

تاریخ دریافت: ۸۹/۵/۱۵

تاریخ پذیرش: ۸۹/۶/۲

کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی

محسن زارعی / کارشناس ارشد حسابداری
سعیدعبدی / کارشناس ارشد حسابداری

چکیده

مدیران بخش‌های خصوصی و دولتی برای تامین اطمینان نسبی از دستیابی به اهداف پیش‌بینی شده، حسن اجرای فعالیت‌ها در کلیه زمینه‌ها، جلوگیری از هرگونه اختلاس، تقلب و استفاده نادرست از منابع و دارائی‌ها و تحقق مسئولیت پاسخگویی و حسابداری نسبت به فعالیت‌های انجام شده، اقدام به طراحی و اجرای سامانه کنترل داخلی می‌کنند. با توجه به این‌که مصرف منابع عمومی در بخش دولتی از حجم بالایی برخوردار است و دولت در قبال نحوه مصرف و حفاظت از این منابع، مکلف به پاسخگویی و حسابداری خواهد بود از این‌رو طراحی و اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی در بخش دولتی از اهمیت فوق‌العاده‌ای برخوردار است. این پژوهش از نوع کاربردی است و به صورت پژوهشی موردی در سازمان‌های دولتی استان زنجان انجام شده است، هدف این تحقیق به کارگیری تئوری محدودیت‌ها در سازمان‌های دولتی نیست، بلکه هدف از مطرح کردن مباحث مربوط به این حوزه، آشنایی با اهمیت شناسایی محدودیت‌ها و موانع موجود در یک سامانه و در گام بعدی پیاده‌سازی تفکر تئوری محدودیت در آن سامانه است. روش پژوهش از نظر ماهیت و محتوایی به صورت توصیفی و پیمایشی انجام می‌شود. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که آموزش‌های کارآمد و کاربردی برای کارکنان مالی، مقررات مربوط به کنترل‌های داخلی، نیروی انسانی متخصص و کارآمد سه شرط لازم برای اجرای کنترل داخلی مطلوب است.

واژگان کلیدی: کنترل‌های داخلی مالی، کنترل‌های داخلی عملیاتی، نظارت مالی، نظارت عملیاتی،

تئوری محدودیت

مقدمه:

بیش تر سازمان‌ها جهت رسیدن به هدف خود با محدودیت‌های گوناگونی مواجه‌اند. بر اساس تئوری محدودیت‌ها، هر سازمان در فرآیند عملیاتی خود حداقل دارای یک محدودیت است که به نوعی در عملیات آن مانع ایجاد می‌کند. اگر سازمان‌ها با هیچ‌گونه محدودیتی مواجه نباشند می‌توانند به میزان نامحدودی آنچه را که به خاطر آن تلاش می‌کنند (برای مثال سود یا خدمت بهتر) به دست آورند. تئوری محدودیت به سامانه‌های تولیدی و خدماتی به عنوان زنجیره ای از فرآیندهای مرتبط با یکدیگر همانند حلقه‌های به هم پیوسته می‌نگرد. این فرآیند زمانی تقویت خواهد شد که هر یک از اجزای زنجیره تقویت شود؛ به سخن دیگر اگر به سازمان به عنوان سامانه‌ای کلی نگاه شود قسمت‌های مختلف سازمان به عنوان زیر مجموعه‌های تشکیل دهنده سامانه کلی به شمار می‌روند، بر اساس این تفکر ضعیف‌ترین حلقه‌ها باید شناسایی شوند و کار بیش تری انجام گیرد.^۱

تئوری محدودیت‌ها^۲ توسط گلدرات و فاکس^۳ (۱۹۹۲) مطرح شد. هدف از ارائه این تئوری استفاده از روش‌های علمی در حل مسائل مدیریتی بود. طبق نظر آن‌ها محدودیت به هر عاملی گفته می‌شود که سازمان را در رسیدن و یا دستیابی به اهداف خود باز می‌دارد.

گلدرات فرآیند مدیریت پنج گانه را در راستای مدیریت محدودیت‌ها و بهبود مستمر را بسط و توسعه داد. این مراحل در نگاره شماره ۱ نشان داده شده است. این فرآیند در جهت افزایش توان عملیاتی و کاهش موجودی و هزینه‌های عملیاتی کاربرد دارد.^۴

هدف این تحقیق به کارگیری تئوری محدودیت‌ها در سازمان‌های دولتی نیست، بلکه هدف از مطرح کردن مباحث مربوط به این حوزه آشنایی با اهمیت شناسایی محدودیت‌ها و موانع موجود در یک سیستم و در گام بعدی پیاده‌سازی تفکر تئوری محدودیت‌ها در آن سیستم است.

در طول ۱۵ سال گذشته، نهضتی برای به کارگیری تئوری محدودیت‌ها در سازمان‌های خدماتی شروع شده است. اصول تئوری محدودیت و تفکر آن می‌تواند در ایجاد تحول در سازمان‌های خدماتی موثر واقع شود و برای برنامه‌ریزی استراتژیک سازمان‌ها گام‌های موثری برداشته شود. مابین و گلیبرسون توصیه می‌کردند که اصول تئوری محدودیت باید توسط تمام سازمان‌ها پایه‌ریزی و اجرا شود. امروزه مطالعات زیادی در حوزه به کارگیری تئوری محدودیت‌ها در سازمان‌های خدماتی انجام شده است. در بسیاری از واحدهای خدماتی، پنج گام گلدرات به کار گرفته شده و بهبودهای شگرفی در زمان ارائه خدمات (اولسون، ۱۹۹۸)^۵، جریان اطلاعات (کاما و رون، ۱۹۹۴، فیدر و کراس، ۱۹۹۸؛ و جولی و

پاتریک، ۱۹۹۰)، و مهندسی مجدد فرآیندهای اداری (اسپنسر و واسن، ۱۹۹۴)^۷ مشاهده شده است. در ایران نیز هنوز پژوهشی در مورد به کارگیری تئوری محدودیت‌ها در یک سازمان دولتی صورت نگرفته است.

نگاره ۱: مراحل پنج‌گانه‌ی تئوری محدودیت‌ها^۸

۱) محدودیت‌های سیستم (محدودیت‌های فیزیکی و استراتژیک) را شناسایی نمایید.
۲) در مورد چگونگی دستیابی به حداکثر کردن منفعت با توجه به محدودیت‌های جاری تصمیم‌گیری نمایید.
۳) تمام مسائل دیگر را تابع بند «بند ۲» قرار دهید. به عبارت دیگر از ظرفیت‌های ایجاد شده برای رفع محدودیت‌های مراحل بعدی استفاده شود.
۴) محدودیت‌ها سیستم دیگر را «ارتقا» بخشید. یعنی اثرات محدودیت‌های جاری کاهش یابد، از حجم بعضی از تقاضاها کاسته و یا ظرفیت‌ها افزایش یابد و تمام افراد نسبت به محدودیت‌ها و اثرات آن‌ها بر عملکرد هر یک از مراحل مطلع باشند.
۵) اگر در مرحله قبل محدودیت رفع شد. به مرحله اول بازگردید، اما به واسطه رفع محدودیت، «اجازه ندهید» تا فرآیند رفع محدودیت‌های سیستم متوقف شود.

برنامه‌ریزی خوب به مدیران کمک می‌کند تا به اهداف برسند، فرصت‌ها را تشخیص دهند و تأثیرات منفی رویدادهای اجتناب‌ناپذیر را به حداقل برسانند. موفقیت یک سازمان نتیجه برنامه‌ریزی دقیق و اجرای نکته‌سنجی آن است. عدم موفقیت در برنامه‌ریزی اغلب به دور شدن از اهداف و مشکلات مالی منجر می‌شود.^۹ اما یک برنامه‌ریزی زمانی مطلوب و مثمر ثمر خواهد بود که به نحو مطلوبی اجرا شود. از این‌رو طراحی و اجرای کنترل‌های داخلی جهت اطمینان از اجرای مطلوب برنامه‌ریزی‌ها توسط کارکنان، الزامی خواهد بود. اهمیت کنترل‌های داخلی به عنوان یکی از ابزارهای بسیار مهم در فرآیند حسابداری از ابتدا تا انتهای کار براهل فن پوشیده نیست و این اهمیت زمانی دوچندان می‌شود که نحوه اجرای آن در دستگاه‌های اجرایی مورد بررسی قرار گیرد.

بر اساس تکالیف قانونی و استانداردهای حسابرسی، حسابرسان برای برنامه‌ریزی و تعیین نوع، زمان‌بندی و میزان آزمون‌هایی که باید اجرا شود، باید شناختی کافی از ساختار کنترل داخلی کسب کنند. به علاوه حسابرسان باید شناخت به دست آمده از سیستم‌های حسابداری و کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی را در کار برگ‌های حسابرسی مستند سازند. در نهایت پس از انجام رسیدگی‌های لازم، حسابرس باید در اولین فرصت ممکن رده مناسبی از مدیریت را از نقاط ضعف با اهمیت موجود در طراحی یا عملکرد سیستم‌های حسابداری و کنترل‌های داخلی که با آن‌ها برخورد کرده است آگاه کند.

