

بررسی اثربخشی کنترل‌های داخلی در مالی بخش عمومی

غلامحسن تقی نتاج^۱ | حمید قنّاد بجنستانی^۲

چکیده

هدف اصلی این پژوهش بررسی اثربخشی کنترل‌های داخلی بخش عمومی است که در این راستا، از چارچوب یکپارچه کنترل‌های داخلی به روز شده ۲۰۱۳، اجزای پنج‌گانه و اصول ۱۷‌گانه مربوطه، استفاده شده است. جهت بررسی ادبیات و اهداف پژوهش، پرسش‌نامه‌ای محقق ساخته تدوین گردید که جهت بررسی روایی و پایایی در اختیار جامعه آماری پژوهش که ۴۹ نفر هستند، قرار گرفت. برای محاسبه پایایی سؤالات پرسش‌نامه، از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است که پایایی (همبستگی درونی سؤالات) ۰/۹۵ شد. پس از جمع‌آوری پرسش‌نامه، با استفاده از (نرم‌افزار آماری) PLS روایی مؤلفه‌ها و شاخص‌ها به وسیله تحلیل بار عاملی موردسنجش قرار گرفت و مؤلفه‌ها و شاخص‌های دارای بار عاملی کمتر از ۰/۴ حذف و بقیه داده‌های آن‌ها با استفاده از نرم‌افزار SPSS موردبررسی قرار گرفت. برای تعیین اثربخشی از آزمون تی استیودنت تک متغیره استفاده شد و در نهایت برای اولویت‌بندی مؤلفه‌ها و شاخص‌ها از آزمون فریدمن استفاده شد.

کلیدواژه‌ها: اثربخشی کنترل‌های داخلی؛ اصول کنترل‌های داخلی؛ نقاط قابل تمرکز؛ بخش عمومی.

۱

سال اول
بهار ۱۴۰۲

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت:

۱۴۰۲/۰۲/۰۶

تاریخ پذیرش:

۱۴۰۲/۰۳/۰۸

صص: ۳۵-۱۱

شاپا چاپی:

الکترونیکی:

۱. نویسنده مسئول: دانشیار گروه مدیریت مالی اسلامی، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه جامع امام حسین (ع)، تهران، ایران.
DOR: Htoora@yahoo.com

۲. کارشناسی ارشد حسابداری، گروه مدیریت مالی اسلامی، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه جامع امام حسین (ع)، تهران، ایران.
ghannadhd@gmail.com

مقدمه و بیان مسئله

دنیای امروزی همواره روبه پیشرفت است؛ حرکت سریع واحدهای اقتصادی، افزایش حجم معاملات، پیشرفت مداوم فن آوری، فشارهای ناشی از کمبود منابع و افزایش رقابت و وجود انواع خطرات در کلیه زمینه‌ها، اهداف و سیاست‌های سازمان را تهدید می‌کند و عملاً کنترل مستقیم و انفرادی واحدهای اقتصادی در این وضعیت غیرممکن شده است. کنترل غیرمستقیم عملیات سازمانی و دوری مدیران ارشد از تمامی فعالیت‌های واحد تجاری باعث گردیده است تا مدیریت برای انجام وظیفه کنترلی و نظارتی خود، به استقرار یک سامانه اثربخش کنترل داخلی روی آورد. طراحی و استقرار سامانه کنترل داخلی در واحدهای اقتصادی، یکی از مهم‌ترین عوامل تحقق اثربخشی و کارایی عملیات، ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی، رعایت قوانین و مقررات و کمک به پیشگیری از تقلب و سوءاستفاده مالی به شمار می‌رود.

مبانی نظری

اثربخشی

منظور از اثربخشی در واقع بررسی میزان مؤثر بودن اقدامات انجام شده برای دستیابی به اهداف از پیش تعیین شده است. به عبارتی ساده‌تر در یک مطالعه اثربخشی، میزان تحقق اهداف اندازه‌گیری می‌شود. به عبارتی، اثربخشی یعنی انجام دادن کار صحیح است (کثیری، ۱۳۹۳).

کنترل داخلی

کنترل داخلی فرآیندی است که به وسیله هیئت‌مدیره، مدیران و سایر کارکنان برای کسب اطمینان قابل قبول برای دستیابی به اهداف مرتبط با گزارشگری، عملیات و رعایت طراحی شده است. (کثیری، ۱۳۹۳).

اجزای کنترل داخلی

کنترل داخلی متشکل از پنج قسمت زیر است:

۱- محیط داخلی

محیط کنترلی مجموعه‌ای از استانداردها، فرآیندها و دستورالعمل‌هایی است که مبنایی برای انجام کنترل‌های داخلی در سراسر سازمان فراهم می‌کند. محیط کنترلی شامل اعمال نظارت و برقراری ارزش‌های اخلاقی در سازمان، امکان ایفای مسئولیت‌های نظارتی و راهبری هیئت‌مدیره، دستورالعمل‌های سازمانی، واگذاری اختیارات و مسئولیت‌ها، فرآیند جذب و توسعه و حفظ صلاحیت‌های فردی و مسائل مربوط به معیارهای عملکرد، ایجاد انگیزه و پاداش برای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی در قبال عملکرد است. محیط کنترلی اثری فراگیر بر کل سامانه کنترل داخلی دارد.

۲- ارزیابی ریسک

هر سازمان با ریسک‌های مختلفی ناشی از منابع درون و برون‌سازمانی روبرو است. ریسک فرآیندی است که به احتمال وقوع یک رویداد اشاره دارد که در دستیابی به اهداف سازمان تأثیر به‌سزایی خواهد داشت. ارزیابی ریسک فرآیندی دائمی، فعال و مستمر برای شناسایی و ارزیابی ریسک‌های دستیابی به اهداف سازمان است. پیش‌شرط ارزیابی ریسک، مشخص ساختن اهداف در سطوح مختلف است. مدیریت سازمان اهداف مرتبط با عملیات، گزارشگری و رعایت را به وضوح، باهدف شفاف‌سازی و تحلیل ریسک مشخص می‌کند. ارزیابی ریسک همچنین مدیریت را بر تمرکز روی مناسب‌بودن اهداف برای سازمان‌ها و ارزیابی ریسک ملزم می‌کند تا تغییرات قابل پیش‌بینی در محیط خارجی مؤثر بر حوزه‌ی فعالیت و مدل تجاری سازمان که می‌تواند موجب عدم اثربخشی کنترل‌های داخلی شوند، مورد توجه قرار گیرند.

۳- فعالیت‌های کنترلی

فعالیت‌های کنترلی اعمالی است که از طریق استقرار خط‌مشی‌ها و رویه‌ها در زمینه‌ی حصول اطمینان از کاهش ریسک‌ها در دستیابی به اهداف به مدیریت کمک می‌کنند. فعالیت‌های کنترلی در کلیه‌ی سطوح مختلف فرآیندهای کسب‌وکار و محیط‌های عملیاتی به اجرا درمی‌آیند. فعالیت‌های کنترلی ممکن است ماهیتاً پیشگیرانه یا کشف‌کننده و متکی بر طیفی از فعالیت‌های

دستی یا مکانیزه باشند؛ مانند واگذاری اختیارات و تصویب‌ها، رسیدگی‌ها و انجام تطبیق‌ها و بررسی عملکرد تجاری.

