

بررسی تأثیر کنترل‌های داخلی بر گزارشگری مالی در ناجا^۱

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۰۶/۲۵

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۱۱/۱۶

رضاجوادیان،^۲ احمد مصطفایی،^۳ محمدرضا ضابط^۴

از صفحه ۱۱۷ تا ۱۴۲

چکیده

زمینه و هدف: کنترل داخلی، بخش جدایی‌ناپذیر در اداره امور سازمان است که باعث فراهم شدن اطمینان منطقی در دستیابی سازمان به هدف‌هایش می‌شود. هدف اصلی این پژوهش بررسی تأثیر کنترل‌های داخلی بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا است.

روش‌شناسی: این پژوهش از نوع کاربردی و از لحاظ روش توصیفی-تحلیلی و از طریق پیمایش انجام شده است. برای جمع‌آوری داده‌ها، از توزیع پرسش‌نامه در بین ۹۰ نفر نمونه آماری که با استفاده از فرمول عمومی کوکران و به روش نمونه‌گیری تصادفی ساده از تعداد ۱۱۶ نفر جامعه آماری که شامل کلیه عاملان ذی‌حساب در یگان‌های ناجا هستند انتخاب شده‌اند، استفاده شده است. از آزمون t تک‌نمونه‌ای برای بررسی صحت و سقم فرضیه‌ها و از آزمون رتبه‌ای فریدمن نیز برای رتبه‌بندی عوامل مؤثر بهره‌برداری شده است.

یافته‌ها: پس از توزیع پرسش‌نامه در بین نمونه آماری، میزان تأثیر کنترل داخلی بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا و میزان اهمیت هر یک از اجزای کنترل داخلی و همچنین میزان اهمیت بیشترین شاخص در هر یک از اجزاء کنترل داخلی احصاء شد.

نتیجه‌گیری: نتایج به‌دست‌آمده نشان می‌دهد که هر یک از اجزای کنترل داخلی (محیط کنترلی، فعالیت‌های کنترلی، فعالیت‌های نظارتی، اطلاعات و ارتباطات و ارزیابی ریسک) تأثیر به‌سزایی را در گزارشگری مالی در ناجا دارد. «محیط کنترلی» بیشترین و «ارزیابی ریسک» کمترین تأثیر را بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا دارد، همچنین عامل «رعایت صلاحیت مورد نیاز برای انجام مشاغل» در محیط کنترلی، عامل «برگزاری جلسات هیئت رئیسه ناجا به‌صورت مستمر جهت تعیین سیاست‌ها و اهداف» در فعالیت‌های کنترلی و.. در ارزیابی ریسک بیشترین تأثیر و تمامی شاخص‌های فعالیت‌های نظارتی تأثیر یکسانی را بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا دارد.

^۱ این مقاله برگرفته از پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته مدیریت مالی دانشگاه علوم انتظامی امین می‌باشد.

۱- استادیار دانشگاه علوم انتظامی، نویسنده مسئول، rezaj83@yahoo.com

۲- دانش‌آموخته کارشناس ارشد مدیریت مالی

۳- دانش‌آموخته کارشناس ارشد مدیریت دولتی

واژه‌های کلیدی: کنترل داخلی، محیط کنترلی، فعالیت‌های کنترلی، فعالیت‌های نظارتی، اطلاعات و ارتباطات، ارزیابی ریسک.

مقدمه

منظور از کنترل داخلی، مجموعه منسجمی از فرآیندهای کنترلی مالی، عملیاتی و دیگر کنترل‌های مستمری است که توسط مدیران ارشد به منظور کسب اطمینان از تحقق اهداف مورد نظر، تدوین شده و در تمامی سطوح ناجا به اجرا در می‌آید؛ بنابراین برخورداری یک سازمان از یک سیستم کنترل داخلی مؤثر، ضمن بهبود و ارتقای کارایی و اثربخشی، به حفظ اعتبار و حسن شهرت آن می‌انجامد. البته، کارکردهای متعددی از یک سیستم کنترل داخلی مؤثر قابل تصور می‌باشد که برخی از آنها عبارتند از بهبود نظارت و پاسخ‌گویی مناسب مدیران و کمک به فرآیند تصمیم‌گیری و اداره مؤثر سازمان، بهبود سازوکارهای مرتبط، جهت مدیریت مناسب ریسک‌های موجود در فعالیت‌های سازمان، تقویت ساختارها و فعالیت‌های کنترلی از جمله، تفکیک وظایف، رعایت فرآیند اخذ مجوزها و مصوبات، رفع مغایرت‌ها و بازبینی عملکرد عملیاتی، بهبود اقدامات کنترلی جهت پیش‌گیری، شناسایی و اصلاح به موقع نارسایی‌ها از جمله اشتباهات، تخلفات و اختلاس‌ها، بهبود ارتباطات و گردش مناسب و به‌هنگام اطلاعات قابل اتکاء در میان تمامی سطوح ناجا، بهبود و ارتقای سیستم گزارشگری و اطلاع‌رسانی به موقع و قابل اتکای ناجا به اشخاص و مراجع ذیربط، و در نهایت حصول اطمینان از پابندی کلیه سطوح ناجا به قوانین، مقررات، الزامات نظارتی، دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌ها و اجرای مؤثر آنها (احدیان، ۱۳۹۲: ۴۲)

کنترل‌های داخلی، بخش مهمی از اداره یک سازمان است که شامل طرح‌ها، شیوه‌ها و روش‌های اجرا شدنی برای دستیابی به وظیفه‌ها، هدف‌ها و مقاصد و به عبارت دیگر، پشتیبانی از مدیریت بر مبنای عملکرد است و نیز به عنوان اولین خط دفاعی در حفاظت از دارایی‌ها، پیش‌گیری، کشف خطاها و تقلب به کار می‌رود (احدیان، ۱۳۹۲: ۴۲)

توسعه و پیچیدگی روزافزون سازمان‌ها، پیشرفت مستمر فناوری، افزایش حجم معاملات، کمبود منابع و وجود انواع خطرات تهدیدکننده اهداف و سیاست‌های سازمان، سبب شده تا ذهن مدیریت به مسائل بیشماری معطوف شده و کنترل مستقیم و

انفرادی سازمان، غیرممکن شود. به همین دلیل، نیاز به استقرار سیستم کنترل داخلی اثربخش به‌عنوان جزئی لاینفک از سیستم مدیریت کارا، مورد توجه جدی قرار گرفته است. سیستم کنترل داخلی، نظامی پویاست که انواع خطرها و انحراف از سیاستها و رویه‌ها را پوشش میدهد. ارزیابی و طراحی سیستم‌های کنترل داخلی برای مدیریت از اهمیت حیاتی، برخوردار است. در ناجا، به‌منظور تشخیص و برآورد خطرهای تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی و طراحی و اجرای روش‌های حسابرسی لازم، باید شناخت کافی از واحد مورد رسیدگی و محیط آن شامل کنترل‌های داخلی به‌عمل آید. در این مقاله میزان تأثیر کنترل‌های داخلی بر گزارشگری مالی در ناجا مورد بررسی قرار می‌گیرد.

بیان مسئله: ناجا نیز برای دستیابی به اهداف کوتاه‌مدت و بلندمدت خود، حفظ توان مالی، مقابله با رویدادهای غیره منتظره و پاسخ‌گویی در برابر دولت باید از یک سیستم کنترل داخلی اثربخش برخوردار باشد. ضرورت وجود سیستم کنترل داخلی در ناجا امروزه به‌خوبی احساس می‌شود؛ زیرا سیستم کنترل داخلی اگر به‌درستی طراحی و اجراء شود باعث دقت عمل و کارایی سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری شده و از حیف و میل شدن اموال و داراییها جلوگیری می‌کند. در ناجا با توجه به گستردگی اهداف و مأموریت‌ها از یک‌سو و بالا رفتن سطح انتظارات در بهره‌مند شدن از خدمات و گزارشات مطلوب در تصمیم‌گیری‌ها و با توجه به پیشرفت‌های علمی و فناورانه از سوی دیگر، طراحی سیستم کنترل مؤثر، امری بسیار ضروری است.

