

شناسایی شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب ساختار کنترل‌های داخلی دستگاه‌های اجرایی استان فارس

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۵/۰۸

تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۹/۱۳

اصغر طاهری^۱نسیم شاه مرادی^۲محمود معین‌الدین^۳

چکیده:

پژوهش حاضر، با یک دیدگاه جامع اقدام به بررسی هدف‌ها، سیاست‌ها و روش‌های سازمانی، ارزیابی میزان رعایت آن‌ها و توجه جدی به کارآیی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات دستگاه‌های دولتی و عمومی برای دستیابی به ارتقای بهره‌وری و استفاده بهینه از منابع کمیاب با استفاده از ارزیابی سیستم یکپارچه کنترل‌های داخلی می‌پردازد. این پژوهش با هدف شناسایی شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب ساختار کنترل‌های داخلی دستگاه‌های اجرایی استان فارس در سال ۱۳۹۵ انجام شده است. برای گردآوری داده‌های پژوهش از دو روش کتابخانه‌ای و میدانی استفاده شده است. که از جامعه آماری شامل کارکنان حوزه مالی دستگاه‌های اجرایی و نظارتی استان فارس به تعداد ۳۰۰ نفر تعداد ۱۰۷ نفر انتخاب شدند. ابزار تحقیق پرسشنامه ۵ گزینه‌ای لیکرت است و بر مبنای دو طیفی در دو سطح وضع موجود و سطح مطلوب استخراج شده که جهت پاسخ‌گویی به سؤالات در بین نمونه جامعه آماری توزیع و به عنوان مینا مورد ارزیابی واقع شوند. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از آمار پارامتری و ناپارامتری و با استفاده از نرم‌افزار آماری SPSS انجام شده است. فرضیه‌های پژوهش در قالب پنج فرضیه براساس اجزای تشکیل دهنده کنترل‌های داخلی از دیدگاه کمیته کوزو (COSO) شامل: محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت‌های نظارتی، اطلاعات و ارتباطات و ارزیابی نظارت پیرامون شناسایی شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب طراحی و تدوین شده است. براساس نتایج پژوهش بین وضعیت موجود و سطح مطلوب اجزای تشکیل دهنده کنترل داخلی در دستگاه‌های اجرایی استان فارس تفاوت معنی‌داری وجود دارد. از این‌رو طراحی و اجرای مطلوب سیستم کنترل‌های داخلی در بخش عمومی از اهمیت فوق‌العاده‌ای برخوردار است. به‌همین دلیل، مدیران بخش‌های عمومی باید برای تأمین اطمینان نسبی از دستیابی به هدف‌های پیش‌بینی‌شده، حسن اجرای فعالیت‌ها در کلیه زمینه‌ها، جلوگیری از هر گونه اختلاس، تقلب و استفاده نادرست از منابع و دارایی‌ها و تحقق مسئولیت پاسخگویی و حسابدگی نسبت به فعالیت‌های انجام‌شده، به طراحی و اجرای سامانه کنترل داخلی مناسب بپردازند. **واژه‌های کلیدی:** کنترل‌های داخلی، دستگاه‌های اجرایی و سطح مطلوب کنترل داخلی

۱- دانشجوی کارشناسی ارشد رشته حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی یزد، نویسنده مسئول
ایمیل: taheri.dmk@gmail.com