۴- اطلاعات و ارتباطات

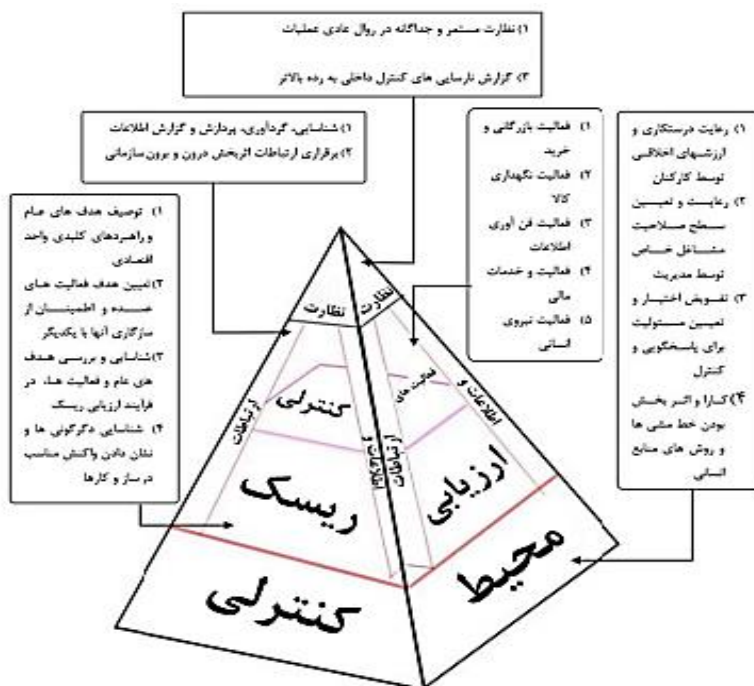
اطلاعات برای واحدها در اجرای مسئولیت‌های کنترلی برای دستیابی به اهداف اهمیت به سزایی دارد. مدیران اطلاعات و کیفیت آن‌ها را از منابع داخلی و خارجی فراهم می‌کنند و برای حمایت از فعالیت‌های دیگر کنترل داخلی سازمان را مورد استفاده قرار می‌دهند. ارتباطات همچنین، فرآیندی پیوسته و مکرر شامل فراهم‌سازی، به اشتراک‌گذاری و کسب اطلاعات لازم است. ارتباطات داخلی ابزاری برای انتقال، انتشار اطلاعات در سرتاسر سازمان از بالا به پایین و از پایین به بالا و در عرض و پیرامون آن است و به کارکنان امکان دریافت و درک پیام روشن از مدیران ارشد برای انجام جدی مسئولیت‌ها و وظایف کنترلی را می‌دهد.

۵- پایش

انجام ارزیابی مستمر، ارزیابی‌های جداگانه یا ترکیبی از این دو است. فعالیت‌های نظارتی (پایش) امکان حصول اطمینان از این که هر یک از اجزای پنج‌گانه‌ی کنترل داخلی، از جمله کنترل‌هایی که بر اصول مرتبط با هر یک از این اجزاء مؤثرند، وجود داشته و عمل می‌کنند را فراهم می‌کند. ارزیابی‌های مستمر در فرآیندهای کسب و کار در سطوح مختلف واحد ایجاد می‌شوند و فراهم‌کننده‌ی اطلاعات به موقع هستند. ارزیابی‌های جداگانه به صورت دوره‌ای که به لحاظ دامنه و تواتر متکی به ارزیابی ریسک‌ها، میزان اثربخشی ارزیابی‌های مستمر و سایر ملاحظات مدیریتی است، انجام می‌گیرد. (رحیمیان، زمانی فرد، ۱۳۹۳).

پنج جزء کنترل داخلی بیش از آنچه تصور می‌کنید به حد غیرقابل‌تصور وسیع و گسترده هستند. چارچوب سال ۱۹۹۲ هر جزء کنترل داخلی را توضیح می‌دهد اما چارچوب جدید علاوه بر توضیح اجزاء موجود، موارد توضیحی را تا حد ۱۷ اصل گسترش و سازمان‌دهی می‌کند. این رویکرد سازمان‌ها را در موقعیتی قرار می‌دهد که بتوانند قضاوت آگاهانه‌ای را در هنگام ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی ارائه کنند. برای نمونه، این ۱۷ اصل به شرح زیر و مطابق با طبقات اجزاء کوزو گروه‌بندی شده‌اند.

اصول مرتبط با اجزای کنترل داخلی در چارچوب جدید



شکل ۱. اصول مرتبط با اجزای کنترل داخلی در چارچوب جدید

الف- اصول مرتبط با محیط کنترلی

- ۱- نمایش تعهد به درست کاری و ارزش های اخلاقی
- ۲- ایفای مسئولیت نظارت
- ۳- استقرار ساختار سازمانی، اختیارات و مسئولیت ها
- ۴- نمایش تعهد نسبت به صلاحیت
- ۵- الزام به پاسخ گویی

ب- اصول مرتبط با ارزیابی ریسک

۶- مشخص کردن اهداف مرتبط

۷- شناسایی و تحلیل ریسک‌ها

۸- ارزیابی ریسک تقلب

۹- شناسایی و تحلیل تغییرات بااهمیت

ج- اصول مرتبط با فعالیت‌های کنترلی

۱۰- انتخاب و توسعه فعالیت‌های کنترلی

۱۱- انتخاب و توسعه کنترل‌های عمومی حاکم بر فناوری

۱۲- استقرار خط‌مشی‌ها و رویه‌های مناسب

د- اصول مرتبط با اطلاعات و ارتباطات

۱۳- اطلاعات مربوط

۱۴- ارتباطات داخلی

۱۵- ارتباطات خارجی

ه- اصول مرتبط با فعالیت‌های نظارتی

۱۶- انجام ارزیابی‌های مستمر یا جداگانه

۱۷- اطلاع‌رسانی نارسایی‌ها (کثیری، ۱۳۹۲).

نقاط قابل تمرکز مرتبط با اصول ۱۷ گانه کنترل داخلی در چارچوب جدید

نقاط قابل تمرکز در چارچوب جدید برای افزایش دقت در فهم هر یک از اصول ارائه شده است. نقاط قابل تمرکز ویژگی‌های مهم وابسته به اصول را نشان می‌دهند و همچنین برای اصولی که به آن‌ها مربوط هستند، پشتوانه‌ای فراهم می‌آورند. چارچوب، نقاط قابل تمرکز را به‌عنوان اصول کنترل داخلی «ویژگی‌های مهم» تشریح می‌کند. نقاط قابل تمرکز، مدیریت را در طراحی، اجرا و هدایت کنترل‌های داخلی و تعیین این که اصول کنترل‌های داخلی مربوط، در واقعیت وجود داشته است و عمل می‌کند، یاری می‌دهد (کثیری، ۱۳۹۲).

جداول ذیل نقاط قابل تمرکز مرتبط با اصول ۱۷ گانه را نشان می‌دهد.