با توجه به اهمیت کنترل‌های داخلی خصوصاً در بخش دولتی به سبب درگیری اموال عمومی، توجه مناسب به آن می‌تواند زمینه مناسبی برای حسابداری 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 نه‌تنها 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 گزارشات حسابرسی قابل

اتکاء و صحیحی ارائه دهند؛ بنابراین برای این که 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 گزارشات حسابرسی مطابق با استانداردهای حسابرسی ارائه دهند، باید سیستم کنترل داخلی توسط حسابرسان ارزیابی و تأثیر آن بر قابل اتکاء بودن گزارشات مالی در ناجا مورد بررسی قرار گیرد.

به همین دلیل مدیران سازمان باید برای تأمین اطمینان نسبی از دستیابی به اهداف پیش‌بینی‌شده، حسن اجرای فعالیت‌ها در کلیه زمینه‌ها، جلوگیری از هرگونه اختلاس، تقلب و استفاده نادرست از منابع و دارایی‌ها و تحقق مسئولیت پاسخ‌گویی و حساب‌دهی نسبت به فعالیت‌های انجام شده، نسبت به طراحی و اجرای سامانه کنترل داخلی مناسب اقدام کنند (الوانی، ۱۳۸۷: ۱۱۹).

با توجه به مطالب اشاره‌شده، این پژوهش در پی آن است تا مشخص کند تأثیر کنترل‌های داخلی بر گزارشگری مالی در ناجا به چه میزان است؟

مبانی نظری: کنترل‌های داخلی؛ تعریف ارائه شده از کنترل‌های داخلی توسط کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تردوی (کوزو)، فرآیندی که توسط هیئت‌مدیره، مدیریت و دیگر کارکنان به منظور حصول اطمینان از رسیدن به اهداف زیر برقرار می‌شود:

اثربخشی و کارایی عملیات (درب‌گیرنده اهداف عملیاتی)، اتکاء ذیری گزارش‌های مالی (درب‌گیرنده اهداف گزارشگری مالی) و رعایت قوانین و مقررات مربوط (درب‌گیرنده اهداف رعایتی).

الف) اهداف عملیاتی: اهداف عملیاتی هر دستگاهی به استفاده اثربخش و کارآمد از منابع موجود مربوط می‌شود. معمولاً بر اساس برنامه راهبردی که نشان‌دهنده جهت‌گیری‌های هر دستگاه در چند سال دیگر است، اهداف عملیاتی سالانه مانند جذب گروه‌های مشتریان مورد نظر در جامعه، میزان جذب و تخصیص منابع در بخش‌های اقتصادی مختلف، کاهش میزان مطالبات معوق و پروژه‌های اختصاصی هر واحد مشخص شده و در دوره‌های زمانی معین در طول سال، میزان دستیابی یا علل عدم دستیابی به این اهداف کنترل می‌شود و نتیجه آن هم به مدیریت ارشد و هیئت‌مدیره گزارش می‌شود.

ب) اهداف گزارشگری مالی: گزارش‌دهی مالی، به‌عنوان ابزاری برای تصمیم‌گیری‌های بهینه و ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی شناخته شده است. به همین دلیل، سیستم کنترل داخلی باید به‌گونه‌ای طراحی و عملیاتی شود که اطمینانی معقول از وجود صحت دارایی و بدهی‌ها، کفایت ثبت رویدادها، اقلام و اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی حاصل شود. در این صورت، اطلاعاتی که از طریق گزارشگری مالی به اشخاص ذی‌نفع ارائه می‌شود، قابل اتکاء خواهند بود.

ج) اهداف رعایتی: این اهداف، به کلیه کنترل‌های داخلی جهت نظارت بر امر رعایت قوانین و مقررات، از جمله بخش‌نامه‌ها و دستورالعمل‌ها، قوانین و مقررات مالیاتی و ثبتی و آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های داخلی که به‌منظور بهبود امور و دستیابی به اهداف تدوین شده‌اند، مرتبط است (قربانی، ۱۳۸۶: ۷۱).

تحقق اهداف فوق مستلزم وجود پنج عنصر تشکیل‌دهنده ساختار کنترل داخلی شامل محیط کنترلی، ریسک کنترلی، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و نظارت کنترلی است.

این پنج عنصر، یک چارچوب کلی و حداقل سطح کیفیت قابل قبول را برای کنترل داخلی در ناجا تعریف و مبنایی را برای ارزیابی کنترل داخلی فراهم می‌کند و برای تمام جنبه‌های فعالیت و عملیات، برنامه‌ای، مالی و رعایت اداره یک بخش عمومی به‌کار می‌رود و باعث می‌شود که مدیریت برای گسترش دادن سیاست‌های جزئی، رویه‌ها و عملیاتی که برای فعالیت‌های یک دستگاه مناسب هستند، پاسخ‌گو باشند.

اجزای کنترل داخلی علاوه بر آن‌که با یکدیگر در ارتباط می‌باشند، همدیگر را تحت تأثیر قرار می‌دهند. اگر چه پنج جزء کنترل داخلی به شرح فوق در بخش عمومی وجود دارند، لیکن سیستم کنترل داخلی ناجا به لحاظ تنوع اهداف و طبع و ماهیت آنها و تأثیرپذیری از ویژگی‌های محیطی با فعالیت‌هایی از نوع بخش خصوصی، تفاوت دارند.

محیط کنترلی: مشابه سازمان‌های بخش خصوصی، محیط کنترلی در ناجا نیز از عواملی نظیر درستکاری، ارزش‌های اخلاقی، صلاحیت کارکنان، فلسفه و سبک عملیاتی مدیریت، روش مدیریت در تفویض اختیار و تعیین مسئولیت و شیوه سازمان‌دهی و ارتقای کارکنان، تشکیل می‌شود. مجموعه این عوامل شرایطی را فراهم می‌کند که ناجا

بتواند به اهداف از پیش تعیین شده دست یافته و مقامات مسئول در مورد پیامدهای اقداماتی که انجام می‌دهند، پاسخ‌گو باشند.

محیط کنترلی اساس یک سیستم کنترل داخلی کامل است؛ بنابراین عاملان ذی‌حسابی ناجا باید درستکاری و ارزش‌های اخلاقی را حفظ و در عمل نشان دهند. آنها باید این ارزش‌ها را در اجرای وظایف و ارزش‌های اصولی خود در معرض دید عموم قرار داده و عملیات آنها باید اخلاقی، مناسب، اقتصادی، کارا و اثربخش باشد. آنها باید هماهنگ با مسئولیت و هدف‌های خود عمل کنند.

اصل صداقت و درستکاری و ارزش‌های اخلاقی تعیین‌کننده ارجحیت‌ها و ارزش‌های قضاوتی است که در قالب استانداردهای رفتاری (فردی و حرفه‌ای) مدیریت و کارکنان بیان می‌شوند. این معیارها باید نمایان‌گر وجود تمایلات و گرایش‌های حمایتی نسبت به کنترل داخلی، در هر زمان و در هر شرایطی و در گستره سازمان باشند. هر فرد مشغول به کار در سازمان اعم از مدیران و کارکنان موظف به پایبندی صداقت فردی و حرفه‌ای خود به رعایت ارزش‌های اخلاقی مطرح در آئین نامه و منشورهای اخلاقی سازمان در همه اوقات می‌باشد (صابری، ۱۳۸۸: ۳۵). به بیان دیگر محیط کنترلی جو عمومی ناجا را شکل داده و بر سایر اجزای سیستم کنترل داخلی تأثیر می‌گذارد و زمینه لازم را برای اجرای صحیح آنها فراهم می‌کند.

ارزیابی خطر (ریسک): ارزیابی ریسک به معنای شناسایی و تجزیه و تحلیل خطرهای مرتبط با دستیابی به هدف‌های سازمان و مشخص کردن واکنش مناسب برای اداره و مهار خطرها می‌باشد. ارزیابی خطر شامل شناسایی خطر، ارزیابی خطر، ارزیابی سطح پذیرش خطر در سازمان و واکنش در برابر خطر است (کریاسی، ۱۳۸۴: ۸).