یکی از وظایف اصلی ذی‌حسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرائی نظارت مالی است. این نظارت به ساز و کارهایی نیاز دارد تا اجرای صحیح و درست قوانین و مقررات مالی در دستگاه‌های اجرائی را تضمین کند و از سوء استفاده، اختلاس و سایر موارد فساد مالی جلوگیری نماید. اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی علاوه بر تامین اهداف فوق می‌تواند مدیران ارشد و میانی را از مصرف کارآمد و اثربخش منابع مالی دولت مطمئن سازد. بنابراین کنترل‌های داخلی با توجه به حجم وسیع اعتبارات و منابع دولتی و اهمیت نظارت بر مصرف آنان در سیستم مالی کشور نقش کلیدی دارد.

با اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی می‌توان حفظ و بقای فعالیت‌های هزینه‌ای و سرمایه‌ای را در بلند مدت تضمین کرد و از اعمال نظرها و سلیقه‌های شخصی مدیران اجرایی در این زمینه جلوگیری نمود. یک سامانه کنترل داخلی به‌منظور دستیابی به اهداف خود، باید براساس محدوده‌ای از اصول کیفی از قبیل «سازماندهی، خودکنترلی، استمرار، فراگیر بودن، استقلال، آگاهی‌دهنده، هماهنگی، کیفیت کارمندان» سازماندهی شود. بنابراین کنترل داخلی فرآیند مستمری است که اعضای هیات‌مدیره، مدیران ارشد و کارمندان شاغل در کلیه سطوح در آن مشارکت دارند و هدف آن حصول اطمینان از دستیابی به اهداف تعیین شده است. یک سامانه کنترل داخلی موثر باید قبل از آنکه مشکلات منجر به زیان شده باشند قابلیت پیشگیری یا کشف مشکلات را داشته باشد یا حداقل بتواند میزان زیان را کاهش دهد.^{۱۰}

بر اساس مصاحبه‌های انجام شده با صاحب‌نظران، مطالعه قوانین، مقررات و بخشنامه‌های صادره از سوی مراجع ذیصلاح و بررسی‌های به عمل آمده، چنین به نظر می‌رسد که کنترل‌های داخلی در دستگاه‌های اجرایی به نحو مطلوبی اجرا نمی‌شود. در این مقاله درصدد هستیم تا این موانع را شناسایی و پیشنهادهای لازم را ارائه دهیم.

پیشینه پژوهش:

در سال‌های اخیر تعدادی پژوهش در این زمینه انجام شده که به برخی از آن‌ها در زیرمی‌پردازیم: 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. وی در

ادامه اظهار می‌دارد، اهداف و ساختار کنترل داخلی در مؤسسات بزرگ بخش عمومی، تحت تأثیر ویژگی‌های پیرامون فعالیت‌های غیر انتفاعی و مفهومی تحت عنوان «مسئولیت پاسخگویی عمومی» قرار می‌گیرد. اهداف و ساختار کنترل داخلی مؤسسات بزرگ بخش عمومی و بالاخص دولت با مفهوم مسئولیت پاسخگویی در تعامل بوده و مکمل یکدیگرند. با افزایش سطح مسئولیت پاسخگویی ملی و عملیاتی مفاهیم کنترل یافته و اهداف و اجزای کنترل داخلی نیز متناسب با آن تعدیل می‌یابد. برخی از اجزای کنترل داخلی، نظیر اطلاعات و ارتباطات و روش‌های کنترل، در فعالیت‌های غیرانتفاعی دولت و سازمان‌های بزرگ بخش عمومی از تفاوت‌های درخور ملاحظه‌ای نسبت به فعالیت‌های بازرگانی برخوردار است و در برخی از اجزاء نظیر پیرامون کنترلی و ارزیابی ریسک و نظارت این تفاوت‌ها چندان معنی‌دار به نظر نمی‌رسد. در حال حاضر به رغم 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 مسئول 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 نمی‌سازند. برای برون رفت از این وضعیت نامناسب، مواردی به شرح زیر قابل ذکر است:

الف - بازنگری در قوانین و مقررات عادی حاکم بر نظارت مالی و عملیاتی، براساس مطالعات تطبیقی و استفاده از تجارب مفید کشورهای پیشرفته و در نظر گرفتن ویژگی‌های خاص ایران.

ب - تصویب قوانین و مقررات مناسب و ملزم نمودن مسئولان دستگاه‌های اجرائی به پاسخگویی مالی و عملیاتی و انتشار گزارش‌های مربوط به پاسخگویی مالی و عملیاتی جهت دسترسی عموم به منظور تأمین حقوق شهروندان.

ج - طراحی و تدوین و اجرای نظام حسابداری و گزارشگری مالی و روش‌ها و کنترل مناسب و اعمال نظارت به منظور شفاف‌سازی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی.

د - طراحی روش‌های نوین کنترل و نظارت با تأکید بر تغییر جهت نظام و کنترل از داده‌ها به ستانده‌ها و کسب نتایج و کاهش کنترل‌های غیرضروری.

آقای حساس یگانه در مقاله‌ای (۱۳۸۶) با عنوان «ضرورت بازنگری در کنترل و حسابرسی داخلی سیستم بانکی» اشاره می‌کند که تحولات اخیر سامانه بانکی که در معنای عمیق خود به جهانی شدن دلالت دارد، نیاز به نظارت محتاطانه را جهت حفظ ثبات و اطمینان در سامانه مالی افزایش داده است

و این موضوع با وقوع بحران مالی جهانی، اهمیت صد چندان یافته است. با توجه به نزدیکی زمان خصوصی‌سازی بانک‌های دولتی، ضرورت دارد که چارچوب سامانه کنترل داخلی و کارکرد حسابرسی داخلی آن‌ها مورد بازنگری قرار گیرد و تمامی الزامات تعیین شده توسط کمیته باسل در نظارت بانکی باید مدنظر قرار گیرد. تصریح بند «ج» سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مبنی بر «آماده‌سازی بنگاه‌های داخلی قبل از واگذاری به منظور مواجهه هوشمندانه با قواعد تجارت جهانی در یک فرآیند تدریجی و هدفمند»، اهمیت بازنگری در چارچوب کنترل‌های داخلی و کارکرد واحد حسابرسی داخلی بانک‌های دولتی را مضموم واگذاری دو چندان می‌کند. بنابراین، سامانه کنترل داخلی بانک‌ها باید بر پایه آن دسته از عناصر ضروری قرار گیرد که برای اطمینان از رعایت قوانین و مقررات، دستیابی به سودآوری بلندمدت، تهیه گزارش‌های مالی و مدیریتی قابل اتکا و کاهش ریسک زیان‌های پیش‌بینی نشده یا خدشه‌دار شدن حسن شهرت بانکی لازم است. افزون بر این، به منظور اطمینان از سرانجام کار حسابرسی داخلی باید همکاری و هماهنگی موثری بین ناظر، حسابرس داخلی و حسابرس مستقل در قالب اصول معینی تعریف شود.

فادزیل هارون و جانتان^{۱۱} (۲۰۰۵) به بررسی تاثیر حسابرسی داخلی بر تقویت کنترل‌های داخلی می‌پردازند. ایشان بیان می‌دارند که مدیریت واحد حسابرسی داخلی، توانایی‌های حرفه‌ای و بی‌طرفی حسابرس داخلی بر توانایی سامانه کنترل داخلی در امر پیشگیری شرکت تاثیر قابل ملاحظه‌ای دارد و مرحله‌ای از حسابرسی را که با ارزیابی سامانه کنترل داخلی انجام می‌شود تحت تاثیر قرار می‌دهد. این موضوع خود سبب تغییر مخاطرات ناشی از کار حسابرسی می‌گردد. در نهایت نیز ایشان بیان می‌دارند که گزارش حسابرس مستقل به شدت متاثر از اعمال مختلف سامانه کنترل داخلی و از همه مهم‌تر واحد حسابرسی داخلی خواهد بود. هم‌چنین از نظر ایشان 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 تاثیر واحد حسابرسی داخلی بر بهبود کنترل‌های داخلی رو به فزونی گذاشته است.

تعریف کنترل‌های داخلی:

کنترل‌های داخلی شامل سیاست‌ها و روش‌هایی است که برای تامین اطمینان نسبی از دستیابی به هدف‌های سازمانی به وجود می‌آید. منظور از اطمینان نسبی یعنی این که هیچ کنترل داخلی

ایده‌آل نیست و مخارج آن نباید بیش‌تر از منافع مورد انتظار باشد. این تعریف در بخش دولتی به شرح زیر می‌باشد:

کنترل‌های داخلی عبارتند از مجموعه قوانین و مقررات، خط‌مشی‌ها و روش‌های توأم با واحدهایی که امر نظارت بر عهده آن‌ها محول گردیده است که به منظور ایجاد اطمینان معقول نسبت به دستیابی هدف‌های از قبل تعیین شده برای هر یک از دستگاه‌های اجرایی و مجموعه آن‌ها، مستقر می‌گردد.^{۱۲}

اهداف کنترل‌های داخلی در بخش دولتی:

الف) اهداف اداری (عملیاتی) به منظور استفاده بهینه از منابع سازمان و تحقق بخشیدن به اهداف میان مدت و بلندمدت تعیین شده‌اند.

۱- تشویق کارکنان به رعایت رویه‌ها و بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها و سنجش میزان رعایت رویه‌ها.
۲- ارزیابی کارایی.

