

بررسی نقش حسابرسی داخلی در بهبود کیفیت اطلاعات مالی ناشی از بکارگیری مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی

عبدالحمید سرودلیر^۱

چکیده:

هدف این تحقیق، بررسی نقش حسابرسی داخلی در بهبود کیفیت اطلاعات مالی گزارش شده توسط واحدهای گزارشگر بخش عمومی است که پس از بکارگیری مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی، حاصل شده‌اند. جامعه آماری تحقیق، ذیحسابان و معاونین ذیحساب، حسابرسان ارشد دیوان محاسبات و سازمان امور-اقتصادی و دارایی و مدیران مالی دستگاه‌ها و نهادهای اجرایی هستند. به منظور کسب دیدگاه‌های اعضای جامعه، پرسشنامه‌ای شامل ۵ فرضیه و ۳۴ سؤال طراحی شد و میان ۱۲۸ نفر از اعضای جامعه توزیع گردید. در نهایت ۸۸ پرسشنامه توسط اعضای نمونه منتخب تکمیل شد. پس از جمع‌آوری دیدگاه‌ها، آزمون خی دو مورد استفاده قرار گرفت و بر این اساس، فرضیه‌های تحقیق تأیید گردید. ضمناً براساس نتایج آزمون فریدمن که برای رتبه‌بندی نقش حسابرسی داخلی در چرخه‌های معاملات واحدهای گزارشگر بخش عمومی انجام شد، انجام حسابرسی داخلی در چرخه مالی که منتج به بهبود کیفیت اطلاعات دارایی‌های ثابت و موجودی کالا می‌شود، به عنوان مهم‌ترین فرآیندهای حسابرسی داخلی شناسایی گردید.

واژگان کلیدی: حسابرسی بخش عمومی، کنترل‌های داخلی، حسابرسی داخلی، حسابداری تعهدی بخش

عمومی، گزارشگری مالی بخش عمومی، پاسخگویی بخش عمومی

^۱ سرودلیر، عبدالحمید. کارشناسی ارشد حسابداری. مدیر ممیزی و حسابرسی داخلی دفتر تبلیغات اسلامی، ah.sarvedalir@gmail.com، ۹۱۲۸۵۲۲۷۵۲.

مقدمه:

دولت به عنوان نماینده مردم برای اداره کشور دارای اختیارات منحصر به فردی مانند اخذ مالیات و فروش نفت و همچنین ارائه خدمات عمومی مانند آموزش، بهداشت و امنیت ملی است. این اختیار به تبع خود تکالیفی را برای دولت ایجاد می کند که پاسخگویی در برابر ملت، براساس قانون اساسی از جمله اصل ۱۲۲ این قانون، از مهمترین این تکالیف است. پاسخگویی مؤثر، مستلزم وجود اطلاعات کافی و معتبر درباره عملکرد دولت برای ارائه به مردم است.

هدف اساسی گزارشگری مالی در بخش عمومی، کمک به این بخش برای ایفای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت است. منابع عمومی از جمله درآمد نفت و مالیات از طریق دستگاه‌های اجرایی برای ارائه خدمات عمومی مصرف می شود. مسئولین دستگاه‌های اجرایی به طور مستقیم و غیرمستقیم به عنوان وکیل مردم عمل می کنند و باید در قبال مصرف بهینه این منابع به مردم پاسخگو باشند. بکارگیری مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی، با ایجاد تحولات عمیق در ساختار آن، باعث تغییر در نحوه شناسایی درآمدها، هزینه‌ها، دارایی‌ها و بدهی‌ها شده و این نتایج در گزارش‌های مالی بخش عمومی نمایان خواهند بود.

اطلاعات حاصل از گزارشگری در بخش عمومی همراه با سایر اطلاعات به دست آمده، به استفاده کنندگان در ارزیابی کارآیی، اثربخشی و صرفه اقتصادی فعالیت‌های بخش عمومی کمک می کند و می تواند مبنایی برای تصمیمات تأمین مالی و رأی‌دهی فراهم کند. در راستای کسب اطلاعات با کیفیت و ارزیابی کارآیی و اثربخشی، استفاده از کنترل‌های داخلی و نظارت مالی ضروری به نظر می رسد.

کنترل‌های داخلی به طور گسترده به عنوان یک فرآیند تعریف شده است که توسط مدیریت مجموعه و سایر کارکنان اجرا شده و به منظور ایجاد اطمینان منطقی نسبت به دستیابی به اثربخشی و کارآیی عملیات، قابلیت اعتماد گزارشات مالی، انطباق کامل با قوانین و مقررات و حفاظت از دارایی‌ها طراحی می شود. نبود کنترل‌های داخلی علاوه بر تأثیر منفی بر روی عملیات جاری واحدهای بخش عمومی، موجب کاهش کیفیت اطلاعات مالی آنها نیز خواهد شد.

به طور کلی حسابرسی داخلی، ارزیابی مستقل کارکرد کنترل‌های داخلی است. در حالی که کنترل به دنبال ارزیابی و بررسی فعالیت‌ها بوده و ابزاری ارزش افزا به شمار می آید، حسابرسی داخلی این کنترل‌ها را ارزیابی می کند. با توجه به اهمیت اجرای کنترل‌های داخلی و تأثیر آن بر اثربخشی و کارآیی عملیات واحد گزارشگر، در این تحقیق تلاش شده است نقش بخش‌های مختلف حسابرسی داخلی بر حسن اجرای کنترل‌های داخلی و به دنبال آن افزایش کیفیت اطلاعات مالی ناشی از حسابداری بخش عمومی مورد بررسی قرار گیرد.