فعالیت‌های کنترلی: فعالیت‌های کنترلی سیاست‌ها و رویه‌هایی هستند که به منظور مقابله با خطرها و دستیابی به هدف‌های سازمان مقرر شده‌اند فعالیت‌های کنترلی باید در اجرای اهداف کنترل دستگاه اثربخش و کارا باشند. به منظور اثربخشی، فعالیت‌های کنترلی باید مناسب باشند (بدین معنی: کنترل صحیح، در مکان صحیح و متناسب با خطر مربوط)، همیشه طبق برنامه اجرا شوند و با صرافه، جامع، منطقی و به‌طور مستقیم با هدف‌های کنترلی مرتبط باشند. فعالیت‌های کنترلی در بخش عمومی با تأثیرپذیری از

مسئولیت پاسخ‌گویی به‌گونه‌ای طراحی و مورد اجراء گذاشته می‌شود که مسئولیت پاسخ‌گویی را تحقق و ارتقاء بخشد. فعالیت‌های کنترلی به‌نحوی طراحی و اجراء می‌شود که کلیه اهداف سازمان را پوشش دهد. این فعالیت‌ها شامل، فعالیت‌های کنترلی پیش‌گیرانه و کشف‌کننده متنوع زیر هستند:

- رویه‌های صدور مجوز و تصویب؛
- تفکیک وظایف (صدور مجوز، اجراء، ثبت و کنترل)؛
- کنترل‌های دسترسی به منابع و اسناد؛
- بررسی و رسیدگی؛
- رفع مغایرات و تطبیق و بررسی روش‌های عملکرد؛
- بررسی عملیات، فرایندها و فعالیت‌ها؛
- نظارت و سرپرستی (ارزیابی، بررسی، تأیید، راهنمایی و آموزش).

سازمان‌های عمومی باید توازن مناسبی میان فعالیت‌های کنترلی پیش‌گیرانه و کشف‌کننده ایجاد کنند. بنابراین اقدامات اصلاحی، بخش ضروری از فعالیت‌های کنترلی برای دستیابی به هدف‌های سازمان می‌باشد (شعری، ۱۳۸۶: ۵۷).

اطلاعات و ارتباطات: اطلاعات و ارتباطات برای تحقق همه اهداف کنترل‌های داخلی ضروری هستند. پیش‌شرط اطلاعات قابل اتکاء و مربوط، ثبت فوری و طبقه‌بندی صحیح تراکنش‌ها و رویدادها هستند. اطلاعات مربوط و بجا باید شناسایی، گردآوری شده و در چارچوب مشخصی از شکل و زمان مبادله شوند که کارکنان را به انجام وظایف کنترل داخلی و دیگر وظایف خود توانمند می‌کند (مبادله و انتقال به موقع اطلاعات به افرادی ذیربط)؛ بنابراین سیستم کنترل داخلی به‌تنهایی به همه تراکنش‌ها و وقایع مهم باید تماماً مستند شوند. سیستم‌های اطلاعاتی، گزارش‌هایی حاوی اطلاعات عملیاتی، مالی، غیرمالی و مرتبط با امور رعایت قوانین تولید می‌کنند که موجب فراهم‌سازی امکان اجراء و کنترل عملیات می‌شوند.

توانایی اخذ تصمیم مناسب توسط مدیریت تحت تأثیر کیفیت اطلاعات است و به این ترتیب لازم است اطلاعات در خور و مناسب، به‌موقع، جاری (فعلی و کنونی) درست و دست یافتنی باشد.

اطلاعات و ارتباطات برای محقق شدن تمام اهداف کنترل داخلی ضروری می‌باشد، یکی از اهداف کنترل داخلی دربخش عمومی انجام تعهدات و الزامات پاسخ‌گویی به عموم است که به‌وسیله حفظ اطلاعات قابل اتکاء و مربوط مالی و غیرمالی و توزیع این اطلاعات با گزارش‌های مناسب و به‌موقع صورت می‌گیرد (صابری، ۱۳۸۸: ۶۱).

فعالیت‌های نظارتی: منظور از نظارت بر سیستم کنترل داخلی حصول اطمینان از این است که کنترل‌ها همان‌طور که مورد نظر بوده اجرا می‌شوند؛ بنابراین سیستم‌های کنترل داخلی باید به‌منظور ارزیابی کیفیت عملکرد در دوره‌های معین، نظارت شوند. این نظارت از طریق فعالیت‌های روزانه (نظارت مستمر) با ارزیابی‌های مجزا یا ترکیبی از هر دو روش، انجام می‌شود. از طریق نظارت باید اطمینان حاصل شود که یافته‌های حسابرسی و پیشنهادهای مربوط مناسب هستند و بلادرنگ مرتفع می‌شوند؛ پس در این خصوص مدیریت باید به‌طور سریع یافته‌های حسابرسان و دیگر بازرسان را مشتمل بر کسری‌ها و پیشنهادهای گزارش‌کننده را مورد ارزیابی قرار دهند. فعالیت‌های درست، واکنش به یافته‌ها و پیشنهادهای حسابرسان و بازرسان را تعیین کنند و همه فعالیت‌ها و موضوعات مهم که در نامه مدیریت قید می‌شود، اصلاح و رفع کند یا در ظرف زمانی مشخص آنها را کامل کند (کرباسی یزدی، ۱۳۸۴: ۱۳).

گزارشگری مالی و اجزای آن: محصول نهایی فرایند حسابداری مالی، ارائه اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان مختلف، اعم از استفاده‌کنندگان داخلی و استفاده‌کنندگان خارج از سازمان، در قالب گزارش‌های حسابداری است.

صورت‌های مالی، بخش اصلی فرایند گزارشگری مالی را تشکیل می‌دهد. در حال حاضر یک مجموعه کامل صورت‌های مالی شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد (که از این به بعد صورت‌های مالی اساسی نامیده می‌شود) و یادداشت‌های توضیحی می‌باشد. دیگر موارد تشکیل‌دهنده گزارشگری مالی مواردی از قبیل گزارش مدیران درباره فعالیت واحد تجاری و گزارش تحلیلی

مدیران می‌باشد که همراه با گزارش حسابرِس مستقل (و حسب مورد گزارش بازرِس قانونی) و صورتهای مالی مجموعه‌ای تحت عنوان گزارش مالی سالانه را تشکیل می‌دهد. سایر گزارش‌های مالی که به‌طور موردی و با اهداف خاص تهیه می‌شود در برگیرنده مواردی از قبیل گزارش‌های مالی تهیه شده به منظور دریافت تسهیلات مالی از بانک‌ها، گزارش توجیهی هیئت مدیره جهت افزایش سرمایه در مورد شرکتهای سهامی و اظهارنامه مالیاتی می‌باشد (استانداردهای حسابداری ایران، ۱۳۸۸).

پیشینه پژوهش: لطفعلیان (۱۳۹۳)، به بررسی اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی طراحی شده در شرکت نیرو ترانس (سهامی عام) پرداخته است. جامعه آماری شامل ۱۵ نفر از کارکنان حسابداری و اعضای هیئت‌مدیره می‌باشد برای گردآوری اطلاعات از پرسش‌نامه و جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها از آزمون ناپارامتریک علامت زوج نمونه (ویلکاکسون) استفاده کرده که بر اساس آزمون‌های انجام شده مشخص شد سیستم کنترل داخلی طراحی شده بر روی تمامی اجزای کنترل داخلی شرکت نیرو ترانس اثربخش بوده است.

طاهرخانی (۱۳۹۳)، به بررسی تأثیر مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته است. جامعه آماری پژوهش، شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۲ بوده که حجم نمونه با توجه به روش غربالگری برابر با ۱۲۱ شرکت بوده، در این پژوهش که از داده‌های پانل (تابلویی) با اثرات ثابت استفاده شده، نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از رگرسیون چندمتغیره در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان می‌دهد بین کیفیت کنترل‌های داخلی و کیفیت گزارشگری مالی شرکتهای ارتباط مستقیم معناداری وجود دارد. از سوی دیگر این نتایج حاکی از عدم وجود ارتباط معنادار بین ریسک نظام‌مند و کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌هاست.

محمدی (۱۳۹۱)، پژوهشی با عنوان «تأثیر کنترل‌های داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی بخش دولتی» انجام داده است. جامعه آماری وی شامل ۱۶۰ نفر از کارشناسان اداری و مالی دستگاه‌های دولتی و حسابرسان دیوان محاسبات استان زنجان بوده که ۷۵ نفر از طریق فرمول کوکران به‌عنوان نمونه انتخاب شده‌اند. روش جمع‌آوری داده‌ها

از طریق پرسشنامه بوده و به وسیله نرم افزار spss و minitab پردازش شده و فرضیه‌های پژوهش با استفاده از آزمون ویلکاکسون یک‌نمونه‌ای مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. کلیه فرضیه‌ها در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌باشد. نتایج تحقیقات وی مبین این است که استفاده از سامانه اطلاعاتی حسابداری مناسب و به کارگیری مدیران متخصص و ماهر بر کنترل‌های داخلی تأثیرگذار بوده و این کنترل‌های داخلی اثربخش می‌تواند باعث بهبود کیفیت گزارشگری مالی و از طرفی باعث تسهیل شدن مسئولیت پاسخ‌گویی مدیران نسبت به عملکردشان شود.

نوری (۱۳۹۱)، به بررسی ارزیابی سیستم کنترل داخلی در بانک صادرات با استفاده از الگوی (کوزو) و ارائه راه‌کارهایی در جهت اصلاح آن پرداخته است، پژوهش از نوع توصیفی/پیمایشی و جامعه آماری آن، شامل تمامی کارکنان شعب حوزه ۳ سرپرستی شمال بانک صادرات در تهران که با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده ۱۳۴ مورد انتخاب شده‌اند، است. برای گردآوری داده‌ها، از روش میدانی شامل پرسش‌نامه و مصاحبه استفاده شده که در نهایت داده‌ها با استفاده از آزمون‌های آماری متناسب با ماهیت پژوهش مورد بررسی قرار گرفتند. یافته‌های پژوهش مؤید آن است که تمامی عناصر سیستم کنترل داخلی بانک صادرات در وضعیت مناسبی بوده‌اند.

کیشنان و یو^۱ (۲۰۱۲)، تأثیر مستقل الزامات گزارش حسابرسی کنترل‌های داخلی مرتبط با گزارشگری مالی را به وسیله مقایسه شرکت‌های کوچک با شرکت‌های بزرگ تابع بخش ۴۰۴ بر الزامات گزارش مدیران در سال ۲۰۰۷ بررسی کردند و دریافتند که سطح درآمدهای غیر عادی برای شرکت‌هایی که تابع الزامات حسابرسی قرار داشتند، کمتر بوده است. آنها در نتیجه‌گیری خود بیان کردند که بند ب بخش ۴۰۴ با افزایش کیفیت درآمد، شرکت‌های بزرگ‌تر را به منفعت می‌رساند.

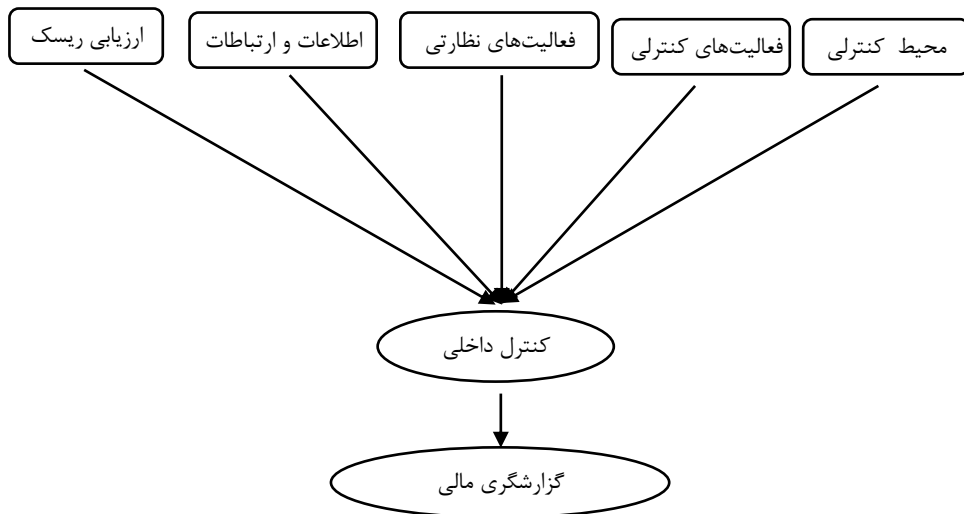
نتیجه پژوهش لین و همکاران^۲ (۲۰۱۱) در خصوص تأثیر کارکنان بر کنترل‌های داخلی نشان داد که کارکنان صادق و شایسته به مدیریت در اعمال کنترل‌های قوی بر گزارش‌دهی مالی، کمک کرده و سبب کاهش مشکلات در اعمال کنترل داخلی در سازمان می‌شوند.

۱- Krishnan & Yu

۲- Lin.et.al

مدل مفهومی

با توجه به اهداف پژوهش و هم‌چنین مطالعه مبانی نظری و پیشینه پژوهش، مدل مفهومی به شرح زیر ارائه می‌شود.



شکل شماره ۱: مدل مفهومی پژوهش، برگرفته شده از مدل کوزو

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اصلی

- کنترل‌های داخلی بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا تأثیر دارد.

فرضیه‌های فرعی

- محیط کنترلی بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا تأثیر دارد.
- فعالیت‌های کنترلی بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا تأثیر دارد.
- فعالیت‌های نظارتی بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا تأثیر دارد.
- اطلاعات و ارتباطات کنترل داخلی بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا تأثیر دارد.
- ارزیابی ریسک کنترل داخلی بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا تأثیر دارد.

روش شناسی پژوهش

این پژوهش از نوع کاربردی و از لحاظ روش توصیفی-تحلیلی و از طریق پیمایش انجام می‌پذیرد. برای جمع آوری اطلاعات از دو روش کتابخانه‌ای و میدانی استفاده شده و سپس داده‌ها از طریق پرسش‌نامه جمع آوری و پس از تعیین روایی پرسش‌نامه، پایایی پرسش‌نامه نیز با محاسبه آلفای کرونباخ، مورد سنجش قرار گرفته که مقدار ضریب آلفای کرونباخ ۰/۸۹۷ به دست آمد و این نشان‌دهنده وجود پایایی بالا برای پرسش‌نامه می‌باشد. از آزمون t تک‌نمونه‌ای برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و بررسی صحت و سقم فرضیه‌های پژوهش، هم‌چنین از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف برای آزمون نرمال بودن متغیرها و از آزمون رتبه‌ای فریدمن نیز برای رتبه‌بندی عوامل مؤثر بهره‌برداری شده است. در ضمن جامعه آماری را کلیه عاملین ذی‌حساب در یگان‌های ناجا تشکیل می‌دهد. برای انتخاب نمونه از فرمول عمومی کوکران استفاده شده که بر اساس این فرمول تعداد ۹۰ نفر به روش نمونه‌گیری تصادفی ساده به‌عنوان نمونه انتخاب شده‌اند.

یافته‌های پژوهش

در این بخش پس از بیان هریک از فرضیه‌ها، نتایج به‌دست‌آمده از تحلیل‌های آماری مورد بررسی قرار می‌گیرد.

فرضیه اصلی: کنترل‌های داخلی بر گزارشگری مالی در ناجا تأثیر دارد.