جدول ۱. اصل اول- نمایش تعهد به درستکاری و ارزش اخلاقی

شماره	نقاط قابل تمرکز مرتبط با اصل اول
۱	برقراری جو عمومی و فضای مناسب در سطح بالای سازمان
۲	برقراری استانداردهای اخلاقی
۳	ارزیابی گرایش به استانداردهای اخلاقی
۴	گزارش انحرافات به شیوه‌ای به هنگام

جدول ۲. اصل دوم- ایفای مسئولیت نظارتی

شماره	نقاط قابل تمرکز مرتبط با اصل دوم
۵	برقراری مسئولیت‌های نظارتی
۶	به‌کارگیری تخصص‌های موردنیاز
۷	عمل به‌طور مستقل
۸	فراهم آوردن نظارت بر سیستم کنترل داخلی

جدول ۳. اصل سوم: استقرار ساختار سازمانی، اختیارات و مسئولیت‌ها

شماره	نقاط قابل تمرکز مرتبط با اصل سوم
۹	در نظر گرفتن تمام ساختارهای سازمانی
۱۰	برقراری خطوط گزارشگری
۱۱	معرفی، تخصیص و مشخص کردن اختیارات و مسئولیت‌ها

جدول ۴. اصل چهارم: نمایش تعهد به صلاحیت و شایستگی

شماره	نقاط قابل تمرکز مرتبط با اصل چهارم
۱۲	برقراری خط‌مشی‌ها و رویه‌ها
۱۳	ارزیابی شایستگی و در نظر گرفتن کاستی‌ها
۱۴	جذب، توسعه و حفظ افراد
۱۵	طرح‌ها و آماده‌سازی‌ها برای جانشینی

جدول ۵. اصل پنجم: الزام به پاسخ‌گویی

شماره	نقاط قابل تمرکز مرتبط با اصل پنجم
۱۶	تأکید بر پاسخ‌گویی از طریق ساختارها، اختیارات و مسئولیت‌ها
۱۷	برقراری معیارهای عملکرد، مشوق‌ها و پاداش‌ها
۱۸	ارزیابی معیارهای عملکرد، مشوق‌ها و پاداش‌های در حال اجرا
۱۹	در نظر گرفتن فشارهای بیش‌ازحد
۲۰	ارزیابی عملکرد و پاداش‌ها یا منضبط کردن افراد

جدول ۶. اصل ششم: مشخص کردن اهداف مرتبط

شماره	نقاط قابل تمرکز مرتبط با اصل ششم
۲۱	انعکاس انتخاب‌های مدیریتی
۲۲	در نظر داشتن دامنه ریسک
۲۳	شمول اهداف عملکرد مالی و عملیات
۲۴	شکل دادن مبنایی برای تعهد به منابع
۲۵	رعایت و پیروی از استانداردهای حسابداری قابل اعمال
۲۶	در نظر داشتن اهمیت
۲۷	انعکاس فعالیت‌های واحد
۲۸	رعایت استانداردها و چابوب‌های مقرر بیرونی
۲۹	در نظر گرفتن سطح دقت موردنیاز
۳۰	منعکس کردن فعالیت‌های سازمان
۳۱	انعکاس انتخاب‌های مدیریت
۳۲	در نظر گرفتن سطح دقت موردنیاز
۳۳	منعکس کردن فعالیت‌های سازمان
۳۴	منعکس کردن قوانین و مقررات برون‌سازمانی
۳۵	در نظر گرفتن دامنه ریسک

جدول ۷. اصل هفتم: شناسایی و تحلیل ریسک‌ها

شماره	نقاط قابل تمرکز مرتبط با اصل هفتم
۳۶	شمول سطوح سازمان، رده‌های تابعه و وظایف
۳۷	تحلیل برگ خریدها و عوامل درون‌سازمانی و برون‌سازمانی
۳۸	شامل کردن سطوح مناسب مدیریت
۳۹	برآورد اهمیت و معنی‌داری ریسک‌های شناسایی شده
۴۰	تعیین چگونگی پاسخ دادن به ریسک‌ها

جدول ۸. اصل هشتم: ارزیابی ریسک تقلب

شماره	نقاط قابل تمرکز مرتبط با اصل هشتم
۴۱	در نظر گرفتن انواع مختلف تقلب
۴۲	ارزیابی انگیزه‌ها و فشارها
۴۳	ارزیابی فرصت
۴۴	ارزیابی نگرش‌ها و توجه‌ها

جدول ۹. اصل نهم: شناسایی و تحلیل تغییرات بااهمیت

شماره	نقاط قابل تمرکز مرتبط با اصل نهم
۴۵	ارزیابی تغییرات در محیط بیرونی
۴۶	ارزیابی تغییرات در مدل کسب‌وکار
۴۷	ارزیابی تغییرات در رهبری

جدول ۱۰. اصل دهم: انتخاب و توسعه فعالیت‌های کنترلی

شماره	نقاط قابل تمرکز مرتبط با اصل دهم
۴۸	یکپارچه‌سازی با ارزیابی ریسک
۴۹	در نظر گرفتن عوامل خاص سازمان
۵۰	تعیین فرآیندهای کسب‌وکار مرتبط

شماره	نقاط قابل تمرکز مرتبط با اصل دهم
۵۱	ارزیابی ترکیبی از انواع فعالیت‌های کنترلی
۵۲	در نظر گرفتن فعالیت‌های کنترلی در سطوح مختلف
۵۳	توجه به تفکیک وظایف

جدول ۱۱. اصل یازدهم: انتخاب و توسعه فعالیت‌های کنترلی عمومی حاکم بر فن‌آوری

شماره	نقاط قابل تمرکز مرتبط با اصل یازدهم
۵۴	تعیین وابستگی بین استفاده از فناوری در فرآیندهای کاری و کنترل‌های عمومی فناوری
۵۵	برقراری زیرساخت‌های فن‌آوری مرتبط در فعالیت‌های کنترلی
۵۶	برقراری مدیریت ایمنی فرآیندهای فعالیت‌های کنترلی
۵۷	استقرار فرآیند تحصیل فن‌آوری‌های مربوط به توسعه و نگهداری فعالیت‌های کنترلی

جدول ۱۲. اصل دوازدهم: استقرار خط‌مشی‌ها و رویه‌ها

شماره	نقاط قابل تمرکز مرتبط با اصل دوازدهم
۵۸	برقراری خط‌مشی‌ها و رویکردها برای حمایت از به‌کارگیری رهنمودهای مدیریت
۵۹	برقراری مسئولیت و پاسخ‌گویی برای اجرای خط‌مشی‌ها و رویکردها
۶۰	انجام به شیوه‌ای بهنگام
۶۱	انجام اقدام اصلاحی
۶۲	انجام با استفاده از کارکنان شایسته
۶۳	ارزیابی مجدد خط‌مشی‌ها و رویکردها

جدول ۱۳. اصل سیزدهم: اطلاعات مربوط

شماره	نقاط قابل تمرکز مرتبط با اصل سیزدهم
۶۴	شناسایی الزامات اطلاعاتی
۶۵	به دست آوردن منابع اطلاعاتی داخلی و خارجی
۶۶	پردازش و تبدیل داده‌های مربوط به اطلاعات
۶۷	حفظ کیفیت در سراسر پردازش
۶۸	در نظر گرفتن هزینه‌ها و منافع