۲- استادیار دانشگاه آزاد اسلامی یزد

۳- دانشیار دانشگاه آزاد اسلامی یزد

۱- مقدمه

در نظام مقدس جمهوری اسلامی انتظار عموم مردم از کارگزاران بخش دولتی این است که منصفانه در خدمت عموم مردم بوده و منابع عمومی را به طریق مناسب اداره کنند. البته اهمیت مراقبت ویژه از منابع عمومی که باید در مسیر تأمین منافع عموم بکار گرفته شوند بر کسی پوشیده نیست و اهمیت حفاظت از این منابع که در اختیار دستگاه‌های اجرایی قرار دارد مستلزم تأکید بیشتری است. با توجه به وظایف دستگاه‌های حکومتی و طبق قانون، هر ساله بودجه‌هایی برای اجرای عملیات قانونی آن‌ها تهیه شده که پس از سیر مراحل قانونی در اختیار آن‌ها قرار می‌گیرد تا در چارچوب قوانین و مقررات مربوطه هزینه نمایند و توسط قانونگذار نظارت شود و درآمدهای قانونی بر اساس قوانین و مجوزهای مربوطه وصول و به خزانه واریز، تا از آن محل وجوه مورد نیاز در قالب بودجه‌های جاری و تملک‌داری‌های سرمایه‌ای به دستگاه‌های اجرایی تخصیص یافته و دستگاه‌های متولی نیز بتوانند پس از دریافت وجه در قالب مجوزهای قانونی (قانون محاسبات عمومی، موافقتنامه متبادله و...) برنامه‌های خود را اجرا نمایند. با توجه به مواد (۵) و (۶) قانون دیوان محاسبات کشور، بررسی جهت اطمینان از برقراری روش‌ها و دستورالعمل‌های مناسب مالی و کاربرد مؤثر آن‌ها در جهت نیل به اهداف دستگاه‌های مورد رسیدگی و اعلام نظر در خصوص وجود و کفایت مراجع کنترل کننده دستگاه‌های اجرایی، از وظایف و اختیارات دیوان محاسبات کشور است (کرباسی یزدی، ۱۳۸۴). بنابراین کنترل داخلی فرآیندی بنیادی و پویاست که به طور مداوم با تغییرات رو در روی سازمان خود را هماهنگ و منطبق می‌سازد مدیریت و کارکنان در همه سطوح مجبور و ملزم به ارتباط با این فرآیند هستند تا ریسک‌ها را شناسایی نموده و اطمینان معقولی از دستیابی به رسالت سازمان و اهداف کلی آن، کسب کنند. فرآیند بنیادی کنترل داخلی یک رویداد و یا وضعیت خاص نیست بلکه، مجموعه‌ای از اقدامات متوالی و فراگیر است که به همه فعالیت‌های سازمان نفوذ و تسری پیدا می‌کند. این اقدامات در گستره عملیات یک سازمان و به شکلی مستمر به وقوع می‌پیوندد. آن‌ها در مسیری که مدیریت، سازمان را اداره کرده و پیش می‌برد به صورتی فراگستر و لاینفک از آن وجود دارد (صابری، ۱۳۸۸).

باتوجه به موارد مطرح شده ضرورت وجود سیستم‌های کنترل داخلی در دستگاه‌های اجرایی امروزه به خوبی احساس می‌شود؛ زیرا اگر سیستم کنترل داخلی به درستی طراحی و اجرا شود باعث دقت و افزایش کارایی سیستم‌های اطلاعاتی و حسابداری می‌شود. از این‌رو طراحی و اجرای مطلوب آن در بخش دولتی از اهمیت فوق‌العاده‌ای برخوردار است. بر این اساس دولت‌ها با ساختارها و گرایش‌های فلسفی و ایدئولوژیکی مختلف، پیشرفت و اعتلای خود را مرهون ارتقاء اولویت برنامه‌های خود می‌دانند، لذا مسأله اصلی پژوهش این است که، آیا معیاری برای اندازه‌گیری و شناسایی شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب ساختار کنترل‌های داخلی دستگاه‌های اجرایی در مسیر حرکت بر مبنای اهداف، مأموریت‌ها و وظایف وجود دارد یا خیر؟ و در صورت وجود چنین معیاری برای شناخت آسیب‌ها، انحراف‌ها و ضعف‌ها، فاصله شرایط موجود و واقعی نظام اجرایی با وضعیت مطلوب به چه صورت بوده است؟