بیان مسأله:

کنترل‌های داخلی در مؤسسات مختلف به دو بخش کنترل‌های داخلی عملیاتی و کنترل‌های داخلی حسابداری تقسیم می‌شوند. کنترل‌های داخلی عملیاتی شامل کلیه اقدامات و روش‌های بکار گرفته شده در جهت افزایش کارایی عملیات و اطمینان از رعایت برنامه‌ها و دستور العمل‌ها در کلیه سطوح واحد گزارشگر می‌باشد. کنترل‌های حسابداری شامل کلیه اقدامات و روش‌هایی است که برای اطمینان از حفاظت دارایی‌ها و درستی اسناد و مدارک و صورت‌ها و گزارش‌های مالی به کار گرفته می‌شود. کنترل‌های داخلی عملیاتی تأثیر کمی بر صورت‌های مالی واحد گزارشگر دارد. در واقع اجرای کنترل‌های داخلی مربوط به حسابداری است که با تهیه اسناد و مدارک قابل اتکا و مربوط، کیفیت اطلاعات مالی در سطح واحد گزارشگر را تأمین می‌نماید و باعث می‌گردد صورت‌های مالی واحد گزارشگر جهت تصمیم‌گیری مفید باشند.

کنترل‌های داخلی حسابداری با ارزیابی جنبه‌های مالی چرخه‌های معاملات واحد گزارشگر نسبت به اجرای صحیح آن‌ها اطمینان حاصل می‌نماید. چرخه‌های معاملات در یک واحد گزارشگر شامل موارد ذیل است:

۱. چرخه درآمد: رویدادهای مربوط به ارائه کالاها و خدمات به سایر اشخاص و دریافت مبالغ مربوط به آن
۲. چرخه مخارج: رویدادهای مربوط به تحصیل کالاها و خدمات از سایر اشخاص و پرداخت تعهد مربوط به آن

۳. چرخه تولید: رویدادهای مربوط به تبدیل مواد به کالاها و خدمات

۴. چرخه مالی: رویدادهای مربوط به تبدیل منابع به کالاها و خدمات

حسابرسی داخلی ارزیابی مستقلی است که توسط مدیریت واحد گزارشگر برای بررسی سیستم کنترل داخلی انجام می‌شود تا کیفیت سیستم کنترل داخلی را از دیدگاه درست و مناسب، اقتصادی، اثربخش و کارآمد بودن استفاده از منابع واحد گزارشگر آزمون، ارزیابی و گزارش کند. حسابرسی داخلی در تدوین تک تک روش‌های کنترل داخلی (چه مالی و چه غیرمالی)، استقرار سیستم کنترل داخلی به معنای عام آن، بررسی و ارزیابی سیستم کنترل داخلی، ارائه پیشنهادهای سازنده برای بهبود این سیستم، و ارزیابی اثربخشی و کارایی استفاده از منابع واحد گزارشگر نقش کلیدی دارد.

اجرای حسابرسی داخلی در چرخه‌های مختلف معاملات، علاوه بر ارزیابی کنترل‌های داخلی تعریف شده در آن بخش‌ها، نسبت به صحت اطلاعات مالی واحد گزارشگر و گزارش‌های تهیه شده در این راستا، اطمینان بخشی می‌نماید. در واقع اجرای حسابرسی داخلی با دو نقش عمده و اساسی متصور است؛ یکی نقش بازدارندگی و دیگری نقش پالایش و زدودن انحرافات و به عبارتی اعتبار بخشی به اطلاعات.

با ابلاغ استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی، نحوه ثبت، طبقه بندی و گزارشگری اطلاعات مالی در این بخش تغییرات اساسی داشته است. طراحی و اجرای کنترل‌های داخلی متناسب با تغییرات ایجاد شده در

اطلاعات مالی مورد نیاز در بخش عمومی و انجام حسابرسی داخلی در خصوص ارزیابی کنترل‌های داخلی مذکور، نسبت به اعتبار سنجی و اطمینان بخشی به کیفیت اطلاعات مالی گزارش شده توسط بخش عمومی اقدام می‌کنند.

پیشینه تحقیق:

در سال‌های اخیر تحقیقاتی در زمینه حسابرسی و کنترل‌های داخلی در واحدهای گزارشگر بخش عمومی انجام شده است که به برخی از آنها به شرح ذیل می‌پردازیم:

فادزیل، هارون و جانتان^۲ (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 توانای سامانه کنترل داخلی در امر پایشگری شرکت تأثیر قابل ملاحظه‌ای دارد و مراحل از حسابرسی را که با ارزیابی سامانه کنترل داخلی انجام می‌شود تحت تأثیر قرار می‌دهد. همچنین ایشان بیان می‌دارند اگرچه تکامل حرفه حسابرسی داخلی و تغییرات ایجاد شده در آن در یک‌صد 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.

