه والای خود را در تصمیمات مدیران دولتی ایفا نمایند.

۴- آموزش‌های دانشگاهی و آموزش‌های ضمن خدمت کارکنان، توانایی لازم را برای پذیرش این تغییر ایجاد نمایند.

نارسایی‌های موجود در قوانین مالی و محاسباتی کنونی:

فرآیندهای انجام امور در بخش دولتی و عمومی از طریق قوانین و مقررات و دستورالعمل‌های مربوط، بیان می‌شوند. این مطلب در حوزه‌ی مالیه دولتی با توجه به اهمیت بحث مصرف بیت‌المال، حساسیتی صدچندان پیدا می‌کند. در واقع سیستم مالی بخش دولتی بطور کامل در چارچوب قوانین و مقررات مالی و محاسباتی محصور است.

ناگفته پیداست که هر گونه نارسایی در قوانین مالی و محاسباتی (شامل تعدد مراجع قانونگذاری، متورم شدن و تعدد خود قوانین، عدم شفافیت و تناقض موجود در این قوانین و...) علاوه بر اینکه موجب بروز بی‌انضباطی مالی در سازمان‌های دولتی می‌شود، دستگاه‌های اجرایی را در هنگام اجرا دچار شبهه و سردرگمی می‌کند و زمینه‌ساز سوء استفاده از قوانین و موجبات ضرر و زیان به دولت و در واقع آحاد جامعه را فراهم می‌آورد.

در این تحقیق دو جنبه از نارسایی‌های موجود در قوانین مالی و محاسباتی یعنی عدم شفافیت و تناقض موجود در این قوانین و تعدد و پراکندگی آنها، مورد بررسی قرار گرفت و نتایج حاصل از تحقیق، فرض تأثیرگذاری این مشکلات قانونی را بر بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی مورد تأیید قرار داد؛ لذا پیشنهادات زیر برای رفع این نارسایی‌ها ارائه می‌شود:

عدم شفافیت و تناقض موجود در قوانین مالی و محاسباتی:

۱- هیأتی تحت عنوان «هیأت عالی نظارت و بازبینی قوانین مالی و محاسباتی کشور»، متشکل از نهادهای تأثیرگذار در حوزه مالی کشور شامل وزارت اقتصاد و دارایی، معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری، کمیسیون برنامه و بودجه و محاسبات مجلس شورای اسلامی، دیوان محاسبات کشور، سازمان بازرسی کل کشور و...؛ تشکیل گردد و این هیأت اقدامات زیر را هر چه سریعتر به انجام رساند:

الف: قوانین مالی و محاسباتی کنونی از جمله قانون محاسبات عمومی (که مدت ۲۴ سال از تاریخ تصویب آن می‌گذرد و جز در موارد محدود اصلاح نگردیده)، قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و سایر قوانین جاریه که نیاز به اصلاح دارند؛ مورد بازبینی قرار گیرد و نکات ابهام‌آمیز آنها

اصلاح شده لویح مربوط به آنها جهت تصویب، تقدیم مجلس شورای اسلامی گردد. ب: هیأت مذکور گروهی از نخبگان دانشگاهی را که در امور حقوقی و مالی خبره هستند مأمور شناسایی مواد قانونی موجود در قوانین مالی و محاسباتی کنونی، که با یکدیگر متناقض هستند و یا نیاز به تفسیر قانونگذار دارند نماید و ترتیبی اتخاذ گردد که نتیجه کار گروه پس از طی مراحل قانونی از طریق هیأت به مراجع قانونگذار ارائه شود.

ج: هیأت، سازوکاری ترتیب دهد که از طریق آن امکان رفع ابهامات قانونی دستگاه‌های اجرایی در امور مالی و محاسباتی فراهم شود. به عنوان مثال سامانه‌ای اینترنتی راه اندازی شود و دستگاه‌های اجرایی از طریق آن سوالات و ابهامات قانونی خود را مطرح کرده و در صورت امکان در زمان معین از این طریق جوابیه دریافت نمایند.

۲- هنگام تصویب قوانین جدیدی که بار مالی دارند به قوانین هم موضوع و مرتبط به جد توجه گردد و اگر قرار است موادی از قوانین مصوب گذشته همچنان لازم‌الاجرا بماند این موضوع با ذکر صریح مواد قانونی موردنظر در متن قانون جدید تصریح گردد.