□ ۲- بیان مسأله و اهمیت آن

انجام رسالت و مأموریت هر سازمانی متأثر از عوامل گوناگونی است که برای تحقق آن از فرآیندی بنیادی و برنامه‌ریزی شده تحت عنوان کنترل داخلی استفاده می‌شود. در این فرآیند، اهداف عمومی دیگر شامل اجرای کارآ، مؤثر و با صرفه عملیات سازمان، مطابقت عملیات با قوانین و مقررات و حفاظت از منابع سازمانی نیز دنبال می‌شود که لازمه فعالیت‌ها و عملیات در تحقق رسالت و مأموریت سازمان به شمار می‌رود. یک عامل کلیدی در کمک برای دست یافتن به چنین هدفی و نیز به حداقل رساندن مشکلات و عملیاتی کردن این راه‌کارها، اجرای مناسب کنترل داخلی است. همان‌گونه که برنامه‌ها تغییر می‌یابند و دستگاه‌های دولتی می‌کوشند که فرآیندهای عملیاتی را بهبود بخشند و فن‌آوری نوین را به کار گیرند، مدیریت‌ها نیز باید برای اطمینان از این که فعالیت‌ها در کنترل بوده و اثربخش هستند در صورت لزوم به روز شوند. به همین دلیل کنترل داخلی دستگاه‌های اجرایی دولتی به‌طور مستمر مورد ارزیابی قرار می‌گیرند (کرباسی یزدی، ۱۳۸۴). کیفیت و نحوه اعمال کنترل‌های داخلی یکی از معیارهای ارزیابی مدیریت منابع و برنامه‌ها و سیاست‌ها می‌تواند تلقی شود. کنترل داخلی به نحو بسیار مشخص در فرمان هشت ماده‌ای مقام معظم رهبری در امر مبارزه با مفاسد اقتصادی (۱۳۸۰/۲/۱۰) نمود دارد: قوه مجریه، با نظارتی سازمان‌یافته و دقیق و بی‌اغماض از بروز و رشد فساد مالی در دستگاه‌ها پیشگیری کنند (صابری، ۱۳۸۸). مطابق «کنترل داخلی - چارچوب یکپارچه» (COSO، ۲۰۱۳) کنترل داخلی این‌گونه تعریف شده است: «کنترل داخلی فرآیندی است که به وسیله هیأت مدیره و مدیران و سایر کارکنان برای کسب اطمینان قابل قبول برای دستیابی به اهداف سازمانی مرتبط با عملیات، گزارشگری و رعایت (تطبیق) طراحی شده است. تعریف فوق، مفاهیم بنیادی کنترل داخلی از جمله موارد زیر را منعکس می‌نماید:

* دستیابی به اهداف؛ برای دستیابی به اهدافی به یک یا چند جنبه عملیات، گزارشگری و رعایت طبقه‌بندی و طراحی می‌شوند.

* فرآیند مستمر و پویا؛ فرآیندی مستمر از انجام اقدامات و فعالیت‌هایی برای رسیدن به انتهای یک هدف و نه فقط نقطه نهایی است.

* انسان محور؛ کنترل داخلی تحت تأثیر فعالیت‌های کارکنان قرار می‌گیرد، نه فقط از نظر قوانین و مقررات، بلکه به لحاظ فعالیت‌های کارکنان در سطوح مختلف به اجرا در می‌آید به عبارتی انسان محور است.

* رعایت مقررات؛ پذیرش دستورالعمل‌های سازمان یا واحد انعطاف‌پذیری در تمام واحدها و توابع آنها را فراهم می‌سازد.

* اطمینان معقول؛ اطمینان قابل قبول اما نه اطمینان قطعی، برای هیأت مدیره و مدیران ارشد فراهم می‌آورد (کثیری، ۱۳۹۲). لذا چارچوب کنترل‌های داخلی یکپارچه، سه طبقه از اهداف سازمان را مطرح می‌سازد، سازمان‌ها در قالب این سه هدف در جهات مختلف داخلی متمرکزند:

اهداف عملیاتی: این هدف دربرگیرنده اثربخشی و کارآمدی عملیات واحد و مشتمل بر اهداف عملکرد عملیاتی و مالی و حفاظت از دارایی‌ها و جلوگیری از وارد آمدن خسارت به آنها در حیطه

این اهداف قرار می‌گیرد.

اهداف گزارشگری: این هدف دربرگیرنده گزارشگری مالی برون‌سازمانی و گزارشگری غیرمالی می‌باشد و در برگیرنده ویژگی‌های بی‌نظیر قابلیت اعتماد، به موقع بودن، شفافیت یا سایر ویژگی‌هایی است که توسط قانون‌گذاران و استانداردارگذاران مشخص یا توسط سیاست‌گذاران واحد تعیین می‌شود. اهداف رعایتی: این گونه اهداف دربرگیرنده حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات عمومی و مقررات و دستورالعمل‌های داخلی حاکم بر واحد می‌باشد. تحقق هدف‌های فوق مستلزم وجود پنج عنصر تشکیل دهنده ساختار کنترل داخلی به شرح زیر است:

محیط کنترلی: مجموعه‌ای از استانداردها، فرآیندها، و ساختارهایی است که مبنایی برای پیاده‌سازی کنترل داخلی در پهنای سازمان، فراهم می‌کند. هیأت‌مدیره و مدیران ارشد، جو و فضا در سطوح بالای سازمان در خصوص اهمیت کنترل داخلی از جمله، استانداردهای رفتاری مورد انتظار را ایجاد می‌کنند. ساختار سازمانی، تفکیک اختیارات و مسئولیت‌ها، فرایندهای جذب، توسعه و نگهداری کارکنان شایسته و با صلاحیت، اعمال دقت پیرامون معیارهای عملکرد، مشوق‌ها و پاداش‌ها، پاسخگویی در مقابل عملکرد، از جمله معیارهای محیط کنترلی است. محیط کنترلی و نتایج آن تأثیر فراگیری بر کل سیستم کنترل داخلی دارد.