برای اجرای مطلوب سامانه کنترل‌های داخلی در بخش عمومی باید در کارکنان ایجاد انگیزه نمود و توانمندی آنان را ارتقا داد. برای این منظور تهیه و تنظیم دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌های جامع توسط مراجع ذی‌ربط و برگزاری کلاس‌های آموزشی ضروری به نظر می‌رسد. از طرفی با توجه به اهمیت ارزیابی عملکرد کارکنان دستگاه‌های اجرایی در اجراء و پیشبرد فعالیت‌های عملیاتی و مالی کشور در کارآمدی سامانه کنترل داخلی، ساز و کارهایی توسط مدیران برای ارزیابی فعالیت‌های آنان باید طراحی شود و به اجرا درآید تا نقاط ضعف آنان شناسایی و برطرف گردد و نقاط قوت مورد تقدیر و تشویق قرار گیرد.

ب) تامین اهداف حسابداری (مالی) عبارتند از:

۱- حفاظت از دارایی‌ها در برابر ضایع شدن، تقلب و استفاده نادرست.

۲- افزایش دقت و قابلیت اتکای مدارک حسابداری.

با توجه به این‌که دارائی‌های نقدی و غیر نقدی (اموال) نقش کلیدی در تحقق اهداف از پیش تعیین شده دارند، از این‌رو باید به نحو مناسبی نگهداری گردد تا از هرگونه اختلاس، سوء استفاده و حیف و میل جلوگیری شود. اطلاعات مالی مربوط به دارائی‌های سرمایه‌ای (اموال) با توجه به این‌که بخش عظیمی از منابع دولت صرف احداث و خرید آن‌ها می‌شود باید به شیوه‌ای دقیق و صحیحی افشاء گردد. از سوی دیگر دولت در قبال منابع ملی که مصرف می‌کند باید پاسخگو باشد، آن‌ها این وظیفه

را با استفاده از گزارش‌های مالی استخراج شده توسط سامانه حسابداری دولتی انجام می‌دهند. براساس مفاد مواد ۹۵ و ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی کل کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور را به عنوان مهم‌ترین گزارش مالی دولت با استفاده از صورت‌حساب دریافت و پرداخت نهایی سال مالی مورد عمل بودجه به علاوه فرم‌های تفریغ بودجه و سایر مدارک مورد نیاز کلیه دستگاه‌های اجرایی تهیه و تنظیم می‌نماید. اطلاعات این گزارش مالی زمانی قابل اتکا خواهد بود که بر اساس اسناد و مدارک مالی مطمئن و قابل اتکا تهیه شوند. اجرای مناسب کنترل‌های داخلی می‌تواند قابلیت اتکاء مدارک حسابداری و صورت‌حساب دریافت و پرداخت مربوط به دستگاه‌های اجرایی را به نحو مطلوبی افزایش دهد.

علاوه بر آن سامانه کنترل داخلی امکان درج اطلاعات در صورت‌های مالی براساس استانداردهای حسابداری و حصول اطمینان از ویژگی‌های کیفی زیر را فراهم می‌آورد:

الف- قابلیت کنترل: فرض می‌شود که خوب بودن اطلاعات کافی نیست، سامانه کنترل داخلی باید امکان بررسی دقت و صحت اطلاعات را نیز فراهم آورد.

ب- جامع بودن: گاهی اوقات حتی صحت و دقت اطلاعات کافی نیست و آن زمانی است که اطلاعات کامل نباشد. این دلیلی است که سامانه کنترل داخلی باید نسبت به مدنظر قراردادن کلیه اجزای طی دوره پردازش اطمینان ایجاد کند.

ج- مربوط بودن: همواره اطلاعات باید با هدف مدنظر مرتبط باشد.

د- سودمند بودن: تنها ارائه اطلاعات کافی نیست، برخی مواقع ممکن است اطلاعات به‌موقع ارائه نشود. این یکی از دلایلی است که کنترل داخلی باید از چنین وضعیت‌هایی ممانعت به‌عمل آورد و نسبت به تهیه اطلاعات در زمان مناسب اطمینان حاصل کند.^{۱۳}

اجزاء سامانه کنترل داخلی

الف) پیرامون کنترلی:

۱- طرز تفکر مدیریت

۲- طرح سازمانی

۳- روش‌های مدیریت نیروی انسانی

۴- پیش‌بینی‌های مالی و بودجه

۵- حسابرسی داخلی

۶- کمیته حسابرسی

ب) سامانه حسابداری:

۱- مستندات داخلی که برای تشخیص مسئول هر کار کافی باشد.

۲- فهرست حساب‌ها.

۳- دستورالعمل‌های اجرایی رویه‌ها و روش‌های حسابداری.

ج) روش‌های کنترل:

۱- صدور صحیح مجوز معاملات

۲- تفکیک مسئولیت‌ها

۳- مستندات کافی

۴- حسابدهی موثر دارائی‌ها

۵- ارزشیابی صحیح اقلام ثبت شده

ویژگی‌های اجزای کنترل داخلی در بخش دولتی:

براساس استانداردهای جهانی و منابع جدید تقسیم‌بندی جدیدی برای اجزای سامانه کنترل داخلی ارائه شده است که شامل پیرامون کنترلی، برآورد خطر، فعالیت‌های کنترلی، سیستم ارتباطات و اطلاع‌رسانی و نظارت می‌شود. پنج جزء کنترل داخلی فوق در بخش عمومی نیز وجود دارند اما به تبع نوع اهداف و تأثیرپذیری از ویژگی‌های فعالیت‌های غیرانتفاعی و غیربازرگانی، تفاوت می‌یابند.

پیرامون کنترلی:

مشابه سازمان‌های بخش خصوصی، محیط کنترلی در سازمان‌های بخش عمومی نیز از عواملی نظیر درستکاری، ارزش‌های اخلاقی، صلاحیت کارکنان، فلسفه و سبک عملیاتی مدیریت، روش مدیریت در تفویض اختیار، تعیین مسئولیت و شیوه سازماندهی و ارتقای کارکنان تشکیل می‌شود.

فعالیت‌های کنترلی:

فعالیت‌های کنترلی به مجموعه‌ای از خط‌مشی‌ها، روش‌ها و رویه‌هایی اطلاق می‌شود که مدیریت

سازمان‌های عمومی و خصوصی با اعمال آن‌ها از اجرای دستورات صادره و رهنمودهای ارائه شده، اطمینان معقول حاصل می‌نماید. به بیان دیگر مدیریت این قبیل سازمان‌ها به کمک فعالیت‌های کنترلی از انجام اقدامات لازم برای رویارویی با خطرهایی که دستیابی به اهداف این قبیل سازمان‌ها را تهدید می‌کند، اطمینان حاصل می‌کنند. فعالیت‌های کنترلی را بر مبنای رابطه آن‌ها با اهداف سازمان‌ها به سه گروه عملیاتی، گزارش‌دهی مالی و رعایت قوانین و مقررات تقسیم می‌کنند.^{۱۳}

سامانه ارتباطات و اطلاع‌رسانی:

پاسخگویی که خاستگاه احترام به حقوق انسان است، در زمینه‌ها و سطوح مختلف مطرح است، در سطوح ملی مسئولین کشور باید در رابطه با اموری که به آن‌ها محول شده است در مقابل مردم پاسخگو باشند.^{۱۴} ریموند می‌نویسد، مسئولیت پاسخگویی یعنی مسئولیت‌پذیری در مقابل یک مقام بالاتر و این مقام بالاتر همان مردم هستند. در این رویکرد مسئولین وظیفه دارند که برای حفظ اعتماد عمومی، نتیجه فعالیت‌های خود را به گونه‌ای روشن و شفاف در اختیار مردم قرار دهند و مردم نیز حق دارند بدانند که این افراد از منابع و امکانات موجود در جامعه به چه نحوی استفاده کرده‌اند، نتیجه برنامه‌ها و عملکردشان چه بوده است. در مقابل ارزیابی عملکرد نشان می‌دهد یک برنامه چگونه انجام شده و چه نتایجی از آن به دست آمده است.

بنابراین تهیه اطلاعات و انتشار عمومی گزارش‌های مالی و غیرمالی (ارتباطات) دو شرط لازم و کافی برای تحقق مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی دارند. سیستم حسابداری به عنوان جزئی از ساختار کنترل داخلی در ایفای مسئولیت پاسخگویی مقامات منتخب مسئول و تأمین حق پاسخ‌خواهی شهروندان، نقش در خور ملاحظه‌ای دارد و به عنوان ابزار اصلی تحقق مسئولیت پاسخگویی مورد توجه قرار می‌گیرد. سیستم حسابداری مورد استفاده سازمان‌های بخش عمومی، تحت تأثیر ویژگی‌های کنترلی برخاسته از پیرامون فعالیت، به نحوی طراحی و به مورد اجرا گذاشته می‌شود که نیازهای کنترلی برخاسته از ویژگی‌های ساختاری و خدماتی فعالیت‌های غیرانتفاعی این قبیل سازمان‌ها را تأمین می‌کند و موجب تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی می‌شود.