جدول ۱۴. اصل چهاردهم: ارتباطات داخلی

شماره	نقاط قابل تمرکز مرتبط با اصل چهاردهم
۶۹	اطلاع‌رسانی و انتقال اطلاعات کنترل داخلی
۷۰	ارتباط با هیئت‌مدیره
۷۱	فراهم آوردن خطوط ارتباطی جداگانه
۷۲	انتخاب روش‌های ارتباطی مربوط

جدول ۱۵. اصل پانزدهم: ارتباطات خارجی

شماره	نقاط قابل تمرکز مرتبط با اصل پانزدهم
۷۳	ارتباط با اشخاص بیرونی
۷۴	امکان ارتباط درون محدودده‌ای
۷۵	ارتباط با هیئت‌مدیره
۷۶	فراهم آوردن خطوط ارتباطی جداگانه
۷۷	انتخاب روش‌های ارتباطی مرتبط

جدول ۱۶. اصل شانزدهم: انجام ارزیابی مستمر یا جداگانه

شماره	نقاط قابل تمرکز مرتبط با اصل شانزدهم
۷۸	در نظر گرفتن ترکیبی از ارزیابی‌های در حال انجام و جداگانه
۷۹	در نظر گرفتن نرخ تغییرات
۸۰	استقرار یک مبنای شناخت
۸۱	استفاده از کارکنان متخصص
۸۲	یکپارچه‌سازی با فرآیندهای تجاری
۸۳	تعدیل دامنه و تواتر (ارزیابی‌های مستمر و جداگانه)
۸۴	بی‌طرفانه بودن ارزیابی‌ها

جدول ۱۷. اصل هفدهم: اطلاع‌رسانی نارسائی‌ها

شماره	نقاط قابل تمرکز مرتبط با اصل هفدهم
۸۵	ارزیابی نتایج
۸۶	اطلاع‌رسانی نارسایی‌ها
۸۷	نظارت بر اقدامات اصلاحی

پیشینه پژوهش

برای دستیابی به اهداف مهم سازمانی، به کارگیری کنترل‌های داخلی اجتناب‌ناپذیر است. به همین جهت تقاضا برای سامانه‌های بهتر و برتر کنترل داخلی و گزارش عملکرد آن‌ها دائماً رو به افزایش است. با دقت بیشتر، می‌توان دریافت که کنترل‌های داخلی ابزاری مفید برای حل بسیاری از مشکلات بالقوه است (پوریا نسب و مهام، ۱۳۹۳).

با توجه به بررسی میدانی گروهی از بخش مورد تحقیق، کمبود نیروهای متخصص، عدم ارزیابی مناسب کارکنان، عدم اهتمام به جایگزینی مناسب ایشان در مقاطع مختلف (انتقال، بازنشستگی یا ...) ساختار سازمانی نامتناسب با حجم مسئولیت‌های محوله، عدم پاسخگویی برخی از مسئولین متناسب با اختیارات و مسئولیت‌ها، عدم تشخیص و ارزیابی نامناسب ریسک‌ها و تخلف‌ها، ضعف اطلاعات مالی در بین برخی از مدیران و عاملین ذیحساب و نهایتاً ضعف تخصصی کارکنان مالی نسبت به فناوری و اطلاعات به‌روز مالی، از جمله دغدغه‌هایی بوده‌اند که اینجانب را به سمت انجام این پژوهش سوق داده است.

پیشینه‌های داخلی

با بررسی به‌عمل آمده از پژوهش‌های و پایان‌نامه‌های انجام شده در سطح سازمانی پژوهشی با این عنوان یافت نشد، اما پژوهش‌های مشابهی در سال‌های قبل انجام شده که در ذیل چند نمونه عنوان می‌گردد.

بهرامیان (۱۳۸۷) به ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی در یک شرکت سرمایه‌گذاری پرداخته است. نتایج این پژوهش نشان داده است که در شرکت آیین‌نامه رفتار و اخلاقی، شرح وظایف رسمی و غیررسمی وجود ندارد. باباجانی (۱۳۸۱) در مقاله‌ای 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 غیرانتفاعی مؤسسات موردنظر را بیان نمود.

دارایی (۱۳۸۴) پژوهشی با عنوان تحلیل تأثیر تقویت کنترل‌های داخلی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، بر گزارش‌های حسابرسی سازمان حسابرسی انجام داد. نتایج پژوهش حاکی از این بود که بین کنترل‌های داخلی ضعیف در بخش‌های دارایی، بدهی، حقوق صاحبان سهام، درآمد و هزینه و افزایش درندهای گزارش‌های حسابرسی ارتباط مستقیم وجود دارد. صفری (۱۳۸۸) به ارزیابی کفایت کنترل‌های داخلی در یک مجموعه نظامی پرداخته است. نتایج این پژوهش نشان داده که کنترل‌های داخلی مناسب در آن مجموعه و رده‌های آن استقرار یافته و وجود دارد.

پیشینه‌های خارجی

هاچ برگ^۱ و دیگران (۲۰۰۹) نشان داد که وجود کنترل‌های داخلی موجب گزارشگری مالی قابل فهم، دقیق، صحیح و درست می‌شود. این امر برای سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان حیاتی است و اعتماد آن‌ها را نسبت به گزارش‌های ارائه‌شده جلب می‌کند.

جان جی موریس^۲ (۲۰۱۱) نشان داد که سامانه‌های برنامه‌ریزی منابع سازمان به دو روش، مکانیسم نظارت را تسهیل می‌نماید. اولاً آن‌ها گزارشگری سریع و صحیح اطلاعات مالی را به سهامداران امکان‌پذیر می‌نمایند. ثانیاً و مهم‌تر اینکه این سامانه‌ها جنبه‌هایی را در بر می‌گیرد که اعمال و اجرای کنترل‌های داخلی اطمینان‌بخش، صحت اطلاعات مالی گزارش‌شده را امکان‌پذیر می‌سازد.

1. Hochberg
2. Morris, J. J.

اگنوا^۱ و همکاران (۲۰۰۷) پژوهشی را تحت عنوان ضعف در کنترل‌های داخلی و هزینه سرمایه‌ای بر اساس شواهدی از بخش ۴۰۴ قانون ساربنز اکسلی به انجام رساندند. وی نشان داد که بین ضعف در کنترل‌های داخلی و هزینه سرمایه شرکت‌ها ارتباط مستقیم وجود دارد، به گونه‌ای که هر چه کنترل‌های داخلی ضعیف‌تر باشد، هزینه سرمایه حقوق صاحبان سهام بالاتر است. پژوهش‌های آشباغ^۲ و دیگران (۲۰۰۸) نشان داد که وجود و الزام کنترل‌های داخلی طبق قانون کوزو و قانون ساربینز - اکسلی (SOX) باعث افزایش کیفیت گزارشگری مالی می‌شود. پژوهش‌های آلتامور و بتی^۳ (۲۰۱۰) نشان داد که بحران مالی اخیر نیاز جامعه اقتصادی به وجود یک قانون کنترل داخلی در بخش عمومی را که از پشتوانه قانونی قوی برخوردار باشد، آشکار می‌کند.