جعفر باباجانی در مقاله‌ای (۱۳۸۱) با نام «مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی» عنوان کرده است که فعالیت‌های غیربازرگانی موسوم به فعالیت‌های از نوع غیرانتفاعی که از فعالیت‌های اصلی دولت و سازمان‌های بزرگ بخش عمومی محسوب می‌شوند، به رغم تشابه کلی و شکلی، تفاوت‌های درخور ملاحظه‌ای در محتوای اهداف و اجزاء کنترل داخلی دارند. ولی در ادامه اظهار می‌دارد، اهداف و ساختار کنترل داخلی در مؤسسات بزرگ بخش عمومی، تحت تأثیر ویژگی‌های پیرامون فعالیت‌های غیرانتفاعی و مفهومی تحت عنوان «- مسئولیت پاسخگویی عمومی» قرار می‌گیرد. باباجانی معتقد است به علیرغم پیش‌بینی مبانی مسئولیت پاسخگویی در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، قوانین و مقررات عادی متناسب با آن تدوین نیافته و شرایط لازم برای پاسخگو نمودن واقعی مقامات منتخب و مسئولین فراهم نگردیده است. به همین دلیل نظام کنترلی حاکم بر فعالیت‌های دولت و سازمان‌های بزرگ عمومی نیز بر روش‌های سنتی کنترل تأکید دارند و شرایط لازم را برای تحقق مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی این قبیل سازمان‌ها فراهم نمی‌سازد.

زارعی و عبدی در مقاله‌ای (۱۳۸۹) با نام «کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی» به بررسی کنترل‌های داخلی در بخش‌های دولتی بر اساس تئوری محدودیت‌ها پرداخته‌اند. آن‌ها معتقدند دستگاه‌های اجرایی در راستای تحقق اهداف کلان اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و علمی در سطح کلان و خرد و اجرای مطلوب سیستم کنترل داخلی با محدودیت‌ها و موانعی مواجه می‌باشند. همچنین ایشان شش عامل نبود آموزش‌های کارآمد و

^۲ Faudziah Hanim Fadzil, Hasnah Haron & Muhamad Jantan

کاربرد برای کارکنان مالی دستگاه‌های اجرایی، یکپارچه، کارآمد، شفاف و استاندارد نبودن بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مربوط به کنترل‌های داخلی، کافی نبودن نیروی انسانی متخصص و کارآمد در دستگاه‌های اجرایی، فراهم نکردن بسترهای لازم توسط دستگاه‌های اجرایی، عدم ارزیابی و شناسایی نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی و نبود انگیزه کافی در کارکنان را به عنوان موانع ارزیابی و شناسایی نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی در دستگاه‌های اجرایی معرفی می‌نمایند که دستگاه‌های اجرایی با رفع مشکلات فوق می‌توانند شاهد یک سیستم فعال و کارآمد باشند که این امر موجب تحقق اهداف برنامه‌های بلندمدت و کوتاه مدت کشور با کیفیت بهتر و دوره زمانی کمتر خواهد شد.

رحمانی (۱۳۹۲) ارزش‌هایی را که حسابرس داخلی برای سازمان ایجاد می‌کند چنین برمی‌شمارد: ۱- حسابرسی داخلی در زمینه‌ی راهبری سازمان، مدیریت ریسک و فرآیندهای کنترلی، که به دستیابی به اهداف راهبردی، عملیاتی، مالی و رعایت کمک می‌کنند، خدمات اطمینان بخشی فراهم می‌کند. ۲- حسابرسی داخلی به عنوان یک تسریع کننده در اثربخشی و کارایی از طریق ارائه‌ی بینش و پیشنهادهایی بر مبنای تحلیل و ارزیابی داده‌ها و فرآیندهای کسب و کار است. ۳- با تعهد به درستی و پاسخگویی، حسابرسی داخلی برای مراجع راهبری سازمان و مدیریت ارشد به عنوان یک منبع بی‌طرف رایزنی مستقل، ارزش ایجاد می‌کند.

کردستانی و علوی در مقاله‌ای (۱۳۹۳) با نام «نقش حسابرسی داخلی در بهبود مدیریت بخش عمومی» بیان می‌دارند که فعالیت‌های وسیع و متنوع بخش عمومی و ساختار این بخش همراه با افزایش درخواست برای در نظر گرفتن کیفیت خدمات مورد تقاضا و البته محدودیت‌هایی که در این بخش حاکم است، به کارگیری کنترل‌ها و حسابرسی داخلی در این بخش را ضروری می‌سازد. همچنین ایشان معتقدند که حسابرسان داخلی مسئولیت دارند که مدیران بخش عمومی را از اجرای دستورالعمل‌ها و قوانین و همچنین ضعف‌ها و نارسایی‌ها آگاه سازند. این امر باعث می‌شود اقدامات لازم و به هنگام برای رفع نارسایی‌ها و اجرای صحیح دستورالعمل‌ها و قوانین توسط مدیران صورت گیرد. بدین ترتیب، مدیریت بخش عمومی نه تنها می‌تواند به نحوی اثربخش عمل کند، بلکه قادر است کارایی لازم را نیز داشته باشد.

فرضیه‌های تحقیق:

براساس دیدگاه متخصصان حسابرسی داخلی و مدیران حوزه مالی واحدهای گزارشگر بخش عمومی و ملاحظات تجربی موجود، فرضیه‌های زیر طراحی شده است:

فرضیه اول: اجرای حسابرسی داخلی در بخش کنترل‌های چرخه مالی باعث بهبود کیفیت اطلاعات دارایی‌های ثابت گزارش شده در صورت‌های مالی بخش عمومی می‌گردد.