تعدد و پراکندگی موجود در قوانین مالی و محاسباتی:

۱- هرچند قریب پنج سال از تصویب قانون تدوین و تنقیح قوانین و مقررات کشور (مصوب ۳/۲۵/۸۹) می‌گذرد لیکن عملاً فعالیتی درخور ذکر در این ارتباط صورت نپذیرفته است؛ پس در وهله اول مجلس شورای اسلامی به عنوان تصویب کننده قانون فوق‌الذکر فعالیت معاونت قوانین مجلس را در این رابطه جویا شده و معاونت مذکور را در جهت تسریع کار و عمل به وظیفه قانونی خود ترغیب کند. معاونت قوانین مجلس نیز به علت اهمیت درخور ملاحظه قوانین مالی و محاسباتی کار تنقیح (جمع‌آوری، طبقه‌بندی و مشخص کردن قوانین ناسخ و منسوخ) این قوانین را در الویت برنامه‌های کاری خود قرار دهد و نتیجه آنرا وفق قانون به اطلاع مراجع ذیربط برساند.

۲- اقدام شایسته معاونت حقوقی ریاست جمهوری در ایجاد و راه‌اندازی سامانه ملی قوانین و مقررات کشور را دستگاه‌های اجرایی با آموزش کارکنان خود در چگونگی استفاده از این پایگاه تکمیل نمایند.

۴-۶- پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی:

کنترل‌های مالی و داخلی، امروزه یکی از رایج‌ترین مباحث در محافل علمی و حرفه‌ای دنیاست و سازمان‌ها چه با مالکیت دولتی و چه با مالکیت خصوصی، در پی یافتن راهکارهای علمی و عملی برای تقویت این کنترل‌ها و جلوگیری از اتلاف منابع هستند؛ لذا تحقیقاتی که بتواند در این جهت ارتباط بین متغیرها و تأثیرات آنها را بررسی کند و استفاده از دستورالعمل‌های نظری را در این زمینه به صورت کاربردی نشان دهد می‌تواند راهگشای مشکلات موجود در راه استقرار کنترل‌های مالی اثربخش در سازمان‌ها گردد.

- در این راستا، موارد و موضوعات ذیل برای اجرای پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌گردد:
- ۱- بررسی مشکلات و موانع و محدودیت‌های نظارت مالی در دستگاه‌های اجرایی کشور.
 - ۲- بررسی تمایل مدیران سازمانها دولتی نسبت به ارائه گزارش کنترل‌های مالی و داخلی به همراه صورت‌های مالی و صورتحساب نهایی.
 - ۳- تأثیر گزارش وضعیت کنترل‌های داخلی و مالی بر کشف و پیشگیری از انواع تحریفات شامل: اشتباهات، تقلب‌ها و اعمال غیر قانونی.
 - ۴- بررسی نقش کنترل‌های مالی در تحقق مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی دولت.

۵- منابع:

الف- منابع فارسی:

- ۱- آقایی، محمد، ۱۳۸۵، مبانی اندازه‌گیری دارایی‌ها، تهران: انتشارات دانشگاه امام حسین (ع).
- ۲- ارجمندنژاد، عبدالمهدی، ۱۳۸۵، «چارچوبی برای نظام‌های کنترل‌های داخلی در واحدهای بانکی»، انتشارات بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، تهران، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران.
- ۳- الوانی، سید مهدی، ۱۳۸۵، مدیریت عمومی، تهران، نشر نی، چاپ سوم.
- ۴- امامی، محمد و نادری، مسعود، ۱۳۸۶، «تأملاتی پیرامون نظارت مالی بر دستگاه‌های دولتی ایران»: دو فصلنامه حقوق اساسی، سال چهارم، شماره ۸، تهران.
- ۵- انصاری، عبدالمهدی و شفیعی، حسین، ۱۳۸۸، «بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه حسابرسی»: فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۶، شماره ۵۸، تهران: دانشگاه تهران.
- ۶- ایران نژاد پاریزی، مهدی، ۱۳۸۸، روش‌های تحقیق در علوم اجتماعی، مدیریت، اقتصاد و سایر رشته‌های ذیربط، تهران: انتشارات مدیران.
- ۷- باباجانی، جعفر، ۱۳۸۱، «مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی»: ماهنامه حسابدار، دوره ۱۷، شماره ۱۴۷، تهران: انجمن حسابداران خبره ایران.
- ۸- حافظ‌نیا، محمدرضا، ۱۳۸۶، مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی، تهران: انتشارات سمت.
- ۹- دوانی، غلامحسین، ۱۳۸۳، مجموعه قوانین دیوان محاسبات و قانون محاسبات عمومی، تهران: انتشارات حقیق.
- ۱۰- رابینز، استیفن، ۱۳۸۸، رفتار سازمانی (ترجمه: پارسائیان، علی و اعرابی، سیدمحمد)، تهران: دفتر پژوهش‌های فرهنگی، چاپ بیست و چهارم.
- ۱۱- رضاییان، علی، ۱۳۷۶، اصول مدیریت، تهران: انتشارات سمت.
- ۱۲- رنجبر، احمد، ۱۳۸۴، «حسابرسی و نظارت مالی در بخش عمومی و نقش پارلمانها»، شماره ۷۵۵۴، تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
- ۱۳- رنجبری، ابوالفضل و بادامچی، علی؛ ۱۳۸۴، حقوق مالی و مالیه عمومی، تهران: انتشارات میزان.
- ۱۴- زارعی، محسن و عبدی، سعید، ۱۳۸۹، «کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی»: فصلنامه دانش حسابرسی، دوره جدید، سال دهم، شماره ۱، تهران: دیوان محاسبات کشور.

- ۱۵- کردستانی، غلامرضا، بختیاری، مسعود، ۱۳۸۹، «بررسی مزایای به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی»: فصلنامه دانش حسابرسی، دوره جدید، سال دهم، شماره ۲، تهران: دیوان محاسبات کشور.
- ۱۶- کرمی، مرتضی، ۱۳۸۸، «بررسی تحلیلی میزان اتکای حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر کنترل‌های داخلی شرکت های دولتی»، کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی واحد کاشان، پایان نامه کارشناسی ارشد.
- ۱۷- منتهی نژاد، صادق، ۱۳۸۸، «آسیب شناسی قوانین و مقررات ناظر به مقابله با فساد در ایران»: فصلنامه دانش حسابرسی، سال نهم، شماره ۳۰، تهران: دیوان محاسبات کشور.
- ۱۸- ودیعی، محمد حسین، ۱۳۸۰، «تحلیل و تبیین نظام کنترل مالی موجود در بخش عمومی کشور با تأکید بر شرکت های دولتی»، تهران، دانشگاه تهران، پایان نامه دکتری.
- ۱۹- والتون، جان، ۱۳۸۴، پرورش راهبردی منابع انسانی (ترجمه: میرسیاسی، ناصر و غلام زاده، داریوش)، جلد اول، تهران: انتشارات آهار.

ب) منابع انگلیسی:

- 1- Chulepprn, changchit, holsapple, Clyde, 2001, supporting managers internal control evaluations, decision support systems, vol30, 437-449.
- 2- Falkman.P, tagesson .T, 2008, accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting, Scandinavian journal of management, vol24, 271-283.
- 3- Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. INTOSAI.2001.www.INTOSAI.org
- 4- Hanim Fadzil, Hasnah Haron & Muhamad Jantan, 2005 , Internal Auditing Practices and Internal Control System , Managerial Auditing Journal, Vol. 20 No. 8
- 5- Hepworth N , 2003 , preconditions for successful implementation of accrual accounting in central government , public money & management review, vol23,37-43.
- 6- Mautz,R , mini,Donald, 1996 , internal control and auditing program modification, journal of accounting review.
- 7- Todor, tiron, A.mutiu, 2005 , cash versus accrual accounting in public sector, studia oeconomica , vol11 ,2006-3651 .
- 8- M.Lopez, Dennis, Peters,Gary, 2010 ,Internal Control Reporting Differences Among Public And Governmental Auditors, J.Account.Public Policy,vol29.