نظارت و انواع آن:

در کشورهای مردم‌سالار، دولت‌ها موظف به پاسخگویی مالی و عملیاتی در قبال نحوه حفظ و حراست

از منابع عمومی و نحوه مصرف آن در راستای تحقق اهداف از پیش تعیین شده‌اند. ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی، مستلزم اعمال یک سیستم نظارت مالی است و ادای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی نیز نیاز به اعمال یک سامانه نظارت عملیاتی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی دارد.^{۱۵} در کشور ما ایران نیز قانونگذار در راستای نظارت مالی و عملیاتی تکالیف قانونی را بر عهده دولت قرار داده است که می‌توان به ماده ۹۰ و ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور اشاره نمود.

نظارت عملیاتی:

نظارت عملیاتی دولت بر اجرای فعالیت‌ها و طرح‌های عمرانی که هزینه آن‌ها از محل اعتبارات هزینه‌ای و عمرانی منظور در قانون بودجه کل کشور تامین می‌شود، به منظور ارزشیابی و از نظر مطابقت عملیات و نتایج حاصله با هدف‌ها و سیاست‌های تعیین شده در قانون بودجه کشور و مقایسه پیشرفت کار با جدول‌های زمان‌بندی شده بر عهده معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری (سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی سابق) است.

اگر چه وظیفه نظارت عملیاتی بر عهده دولت است، اما نظارت عملیاتی در ایران تاکنون توفیقی نداشته است. نظارت عملیاتی پیش شرط تحقق مسئولیت پاسخگویی عملیاتی بوده و طراحی و اجرای روش‌ها و رویه‌های کنترلی مناسب برای اعمال صحیح این نوع نظارت در تحقق و ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی عملیاتی تأثیر به‌سزائی دارد. سابقه ۵۳ ساله نظارت عملیاتی دولت که از سال ۱۳۲۷ و در اجرای ماده ۸ قانون اول برنامه عمرانی کشور آغاز شده و تاکنون نیز ادامه دارد، نشان‌دهنده این واقعیت است که سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور (معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری) توفیق چندانی در تحقق و ارتقای سطح این نظارت نداشته‌اند و دستگاه‌های مسئول اجرای طرح‌ها، فعالیت‌ها و برنامه‌ها نیز از پذیرش کامل این نوع نظارت به روش مقتضی پرهیز نموده‌اند. نتیجه این امر باعث گردیده است که حتی اغلب طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی کشور که به لحاظ کمی و کیفی نظارت‌پذیرتر از فعالیت‌ها و برنامه‌های موضوع اعتبارات جاری می‌باشند، با تأخیر بیش از حد به بهره‌برداری رسیده و یا می‌رسند و مسئولین نیز در مورد آن‌ها پاسخگو نبوده‌اند. شواهدی از این قبیل فراوان بوده و همه آن‌ها بر تنزل سطح نظارت عملیاتی و پاسخگویی عملیاتی دولت دلالت دارند. نتیجه این که برای ارتقای سطح نظارت عملیاتی و تحقق مسئولیت پاسخگویی عملیاتی باید روش‌های کنترلی نوینی طراحی شود و جهت نظارت، از مصرف

”نهادها“ تغییر داده و بر اندازه‌گیری ”ستاندها“ و کسب نتایج متمرکز نمود، تا ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی مقامات مسئول دستگاه‌های اجرائی از این طریق امکان‌پذیر گردد.

نظارت مالی:

در حسابرسی بخش دولتی ارزیابی سامانه کنترل‌های داخلی دستگاه‌های اجرایی و نظارت مالی توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی، حساب‌رسان دیوان محاسبات کل کشور و سازمان بازرسی کل کشور انجام می‌گیرد.

ارزیابی کنترل‌های داخلی و نظارت بر مخارج وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی و شرکت‌های دولتی از نظر انطباق پرداخت‌ها بامقررات این قانون و سایر قوانین ومقررات راجع به هر نوع خرج، بر عهده ذیحسابان وزارت امور اقتصادی و دارایی قرار دارد. هدف از این نوع نظارت که توسط وزارت مزبور قبل از خرج اعمال می‌شود، به منظور کسب اطمینان از عدم تجاوز هزینه‌های دولت از اعتبارات مصوب است. ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی علاوه بر موارد فوق بر اساس قانون مکلف به انجام وظایف مشروحه زیر نیز می‌باشند:

۱- نظارت بر امور مالی و محاسباتی و نگاهداری و تنظیم حساب‌ها بر طبق قانون و ضوابط مقررات مربوط و صحت و سلامت آن‌ها

۲- نظارت بر حفظ اسناد و دفاتر مالی

۳- نگاهداری و تحویل و تحول وجوه و نقدینه‌ها و سپرده‌ها و اوراق بهادار

۴- نگاهداری حساب اموال دولتی و نظارت بر اموال مذکور.

بر اساس قانون مسئولان کلیه دستگاه‌های اجرایی و کارکنان ذیحسابی مکلف به همکاری و تشریک مساعی با ذیحسابان می‌باشند که ماده ۱۰۵ قانون محاسبات عمومی کشور بر این امر اشاره دارد.

علاوه بر نظارت مالی توسط دولت، اعمال نظارت قضایی که نوعی نظارت مالی است توسط دیوان محاسبات کشور انجام می‌شود. بر اساس اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، حساب‌رسان دیوان محاسبات به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، موسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحو از انحا از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد، رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکند و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد.

در تحقق اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی، دیوان محاسبات، حساب‌ها، اسناد و مدارک لازم و مربوط را براساس قانون جمع‌آوری می‌کند و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به همراه مواردی که ضمن نظارت خود تهیه نموده است به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌کند. این گزارش باید در اختیار و دسترس عموم باشد.

کنترل‌های داخلی در سامانه رایانه‌ای:

مسئولیت حساب‌برسان در سامانه‌های رایانه‌ای همانند سیستم‌های دستی است که عبارتست از قانع شدن حساب‌برس به این که صورت‌های مالی تهیه شده نمایانگر تفسیر و پردازش اطلاعات، طبق اصول پذیرفته شده حسابداری باشد. دادن وظایف ناسازگار به کامپیوتر باعث تضعیف کنترل‌های داخلی نمی‌گردد اما با این حال وجود کنترل‌های جبرانی برای پیش‌گیری از دخالت عوامل انسانی ضروری است. سامانه‌های رایانه‌ای به نوعی قابلیت اتکای گزارش‌های مالی را افزایش می‌دهند، اما به علت محدود بودن تعداد افراد مجری پردازش، ممکن است اشتباهات و تخلفات پردازش کامپیوتر توسط کارکنان دستگاه اجرایی کشف نشود. بنابراین دقت سخت افزاری کامپیوتر، قابل اتکا بودن اطلاعات خروجی کامپیوتر را تضمین نمی‌کند.^{۱۶}

آثار رایانه بر کنترل‌های داخلی:

- ۱- اثر بر نحوه تفکیک وظایف
- ۲- اثر بر نحوه تفویض اختیار و مسئولیت
- ۳- شایستگی و قابلیت اعتماد بودن کارکنان
- ۴- نحوه صدور مجوز و تنفیذ مجوزها
- ۵- تناسب مستندات و و سوابق
- ۶- نظارت عینی بر دارائی‌ها و سوابق
- ۷- مدیریت و سرپرستی مناسب
- ۸- نظارت کافی و مستقل بر عملکردها
- ۹- مقایسه سوابق و مستندات دارائی‌ها با ما به ازای عینی آنها (مشاهده عینی دارائی‌های ثابت).

اهداف کنترل‌های داخلی مالی در دستگاه‌های اجرائی:

روش‌های کنترل داخلی دستگاه‌های اجرایی حسب مورد، طبق قوانین و مقررات موضوعه مقرر می‌شوند؛ از این رو مسئولین دستگاه‌های اجرایی در فعالیت‌های مالی و اداری مکلف به رعایت آن‌ها می‌باشند. در این طبقه بهتر آن است قوانین و مقررات به صورت دستورالعمل نحوه انجام هر یک از فعالیت‌ها تهیه و تنظیم شوند و آنگاه در اختیار هر یک از کارکنان قرار گیرند تا آن‌ها بر اساس الگوی مدون وظایف محوله را به نحو دقیق و صحیح انجام دهند. اهداف کنترل‌های داخلی در دستگاه‌های اجرائی متعدد و فراوان است که در ذیل به مواردی از آن اشاره می‌شود:

- هدف از ایجاد سامانه کنترل داخلی برای اعتبار مصوب، به طور عمده عبارت است از این که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب مربوط تجاوز نکند و وجوه با توجه به قوانین و مقررات مربوطه در محل خود مصرف شود تا تعهد زایدی بر عهده دولت ایجاد نگردد و همواره مقامات ذیصلاح دستگاه اجرایی در جریان مصرف اعتبارات مصوب قرار گیرند و خط مشی‌ها را بر این اساس تعیین نمایند.
- هدف اصلی از برقراری سامانه کنترل داخلی تخصیص اعتبار، آن است که از سویی نظارت بر پیشرفت فعالیت هر یک از دستگاه‌های اجرائی وجود داشته باشد و دیگری این که هر فقره تأمین اعتبار از محل اعتبارات تخصیص یافته انجام گیرد.
- هدف از برقراری کنترل داخلی تنخواه‌گردان حسابداری، عبارتست از این که امر پرداخت‌ها اعم از جاری و طرح، تسریع شده و پرداخت‌ها حتی الامکان با رعایت قوانین و مقررات مربوطه، از محل تنخواه مزبور معمول گردد و تنخواه‌گردان حسابداری به موقع از محل اعتبار تخصیص یافته از طریق خزانه درخواست وجه و تکمیل شود و حداکثر در پایان سال مالی با خزانه تسویه گردد.
- هدف از برقراری کنترل داخلی برای پیش پرداخت، عبارت از این است که پیش‌پرداخت فقط مطابق تعریف مذکور، در قبال اخذ مدارک لازم و کافی به ذینفع پرداخت شود و به موقع نسبت به تسویه آن اقدام گردد.
- هدف از برقراری کنترل داخلی در پرداخت وجوه اولاً جلوگیری از هر نوع سوء استفاده در پرداخت‌ها است؛ ثانیاً رعایت قوانین و مقررات در نحوه استفاده از منابع خواهد بود (به ویژه رعایت اصل حساب‌های مستقل برای وجوه مستقل)
- هدف از برقراری سامانه کنترلی داخلی برای حساب‌های بانکی عبارت است از این که اولاً، کلیه حساب‌های بانکی دستگاه اجرایی از طریق خزانه یا نمایندگی خزانه در استان‌ها افتتاح شده باشد و

ثانیاً از هر نوع سوء استفاده از حساب جاری‌های مربوط جلوگیری به عمل آید.