برای بررسی صحت و سقم فرضیه اصلی، از پنج فرضیه فرعی استفاده شده است که در آن‌ها تأثیر کنترل‌های داخلی شامل محیط کنترلی، فعالیت‌های کنترلی، فعالیت‌های نظارتی، اطلاعات و ارتباطات کنترل داخلی و ارزیابی ریسک کنترل داخلی بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا از نظر اعضای جامعه آماری مورد مطالعه قرار گرفته است. برای تحلیل فرضیه‌های فرعی، از آزمون t تک‌نمونه‌ای استفاده شده است. لازم است استفاده از آزمون t ، نرمال بودن متغیرهاست؛ بدین منظور از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف استفاده شده است. نتایج در جدول شماره یک ارائه شده است. در این آزمون فرضیه‌های صفر و مقابل به‌صورت زیر تعریف می‌شوند:

بررسی تأثیر کنترل‌های داخلی بر گزارشگری مالی در ناجا

جدول شماره ۱: آزمون کلموگروف-اسمیرنف

متغیر	آماره Z	سطح معنی داری
محیط کنترلی	۱/۳۳۹	۰/۰۵۶
فعالیت‌های کنترلی	۱/۱۶۶	۰/۱۳۲
فعالیت‌های نظارتی	۱/۲۹۹	۰/۰۶۸
اطلاعات و ارتباطات کنترل داخلی	۱/۳۲۹	۰/۰۵۵
ارزیابی ریسک کنترل داخلی	۱/۰۶۱	۰/۲۱۰

با توجه به بزرگ‌تر بودن سطح معنی‌داری در مورد تمامی متغیرها، فرضیه صفر مبنی بر نرمال بودن آنها پذیرفته شده و می‌توان از آزمون t استفاده کرد.

فرضیه فرعی ۱: محیط کنترلی بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا تأثیر دارد.

برای بررسی فرضیه فرعی نخست، با استفاده از گویه‌های ۱ تا ۴ پرسش‌نامه و با توجه به نرمال بودن متغیر اندازه‌گیری‌شده، از آزمون t تک‌نمونه‌ای بهره‌برداری شده است. نتایج در جدول شماره دو ارائه شده است. ضمناً فرضیه صفر در این آزمون t ، متوسط بودن میزان تأثیر محیط کنترلی است.

جدول شماره ۲: آزمون t تک‌نمونه‌ای در مورد تأثیر محیط کنترلی

اجزای کنترل داخلی	میانگین	T	درجه آزادی	سطح معنی داری	فاصله اطمینان
					کران بالا / کران پایین
محیط کنترلی	۳/۸۰۳	۱۱/۶۸۴	۸۹	۰	۰/۹۳۹ / ۰/۶۶۶

در جدول شماره دو مقدار سطح معنی‌داری آزمون صفر است. با توجه به کمتر از ۰/۰۵ بودن سطح معنی‌داری و مثبت بودن کران‌های بالا و پایین، میزان تأثیر بیشتر از متوسط برآورد می‌شود. به عبارت دیگر با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان اظهار داشت که از نظر جامعه آماری، محیط کنترلی بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا تأثیر دارد؛ بنابراین فرضیه فرعی نخست با اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود.

فرضیه فرعی ۲: فعالیت‌های کنترلی بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا تأثیر دارد.

برای بررسی فرضیه فرعی دوم نیز با استفاده از گویه‌های ۵ تا ۱۰ پرسش‌نامه و با توجه به نرمال بودن متغیر اندازه‌گیری‌شده، از آزمون t تک‌نمونه‌ای بهره‌برداری شده است. نتایج در جدول شماره سه ارائه شده است.

جدول شماره ۳: آزمون t تک‌نمونه‌ای در مورد تأثیر فعالیت‌های کنترلی

فاصله اطمینان		سطح معنی‌داری	درجه آزادی	T	میانگین	اجزای کنترل داخلی
کران پایین	کران بالا					
۰/۴۰۶	۰/۵۹۴	۰	۸۹	۱۰/۵۹۷	۳/۵۰۰	فعالیت‌های کنترلی

در جدول شماره سه، مقدار سطح معنی‌داری آزمون صفر است. با توجه به کمتر از ۰/۰۵ بودن سطح معنی‌داری و مثبت بودن کران‌های بالا و پایین، میزان تأثیر بیشتر از متوسط برآورد می‌شود. به عبارت دیگر با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان اظهار داشت که از نظر جامعه آماری، فعالیت‌های کنترلی بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا تأثیر دارد؛ بنابراین فرضیه فرعی دوم نیز با اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود.

فرضیه فرعی ۳: فعالیت‌های نظارتی بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا تأثیر دارد.

برای بررسی فرضیه فرعی سوم نیز با استفاده از گویه‌های ۱۱ تا ۱۴ پرسش‌نامه و با توجه به نرمال بودن متغیر اندازه‌گیرشده، از آزمون t تک‌نمونه‌ای بهره‌برداری شده است. نتایج در جدول شماره چهار ارائه شده است.

جدول شماره ۴: آزمون t تک‌نمونه‌ای در مورد تأثیر فعالیت‌های نظارتی

فاصله اطمینان		سطح معنی‌داری	درجه آزادی	T	میانگین	اجزای کنترل داخلی
کران پایین	کران بالا					
۰/۴۱۷	۰/۶۵۵	۰	۸۹	۸/۹۳۸	۳/۵۳۶	فعالیت‌های نظارتی

در جدول شماره چهار مقدار سطح معنی‌داری آزمون صفر است. با توجه به کمتر از ۰/۰۵ بودن سطح معنی‌داری و مثبت بودن کران‌های بالا و پایین، میزان تأثیر بیشتر از متوسط برآورد می‌شود. به عبارت دیگر با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان اظهار داشت که از نظر جامعه آماری، فعالیت‌های نظارتی بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا تأثیر دارد؛ بنابراین فرضیه فرعی سوم نیز با اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود.

فرضیه فرعی ۴: اطلاعات و ارتباطات کنترل داخلی بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا تأثیر دارد.

برای بررسی فرضیه فرعی چهارم نیز با استفاده از گویه‌های ۱۵ تا ۱۸ پرسش‌نامه و با توجه به نرمال بودن متغیر اندازه‌گیرشده، از آزمون t تک‌نمونه‌ای بهره‌برداری شده است. نتایج در جدول شماره پنج ارائه شده است.

بررسی تأثیر کنترل‌های داخلی بر گزارشگری مالی در ناجا

جدول شماره ۵: آزمون t تک نمونه‌ای در مورد تأثیر اطلاعات و ارتباطات کنترل داخلی

فاصله اطمینان		سطح معنی‌داری	درجه آزادی	T	میانگین	اجزای کنترل داخلی
کران بالا	کران پایین					
۰/۷۶۸	۰/۵۲۱	۰	۸۹	۱۰/۳۸۰	۳/۶۴۴	اطلاعات و ارتباطات کنترل داخلی

در جدول بالا نیز مقدار سطح معنی‌داری آزمون صفر است. با توجه به کمتر از ۰/۰۵ بودن سطح معنی‌داری و مثبت بودن کران‌های بالا و پایین، میزان تأثیر بیشتر از متوسط برآورد می‌شود. به عبارت دیگر با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان اظهار داشت که از نظر جامعه آماری، اطلاعات و ارتباطات کنترل داخلی بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا تأثیر دارد؛ بنابراین فرضیه فرعی چهارم نیز با اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود.

فرضیه فرعی ۵: ارزیابی ریسک کنترل داخلی بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا تأثیر دارد.

برای بررسی فرضیه فرعی پنجم نیز با استفاده از گویه‌های ۱۹ تا ۲۲ پرسش‌نامه و با توجه به نرمال بودن متغیر اندازه‌گیری‌شده، از آزمون t تک‌نمونه‌ای بهره‌برداری شده است. نتایج در جدول شماره شش ارائه شده است.

جدول شماره ۶: آزمون t تک‌نمونه‌ای در مورد تأثیر ارزیابی ریسک کنترل داخلی

فاصله اطمینان		سطح معنی‌داری	درجه آزادی	T	میانگین	اجزای کنترل داخلی ریسک کنترل داخلی
کران بالا	کران پایین					
۰/۵۱۴	۰/۱۴۶	۰	۸۹	۴/۱۴۰	۳/۲۸۱	ارزیابی ریسک کنترل داخلی

در جدول بالا مقدار سطح معنی‌داری آزمون صفر است. با توجه به کمتر از ۰/۰۵ بودن سطح معنی‌داری و مثبت بودن کران‌های بالا و پایین، میزان تأثیر بیشتر از متوسط برآورد می‌شود. به عبارت دیگر با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان اظهار داشت که از نظر جامعه آماری، ارزیابی ریسک کنترل داخلی نیز بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا تأثیر دارد؛ بنابراین فرضیه فرعی پنجم با اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود.