لون اویژو اسپاتاسین^۴ (۲۰۱۲) در پژوهشی با موضوع تشخیص ریسک تقلب از طریق آزمون اثربخشی کنترل داخلی روی گزارش‌های مالی منتشر شده شرکت‌های سرمایه‌گذاری مالی. پژوهش بر رابطه بین اثربخشی کنترل داخلی و ریسک تقلب شامل سوءاستفاده از دارایی‌های مالی و گزارش جعلی متمرکز شده است. نتیجه حاصله این است، افزایش اثربخشی کنترل‌های داخلی نتیجه‌اش کاهش ریسک تقلب مربوط به دارایی‌های مالی می‌شود.

روش‌شناسی پژوهش

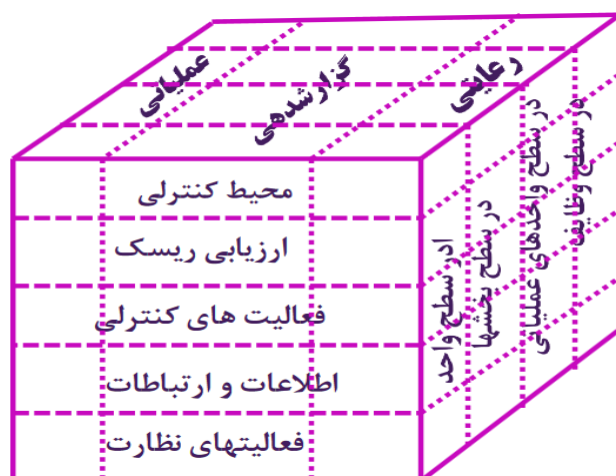
این پژوهش برحسب هدف کاربردی^۵ و بر اساس شیوه گردآوری داده‌ها تحلیلی و توصیفی^۶ از نوع پیمایشی^۷ است. به این دلیل کاربردی است، چون پژوهش قصد توسعه دانش برای به کارگیری در یک زمینه خاص در حوزه مالی بخش عمومی را دارد و استفاده از نتایج پژوهش، برای بهبود کنترل داخلی مفید است و با در نظر گرفتن محتوای موضوع و از آن جهت که در این پژوهش، شرایط یا پدیده‌های موجود، آن‌طور که هست مورد بررسی قرار گرفته است این پژوهش از نوع توصیفی است. در این روش محقق ارتباط بین متغیرهای پژوهش را از طریق پرسش‌نامه

1. Ogneva
2. Ashbaugh
3. Altamuro Jennifer and Anne Beaty
4. Ioan-Ovidiu Spatacean
5. Applied Research
6. Descriptive Research
7. Correlation R. Method

جمع‌آوری می‌کند؛ که ابزار جمع‌آوری اطلاعات پرسشنامه‌های معتبری است که از روایی و اعتبار لازم برخوردارند.

مدل تحقیق

در این پژوهش از چارچوب یکپارچه ۲۰۱۳ استفاده می‌شود. چارچوب یکپارچه ۲۰۱۳ اصول ۱۷‌گانه‌ای را تدوین می‌کند که پشتوانه‌ی پنج جزء کنترل داخلی است. پشتوانه‌ی این اصول «نقاط قابل تمرکز» است که بیانگر ویژگی‌های مهم وابسته به اصول هستند. نقاط قابل تمرکز به قصد فراهم آوردن رهنمودی مفید برای کمک و یاری به مدیریت در طراحی، به‌کارگیری و هدایت کنترل‌های داخلی و نیز در ارزیابی این که آیا اصول مرتبط حاضرند و نقش ایفا می‌کنند ارائه شده‌اند (کثیری، ۱۳۹۳).



شکل ۲. چارچوب یکپارچه ۲۰۱۳

جامعه آماری

تعداد ۱۲ نفر از مدیران مالی، مسئولان حسابداری، حسابرسی و تعدادی از عاملین ذی‌حساب در دسترس، جهت بررسی سؤالات و ارائه پیشنهادها، انتقادات و راهکار مناسب‌تر درخواست

شفاهی و کتبی شد. سؤالات بین ۴۹ نفر توزیع و نتایج حاصله مورد ارزیابی قرار گرفت. مقاله حاضر نتیجه تلاش همکاران این بخش بوده است.

روش گردآوری داده‌ها

در این پژوهش برای رسیدن به بررسی اثربخشی کنترل‌های داخلی در مالی بخش عمومی با رویکرد چارچوب یکپارچه ۲۰۱۳ به دو طریق صورت گرفته است. برای تدوین ادبیات موضوع و مباحث نظری پژوهش، جمع‌آوری داده‌ها به صورت کتابخانه‌ای و بررسی اسنادی اقدام گردید. بدین صورت که با مطالعه متون، مقالات کنترل‌های داخلی مالی، داده‌های مورد نیاز با استفاده از روش فیش برداری جمع‌آوری گردید و سپس با استفاده از پرسش‌نامه نظرات کارشناسان جمع‌آوری و مورد سنجش قرار گرفت که هر یک از این روش‌ها به تفکیک بیان می‌شود.

روش کتابخانه‌ای

در این روش با استفاده از مطالعه کتب، مجلات، پایان‌نامه‌ها و منابع و مأخذ اینترنتی موجود به بررسی ادبیات پژوهش پرداخته شد و پژوهش‌های خارجی و داخلی انجام شده در رابطه با موضوع مورد مطالعه قرار گرفت.

روش پیمایشی (میدانی)

برای جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز برای پاسخ به پرسش‌های پژوهش از پرسش‌نامه محقق ساخته استفاده شد. پرسش‌نامه پژوهش برای سنجش روایی دارای ۷۹ سؤال بود که پس از بررسی روایی به وسیله بارهای عاملی ۶ سؤال به دلیل اینکه مقادیر آن‌ها کمتر از ۰/۴ شده است، حذف و مؤلفه‌های ابعاد به این صورت تنظیم شدند که در آن محیط کنترلی ۲۰ سؤال، فعالیت‌های کنترلی ۱۵ سؤال، اطلاعات و ارتباطات ۱۳ سؤال، ارزیابی ریسک ۱۶ سؤال و نظارت با ۹ سؤال مورد سنجش قرار گرفت.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این پژوهش از آمار استنباطی برای آزمون روابط بین متغیرها استفاده شده است. به منظور بررسی اثربخشی اجزای کنترل داخلی، از آزمون t تک نمونه‌ای و نیز آزمون فریدمن استفاده شده است که در این پژوهش فقط به آزمون t تک نمونه‌ای اشاره می‌شود.

در این پژوهش از آمار توصیفی و همچنین آمار استنباطی برای آزمون روابط بین متغیرها استفاده شده است. در بخش توصیفی از روش‌های آماری توصیفی شامل ترسیم جداول یک‌بعدی، توزیع فراوانی و درصدی، نمودار و... همچنین از شاخص‌های پراکندگی مرکزی مانند میانگین و انحراف معیار و... استفاده می‌شود.

به منظور بررسی اثربخشی اجزای کنترل داخلی، از آزمون t تک نمونه‌ای و نیز آزمون فریدمن استفاده شده است که در این پژوهش فقط به آزمون t تک نمونه‌ای اشاره می‌شود. کلیه عملیات آماری با استفاده از نرم‌افزار SPSS 18 انجام شد.