فرضیه دوم: اجرای حسابرسی داخلی در بخش کنترل‌های چرخه مالی باعث بهبود کیفیت اطلاعات موجودی کالای گزارش شده در صورت‌های مالی بخش عمومی می‌گردد.

فرضیه سوم: اجرای حسابرسی داخلی در بخش کنترل‌های چرخه درآمدها باعث بهبود کیفیت اطلاعات درآمدهای گزارش شده در صورت‌های مالی بخش عمومی می‌گردد.

فرضیه چهارم: اجرای حسابرسی داخلی در بخش کنترل‌های چرخه مخارج باعث بهبود کیفیت اطلاعات هزینه‌های گزارش شده در صورت‌های مالی بخش عمومی می‌گردد.

فرضیه پنجم: اجرای حسابرسی داخلی در بخش کنترل‌های چرخه تولید باعث بهبود کیفیت اطلاعات بهای تمام شده تولید گزارش شده در صورت‌های مالی بخش عمومی می‌گردد.

روش تحقیق:

این تحقیق از نظر ماهیت و محتوا توصیفی و پیمایشی است و از نظر هدف کاربردی می‌باشد. انجام این تحقیق در چهارچوب قیاسی - استقرایی قرارداد، بدین معنی که مبانی نظری و پیشینه تحقیق از راه کتابخانه‌ای مقالات به صورت قیاسی و گردآوری اطلاعات برای تأیید یا رد فرضیه از راه استقرایی می‌باشد.

ابزار گردآوری اطلاعات، پرسشنامه بسته است که در آن پاسخ‌ها به صورت درجه بندی پنج گزینه‌ای، طیف لیکرت مشخص شده‌اند. برای کمی کردن گزینه‌ها، ارزش‌های عددی از ۱ (بسیار کم) تا ۵ (بسیار زیاد) در نظر گرفته شده است.

قلمرو پژوهش مربوط به سال ۱۳۹۵ است و قلمرو مکانی پژوهش شامل دستگاه‌های اجرایی استان قم می‌باشد.

جامعه آماری و نمونه تحقیق:

جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه ذیحسابان و معاونین ذیحساب، حسابرسان ارشد دیوان محاسبات و سازمان امور اقتصادی و دارایی، مدیران سازمان‌ها و نهادهای دولتی استان قم است که در مقطع فوق ۱۲۸ نفر بودند و کل جامعه فوق به عنوان نمونه انتخاب شد و از تعداد پرسش‌نامه‌های توزیعی ۸۸ مورد آن برگشت شد.

آزمون قابلیت اطمینان پرسشنامه (اعتبار و روایی):

برای استانداردسازی مقیاس‌های ساخته شده جهت اندازه‌گیری متغیرهای تحقیق، مقیاس‌های مورد نظر در قالب پرسشنامه‌ای تنظیم و به شکل اتفاقی جهت سنجش اعتبار و پایایی آن میان ۱۰ نفر توزیع و به روش تنصیف اعتبار آزمون سنجیده شد که میزان اعتبار ۰/۷۵ گردید و به دلیل بالا بودن اعتبار، کلیه پرسشنامه‌ها توزیع و سپس جمع‌آوری شد. پس از توزیع پرسشنامه برای اخذ پایایی تحقیق، داده‌های جمع‌آوری شده به نرم افزار اس پی اس داده شد تا بر اساس آلفای کرونباخ پایایی آن گرفته شود. نمره آلفای کرونباخ بدین صورت تفسیر می‌شود که

اگر بالای ۰/۶ باشد متغیر مورد نظر دارای پایایی می‌باشد. از آنجایی که ضریب آلفا حدوداً برابر با ۰/۸۴ بدست آمد حاکی از قابلیت اطمینان نسبی نتایج می‌باشد. بنابراین پایا و معرف حساب می‌شود.

اطلاعات جمعیت شناسی پاسخ دهندگان:

مشخصات کلی پاسخ دهندگان پرسشنامه به شرح جداول ۱ تا ۳ است که گویای قابلیت اطمینان مخاطبان در پاسخ به پرسش‌ها است.

جدول ۱- توزیع سمت های اجرایی پاسخگویان

درصد فراوانی	فراوانی	سمت
۲۹/۵	۲۶	ذیحساب
۲۳/۸	۲۱	معاون ذیحساب
۱۸/۱	۱۶	مدیر مالی
۱۴/۸	۱۳	حسابرس دیوان محاسبات
۱۳/۸	۱۲	حسابرس سازمان امور مالیاتی
۱۰۰	۸۸	جمع

جدول ۲- توزیع مقطع تحصیلی پاسخگویان

درصد فراوانی	فراوانی	مدرک تحصیلی
۴۰/۱	۳۶	کارشناس
۵۹/۹	۵۲	کارشناسی ارشد
۱۰۰	۸۸	جمع

جدول ۳- توزیع وضعیت سابقه کار پاسخگویان

درصد فراوانی	فراوانی	سابقه کار
۱۹/۳	۱۷	کمتر از ۱۰ سال
۵۱/۱	۴۵	۱۰ تا ۲۰ سال
۲۹/۸	۲۶	بیش از ۲۰ سال
۱۰۰	۸۸	جمع