ارزیابی ریسک: واحدها با انواع ریسک‌های ناشی از منابع درون و برون‌سازمانی مواجه‌اند. ریسک احتمال رویدادی است که رخ می‌دهد و اثر نامطلوبی بر دستیابی به اهداف واحد می‌گذارد. ارزیابی ریسک فرآیندی پویا و مستمر برای شناسایی و ارزیابی ریسک‌های دستیابی به اهداف است. بنابراین ارزیابی ریسک، مبنای تعیین اینکه ریسک‌ها چگونه بایستی هدایت شوند را شکل می‌دهد. ارزیابی ریسک مدیریت را ملزم به لحاظ کردن تغییرات احتمالی محیط برون‌سازمانی و پیرامون مدل کسب و کار می‌کند که می‌توانند کنترل داخلی را بی‌اثر نماید.

فعالیت‌های کنترلی: فعالیت‌های کنترلی اقدامات تعیین شده توسط سیاست‌ها و رویه‌هایی هستند که موجب اطمینان از این می‌شود که رهنمودهای مدیریت برای کاهش ریسک‌های دستیابی به اهداف سازمان بکار گرفته شده‌اند. فعالیت‌های کنترلی در کلیه سطوح واحد در مراحل مختلف کسب و کار و در سرتاسر محیط فن‌آوری اطلاعات بکار گرفته می‌شوند. فعالیت‌های کنترلی ممکن است ذاتاً پیشگیرانه و کشف کننده بوده و شامل طیفی از فعالیت‌های دستی و خودکار، مانند مجوزها، مصوبه‌ها، رسیدگی‌ها، تطبیق‌ها و بررسی عملکرد کسب و کار گردد. به طور معمول، تفکیک وظایف در انتخاب و توسعه فعالیت‌های کنترلی انجام می‌شود.

اطلاعات و ارتباطات: اطلاعات برای انجام مسئولیت‌های کنترل داخلی و برای حمایت از دستیابی به اهداف واحد مورد نیاز است. مدیریت، اطلاعات مربوط و با کیفیت را از طریق هر دو منابع درون و برون‌سازمانی برای حمایت از عملکرد کنترل‌های داخلی کسب یا ایجاد نموده و از آن‌ها استفاده می‌کند. ارتباطات فرایند به هم پیوسته و مستمر ارائه، به اشتراک‌گذاری و کسب اطلاعات مورد نیاز است.

نظارت: فعالیت‌های نظارتی شامل ارزیابی‌های مستمر و جداگانه یا ترکیبی از آن‌ها می‌باشد. فعالیت‌های نظارتی برای تعیین آن است که آیا هر یک از پنج جزء کنترل داخلی، شامل کنترل‌های مؤثر بر اصول پیرامون هر جزء موجود بوده و عمل می‌کنند. ارزیابی‌های مستمر در فرایندهای کسب و کاری در سطوح مختلف واحد، اطلاعات به موقع را فراهم می‌کنند. یافته‌های ناشی از فعالیت‌های نظارتی، در برابر معیار تعیین شده توسط قانون‌گذاران، نهادهای تدوین استاندارد، یا مدیریت و هیأت‌مدیره ارزیابی شده و نارسایی‌های مشاهده شده کنترل داخلی به مدیریت و هیأت‌مدیره به صورت مناسبی اطلاع‌رسانی می‌شود (کثیری، ۱۳۹۳). بنابراین این پنج عنصر یک چارچوب کلی و حداقل سطح کیفیت پذیرفتنی را برای کنترل داخلی در بخش عمومی تعریف و مبنایی را برای ارزیابی کنترل داخلی فراهم می‌کند و باعث می‌شود که مدیریت برای گسترش دادن سیاست‌های جزئی، رویه‌ها و عملیاتی که برای فعالیت‌های یک سازمان مناسب هستند، پاسخگو باشند (کرباسی یزدی، ۱۳۸۴).