یافته‌های پژوهش

۱- بررسی پژوهش از نظر سن پاسخگویان

با توجه به جدول شماره ۱۸ نتایج بررسی پژوهش از نظر سن نشان داد که از مجموع ۴۹ نفر، ۲٪ دارای سن زیر ۲۵ سال، ۱۴/۳٪ بین ۲۵-۳۵ سال سن، ۴۶/۹٪ بین ۳۶-۴۵ سال سن و ۳۶/۷٪ از کل آمار بالای ۴۵ سال سن داشتند؛ که برای پاسخ‌گویی به سؤالات پژوهش مناسب می‌باشند.

جدول ۱۸. توزیع فراوانی افراد نمونه آماری پژوهش از نظر سن پاسخگویان

سن	فراوانی	درصد	درصد معتبر	درصد تجمعی
کمتر از ۲۵ سال	۱	۲/۰	۲/۰	۲/۰
۲۵ تا ۳۵ سال	۷	۱۴/۳	۱۴/۳	۱۶/۳
۳۵ تا ۴۵ سال	۲۳	۴۶/۹	۴۶/۹	۶۳/۳
۴۵ سال به بالاتر	۱۸	۳۶/۷	۳۶/۷	۱۰۰/۰
جمع	۴۹	۱۰۰	۱۰۰	-

۲- بررسی پژوهش از نظر سطح تحصیلات

با توجه به جدول شماره ۱۹ نتایج بررسی پژوهش از نظر سطح تحصیلات نشان داد که از مجموع ۴۹ نفر افراد ۲٪ دارای مدرک تحصیلی دیپلم بوده، ۷۷/۶٪ دارای مدرک تحصیلی کاردانی و کارشناسی و ۲۰/۴٪ دارای مدرک کارشناسی ارشد و بالاتر بوده‌اند.

جدول ۱۹. توزیع فراوانی افراد نمونه آماری پژوهش از نظر تحصیلات پاسخ‌گویان

تحصیلات	فراوانی	درصد	درصد معتبر	درصد تجمعی
دیپلم	۱	۲/۰	۲/۰	۲/۰
کاردانی و کارشناسی	۳۸	۷۷/۶	۷۷/۶	۷۹/۶
کارشناسی ارشد به بالاتر	۱۰	۲۰/۴	۲۰/۴	۱۰۰/۰
جمع	۴۹	۱۰۰	۱۰۰	-

۳- بررسی پژوهش از نظر سابقه خدمتی

با توجه به جدول شماره ۲۰ نتایج بررسی پژوهش از نظر سابقه خدمتی نشان داد که از مجموع ۴۹ نفر افراد جامعه آماری ۶/۱٪ دارای سابقه زیر ۵ سال، ۱۲/۲٪ دارای سابقه ۵-۱۰ سال، ۲۰/۴٪ دارای سابقه ۱۰-۱۵ سال و ۶۱/۲٪ دارای سابقه بیش از ۱۵ سال به بالا می‌باشند.

جدول ۲۰. توزیع فراوانی افراد نمونه آماری پژوهش از نظر سابقه خدمت

سابقه خدمت	فراوانی	درصد	درصد معتبر	درصد تجمعی
کمتر از ۵ سال	۳	۶/۱	۶/۱	۶/۱
۵-۱۰ سال	۶	۱۲/۲	۱۲/۲	۱۸/۴
۱۰-۱۵ سال	۱۰	۲۰/۴	۲۰/۴	۳۸/۸
۱۵ سال به بالا	۳۰	۶۱/۲	۶۱/۲	۱۰۰/۰
جمع	۴۹	۱۰۰	۱۰۰	-

۴- بررسی اثربخشی محیط کنترلی

با توجه به جدول شماره ۲۱ نتایج مقدار معناداری (sig) در سه مؤلفه نمایش تعهد به درستکاری و ارزش اخلاقی، ایفای مسئولیت نظارتی و استقرار ساختار سازمانی، اختیارات و مسئولیت‌ها کمتر از ۰/۰۵ است و در ۳ مؤلفه دیگر و بُعد محیط کنترلی بزرگ‌تر از ۰/۰۵ است. با توجه به اینکه میانگین مؤلفه نمایش تعهد به درستکاری و ارزش اخلاقی و مؤلفه ایفای مسئولیت نظارتی بزرگ‌تر از عدد ۳ و حد بالا و پایین هر دو مثبت است، در نتیجه اثربخشی آن‌ها تأیید و اثربخشی سایر مؤلفه‌ها و بُعد محیط کنترلی رد می‌شود.

جدول ۲۱. آزمون تی استیودنت مؤلفه محیط کنترلی

متغیر	تعداد	میانگین	مقدار t	sig	حد بالا	حد پایین
نمایش تعهد به درستکاری و ارزش اخلاقی	۴۹	۳/۶۴	۷/۸۹	۰/۰۰	۰/۸۰	۰/۴۷
ایفای مسئولیت نظارتی	۴۹	۳/۱۷	۲/۰۵	۰/۰۴	۰/۳۴	۰/۰۰۳
استقرار ساختار سازمانی، اختیارات و مسئولیت‌ها	۴۹	۲/۴۰	-۴/۶۸	۰/۰۰	-۰/۳۴	-۰/۸۶
نمایش تعهد به صلاحیت و شایستگی	۴۹	۳/۰۸	۱/۰۲	۰/۳۱	۰/۲۴	-۰/۰۸
الزام به پاسخگویی	۴۹	۲/۷۹	-۱/۸۰	۰/۰۸	۰/۰۲	-۰/۴۵
بُعد: محیط کنترلی	۴۹	۳/۰۷	۱/۱۰	۰/۲۷	۰/۲۰	-۰/۰۶

۵- بررسی اثربخشی ارزیابی ریسک

با توجه به جدول شماره ۲۲ نتایج مقدار معناداری (sig) همه مؤلفه‌ها و بُعد ارزیابی ریسک کمتر از ۰/۰۵ است. از آنجائی که میانگین بزرگ‌تر از عدد ۳ و حد بالا و پایین هر دو مثبت در

هیچ‌یک از مؤلفه‌های و بعد ارزیابی ریسک صدق نمی‌کند در نتیجه اثربخشی تمامی مؤلفه‌ها و بعد ارزیابی ریسک رد می‌شود.