• هدف از برقراری سامانه کنترل داخلی حساب‌های سپرده عمدتاً کنترل روی این است که وجوهی به جز موارد تصریح شده در ماده ۳۰ قانون مذکور به حساب سپرده واریز نگردد، کلیه سپرده‌ها در پایان هر ماه به حساب تمرکز وجوه نزد خزانه واریز شود (حساب ۹ خزانه) و به موقع به ذی‌نفع رد گردد و از هرگونه سوءاستفاده جلوگیری شود.

• هدف از برقراری سامانه کنترل داخلی درآمدها وصول و ایصال به‌موقع آن‌ها توسط دستگاه‌های اجرایی به حساب‌های مربوط نزد خزانه، برابر قوانین و مقررات موضوعه است و همچنین ارتباط انواع درآمدهای وصول شده با توجه به قوانین و مقررات مربوط.

• هدف از برقراری کنترل‌های داخلی در حساب‌های اوراق بهادار حصول اطمینان از این که انواع، تعداد و ارزش اوراق بهادار به نحو صحیحی در دفاتر نشان داده می‌شود، موجودی مخزن از طریق شمارش و بازرسی عینی با مانده دفاتر تطبیق دارد و در جای امنی نگهداری می‌شود.

• هدف از اجرای کنترل‌های داخلی در خصوص اسناد هزینه عبارتست از افزایش اطمینان و قابلیت اتکاء آن‌ها، صحت انجام ثبت‌های حسابداری و رعایت قوانین و مقررات مالی مربوطه.

• هدف از برقراری کنترل‌های داخلی اموال، حفاظت از آن‌ها در برابر ضایع شدن، تقلب و استفاده نادرست آن است زیرا ثبت صحیح رویدادهای مالی مربوطه و افشاء دقیق و کامل آنان در صورت‌های مالی ثبت شده است.^{۱۷}

کنترل‌های داخلی اداری (عملیاتی) در دستگاه‌های اجرایی:

- ساختار تشکیلاتی هر یک از دستگاه‌های اجرایی، پاسخگوی نیل به اهداف و وظایف محوله باشد.
- تعداد کارکنان هر واحد از نظر تخصص، مهارت و تجربه متناسب با وظایف محوله پیش‌بینی شده باشد.
- سلسله مراتب انجام وظایف محوله، متناسب با مهارت‌های شاغلین آن سازماندهی شده باشد.
- شرح وظایف واحدها و شرح وظایف کارکنان هر واحد و دستور کار کارکنان به صورت مدون در اختیار آن‌ها قرار گیرد و شرح وظایف کارکنان هر واحد به آن‌ها تفهیم شود.
- تجهیزات لازم برای انجام وظایف محوله در اختیار کارکنان قرار گیرد و حسب مورد آموزش‌های لازم برای استفاده از تجهیزات پیچیده به آن‌ها داده شود.
- هماهنگی‌های لازم بین کارکنان در مورد انجام امور محوله در هر واحد و همچنین هماهنگی لازم

بین واحدها به نحوی برقرار باشد که واحدها حداکثر بازدهی را داشته باشند و مجموعه فعالیت‌های آن‌ها قادر به نیل دستگاہ به اهداف محوله باشد.

• میزان دستیابی به اهداف در هر واحد در فواصل زمانی معین مورد ارزیابی قرار گیرد و مسئولان ذیصلاح از کم و کیف آن اطلاع حاصل نمایند و در مورد پیشنهادات و راه حل‌ها، پیگیری لازم به عمل آید.

• آموزش کارکنان در موعد مقرر و مناسب با مقطع شغلی آن‌ها به عمل آید و تغییر در ارتقای پست سازمانی کارکنان منوط به شرکت در دوره آموزشی خاص آن مقطع باشد.

• هدف هر برنامه با دقت و وضوح لازم تبیین شود و کارکنان ذی‌ربط در جریان کم و کیف آن قرار گیرند. موافقتنامه مربوط به هر واحد، مورد مطالعه و بررسی کارکنان ذی‌ربط قرار گیرد.

• زمان‌بندی اجرای فعالیت و یا طرح در مواقع لزوم به کارکنان ذی‌ربط یادآوری شود.

• سلسله مراتب انجام وظایف محوله، متناسب با مهارت‌های شاغلین آن سازماندهی شود.

• میزان مسئولیت هر یک از کارکنان کاملاً مدون، مشخص و تفهیم شده باشد.

در این جا توجه به دو نکته ضروریست:

الف- روش کنترل داخلی در هر دستگاہ اجرایی و استقرار آن می‌بایست متناسب با حجم و تنوع فعالیت و سایر شرایط و مشخصات آن دستگاہ طرح ریزی و اجرا گردد.

ب- هدف از برقراری کنترل برای هر مورد از فعالیت‌های دستگاہ اجرایی دقیقاً مشخص و کلیه جوانب آن تجزیه و تحلیل شود تا اولاً بتوان به تناسب آن ساده‌ترین شیوه ممکن را طراحی و مستقر نمود. ثانیاً روش پیش‌بینی شده، عملاً با مقررات و قوانین موضوعه مغایرت نداشته باشد.

مشکلات موجود در اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی در بخش عمومی:

اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی در دستگاہ‌های اجرایی با توجه به ضرورت تحقق اهداف و برنامه‌های دولت، حجم منابع مصرفی و اموال مورد تملک دولت از اهمیت فوق‌العاده‌ای برخوردار است؛ اما بر اساس مشاهدات، مصاحبه‌ها، مطالعات و بررسی‌های انجام شده چنین به نظر می‌رسد که مسائل و مشکلاتی وجود دارند که اجرای بهینه کنترل‌های داخلی را زیر تأثیر خود قرار داده و کیفیت اجرا را نامطلوب می‌سازد که از جمله می‌توان به موارد زیر اشاره نمود:

۱- کنترل‌های داخلی موجود اعم از اداری و مالی توسط مدیران دستگاہ‌های اجرایی مورد ارزیابی قرار

نمی‌گیرند تا نقاط ضعف آن‌ها شناسایی و رفع شده و نقاط قوت آن‌ها تقویت گردد.

۲- ضمانت اجرایی لازم جهت اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی وجود ندارد.

۳- نگرش مدیران در خصوص اهمیت و جایگاه سیستم کنترل داخلی و نقش آن در تحقق اهداف سازمانی کاملاً مثبت نیست.

۴- انگیزه کافی در کارکنان جهت اجرای کنترل‌های داخلی وجود ندارد.

۵- کارکنان دستگاه‌های اجرایی شناخت و آگاهی کافی از سیستم کنترل داخلی بخش دولتی ندارند.

۶- سیستم آموزشی در دانشگاه‌ها متناسب با آموزش کاربردی کنترل‌های داخلی نمی‌باشد.

۷- آموزش‌های لازم برای کارکنان مالی دستگاه‌های اجرایی جهت اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی برگزار نمی‌گردد.

۸- بخشنامه و دستور العمل مربوط به کنترل‌های داخلی در دستگاه‌های اجرایی یکپارچه، کارآمد، شفاف و استاندارد نیست.

۹- نیروی انسانی متخصص و کارآمد در دستگاه‌ها جهت اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی به اندازه کافی وجود ندارد.

۱۰- تجهیزات لازم برای انجام وظایف محوله در اختیار کارکنان قرار نمی‌گیرد.

۱۱- نرم افزارهای موجود در دستگاه‌های اجرایی متناسب با کنترل‌های داخلی موجود نمی‌باشد.

در ذیل به توضیح برخی از مشکلات موجود می‌پردازیم:

الف- عدم وجود انگیزه کافی در کارکنان:

اهداف کنترل‌های داخلی به دو بخش اهداف اداری و اهداف مالی طبقه‌بندی می‌شوند، یکی از اهداف اداری ایجاد انگیزش در کارکنان جهت اجرای کنترل‌های داخلی است. آنچه مسلم است این‌که هر چقدر زمینه‌های لازم جهت ایجاد انگیزش در کارکنان زیادتر گردد، کنترل‌های داخلی با کیفیت بیش‌تری اجرا خواهد شد.