بنابراین با توجه به نتایج پنج فرضیه فرعی، می‌توان در مورد فرضیه اصلی پژوهش، ادعان داشت که تمامی اجزاءهای کنترل داخلی، اعم از محیط کنترلی، فعالیت‌های

کنترلی، فعالیت‌های نظارتی، اطلاعات و ارتباطات کنترل داخلی و ارزیابی ریسک کنترل داخلی تأثیر معنی‌داری بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا دارند.

اولویت‌بندی متغیرهای پژوهش

به‌منظور رتبه‌بندی اجزاءهای کنترل داخلی مورد مطالعه، از آزمون رتبه‌ای فریدمن بهره‌برداری شده است. نتایج در جدول شماره هفت ارائه شده است.

جدول شماره ۷: آزمون فریدمن در مورد رتبه‌بندی اجزاءهای کنترل داخلی

رتبه	میانگین رتبه‌ای	عامل	سطح معنی‌داری	آماره مربع کا
۱	۳/۹۶	محیط کنترلی		
۴	۲/۶۸	فعالیت‌های کنترلی		
۳	۲/۹۱	فعالیت‌های نظارتی	۰	۸۰/۷۲۹
۲	۳/۴۰	اطلاعات و ارتباطات کنترل داخلی		
۵	۲/۰۶	ارزیابی ریسک کنترل داخلی		

بر اساس جدول شماره هفت، سطح معنی‌داری کمتر از $0/05$ است که به معنی وجود تفاوت در رتبه‌ها می‌باشد. از طرفی بر اساس میانگین رتبه‌ای محاسبه‌شده، از نظر اعضای جامعه آماری، «محیط کنترلی» بیشترین و «ارزیابی ریسک کنترل داخلی» کمترین تأثیر را بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا دارد.

هم‌چنین برای رتبه‌بندی شاخص‌های محیط کنترلی نیز از آزمون رتبه‌ای فریدمن استفاده شده است. نتایج در جدول شماره هشت ارائه شده است.

جدول شماره ۸: آزمون فریدمن در مورد رتبه‌بندی شاخص‌های محیط کنترلی

رتبه	میانگین رتبه‌ای	عامل	آماره مربع کا
۴	۲/۱۹	رعایت درستکاری و ارزش‌های اخلاقی	
۳	۲/۳۷	تفهم پایبندی به درستکاری و موازین اخلاقی	۱۹/۷۹۵
۱	۲/۷۷	رعایت صلاحیت مورد نیاز برای انجام مشاغل خاص	
۲	۲/۶۷	تعریف وظایف پرسنل و حدود اختیارات و مسئولیت‌های آنان	

بر اساس جدول شماره هشت سطح معنی‌داری کمتر از $0/05$ است که به معنی وجود تفاوت در رتبه‌ها می‌باشد. از طرفی بر اساس میانگین رتبه‌ای محاسبه‌شده، از نظر

بررسی تأثیر کنترل‌های داخلی بر گزارشگری مالی در ناجا

اعضای جامعه آماری، «رعایت صلاحیت مورد نیاز برای انجام مشاغل خاص» بیشترین تأثیر را بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا دارد.

نتایج حاصل از آزمون رتبه‌ای فریدمن در مورد شاخص‌های فعالیت‌های کنترلی در جدول شماره ۹ ارائه شده است.

جدول شماره ۹: آزمون فریدمن در مورد رتبه‌بندی شاخص‌های فعالیت‌های کنترلی

رتبه	میانگین رتبه‌ای	عامل	سطح معنی‌داری	آماره مربع کا
۵	۲/۹۵	کنترل کارکنان در استفاده از خط مشی‌ها و رویه‌های پیشرو		
۱	۴/۲۲	برگزاری جلسات هیئت رئیسه ناجا به صورت مستمر جهت تعیین سیاست‌ها و اهداف و بررسی عملکرد		
۲	۴/۰۸	رویه‌های مناسب جهت جمع‌آوری و استفاده از نظرات پیشنهادی	۰	۸۰/۳۶۹
۳	۴/۰۱	شناسایی انحرافات عملکرد از پیش‌بینی‌های صورت گرفته		
۶	۲/۷۸	کنترل‌های اعتبار و پردازش معاملات		
۴	۲/۹۷	وضع تهیه، تنظیم و نگهداری مستندات مربوط به رخداد معاملات و رویدادها		

بر اساس جدول شماره ۹ سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ است که به معنی وجود تفاوت در رتبه‌ها می‌باشد. میانگین رتبه‌ای محاسبه شده نشان می‌دهد که از نظر اعضای جامعه آماری، «برگزاری جلسات هیئت رئیسه ناجا به صورت مستمر جهت تعیین سیاست‌ها و اهداف و بررسی عملکرد» بیشترین تأثیر را بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا دارد.

نتایج حاصل از آزمون رتبه‌ای فریدمن در مورد شاخص‌های فعالیت‌های نظارتی در جدول شماره ۱۰ ارائه شده است.

جدول شماره ۱۰: آزمون فریدمن در مورد رتبه‌بندی شاخص‌های فعالیت‌های نظارتی

آماره مربع کا	سطح معنی‌داری
۲/۳۰۶	۰/۵۱۱

بر اساس جدول شماره ده سطح معنی‌داری بیشتر از ۰/۰۵ است که به معنی عدم تفاوت در رتبه‌ها می‌باشد؛ بنابراین از نظر اعضای جامعه آماری، شاخص‌های فعالیت‌های نظارتی تأثیر یکسانی بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا دارد.

نتایج حاصل از آزمون رتبه‌ای فریدمن در مورد شاخص‌های اطلاعات و ارتباطات در جدول شماره یازده ارائه شده است.

جدول شماره ۱۱: آزمون فریدمن در مورد رتبه‌بندی شاخص‌های اطلاعات و ارتباطات

رتبه	میانگین رتبه‌ای	عامل	سطح معنی‌داری	آماره مربع کا
۳	۲/۴۱	اطلاعات استفاده شده در فعالیت کنترلی	.	۲۵/۳۶۴
۱	۲/۷۸	بررسی دوره‌ای اطلاعات استفاده شده در فعالیت کنترلی		
۴	۲/۱۳	رعایت دستورالعمل‌ها		
۲	۲/۶۸	آموزش نسبت به دستورالعمل‌های سیستم		

بر اساس جدول شماره یازده سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ است که به معنی وجود تفاوت در رتبه‌ها می‌باشد. میانگین رتبه‌ای محاسبه شده نشان می‌دهد که از نظر اعضای جامعه آماری، «بررسی دوره‌ای اطلاعات استفاده شده در فعالیت کنترلی» بیشترین تأثیر را بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا دارد.

نتایج حاصل از آزمون رتبه‌ای فریدمن در مورد شاخص‌های ارزیابی ریسک در جدول شماره دوازده ارائه شده است.

جدول شماره ۱۲: آزمون فریدمن در مورد رتبه‌بندی شاخص‌های ارزیابی ریسک

رتبه	میانگین رتبه‌ای	عامل	سطح معنی‌داری	آماره مربع کا
۴	۲/۱۷	شناسایی خطرات ناشی از کنترل داخلی و تصمیم‌گیری بر اساس آن	۰/۰۰۳	۱۴/۲۰۷
۱	۲/۶۷	شناسایی خطرات ناشی از تغییر محیط یا کارکنان		
۳	۲/۵۳	بررسی و تحلیل فرآیند خطرات کنترل داخلی		
۲	۲/۶۳	طراحی و اجرای فعالیت‌های مناسب برای مدیریت خطرات کنترل		

بر اساس جدول شماره دوازده سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ است که به معنی وجود تفاوت در رتبه‌ها می‌باشد. میانگین رتبه‌ای محاسبه‌شده نشان می‌دهد که از نظر اعضای جامعه آماری، «شناسایی خطرات ناشی از تغییر محیط یا کارکنان» بیشترین تأثیر را بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا دارد.