جدول ۲۲. آزمون تی استیودنت مؤلفه ارزیابی ریسک

متغیر	تعداد	میانگین	مقدار t	sig	حد بالا	حد پایین
مشخص کردن اهداف مرتبط	۴۹	۲/۶۶	-۴/۴۶	۰/۰۰۰	-۰/۱۸	-۰/۴۹
شناسایی و تحلیل ریسک‌ها	۴۹	۲/۶۲	-۴/۵۶	۰/۰۰۰	-۰/۲۰	-۰/۵۴
ارزیابی ریسک تقلب	۴۹	۲/۶۸	-۳/۱۷	۰/۰۰۳	-۰/۱۱	-۰/۵۱
شناسایی و تحلیل تغییرات بااهمیت	۴۹	۲/۷۱	-۲/۳۸	۰/۰۲۲	-۰/۰۴	-۰/۵۳
بعد: ارزیابی ریسک	۴۹	۲/۶۶	-۴/۹۲	۰/۰۰۰	-۰/۲۰	-۰/۴۸

۶- بررسی اثربخشی ارزیابی فعالیت‌های کنترلی

با توجه به جدول شماره ۲۳ نتایج مقدار معناداری در دو مؤلفه انتخاب و توسعه فعالیت‌های کنترلی و انتخاب و توسعه فعالیت‌های کنترلی حاکم بر فن آوری کمتر از ۰/۰۵ و معنادار است و مؤلفه استقرار خط‌مشی‌ها و رویه‌ها و بعد فعالیت‌های کنترلی بزرگ‌تر از ۰/۰۵ است. از آنجائی که میانگین مؤلفه انتخاب و توسعه فعالیت‌های کنترلی بزرگ‌تر از عدد ۳ و حد بالا و پایین هر دو مثبت است، در نتیجه اثربخشی آن تأیید می‌شود. همچنین با توجه به مقدار سطح معناداری بعد فعالیت‌های کنترلی (sig=0/08)، مقدار میانگین آن (۳/۰۹) اثربخشی آن در سطح خطای ۱۰٪ پذیرفته می‌شود.

جدول ۲۳. آزمون تی استیودنت مؤلفه فعالیت‌های کنترلی

متغیر	تعداد	میانگین	مقدار t	sig	حد بالا	حد پایین
انتخاب و توسعه فعالیت‌های کنترلی	۴۹	۳/۲۳	۳/۲۷	۰/۰۰	۰/۳۷	۰/۰۸
انتخاب و توسعه فعالیت‌های کنترلی عمومی حاکم بر	۴۹	۲/۸۰	-۲/۳۸	۰/۰۲	-۰/۰۳	-۰/۳۷

متغیر	تعداد	میانگین	مقدار t	sig	حد بالا	حد پایین
فن آوری						
استقرار خط‌مشی‌ها و رویه‌ها	۴۹	۳/۰۴	۰/۵۴	۰/۵۹	۰/۱۹	-۰/۱۱
بُعد: فعالیت‌های کنترلی	۴۹	۳/۰۹	۱/۷۷	۰/۰۸	۰/۲۱	-۰/۰۱۳

۷- بررسی اثربخشی ارزیابی اطلاعات و ارتباطات

با توجه به جدول شماره ۲۴ نتایج مقدار معناداری در دو مؤلفه ارتباطات داخلی، ارتباطات بیرون (برون‌سازمانی) و بعد اطلاعات و ارتباطات کمتر از ۰/۰۵ است و مؤلفه اطلاعات مربوط بزرگ‌تر از ۰/۰۵ است. از آنجائی که میانگین بزرگ‌تر از عدد ۳ و حد بالا و پایین هر دو مثبت متعلق به مؤلفه ارتباطات داخلی و بعد اطلاعات و ارتباطات است، در نتیجه اثربخشی آن‌ها در سطح اطمینان ۹۹٪ تأیید و مؤلفه‌ها با در نظر گرفتن این شرایط اثربخشی آن‌ها رد می‌شود.

جدول ۲۴. آزمون تی استیودنت مؤلفه اطلاعات و ارتباطات

متغیر	تعداد	میانگین	مقدار t	sig	حد بالا	حد پایین
مؤلفه: اطلاعات مربوط	۴۹	۳/۱۳	۱/۶۰	۰/۱۲	۰/۲۹	-۰/۰۳
مؤلفه: ارتباطات داخلی	۴۹	۳/۳۴	۴/۶۰	۰/۰۰	۰/۴۹	۰/۱۹
مؤلفه: ارتباطات بیرون (برون‌سازمانی)	۴۹	۲/۴۴	-۶/۵۸	۰/۰۰	-۰/۳۹	-۰/۷۳
بُعد: اطلاعات و ارتباطات	۴۹	۳/۲۴	۳/۹۳	۰/۰۰	۰/۳۷	۰/۱۲

۸- بررسی اثربخشی ارزیابی نظارت

با توجه به جدول شماره ۲۴ نتایج مقدار معناداری در تمام مؤلفه‌های بُعد نظارت و خود بعد کمتر از ۰/۰۵ است از آنجائی که میانگین تمامی مؤلفه‌ها و بعد بزرگ‌تر از عدد ۳ و حد بالا و پایین آن‌ها هر دو مثبت است، در نتیجه اثربخشی همه مؤلفه‌ها و بعد نظارت در سطح اطمینان ۹۹٪ تأیید می‌شود.

جدول ۲۴. آزمون تی استیودنت مؤلفه نظارت

متغیر	تعداد	میانگین	مقدار t	sig	حد بالا	حد پایین
مؤلفه: انجام ارزیابی مستمر یا جداگانه	۴۹	۳/۴۳	۴/۹۰	۰/۰۰۰	۰/۶۰	۰/۲۵
مؤلفه: اطلاع‌رسانی نارسائی‌ها	۴۹	۳/۴۸	۵/۷۸	۰/۰۰	۰/۶۴	۰/۳۱
بُعد: نظارت	۴۹	۳/۴۵	۵/۴۲	۰/۰۰	۰/۶۲	۰/۲۸

جنبه جدید بودن و نوآوری در پژوهش

تاکنون پژوهش‌های بسیاری به بررسی اثربخشی کنترل‌های داخلی پرداخته‌اند. اکثر این پژوهش‌های از چارچوب کنترل داخلی ۱۹۹۲ بهره جستند، اما پژوهش حاضر، با به کارگیری رویکرد چارچوب یکپارچه ۲۰۱۳ تلاش دارد به اثربخشی کنترل‌های داخلی در بخش عمومی بپردازد.

چارچوب جدید کنترل داخلی براساس رویکرد ۲۰۱۳ اصولی به پشتوانه‌ی پنج جزء کنترل داخلی و نقاط قابل تمرکزی که در ارتباط با اصول می‌باشند را تدوین می‌کند. بر این اساس در این پژوهش کنترل داخلی با توجه به رویکرد جدید ۲۰۱۳ که بیش از ۲۰ سال از رویکرد قبلی گذشته است بررسی می‌شود؛ علاوه بر جنبه به‌روز بودن و جدید بودن، شاخصه‌های زیادی در دو حوزه اصول (۱۷ مورد) و نقاط قابل تمرکز (۸۷ مورد) دارد که کنترل داخلی را دقیق‌تر، ارزیابی صورت گرفته را قابل توجه و قابل اتکاتر و ضعف‌های فوق‌الذکر را برطرف می‌کند..

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

طبق آزمون تی استیودنت، در بررسی اثربخشی محیط کنترلی، مؤلفه نمایش تعهد به درستکاری و ارزش اخلاقی و ایفای مسئولیت نظارتی تأیید می‌شود. در بررسی ارزیابی ریسک، اثربخشی تمامی مؤلفه‌ها و بعد ارزیابی ریسک رد می‌شود. در بررسی فعالیت‌های کنترلی، اثربخشی مؤلفه انتخاب و توسعه فعالیت‌های کنترلی تأیید می‌شود. در بررسی اطلاعات و ارتباطات، اثربخشی

مؤلفه ارتباطات داخلی و بعد اطلاعات و ارتباطات تأیید می‌شود و نهایتاً در بررسی نظارت، اثربخشی همه مؤلفه‌ها و بعد نظارت تأیید می‌شود.