ب- عدم ارزیابی نحوه اجرای کنترل داخلی موجود توسط مراجع ذیربط:

یکی از ابزارهای مهم و کلیدی در تحقق اهداف کلان و خرد سیاسی، اجتماعی، اقتصادی، اداری و علمی کشور، طراحی و اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی است که می‌تواند موفقیت مدیران را تضمین کند. پس ضروریست که این سیستم توسط مراجع ذی‌ربط و مجامع علمی و دانشگاهی مورد ارزیابی و سنجش قرار گیرد و راهکارها و پیشنهادهای جهت رفع نقاط ضعف آن و تقویت نقاط

قوت آن ارائه گردد. اما بر اساس مطالعات و بررسی‌های انجام شده سیستم کنترل داخلی موجود در دستگاه‌های اجرایی جهت رسیدن به سطح مطلوب مورد ارزیابی قرار نمی‌گیرد.

ج- ناکارآمدی آموزش:

آموزش تجربه‌ای است مبتنی بر یادگیری، به منظور ایجاد تغییرات به طور نسبتاً پایدار در هر فرد، تا او را قادر به انجام کار و بهبود بخشی از توانایی‌ها، تغییر مهارت‌ها، دانش، نگرش، و رفتار اجتماعی نماید.^{۱۸} اهمیت و نقش آموزش جهت ارتقای توانمندی و تخصص نیروی انسانی بر همگان آشکار است. نتایج پژوهش‌های انجام شده در مورد سرمایه‌گذاری در آموزش نیروی انسانی نشان‌دهنده بازدهی چشم‌گیر آن است. بر همین اساس هیات‌های تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری و حسابرسی نیز بر آموزش کارکنان تاکید می‌کنند به نحوی که آموزش به عنوان جزئی از استانداردهای عمومی حسابرسی مطرح شده است. اگرچه برای حداکثر رساندن اثربخشی و کارایی افراد سازمانی ایجاد دوره‌های آموزشی متناسب و کارآمد ضروری است، اما با مشاهدات و مطالعات انجام شده به نظر می‌رسد که در دستگاه‌های اجرایی کلاس‌های آموزشی کارآمد برای کارکنان به ویژه کارکنان مالی در زمینه آشنایی با کنترل‌های داخلی برگزار نمی‌شود و یا کلاس‌های برگزار شده کاربردی و مرتبط با نیازهای تخصصی آنان نیست.

د- عدم شفافیت مقررات:

یکی از معیارهای مهمی که دستگاه‌های اجرایی مکلف به رعایت آن می‌باشند، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های تهیه و تنظیم شده توسط مراجع ذی‌ربط است. دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌های مالی غالباً توسط وزارت امور اقتصادی و دارائی تهیه شده و پس از تأیید دیوان محاسبات به دستگاه‌های اجرایی ابلاغ می‌شوند. این مراجع دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌هایی را جهت اجرای کنترل‌های داخلی ابلاغ نموده‌اند؛ اما بنابر اظهارات مدیران و کارکنان مالی این کنترل‌ها به اندازه کافی شفاف، جامع و استاندارد نیستند. برخی دیگر نیز بر این اعتقادند که این بخشنامه‌ها ضمانت اجرایی نداشته و یا این که اراده جدی جهت اجرای آن‌ها در دستگاه‌های اجرایی وجود ندارد.

و- کمبود نیروی انسانی متخصص و کارآمد:

نیروی انسانی متخصص و کارآمد از حیاتی‌ترین و مهم‌ترین منابع یک سازمان به شمار می‌رود. امروزه بیش‌تر کشورهای پیشرفته و صنعتی جهان منابع انسانی را به عنوان مهم‌ترین دارائی‌های خود قلمداد می‌کنند. این کشورها با استفاده از تئوری‌های مدیریت منابع انسانی، مدیران را مکلف

به برنامه‌ریزی برای ارتقای کارآیی و اثربخشی تصمیم‌گیری‌های مربوط به نیروی انسانی نموده و با استفاده از حسابداری منابع انسانی، اطلاعات لازم در این خصوص را، در اختیار آنان قرار می‌دهند. با ارتقای تخصص و توانمندی کارکنان، بازدهی سازمان برای رسیدن به اهداف سازمانی افزایش می‌یابد. بر اساس بررسی‌های انجام شده به نظر می‌رسد نیروی انسانی متخصص و کارآمد در دستگاه‌های اجرایی به اندازه کافی وجود ندارد و ضروریست سازمان‌ها از نیروی انسانی متخصص و کارآمد برای اجرای کنترل‌های داخلی استفاده کنند.

ه- نبود بسترهای کافی و لازم:

برای اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی به ایجاد بسترهای لازم مانند استخدام و به‌کارگیری نیروی انسانی متخصص، فراهم نمودن تجهیزات لازم، همکاری واحدهای مختلف با یکدیگر، ایجاد انگیزه در کارکنان برای تلاش برای تحقق اهداف سازمانی نیاز می‌باشد و هر چقدر این بسترها بیش تر فراهم گردد، کیفیت اجرای کنترل‌های داخلی بیش تر می‌شود.

فرضیه‌ها:

فرضیه اول: آموزش‌های کارآمد و کاربردی برای کارکنان مالی دستگاه‌های اجرایی برای اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی برگزار می‌گردد.

فرضیه دوم: مقررات مربوط به کنترل‌های داخلی در دستگاه‌های اجرایی شفاف و روشن می‌باشد.

فرضیه سوم: نیروی انسانی متخصص و کارآمد در دستگاه‌ها برای اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی به اندازه کافی وجود دارد.

فرضیه چهارم: دستگاه‌های اجرایی بسترهای لازم را برای اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی فراهم نموده‌اند.

فرضیه پنجم: سامانه کنترل داخلی موجود برای ارتقای کیفیت و رفع مشکلات مورد ارزیابی مراجع ذی‌ربط قرار می‌گیرد.

فرضیه ششم: کارکنان دستگاه‌های اجرایی برای اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی از انگیزه کافی برخوردارند.

روش پژوهش و ابزار گردآوری اطلاعات :

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

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

قلمرو زمانی پژوهش مربوط به سال ۱۳۸۸ است و قلمرو مکانی پژوهش شامل دستگاه‌های اجرایی استان زنجان می‌باشد.

اعتبار پرسش‌نامه

روایی یا اعتبار به این پرسش‌پاسخ می‌دهد که ابزار اندازه‌گیری تا چه حد ویژگی مورد نظر را می‌سنجد^{۱۹} بدین منظور نمونه پرسش‌نامه در اختیار اساتید دانشگاه و نیز متخصصان دولتی قرار گرفت که در رابطه با میزان درستی و شفافیت سوالات پرسش‌نامه ابراز نظر کنند که نهایتاً آن‌ها اعتبار پرسش‌نامه را تایید کردند. برخی از صاحب‌نظران این نوع تعیین اعتبار را کافی می‌دانند.

روایی محتوایی پرسش‌نامه:

در مرحله پیش مطالعه برای بررسی روایی محتوایی پرسش‌نامه نخست تعدادی پرسش‌نامه در اختیار متخصصین فنی قرار داده شد و از آن‌ها خواسته شد نظرات خود را در این مورد بیان کنند آنگاه با بررسی نظرات آنان و در نهایت با نظر اساتید محترم راهنما پرسش‌نامه مورد تایید قرار گرفت.

روایی سازه‌ای پرسش‌نامه:

از طریق مقایسه حاصل از پژوهش با نتایج، می‌توان به روایی سازه‌ای ابزار اندازه‌گیری پی برد. یافته‌های این پژوهش با نتایج پژوهش‌های گذشته متجانس و همگون است.

پایایی پرسش نامه

یکی از روش‌های محاسبه قابلیت اعتماد، استفاده از آلفای کرونباخ است. این روش برای محاسبه هماهنگی درونی ابزار اندازه‌گیری از جمله پرسش‌نامه به کار می‌رود، پس از توزیع ۵۵ پرسش‌نامه که ۵۱ مورد آن قابل استفاده بود مقدار آلفای ۰/۹۳۱ به دست آمد که نشان از پایایی و قابل اعتماد بودن بالای این پرسش دارد.

$$r_{\alpha} = \left(\frac{k}{k-1} \right) \left(1 - \frac{\sum \sigma_j^2}{\sigma^2} \right)$$

جامعه و نمونه آماری تحقیق :

جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه ذیحسابان، حسابرسان دیوان محاسبات و وزارت امور اقتصادی و دارایی، کارشناسان مالی و معاونین و مدیران مالی سازمان‌های دولتی استان زنجان است که در مقطع زمانی فوق ۱۲۵ نفر بودند، که کل جامعه فوق به عنوان نمونه انتخاب شد و از تعداد پرسش‌نامه‌های توزیعی ۸۶ مورد آن برگشت شد.