بحث و نتیجه‌گیری

اهمیت بالای اجرای کنترل‌های داخلی امروزه در سازمان‌های دولتی به‌ویژه در ناجا غیر قابل انکار است، یک سیستم کنترل داخلی اثربخش می‌تواند مدیریت را در دستیابی به اهداف سازمان یاری کند. کنترل داخلی، اگر به‌درستی طراحی و اجرا شود، باعث دقت عمل و کارایی سامانه‌های اطلاعاتی می‌شود و کیفیت گزارشگری شبکه بانکی را بهبود می‌بخشد و مطابقت آن با قوانین موضوعه را سبب می‌شود؛ از این‌رو طراحی و اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی در ناجا، از اهمیت فوق‌العاده‌ای برخوردار است. سیستم کنترل‌های داخلی ارائه‌شده کوزو، اصول و اهداف آن به جهت رهنمودی برای استقرار مطلوب سیستم کنترل داخلی در سازمان و بهبود کاستیهای کنترل‌های داخلی سنتی، به‌طور کلی معرفی و بررسی می‌شود. به‌عبارتی به‌منظور رعایت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی در مورد ارزیابی فرایندهای سیستم راهبری، مدیریت ریسک و کنترل، مستلزم استفاده از رویکرد کوزو است. هم‌چنین با عنایت به نتایج تحقیقاتی که در قسمت پیشینه تحقیقات بیان شد و هم‌چنین نتیجه‌ای که از این پژوهش در ذی‌حسابی ناجا حاصل شده نشان می‌دهد که این پژوهش دارای پنج فرضیه است که در آنها به تأثیر اجزای کنترل داخلی (شامل محیط کنترلی، فعالیت‌های کنترلی، فعالیت‌های نظارتی، اطلاعات و ارتباطات و ارزیابی ریسک کنترل داخلی) بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا پرداخته شده. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها حاکی از مورد تأیید قرار گرفتن کلیه فرضیه‌ها در سطح اطمینان ۹۵ درصد است. به‌عبارت دیگر تمامی اجزای کنترل‌های داخلی تأثیر معنی‌داری بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا دارند. اهمیت دادن به این عوامل کنترل داخلی باعث ایجاد روش‌هایی می‌شود که به‌منظور محافظت از دارایی‌ها در برابر اتلاف، سوء استفاده و تقلب و نیز افزایش دقت و قابلیت اتکای مدارک حسابداری و قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی، حصول اطمینان از رعایت خط

مشی‌ها، دستورالعمل‌ها و تصمیمات مدیریت در عمل، ارزیابی عملکرد تمامی قسمت‌های سازمان و افزایش کارایی عملیات، طراحی و پیاده‌سازی می‌شود. این نتیجه، با نتایج تحقیقات نوری (۱۳۹۱) و لطفعلیان (۱۳۹۳) و لین و همکاران (۲۰۱۱) و کوزو (۱۹۹۲) هم‌خوانی داشته و نتیجه پژوهش طاهرخانی (۱۳۹۳) را که حاکی از عدم وجود ارتباط معنادار بین ریسک کنترل داخلی و گزارشگری مالی است را رد می‌کند.

از طرفی بر اساس میانگین رتبه‌های محاسبه‌شده، از نظر اعضای جامعه آماری، «محیط کنترلی» بیشترین و «ارزیابی ریسک کنترل داخلی» کمترین تأثیر را بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا دارد. به عبارتی هرچه قدر به عوامل محیط کنترلی که شامل رعایت درستکاری و ارزش‌های اخلاقی، تفهیم پایبندی به درستکاری و موازین اخلاقی، رعایت صلاحیت مورد نیاز برای انجام مشاغل خاص، تعریف وظایف کارکنان و حدود اختیارات و مسئولیت‌های آنان می‌شود، پرداخته شود، گزارشات مالی قابل اتکاء و قابل اطمینان‌تر خواهد بود.

طبق آزمون رتبه‌ای فریدمن که برای رتبه‌بندی شاخص‌های اجزای کنترل داخلی استفاده‌شده نتایج ذیل به‌دست آمده است. از نظر اعضای جامعه آماری، عامل «رعایت صلاحیت مورد نیاز برای انجام مشاغل خاص» در محیط کنترلی، عامل «برگزاری جلسات هیئت رئیسه ناجا به‌صورت مستمر برای تعیین سیاست‌ها و اهداف و بررسی عملکرد» در فعالیت‌های کنترلی، عامل «بررسی دوره‌ای اطلاعات استفاده‌شده در فعالیت کنترلی» در اطلاعات و ارتباطات کنترل داخلی و عامل «شناسایی خطرات ناشی از تغییر محیط یا کارکنان» در ریسک کنترل داخلی بیشترین تأثیر را بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا دارد. هم‌چنین تمامی شاخص‌های فعالیت‌های نظارتی تأثیر یکسانی بر گزارشگری مالی در ذی‌حسابی ناجا دارد.

پیشنهادهای پژوهش

پیشنهاد برای فرضیه اول

الف. محیط کنترلی مجموعه‌ای از استانداردها، فرآیندها و ساختارها و همچنین پایه و اساس کنترل داخلی در سازمان‌ها است؛ بنابراین پیشنهاد می‌شود:

۱- سازمان نشان‌دهنده تعهد به صداقت و ارزش‌های اخلاقی است؛ بنابراین اقدامات مدیران مالی باید تقویت‌کننده این تعهدات باشند. استانداردهای رفتاری باید معرف انتظارات و ارزش‌های اخلاقی بوده و به‌وضوح قابل درک باشند.

۲- مدیران مالی بایستی ساختارهای چندگانه‌ای برای حمایت از دستیابی به اهداف را در نظر داشته باشند. مضافاً باید تفویض اختیارات، تعیین مسئولیت‌ها و استفاده مناسب از فرآیندها و فناوری‌ها را به‌گونه‌ای انجام دهند که پاسخ‌گوی ذی‌نفعان مختلف باشد.

۳- مدیران مالی باید ضمن قبول مسئولیت نظارتی خود، مهارت‌ها و تخصص‌های مورد نیاز جهت مسئولیت پاسخ‌گویی مناسب را تعیین و حفظ کرده و همچنین ارزیابی دوره‌ای این مهارت‌ها را انجام دهند.

۴- مدیران مالی باید صلاحیت حرفه‌ای کارکنان را در سطوح مختلف سازمان و از جمله ارائه‌دهندگان خدمات برون‌سپاری را ارزیابی کند. بایستی نظارت و آموزش کافی در این زمینه‌ها صورت پذیرد.

پیشنهاد برای فرضیه دوم

ب. فعالیت‌های کنترلی، اقداماتی است که توسط سیاست‌ها و روش‌های سازمان برای کمک به حصول اطمینان از اجرا شدن دستورات مدیریت که در جهت کاهش خطرات در مسیر دستیابی به اهداف می‌باشند، ایجاد می‌شوند. بنابراین:

۱- سازمان، بایستی ضمن مد نظر قرار دادن تأثیر عوامل محیطی، عملیاتی و ویژگی‌های خاص سازمان، فعالیت‌های کنترلی را انتخاب کرده و توسعه دهد که به کاهش خطرات دستیابی به اهداف به سطح قابل قبول کمک کند.

۲- سازمان، باید فناوری فعالیتهای کنترلی را برای حمایت از دستیابی به اهداف انتخاب و توسعه دهد..

۳- سازمان، بایستی فعالیتهای کنترلی را بر اساس خط مشی‌هایی تدوین کند که انتظار آن وجود دارد و روش‌هایی که این سیاست‌ها را عملی می‌کنند، مستقر کند. در نهایت، مدیریت باید به صورت دوره‌ای فعالیتهای کنترلی را به منظور تعیین ادامه‌دار آنها بررسی کرده و در صورت لزوم آنها را اصلاح و به‌روز کند.