نتایج آزمون فرضیه اول:

به منظور بررسی این که آیا اجرای حسابرسی داخلی در بخش کنترل‌های چرخه مالی باعث بهبود کیفیت اطلاعات دارایی‌های ثابت گزارش شده در صورت های بخش عمومی می‌گردد یا خیر، آزمون خی دو براساس

پاسخ‌های دریافتی اجرا شد. برای گزینه خیلی کم هیچ مشاهده‌ای وجود نداشت، برای گزینه کم ۵ مشاهده و برای گزینه متوسط ۱۲ مشاهده، گزینه زیاد ۴۹ مشاهده و گزینه خیلی زیاد ۲۲ مشاهده وجود داشت. از آنجا که مد پاسخ‌ها، گزینه زیاد می‌باشد و با توجه به مقدار خن دو (۳۹/۹۲) و سطح معناداری آن (۰/۰۰۰۱) که کمتر از (۰/۰۱) می‌باشد لذا در حدود اطمینان ۹۹ درصد می‌توان گفت که اجرای حسابرسی داخلی در بخش کنترل‌های چرخه مالی باعث بهبود کیفیت اطلاعات دارایی‌های ثابت گزارش شده در صورت‌های مالی بخش عمومی می‌گردد (جدول شماره ۴).

جدول ۴- اطلاعات توصیفی و استنباطی فرضیه اول

سطح معنی داری	میزان خن دو	درجه آزادی	تفاوت	میزان مورد انتظار	مقدار مشاهده شده	طیف لیکرت
۰/۰۰۰۱	۴۰/۱۶	۳	-	-	-	خیلی کم
			-۱۷	۲۲	۵	کم
			-۱۰	۲۲	۱۲	متوسط
			۲۷	۲۲	۴۹	زیاد
			۰	۲۲	۲۲	خیلی زیاد
			-	۸۸	۸۸	جمع

نتایج آزمون فرضیه دوم:

به منظور بررسی این که آیا اجرای حسابرسی داخلی در بخش کنترل‌های چرخه مالی باعث بهبود کیفیت اطلاعات موجودی کالای گزارش شده در صورت‌های بخش عمومی می‌گردد یا خیر، آزمون خن دو براساس پاسخ‌های دریافتی اجرا شد. برای گزینه خیلی کم هیچ مشاهده‌ای وجود نداشت، برای گزینه کم ۴ مشاهده و برای گزینه متوسط ۱۰ مشاهده، گزینه زیاد ۴۹ مشاهده و گزینه خیلی زیاد ۲۵ مشاهده وجود داشت. از آنجا که مد پاسخ‌ها، گزینه زیاد می‌باشد و با توجه به مقدار خن دو (۴۱/۳۷) و سطح معناداری آن (۰/۰۰۰۱) که کمتر از (۰/۰۱) می‌باشد لذا در حدود اطمینان ۹۹ درصد می‌توان گفت که اجرای حسابرسی داخلی در بخش کنترل‌های چرخه مالی باعث بهبود کیفیت اطلاعات موجودی کالای گزارش شده در صورت‌های مالی بخش عمومی می‌گردد (جدول شماره ۵).

جدول ۵- اطلاعات توصیفی و استنباطی فرضیه دوم

سطح معنی داری	میزان خن دو	درجه آزادی	تفاوت	میزان مورد انتظار	مقدار مشاهده شده	طیف لیکرت
۰/۰۰۰۱	۴۱/۳۷	۳	-	-	-	خیلی کم

			۱۸-	۲۲	۴	کم
			۱۲-	۲۲	۱۰	متوسط
			۲۷	۲۲	۴۹	زیاد
			۳	۲۲	۲۵	خیلی زیاد
			-	۸۸	۸۸	جمع

نتایج آزمون فرضیه سوم:

به منظور بررسی این که آیا اجرای حسابرسی داخلی در بخش کنترل‌های چرخه درآمدها باعث بهبود کیفیت اطلاعات درآمدهای گزارش شده در صورت‌های بخش عمومی می‌گردد یا خیر، آزمون خی دو براساس پاسخ‌های دریافتی اجرا شد. برای گزینه خیلی کم هیچ مشاهده‌ای وجود نداشت، برای گزینه کم ۱۰ مشاهده و برای گزینه متوسط ۶ مشاهده، گزینه زیاد ۵۷ مشاهده و گزینه خیلی زیاد ۱۵ مشاهده وجود داشت. از آنجا که مد پاسخ‌ها، گزینه زیاد می‌باشد و با توجه به مقدار خی دو (۳۸/۶۲) و سطح معناداری آن (۰/۰۰۰۱) که کمتر از (۰/۰۱) می‌باشد لذا در حدود اطمینان ۹۹ درصد می‌توان گفت که اجرای حسابرسی داخلی در بخش کنترل‌های چرخه درآمدها باعث بهبود کیفیت اطلاعات درآمدهای گزارش شده در صورت‌های مالی بخش عمومی می‌گردد (جدول شماره ۶).