نحوه توزیع پرسش‌نامه‌ها

نگاره شماره ۲

تعداد برگشت شده	تعداد توزیع شده	پست سازمانی
۲۱	۳۱	ذیحساب / معاون ذیحساب
۲۴	۳۸	حسابرس
۳۳	۴۲	کارشناس مالی
۸	۱۴	رئیس امور مالی
۸۶	۱۲۵	جمع

وضعیت جامعه آماری استان زنجان

گردآوری اطلاعات:

ابزار گردآوری اطلاعات پرسش‌نامه است که حاوی ۳۰ پرسش بوده و برای هر سوال ۵ گزینه بر حسب شدت تاثیر یعنی بر اساس مقیاس فاصله ای یا نسبی به عنوان پاسخ در نظر گرفته شده است. ابزار اندازه‌گیری اطلاعات: در این پژوهش برای اندازه‌گیری اطلاعات از طیف لیکرت استفاده شده

است. میزان خطا ۰/۰۵ تعیین شده و میزان قضاوت یا سطح اطمینان ۹۵٪ و ملاک آزمون کننده در این پژوهش آماره با استفاده از t-test می‌باشد.

آزمون فرضیه اول:

H0: آموزش‌های کارآمد و کاربردی برای کارکنان مالی دستگاه‌های اجرایی جهت اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی برگزار نمی‌گردد.

H1: آموزش‌های کارآمد و کاربردی برای کارکنان مالی دستگاه‌های اجرایی جهت اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی برگزار می‌گردد.

نگاره شماره ۳ (مقدار آماره و سطح معناداری فرضیه‌ها)

میانگین فرضی = ۱۵						
تعداد پرسش	t	سطح معناداری (sig)	میانگین	فاصله اطمینان ۹۵ درصدی برای تفاضل میانگین		نتیجه
				کمترین	بیشترین	
۵	-۹/۲۰۶	۰۰۰.	۱۰/۷۶	-۵/۱۵۰	-۳/۳۰۲	پذیرش H0

با توجه به نگاره ۳ مشخص می‌شود میانگین جامعه نمونه پرسش‌های این فرضیه برابر ۷۶/۱۰ از ۲۵ (مطلوب‌ترین وضعیت) است که نشان‌دهنده اختلافی قابل توجه از سطح مطلوب است و آزمون t-test نیز این موضوع را با توجه به مقدار آماره به دست آمده ($t = -۹/۲۰۶$) که در ناحیه H0 قرار می‌گیرد تایید می‌نماید. پس نتیجه‌گیری می‌شود که آموزش‌های کارآمد و کاربردی برای کارکنان مالی دستگاه‌های اجرایی جهت اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی برگزار نمی‌گردد.

۲- آزمون فرضیه دوم:

H0: مقررات مربوط به کنترل‌های داخلی در دستگاه‌های اجرایی شفاف و روشن نیست.

H1: مقررات مربوط به کنترل‌های داخلی در دستگاه‌های اجرایی شفاف و روشن است.

نگاره شماره ۴ (مقدار آماره و سطح معناداری فرضیه‌ها)

میانگین فرضی = ۱۵						
نتیجه	فاصله اطمینان ۹۵ درصدی برای تفاضل میانگین		میانگین	سطح معناداری (sig)	t	تعداد پرسش
	بیش‌ترین	کم‌ترین				
پذیرش H_0	-۱/۹۴۳	-۳/۵۱۵	۱۲/۲۷	۰۰۰.	-۶/۹۰۸	۵

با توجه به نگاره ۴ مشخص شد، که میانگین جامعه نمونه سئوالات این فرضیه برابر ۱۲/۱۲ از ۲۵ و آزمون t-test نیز این موضوع را با توجه به مقدار آماره به دست آمده ($t = -۶/۹۰۸$) که در ناحیه H_0 قرار می‌گیرد تایید می‌نماید پس نتیجه‌گیری می‌شود، مقررات مربوط به کنترل‌های داخلی در دستگاه‌های اجرایی شفاف و روشن نیست.

۳- آزمون فرضیه سوم:

H_0 : نیروی انسانی متخصص و کارآمد در دستگاه‌های جهت اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی به اندازه کافی وجود ندارد.

H_1 : نیروی انسانی متخصص و کارآمد در دستگاه‌های جهت اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی به اندازه کافی وجود دارد.

نگاره شماره ۵ (مقدار آماره و سطح معناداری فرضیه‌ها)

میانگین فرضی = ۱۵						
نتیجه	فاصله اطمینان ۹۵ درصدی برای تفاضل میانگین		میانگین	سطح معناداری (sig)	t	تعداد پرسش
	بیش‌ترین	کم‌ترین				
پذیرش H_0	-۱/۶۰۹	-۳/۰۴۹	۱۲/۶۷	۰۰۰.	-۶/۴۳۱	۵

با توجه به نگاره ۵ معلوم شد که میانگین جامعه نمونه پرسش‌های این فرضیه برابر ۱۲/۶۷ از ۲۵ است و آزمون t-test نیز این موضوع را با توجه به مقدار آماره به دست آمده ($t = -۶/۴۳۱$) که در ناحیه H_0 قرار می‌گیرد تایید می‌نماید. پس نتیجه‌گیری می‌شود، نیروی انسانی متخصص و کارآمد در دستگاه‌ها جهت اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی به اندازه کافی وجود ندارد.

۴-آزمون فرضیه چهارم:

H0: دستگاه‌های اجرایی بسترهای لازم را جهت اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی فراهم نمی‌کنند.

H1: دستگاه‌های اجرایی بسترهای لازم را جهت اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی فراهم می‌سازند.

نگاره شماره ۶ (مقدار آماره و سطح معناداری فرضیه‌ها)

میانگین فرضی = ۱۵						
نتیجه	فاصله اطمینان ۹۵ درصدی برای تفاضل میانگین		میانگین	سطح معناداری (sig)	t	تعداد پرسش
	کم‌ترین	بیش‌ترین				
پذیرش H ₀	-۲/۱۶۵	-۳/۶۴۶	۱۲/۰۹	۰۰۰.	-۷/۸۰۷	۵

با توجه به نگاره‌های ۹ و ۱۰ مشخص شد که میانگین جامعه نمونه، سئوالات این فرضیه برابر ۱۲/۰۹ از ۲۵ (مطلوب‌ترین وضعیت) می‌باشد و آزمون t-test نیز این موضوع را با توجه به مقدار آماره بدست آمده (t=-۷/۸۰۷) که در ناحیه H0 قرار می‌گیرد تأیید می‌نماید. پس نتیجه‌گیری می‌شود دستگاه‌های اجرایی بسترهای لازم را جهت اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی فراهم نمی‌سازند.

۵-آزمون فرضیه پنجم:

H0: سیستم کنترل داخلی موجود جهت ارتقای کیفیت و رفع مشکلات مورد ارزیابی مراجع ذی‌ربط قرار نمی‌گیرد.

H1: سیستم کنترل داخلی موجود جهت ارتقای کیفیت و رفع مشکلات مورد ارزیابی مراجع ذی‌ربط قرار می‌گیرد.

نگاره شماره ۷ (مقدار آماره و سطح معناداری فرضیه‌ها)

میانگین فرضی = ۱۵						
نتیجه	فاصله اطمینان ۹۵ درصدی برای تفاضل میانگین		میانگین	سطح معناداری (sig)	t	تعداد پرسش
	کم‌ترین	بیش‌ترین				
پذیرش H ₀	-۲/۶۹۵	-۳/۲۵۶	۱۲/۳۸	۰۰۰.	-۶/۹۰۸	۵

با توجه به نگراره ۷ مشخص شد، میانگین جامعه نمونه، سئوالات این فرضیه برابر ۳۹/۱۴ از ۲۵ (مطلوب‌ترین وضعیت) می‌باشد و آزمون t -test نیز این موضوع را با توجه به مقدار آماره به دست آمده ($t = -۶/۹۰۸$) که در ناحیه H_0 قرار می‌گیرد تایید می‌نماید. پس نتیجه‌گیری می‌شود سیستم کنترل داخلی موجود جهت ارتقای کیفیت و رفع مشکلات مورد ارزیابی مراجع ذی‌ربط قرار نمی‌گیرد.

۶- آزمون فرضیه ششم:

H_0 : کارکنان دستگاه‌های اجرایی جهت اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی از انگیزه کافی برخوردار نیستند.

H_1 : کارکنان دستگاه‌های اجرایی جهت اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی از انگیزه کافی برخوردارند.

نگاره شماره ۸ (مقدار آماره و سطح معناداری فرضیه‌ها)

میانگین فرضی = ۱۵						
تعداد پرسش	t	سطح معناداری (sig)	میانگین	فاصله اطمینان ۹۵ درصدی برای تفاضل میانگین		نتیجه
				کم‌ترین	بیش‌ترین	
۵	-۸/۲۰۷	۰۰۰.	۱۱/۲۹	-۴/۲۸۵	-۲/۴۶۵	پذیرش H_0

با توجه به نگراره ۸ مشخص شد، که میانگین جامعه نمونه، سئوالات این فرضیه برابر ۰۹/۱۵ از ۲۵ (مطلوب‌ترین وضعیت) می‌باشد و آزمون t -test نیز این موضوع را با توجه به مقدار آماره به دست آمده ($t = -۸/۲۰۷$) که در ناحیه H_0 قرار می‌گیرد تایید می‌کند. پس نتیجه‌گیری می‌شود کارکنان دستگاه‌های اجرایی جهت اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی از انگیزه کافی برخوردار نیستند.