پیشنهاد برای فرضیه سوم

ج. منظور از نظارت بر سیستم کنترل داخلی حصول اطمینان از این است که کنترل‌ها همان‌طور که مورد نظر بوده اجرا می‌شوند. بنابراین سیستم‌های کنترل داخلی باید به منظور ارزیابی کیفیت عملکرد در دوره‌های معین، نظارت شوند و نتایج این نظارت‌ها مورد پردازش قرار گرفته و هر گونه نقضی در ارتباط با مسائل پیش‌آمده با اهمیت، به مدیریت ارشد و هیئت‌مدیره گزارش می‌شوند؛ بنابراین:

۱- سازمان، بایستی ارزیابی‌های مداوم یا جداگانه را در جهت تعیین این‌که آیا اجزای کنترل‌های داخلی به‌روز و کارا هستند را انتخاب، توسعه و اجرا کند. هم‌چنین باید ارزیابی‌ها توسط افرادی که به اندازه کافی آگاه و دارای صلاحیت هستند صورت گیرد.

۲- سازمان، باید نارسایی‌ها و کمبودهای کنترل داخلی را به شکلی به هنگام ارزیابی و به افرادی که مسئول اقدامات اصلاحی هستند، از جمله مدیریت ارشد و هیئت‌مدیره - هر کدام مناسب‌تر است- اطلاع دهد. نتایج ارزیابی‌های مذکور بایستی بررسی شده و هر گونه نقضی بلافاصله اصلاح شود.

پیشنهاد برای فرضیه چهارم

د. در واقع اهداف کنترلی این بخش شامل اطمینان از این است که آیا اطلاعات به‌وسیله سامانه‌های اطلاعاتی شناسایی، گردآوری، پردازش و گزارش می‌شود و این‌که ارتباطات اثربخشی در سراسر سازمان و با اشخاص برون‌سازمانی برقرار می‌شود یا خیر. اطلاعات و ارتباطات برای یک سازمان جهت انجام مسئولیت‌پذیری کنترل‌های داخلی

حمایت‌کننده اهداف، ضروری است. ارتباطات، کارکنان را قادر به درک مسئولیت‌پذیری‌های کنترل داخلی و اهمیت آنها می‌کند.

۱- سازمان، بایستی اطلاعات مربوط و با کیفیت مورد نیاز در جهت حمایت از عملکرد کنترل داخلی را به‌دست آورده یا تولید کند و قادر به شناسایی اطلاعات مورد نیاز نیز باشد.

۲- سازمان با برقراری ارتباطات به‌صورت درون‌سازمانی و برون‌سازمانی، می‌تواند اطلاعات مورد نیاز برای انجام فعالیت‌های روزمره کنترل داخلی سازمان را فراهم کند.

پیشنهاد برای فرضیه پنجم

ح. ارزیابی ریسک فرایندی پویا و تکرارشونده برای شناسایی و تجزیه و تحلیل خطرات و ریسک‌های موجود در مسیر دستیابی به اهداف سازمان است؛ بنابراین:

۱- سازمان، اهداف را به‌صورت واضح برای توانایی شناسایی و ارزیابی خطرات مرتبط با اهداف تعیین کند.

۲- سازمان، بایستی خطرات دستیابی به اهداف خود را در سراسر سازمان شناسایی کرده و تجزیه و تحلیل این ریسک‌ها را به‌عنوان یک اساس برای تعیین چگونگی مدیریت آنها، مورد توجه قرار دهد. بخش مهم فرآیند ارزیابی ریسک، شامل «برآورد اهمیت بالقوه خطر و این‌که به چه نحو باید مدیریت شود» است.

۳- سازمان، بایستی ثقل بالقوه در ارزیابی ریسک دستیابی به اهداف را در نظر گیرد. انواع ثقل به‌صورت کلی در سه مقوله فساد مالی، سوء استفاده از دارایی‌ها و ثقل در گزارشگری مالی می‌باشد.

۴- سازمان، تغییراتی که تأثیر قابل توجهی بر سیستم کنترل داخلی می‌تواند داشته باشند را شناسایی و ارزیابی می‌کند. این تغییرات می‌تواند تغییر در محیط فعالیت یا تغییر کارکنان و تغییر مدیریت باشد.

اهمیت بالای اجراء و استقرار کنترل‌های داخلی مناسب، امروزه در سازمان‌ها غیر قابل انکار است؛ بنابراین مدیران باید همواره برای دستیابی به اهداف سازمان، کنترل‌های

داخلی اثربخش را در سازمان خود مستقر کنند تا از سوء استفاده کردن از اموال و داراییهای سازمان جلوگیری شود و همچنین از رعایت شدن قوانین و مقررات و صحت و سقم اطلاعات مالی و از قابل اتکاء بودن گزارشهای مالی اطمینان معقول حاصل شود. سیستم یکپارچه کنترلهای ارائه شده توسط کوزو، امروزه توسط سازمانها در کشورهای مختلف مورد توجه قرار گرفته و اجراء می شود. به کارگیری چارچوب کوزو به عنوان معیار و یا استاندارد دی که ذی حسابی ناجا بتواند در مقایسه با آن، سیستمهای کنترل داخلی خود را ارزیابی و در جهت بهبود آن تصمیم گیری کند و همچنین به جهت اصول و اهداف چارچوب کوزو برای استقرار مطلوب سیستم کنترل داخلی در سازمان، که موجب بهبود گزارشگری مالی در ذی حسابی ناجا خواهد شد پیشنهاد می شود.

منابع

- احدیان، رضا (۱۳۹۲). کنترل‌های داخلی. مجله بانک و اقتصاد، شماره ۱۲۳.
- ارباب سلیمانی، عباس (۱۳۹۲). حسابداری داخلی اثربخش. سازمان حسابرسی نشریه شماره ۱۳۶.
- زارعی، محسن (۱۳۸۹). کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی. فصلنامه دانش حسابداری، شماره ۱.
- شعری، صابر (۱۳۸۶). سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری و کنترل‌های داخلی. ماهنامه حسابداری، شماره ۱۸۴.
- صابری، محمد (۱۳۸۸). رهنمودهای اینتوسای برای استانداردهای کنترل داخلی در بخش عمومی. مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی دیوان محاسبات کشور.
- صراف، فاطمه؛ محمدحسن‌زاده، سهیل (۱۳۹۴). بررسی اهمیت به‌کارگیری سیستم کنترل‌های داخلی بر اساس چارچوب کوزو. مطالعات حسابداری و حسابرسی، شماره ۱۵.
- طاهرخانی، مجید (۱۳۹۳). تأثیر مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد ملایر.
- قربانی، محمد (۱۳۸۶). ارزیابی مدیریت از کنترل‌های داخلی. فصلنامه حسابداری رسمی، شماره ۱۲، سال چهارم.
- کرباسی یزدی، حسین (۱۳۸۴). استانداردهای کنترل داخلی در دولت. دانش حسابرسی، شماره ۲۵.
- لطفعلیان، مهدی (۱۳۹۳). اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی طراحی شده در شرکت نیرو ترانس (سهامی عام). پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت.
- محمدی، کامران (۱۳۹۱). تأثیرکنترل‌های داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی بخش دولتی. پایان‌نامه کارشناسی ارشد مدیریت دولتی دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین.
- نوری، اعظم (۱۳۹۱). بررسی ارزیابی سیستم کنترل داخلی در بانک صادرات با استفاده از الگوی کوزو و ارائه راه‌کارهایی در جهت اصلاح آن. پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه پیام نور واحد تهران.
- الوانی، سیدمهدی (۱۳۸۷). مدیریت عمومی. تهران: نشرنی.
- Committee on sponsoring organization of the treadway commission (COSO) (۱۹۹۲), Internal control-integrated framework, COSO Report, pp.۲۰۴۲.

- lin,S,pizzini,M,vargus,M,R,bradhan,I.(۲۰۱۱). the role of the internal audit finaction in the disclosure of material weaknesses, accounting review ,vo. ۱۸۶, pp.۲۸۷-۳۲۳.
- Krishnan, G. V., & Yu, W. (۲۰۱۲). Do small firms benefit from auditor attestation of internal control effectiveness? Auditing: A Journal of Practice & Theory, ۳۴(۱): ۱۱۵-۱۳۷.