جدول ۶ - اطلاعات توصیفی و استنباطی فرضیه سوم

سطح معنی داری	میزان خی دو	درجه آزادی	تفاوت	میزان مورد انتظار	مقدار مشاهده شده	طیف لیکرت
۰/۰۰۰۱	۳۸/۶۲	۳	-	-	-	خیلی کم
			۱۲-	۲۲	۱۰	کم
			۱۶-	۲۲	۶	متوسط
			۳۵	۲۲	۵۷	زیاد
			۷-	۲۲	۱۵	خیلی زیاد
			-	۸۸	۸۸	جمع

نتایج آزمون فرضیه چهارم:

به منظور بررسی این که آیا اجرای حسابرسی داخلی در بخش کنترل‌های چرخه هزینه‌ها باعث بهبود کیفیت اطلاعات هزینه‌های گزارش شده در صورت‌های بخش عمومی می‌گردد یا خیر، آزمون خی دو براساس پاسخ‌های دریافتی اجرا شد. برای گزینه خیلی کم هیچ مشاهده‌ای وجود نداشت، برای گزینه کم ۳ مشاهده و برای گزینه متوسط ۱۲ مشاهده، گزینه زیاد ۴۱ مشاهده و گزینه خیلی زیاد ۳۲ مشاهده وجود داشت. از آنجا که مد پاسخ‌ها،

گزینه زیاد می باشد و با توجه به مقدار خبی دو (۴۱/۰۲) و سطح معناداری آن (۰/۰۰۰۱) که کمتر از (۰/۰۱) می باشد لذا در حدود اطمینان ۹۹ درصد می توان گفت که اجرای حسابرسی داخلی در بخش کنترل های چرخه هزینه ها باعث بهبود کیفیت اطلاعات هزینه های گزارش شده در صورت های مالی بخش عمومی می گردد (جدول شماره ۷).

جدول ۷- اطلاعات توصیفی و استنباطی فرضیه چهارم

سطح معنی داری	میزان خبی دو	درجه آزادی	تفاوت	میزان مورد انتظار	مقدار مشاهده شده	طیف لیکرت
۰/۰۰۰۱	۴۱/۰۲	۳	-	-	-	خیلی کم
			-۱۹	۲۲	۳	کم
			-۱۰	۲۲	۱۲	متوسط
			۱۹	۲۲	۴۱	زیاد
			۱۰	۲۲	۳۲	خیلی زیاد
			-	۸۸	۸۸	جمع

نتایج آزمون فرضیه پنجم:

به منظور بررسی این که آیا اجرای حسابرسی داخلی در بخش کنترل های چرخه تولید باعث بهبود کیفیت اطلاعات بهای تمام شده تولید گزارش شده در صورت های بخش عمومی می گردد یا خیر، آزمون خبی دو براساس پاسخ های دریافتی اجرا شد. برای گزینه خیلی کم هیچ مشاهده ای وجود نداشت، برای گزینه کم ۱۳ مشاهده و برای گزینه متوسط ۱۲ مشاهده، گزینه زیاد ۴۲ مشاهده و گزینه خیلی زیاد ۲۱ مشاهده وجود داشت. از آنجا که مد پاسخ ها، گزینه زیاد می باشد و با توجه به مقدار خبی دو (۴۰/۵۵) و سطح معناداری آن (۰/۰۰۰۱) که کمتر از (۰/۰۱) می باشد لذا در حدود اطمینان ۹۹ درصد می توان گفت که اجرای حسابرسی داخلی در بخش کنترل های چرخه تولید باعث بهبود کیفیت اطلاعات بهای تمام شده تولید گزارش شده در صورت های مالی بخش عمومی می گردد (جدول شماره ۸).

جدول ۸- اطلاعات توصیفی و استنباطی فرضیه پنجم

سطح معنی داری	میزان خبی دو	درجه آزادی	تفاوت	میزان مورد انتظار	مقدار مشاهده شده	طیف لیکرت
۰/۰۰۰۱	۴۰/۵۵	۳	-	-	-	خیلی کم
			-۹	۲۲	۱۳	کم
			-۱۰	۲۲	۱۲	متوسط
			۲۰	۲۲	۴۲	زیاد

			۲۲	۲۱	خیلی زیاد
			۸۸	۸۸	جمع
			-۱		
			-		

رتبه بندی حسابرسی داخلی چرخه‌های معاملات سازمان‌ها طبق میانگین رتبه‌ای فریدمن:

به منظور تعیین میزان اهمیت حسابرسی داخلی هر یک از سرفصل‌های مالی متأثر از چرخه‌های معاملات واحدهای گزارشگر از دیدگاه پاسخ دهندگان، آزمون میانگین رتبه‌ای فریدمن مورد استفاده قرار گرفت. جدول ۹ گویای رتبه‌بندی سرفصل‌های مالی متأثر از چرخه‌های معاملات واحدهای گزارشگر بر اساس آزمون مذکور است:

جدول ۹ - رتبه بندی سرفصل‌های مورد نظر حسابرسی داخلی در چرخه معاملات

رتبه	میانگین رتبه‌ای	سرفصل‌های مورد رسیدگی چرخه معاملات در حسابرسی داخلی
۱	۴/۳۶	سرفصل دارایی‌های ثابت در چرخه مالی
۲	۴/۰۱	سرفصل موجودی کالا در چرخه مالی
۳	۳/۷۸	سرفصل درآمدها در چرخه درآمدها
۴	۳/۶۶	سرفصل هزینه‌ها در چرخه هزینه‌ها
۵	۳/۴۳	سرفصل بهای تمام شده تولید در چرخه تولید