نتایج آزمون χ^2 رتبه بندی فریدمن

پس از جمع‌آوری پرسش‌نامه‌ها و انجام آزمون فرضیه‌ها پرسش دیگری که برای پژوهشگران مطرح شد این بود که آیا بین موارد مطرح شده در فرضیه‌های پژوهش از نظر اولویت‌بندی تفاوت معناداری وجود دارد یا نه؟

بنابراین برای پاسخ دادن به این سوال، آزمون رتبه‌بندی فریدمن را برای پرسش‌های ادغام شده فرضیه‌های اصلی انجام دادیم:

H0: بین موارد مطرح شده در فرضیه‌های پژوهش از نظر اولویت‌بندی تفاوت معنی‌داری وجود ندارد.

H1: بین موارد مطرح شده در فرضیه‌های پژوهش از نظر اولویت‌بندی تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

مقایسه میانگین رتبه‌ها و تعیین برتری فرضیه‌ها با استفاده از آزمون فریدمن
نکته‌های شماره ۹ و ۱۰ (خروجی‌های آزمون χ^2 رتبه‌ای فریدمن)

رتبه	میانگین رتبه	فرضیه‌ها
اول	۷۹/۲	آموزش‌های کارآمد و کاربردی
دوم	۶۶/۲	مقررات شفاف و روشن
سوم	۵۶/۲	کافی بودن نیروی انسانی متخصص و کارآمد
چهارم	۲۶/۲	ارزیابی سیستم کنترل داخلی موجود
پنجم	۱۶/۲	انگیزه کارکنان
ششم	۹/۱	فراهم نمودن بسترهای لازم توسط دستگاه‌های اجرایی

تعداد	۸۶
نقطه بحرانی	۳۵۶/۵
مقدار آماره محاسبه شده	۱۷/۲۲
درجه آزادی	۳
سطح معناداری	۰.۰۰۰

نتیجه‌گیری:

می‌دانیم قوه مجریه با همکاری قوه مقننه جهت رسیدن به اهداف کوتاه مدت و بلند مدت، برنامه‌ریزی می‌کند که از آن جمله می‌توان به قانون بودجه، قوانین پنج‌ساله توسعه اقتصادی و اجتماعی و چشم‌انداز بیست ساله اشاره کرد. مدیران بخش‌های خصوصی و دولتی علاوه بر برنامه‌ریزی، جهت تامین اطمینان نسبی از دستیابی به اهداف پیش‌بینی شده، حسن اجرای فعالیت‌ها در کلیه زمینه‌ها، جلوگیری از هر گونه اختلاس، تقلب و استفاده نادرست از منابع و دارائی‌ها و تحقق مسئولیت پاسخگویی و حسابدهی نسبت به فعالیت‌های انجام شده، اقدام به طراحی و اجرای سیستم کنترل داخلی می‌نمایند. با توجه به این‌که مصرف منابع عمومی در بخش دولتی از حجم بالایی برخوردار است و دولت در قبال نحوه مصرف و حفاظت از این منابع، مکلف به پاسخگویی و حسابدهی می‌باشد؛ از این‌رو طراحی و اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی در بخش دولتی از اهمیت فوق‌العاده‌ای برخوردار است.

بر اساس تئوری محدودیت هر سازمان جهت رسیدن به اهداف اصلی خود با محدودیت‌ها و موانعی مواجه می‌باشد. دستگاه‌های اجرایی نیز 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. بدون شک شناسایی و رفع موانع و محدودیت‌های حاکم بر سیستم کنترل داخلی در دستگاه‌های اجرایی می‌تواند دولت را در رسیدن به اهداف خود که ایجاد رفاه برای مردم و شکوفایی کشور و پاسخگویی در مقابل شهروندان است یاری رساند.

در این پژوهش شش عامل نبود آموزش‌های کارآمد و کاربردی 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 به عنوان موانع و محدودیت‌های اصلی سیستم کنترل داخلی در دستگاه‌های اجرایی شناسایی شدند. دستگاه‌های اجرایی با رفع مشکلات فوق می‌توانند شاهد یک سیستم فعال و کارآمد باشند که این امر موجب تحقق اهداف برنامه‌های بلند مدت و کوتاه مدت کشور با کیفیت بهتر و دوره زمانی کم‌تر خواهد شد.

پی‌نوشت:

۱- (عبدی و بیات، ۱۳۸۸)

2- Theory of Constraints

3- Goldratt and Fox

4- (black stone 2001,1080)

5- Olson

6- Caman and Ronen, Feather and Corss, Jolly and Patrick

7- Spencer and Wathen

9- (black stone 2001,1080)

11-Faudziah Haron & Jantan

۸- ماخذ عبدی و بیات ۱۳۸۸

۱۰- (باباجانی، ۱۳۸۲)

۱۲- (حسینی عراقی، ۱۳۸۳)

۱۳- (باباجانی، ۱۳۸۱)

۱۴- (باباجانی، ۱۳۸۱)

۱۵- (سجادی، ۱۳۸۲)

۱۶- (حسینی عراقی، ۱۳۸۳)

۱۷- (اقایی، ۱۳۸۳)

۱۸- (حسینی عراقی، ۱۳۸۳)

۱۹- (سید جوادین، ۱۳۸۱)

۲۰- (قانون محاسبات عمومی کشور)

فهرست منابع:

۱- آقایی، محمد علی و سید رضاسید نژاد فهیم، ۱۳۸۳، حسابرسی، انتشارات سنجش، چاپ اول، تهران.

- ۲- استانداردهای حسابرسی، انتشارات سازمان حسابرسی، ۱۳۸۶، تهران.
- ۳- باباجانی جعفر، ۱۳۸۱، مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی، نشریه حسابدار، شماره ۱۴۶.
- ۴- باباجانی، جعفر، بهار ۱۳۸۲، تحلیل نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۱، تهران.
- ۵- بازرگان، عباس و زهره سرمد، ۱۳۷۷، روش تحقیق در علوم رفتاری، نشر آگاه، تهران.
- ۶- حساس یگانه، یحیی و مسعود غلام زاده دلداری ضرورت بازنگری در کنترل و حسابرسی داخلی سیستم بانکی، تهران
- ۷- حسینی عراقی، سید حسین، ۱۳۸۳، حسابرسی دولتی، انتشارات دانشکده امور اقتصادی، چاپ دوم، تهران.
- ۸- دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌های مالی
- ۹- سجادی، سید حسین و رضا جامعی، ۱۳۸۲، «سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات کشور ایران از دیدگاه مدیران مالی»، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۴، تهران
- ۱۰- سیدجوادی، سید رضا، ۱۳۸۱، آموزش و نقش آن در بهبود منابع انسانی، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۳، تهران
- ۱۱- عبیدی، سعیدوعلی بیات، ۱۳۸۸، شناسایی محدودیت‌ها و مشکلات کارشناسان مالیاتی در رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی، فصلنامه مطالعات مالی، دانشکده مدیریت و اقتصاد دانشگاه علوم و تحقیقات، سال دوم، شماره چهارم، تهران.
- ۱۲- قانون محاسبات عمومی کشور
- 13-Black Stone JH.(2001) Theory of Constraints—A Status Report International Journal of Production Research Vol39(6)1053-1080
- 14-Boxendale S. and M. Gupta, (1998), "Aligning Toc ABC for Silkscreen Printing".
- 15-Caman A. and Ronen B. (1994) "IS Management by Constraints: Coupling IS Effort to Change in Business Bottlenecks Human Systems Management" Vol 13 (1) 65-70.
- 16-Edward j. blocher and Kong h. Chen and Thomas W.lin, 2007 Cost management a strategic emphasis.
- 17-El-Hussein E. El-Masry and Kathryn A. Hansen(2008), Factors Affecting Auditors' Utilization of Evidential Cues Taxonomy and Future Research Directions, Managerial Auditing Journal, Vol. 23 No. 1.
- 18-Faudziah Hanim Fadzil, Hasnah Haron & Muhamad Jantan (2005), Internal Auditing Practices and Internal Control System , Managerial
- 19-Feather J.J. and Cross K.F.(1998) Workflow Analysis Just-in-time Techniques Simplify Administrative Process in Paperwork Operation Industrial Engineering Vol 20(1) 32-40.
- 20-Goldratt ,E. and g. Fox. (1992) the Goal: A Process Of ongoing improvement ,North River Pres Inc.
- 21-Jolly,a. and Patrick A(1990)"The Office Factory Management Today" July, 100-102
- 22-Mabin V.(1995)"Using Spreadsheet Optimization Facilities as a Decision Aid Within the Theory of Constraints Framework", Working Paper, Victoria University.
- 23-Mabin V. and Gilbertson D. Apos (2003) the Application of Constraint Management to Manufacturing and Services in New Zealand apos in A. Kouzmin L.V. Still P. Clarke (eds) New Directions in Management McGraw-Hill Sidney.
- 24-Olson C.T.(1998) The Theory of Constraints :Application to a Service Firm Production and Inventory Management Journal Vol 39(2) 55-59.
- 25-Reymond J. (2003). "Performance measurement challenges and strategies", Faculty of Management and Organization, University of NY.
- 26-Spence M.S and Wathen, S.,(1994)"Applying the Theory of Constraints and apos, Process, Management Technique to an Administrative Function at Stanley Furniture ",National Productivity Review , vol 13(3), 379-385