بنابراین وضعیت اجزای کنترل داخلی در این بخش حاکی از این است که بعد نظارت کنترل داخلی در مالی بخش عمومی بیشترین مقدار میانگین و بعد ارزیابی ریسک دارای کمترین مقدار میانگین بوده است.

پیشنهادها

پیشنهادهایی برای کاربران

طبق اصل ۳- تدوین یا اصلاح ساختار سازمانی مالی بخش عمومی با توجه به مسئولیت‌های محوله، و توجه به دانش و تخصص مدیران و عاملین ذیحساب در انتصاب‌های مالی.

طبق اصل ۴- تدوین رویه‌ای در جهت استخدام و پرورش کارکنان با صلاحیت و قابل اعتماد و حفظ آن‌ها، لزوم ارزیابی تخصصی کارکنان مالی و آموزش‌های دوره‌ای برای کارکنان تازه‌وارد، انتقال دانش و تجربه کارکنان بازنشسته به جانشین آن‌ها در فرصت مناسب، اهتمام به جایگزینی کارکنان فاقد تخصص و صلاحیت، در نظر گرفتن توان و تخصص مسئولین مالی در زمان اتخاذ تصمیم جهت واگذاری مسئولیت به ایشان.

طبق اصل ۵- لزوم پاسخگویی با توجه به حجم اختیارات و برخورد مناسب با کارکنان شایسته و کارکنان بی‌مسئولیت.

طبق اصل ۶ تا ۹- مشخص کردن اهداف سازمان (عملیاتی، گزارشگری و رعایت) و توجه کلیه مدیران و کارکنان نسبت به آن‌ها، جهت رعایت و پاسخگویی، شناسایی انواع تقلب‌ها و تخلف‌های احتمالی و پیش‌بینی راه‌حلی‌هایی جهت کاهش احتمال وقوع آن‌ها، شناسایی و تحلیل تغییرات و تحولات بااهمیت مالی و غیر مانند مالی مؤثر بر اهداف سازمانی مانند: تغییرات در قوانین و مقررات مالی، تدابیر رهبری، ابلاغیه‌ها و دستورالعمل‌های داخلی مالی، قانون کار، مالیات‌های مستقیم، قوانین و مقررات مربوط به قراردادهای و پیمان‌ها، استانداردهای حسابداری و حسابرسی مرتبط، تحولات مشاغل مانند قوانین بانکی ها و موارد دیگر.

طبق اصل ۱۱- لزوم تدوین و گردآوری قوانین و مقررات مالی، تدابیر رهبری، ابلاغیه‌ها و دستورالعمل‌های به روز مالی، اطلاع‌رسانی و آموزش کارکنان و نظارت بر حسن اجرای آن‌ها

طبق اصل ۱۲- برقراری رویه‌های مناسب در جهت تحقق هرچه بهتر قوانین و مقررات مالی، تدابیر رهبری، ابلاغیه‌ها و دستورالعمل‌های داخلی مالی و انجام توسط کارکنان باصلاحیت و شایسته و در نهایت ارزیابی رویه‌های موجود

طبق اصل ۱۳ - اهتمام به گردآوری اطلاعات در زمینه تغییرات قوانین و مقررات مالی، آئین‌نامه‌ها، ابلاغیه‌ها و دستورالعمل‌های مالی

طبق اصل ۱۵ - لزوم تدوین آئین نامه نحوه برقراری ارتباط با اشخاص حقیقی و حقوقی در بیرون از سازمان و آموزش کارکنان

پیشنادهایی برای تحقیق‌های آتی

به دانشجویان و محققان علاقه‌مند به انجام پژوهش در حوزه کنترل داخلی پیشنهاد می‌شود به مقوله کنترل داخلی به‌طور کلی نگاه نکنند. سالیان متمادی در تحقیقات و تألیفات تدوین شده، به اجزای کنترل داخلی به‌صورت کلی پرداخته شده است. با توجه به چارچوب یکپارچه به روز شده ۲۰۱۳ بهترین مسیر انتخاب برای انجام پژوهش‌های آتی، انتخاب یک جزء از اجزای کنترل داخلی همراه با اصول مرتبط با آن و نقاط قابل تمرکز مربوطه است که منجر به تهیه و تدوین یک پژوهش کیفی، مطلوب و کاربردی خواهد شد. إن شاء الله الرحمن

فهرست منابع

- پوریا نسب، امیر و مهام، کیهان. (۱۳۹۳). کنترل داخلی - چارچوب یکپارچه. سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۱۸.
- <http://www.noormags.ir/view/fa/creator/149378>
- کثیری، حسین. (۱۳۹۳). کنترل داخلی - چارچوب یکپارچه COSO چارچوب و پیوست‌ها. تهران: انتشارات فرانما.
- کثیری، حسین. (۱۳۹۲). راهنمای شناخت و ارزیابی اثربخشی سامانه کنترل داخلی (در سطح سازمان) بر اساس کنترل داخلی - چارچوب یکپارچه به‌روز شده کوزو (۲۰۱۳). تهران: انتشارات فرانما.
- بهرامیان، (۱۳۷۸). «ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی در شرکت مهر اقتصاد ایران»: تهران، دانشگاه امام حسین علیه‌السلام، پایان‌نامه کارشناسی ارشد.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۱). «مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عموم»: ماهنامه حسابدار، دوره ۱۷، شماره ۱۴۷، تهران: انجمن حسابداران خبره ایران.
- دارابی، مجید، (۱۳۸۴). «تحلیل تأثیر تقویت کنترل‌های داخلی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار بر گزارش‌های حسابرسی سازمان حسابرسی»: تهران، دانشگاه آزاد اسلامی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد.
- صفری، (۱۳۸۸). «ارزیابی کفایت کنترل‌های داخلی در مجموعه مالی و حسابداری ستاد نمسا»: تهران، دانشگاه امام حسین علیه‌السلام، پایان‌نامه کارشناسی ارشد.
- Hochberg, Y. V., Sapienza, P., & Vissing-Jørgensen, A. (2009). A lobbying approach to evaluating the Sarbanes-Oxley act of 2002. *Journal of Accounting Research*, 47(2), 519-583.
- Morris, J. J. (2011). The impact of enterprise resource planning (ERP) systems on the effectiveness of internal controls over financial reporting. *Journal of Information Systems*, 25(1), 129-157.
- Ognea, M., Subramanyam, K. R., & Raghunandan, K. (2007). Internal control weakness and cost of equity: Evidence from SOX Section 404 disclosures. *The Accounting Review*, 82(5), 1255-1297.
- Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D. W., Kinney Jr, W. R., & LaFond, R. (2008). The effect of SOX internal control deficiencies and their remediation on accrual quality. *The Accounting Review*, 83(1), 217-250.
- Altamuro, J., & Beatty, A. (2010). How does internal control regulation affect financial reporting?. *Journal of accounting and Economics*, 49(1), 58-74.
- Ioan-Ovidiu- Spatacean. (2012). Addressing Fraud Risk by Testing the Effectiveness of Internal Control over Financial Reporting-Case of Romanian Financial Investment Companies. *Procedia Economics and Finance*, 3, 230-235.