تجزیه و تحلیل اولویت‌ها:

همان‌طور که در جدول ۹ مشاهده می‌شود میانگین رتبه‌ای سرفصل دارایی‌های ثابت در جامعه مورد رسیدگی ۴/۳۶ است که نسبت به سایر عوامل در اولویت قرار گرفته است. سوالات پرسشنامه در این رابطه به صحت ثبت دارایی‌های خریداری شده، صحت اندازه گیری مبلغ بهای تمام شده دارایی‌های ثابت، صحت استهلاک دوره‌ای دارایی‌های ثابت و صحت خروج دارایی‌های ثابت از حساب‌ها اشاره داشت. این نتیجه گیری عمدتاً بابت عدم ثبت دارایی‌ها در سیستم حسابداری در دوره‌های گذشته می‌باشد که براساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر مبنای تعهدی، این دارایی‌ها باید در سیستم مالی به شکل و مبلغ صحیح ثبت و استهلاک دوره‌ای مربوط به آن‌ها نیز لحاظ گردد. همچنین خروج دارایی‌های ثابت از حساب‌ها نیز باید با دقت لازم صورت پذیرد تا حداقل اختلاف بین کنترل فیزیکی دارایی‌های ثابت و مبالغ ثبت شده در سیستم حسابداری وجود داشته باشد.

اولویت دوم مربوط به ثبت موجودی کالا با میانگین ۴/۰۱ می‌باشد. سوالات پرسشنامه در این خصوص به صحت شناسایی و طبقه‌بندی‌های موجودی کالا، کنترل جریان هزینه مناسب جهت موجودی‌های کالا در واحدهای گزارشگر بخش عمومی، شناسایی صحیح میزان موجودی‌های پایان دوره و کنترل ثبت کامل ورود و خروج موجودی‌های کالا اشاره داشت. ثبت موجودی کالا نیز مانند دارایی‌های ثابت در راستای اجرای حسابداری تعهدی

در سیستم‌های حسابداری واحدهای گزارشگر بخش عمومی الزام آور شده است. علاوه بر آن ایجاد محدوده ریالی جهت ثبت موجودی کالا به جای دارایی‌های ثابت نیز بر این اهمیت این سرفصل افزوده است.

اولویت سوم مربوط به ثبت درآمدها با میانگین ۳/۷۸ می باشد. سوالات پرسشنامه در مورد درآمدها به شناسایی به موقع درآمدها، شناسایی تعهدی درآمدها، عدم شناسایی درآمدهای غیرمحمول و کنترل تمرکز درآمدهای اختصاصی واحدهای گزارشگر عمومی اشاره داشت. در نظام نقدی بخش عمومی، درآمدها صرفاً در زمان دریافت وجه نقد مربوطه شناسایی می شدند لیکن با اجرای حسابداری تعهدی بخش عمومی، شناسایی درآمدهای تعهدی در این نظام باعث ایجاد سهم تعهدی در مازاد عملکرد اقتصادی واحدهای گزارشگر بخش عمومی می گردد. همچنین با توجه به این که درآمدهای اختصاصی واحدهای گزارشگر بخش عمومی پس از طی تمرکز درآمدهای دولتی مجدداً در قالب بودجه برای واحد مربوطه کارسازی می گردد، لذا اعمال کنترل‌های داخلی مناسب جهت عدم شناسایی مواردی که درآمد نمی باشد، ضروری است.

اولویت چهارم مربوط به ثبت هزینه‌ها با میانگین ۳/۶۶ است. سوالات پرسشنامه در مورد هزینه‌ها به شناسایی به موقع هزینه‌ها، شناسایی تعهدی هزینه‌ها، عدم اختلاط هزینه‌ها و پرداخت‌های غیرقطعی و شناسایی هزینه‌های غیرنقدی محتمل مانند ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان اشاره داشت. اجرای مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی، موجب شناسایی هزینه‌های غیرنقدی محتمل به عنوان ذخیره‌ها و همچنین شناسایی هزینه‌های قطعی به صورت تعهدی می گردد.

اولویت پنجم مربوط به ثبت صحیح بهای تمام شده تولید با میانگین ۳/۴۳ می باشد. سوالات پرسشنامه در مورد چرخه تولید شامل شناسایی تولید در جریان، موجودی کالای ساخته شده، موجود کالای در جریان و ساخته شده پایان دوره، کنترل احتساب هزینه‌های تولید و تفکیک هزینه‌های تولید و هزینه‌های دوره می باشند. با توجه به اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی، شناسایی صحیح موارد فوق موجب ارائه درست و اطلاعات با قابلیت اتکا در چرخه تولید واحد گزارشگر می گردد.

محدودیت تحقیق:

به علت پراکندگی جغرافیایی ذیحسابان و مدیران در سراسر کشور و وجود مشکلات عدیده در خصوص دسترسی به آنان جهت توزیع پرسشنامه، جامعه آماری صرفاً محدود به ذیحسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی و حسابرسان دیوان محاسبات و وزارت امور اقتصادی و دارایی مستقر در شهر قم گردید.

نتیجه گیری و پیشنهاد:

تغییر در مبنای حسابداری بخش عمومی به عنوان راهکاری برای ارائه مفیدتر اطلاعات بخش عمومی به جهت پاسخگویی دولت به عموم مردم معرفی شده است. برای نیل به هدف عالی پاسخگویی عمومی دولت، تهیه اطلاعات مفید و قابل ارزیابی و همچنین کنترل اثربخشی و کارآیی فعالیت‌ها حائز اهمیت است. اجرای مبنای تعهدی

در حسابداری بخش عمومی باعث تغییر در نحوه عملکرد، ثبت عملیات مالی، طبقه‌بندی اطلاعات و گزارشگری بخش عمومی شده است که عمده این تغییر در چرخه معاملات واحد گزارشگر عمومی مشاهده می‌گردد. اصلاح کنترل‌های داخلی به لحاظ بهبود عملکرد، جلوگیری از اشتباه و تقلب، اصلاح فرآیندها و ارزیابی اثربخشی و کارایی واحد گزارشگر ضروری است و حسابرسی داخلی مهر تأیید اجرای بهینه کنترل‌های داخلی است. تغییرات ایجاد شده در چرخه‌های عملیات واحدهای گزارشگر و همچنین تغییر در نحوه ثبت و نگهداری حساب‌ها و در انتها گزارش آن‌ها در صورت‌های مالی نیاز به ارزیابی مداوم جهت بهبود عملکرد دارد. برخی از تغییرات در چرخه‌های معاملات واحدهای گزارشگر بعد از ایجاد حسابداری تعهدی موجب ایجاد سرفصل حسابهای جدید شده‌اند. از این تغییرات می‌توان به ایجاد حساب دارایی ثابت، موجودی کالای تحصیل شده، موجودی کالای تولید شده و موجودی کالای در جریان اشاره کرد. برخی از تغییرات نیز باعث تغییر در نگرش و نحوه ثبت سرفصل‌های گذشته داشته است که می‌توان به نحوه شناسایی درآمدها و هزینه‌ها اشاره نمود.

تغییرات ایجاد شده در چرخه‌های مالی به جهت شناسایی و ثبت دارایی‌های ثابت و مجموعه موجودی‌های کالا، میزان اهمیت تعریف کنترل‌های داخلی و انجام حسابرسی داخلی برای کنترل صحیح شناسایی و ثبت موارد مذکور را افزایش می‌دهد. شناسایی به موقع داراییها، شناسایی صحیح استهلاک آنها و کنترل و ثبت خروج و حذف دارایی‌ها باعث مشخص شدن میزان توان بلندمدت واحدهای گزارشگر عمومی جهت ارائه خدمات به عامه مردم می‌گردد. همچنین شناسایی موجودی‌های کالا باعث مشخص شدن میزان توان واحدهای گزارشگر عمومی جهت ارزش افزایی و کسب درآمدهای دولتی برای مصرف در خدمات رسانی به بخش عمومی می‌گردد.

تعیین میزان دقیق درآمدها و هزینه‌های واحدهای گزارشگر بخش عمومی، علاوه بر نشان داده میزان توان عملیاتی واحدهای مذکور، میزان اثربخشی و کارایی فعالیت‌های واحد گزارشگر در رسیدن به اهداف از پیش تعریف شده آنها را نیز ارائه می‌نماید.

تحلیل‌هایی که بر روی صورت‌های مالی واحدهای گزارشگر عمومی ارائه می‌شود، می‌توانند در بودجه‌ریزی مناسب جهت اجرای فعالیت‌های عملیاتی و کنترل هزینه‌های جاری که بازگشت منافع در آینده ندارند، مفید باشد. حسابرسی داخلی به عنوان عامل تأیید کننده حسن اجرای کنترل‌های داخلی و پیگیری کارایی و اثربخشی هزینه‌های صورت گرفته، باعث افزایش کیفیت اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی از جمله دارایی‌های ثابت، موجودی‌های کالا، درآمدها و هزینه‌ها می‌گردد. افزایش کیفیت اطلاعات مذکور از طرفی باعث افزایش قدرت پاسخگویی دولت و از طرف دیگر باعث افزایش کیفیت تحلیل‌هایی می‌شود که بر اساس صورت‌های مالی مذکور صورت می‌پذیرند.

منابع:

۱. استانداردهای حسابداری بخش عمومی، انتشارات سازمان حسابرسی، ۱۳۹۴، تهران.

۲. باباجانی، جعفر (۱۳۸۱). مسئولیت پاسخگویی و کنترل های داخلی در بخش عمومی، نشریه حسابدار، شماره ۱۴۶.
۳. رحمانی، علی (۱۳۹۲). « مدل قابلیت حسابرسی داخلی (IA-CM)»، اولین سمینار سالانه انجمن حسابرسان داخلی ایران.
۴. زارعی، محسن، عبدی، سعید (۱۳۸۹). کنترل های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی، نشریه دانش حسابرسی، سال دهم، شماره ۱.
۵. سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۱). دستورالعمل کنترل های داخلی.
۶. کردستانی، غلامرضا، علوی، سیدمصطفی، (۱۳۹۳). نقش حسابرسی داخلی در بهبود مدیریت بخش عمومی، نشریه حسابرسان داخلی، شماره ۳.
7. Faudziah Hanim Fadzil, Hasnah Haron & Muhamad Jantan (2005), Internal Practices and Internal Control System, Managerial Auditing Journal, Vol.20.