۳- اهداف پژوهش

شناسایی آن دسته از هدف‌ها، سیاست‌ها و روش‌های دستگاه‌های اجرایی که تاکنون به صورت شفاف تعریف نشده باقی مانده است؛ توجه جدی به کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات دستگاه‌های اجرایی برای دستیابی به ارتقای بهره‌وری و استفاده بهینه از منابع کمیاب؛ و اعمال نظارت به طور مداوم و مستمر به منظور اجرای تمام فعالیت‌ها به صورتی صحیح، بدون تأخیر و مسئولانه به طوری که هم‌زمان با نقض قوانین اقدامات لازم برای اصلاح و رفع بی‌نظمی و عدم رعایت قوانین در انجام عملیات را با انجام اقدامات کنترلی شناسایی و مدیریت شود.

۴- پیشینه پژوهش

۴-۱- پیشینه داخلی

صفاری و همکاران (۱۳۸۷) در پژوهشی به «بررسی تحلیلی امکان استقرار اجزای سیستم کنترل داخلی در واحدهای دانشگاه آزاد اسلامی» پرداختند. پس از بررسی نتایج، مشخص شد که محیط کنترلی، فعالیت‌های کنترلی، نظارت، درستکاری و ارزش‌های اخلاقی، صلاحیت کارکنان و نقش هیئت‌امنا در واحدهای دانشگاه آزاد اسلامی مطابق با معیارهای استاندارد است و ارزیابی ریسک، اطلاعات و ارتباطات، واگذاری اختیار و تعیین مسئولیت در واحدهای دانشگاه آزاد اسلامی مطابق با معیارهای استاندارد نیستند.

زارعی و عبدی (۱۳۸۹) در مقاله‌ای با عنوان «کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی» بیان داشته‌اند که بر اساس تئوری محدودیت، هر سازمان جهت رسیدن به اهداف اصلی خود با محدودیت‌ها و موانعی مواجه هستند. مشکلات کنترل‌های داخلی در بخش عمومی به عوامل درون سازمانی، برون سازمانی، فردی و ذاتی تفکیک و بعنوان موانع و محدودیت‌های حاکم بر اجرای مطلوب سیستم کنترل داخلی در بخش عمومی مطرح می‌شوند.

حضور و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی به «بررسی عوامل مؤثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی» پرداختند. هدف این پژوهش، در پی بررسی اثر سه دسته از عوامل بر بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی، که عبارتند از: عوامل انسانی، سیستم حسابداری دولتی کنونی مورد استفاده و نارسایی‌های قانونی. دو دسته اول از عوامل فوق جنبه داخلی داشته و عامل سوم مربوط به قوانین مالی و محاسباتی کنونی است که در ایجاد نارسایی و ضعف در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی مؤثر هستند.

۴-۲- پیشینه خارجی

در سال ۱۹۹۲ اینتوسای با انتشار یک رهنمود تفصیلی برای استقرار کنترل‌های مالی و داخلی اثربخش در بخش عمومی و دولتی استانداردهای بین‌المللی را در این باب بوجود آورد. در این مجموعه کوشش شد استانداردهای (COSO) با ماهیت خاص و ویژه سازمان‌های عمومی مطابقت داده شود کمیته کوزو در سال ۲۰۱۰ پروژه‌ای به منظور به روزآوری چارچوب فوق تعریف نمود. هدف ایجاد چابکی بیشتر کنترل‌ها از طریق تطابق آن‌ها با ایجاد تغییرات ایجاد شده در محیط‌های کسب‌وکار و عملیاتی طی بیست ساله اخیر، اعتماد بیشتر از طریق کاهش ریسک‌ها در سطح قابل قبول، به ویژه ریسک‌هایی که اهداف سازمانی را مورد تهدید قرار می‌دهد و همچنین ایجاد شفافیت و پاسخگویی در سازمان‌ها بوده است (کثیری، ۱۳۹۳).

ماواندا^۴ (۲۰۰۸) در پژوهشی با عنوان تأثیر سیستم کنترل داخلی بر عملکرد شرکتها در کشور اوگاندا پرداخت، در این پژوهش از روش ترکیبی در قالب تحقیق پیمایشی با پرسشنامه و مصاحبه استفاده شده است. روابط نیز در قالب مدل رگرسیونی مورد ارزیابی قرار گرفته است. جامعه آماری شامل ۲۷۰ نفر از کارکنان دانشگاه اوگاندا بودند. نتایج پژوهش نشان داد که مدیران واحدهایی که به سیستم کنترل داخلی متعهد هستند به صورت فعال در نظارت و پشتیبانی از فعالیت‌های دانشگاه فعالیت می‌کنند. همچنین نتایج حاکی از تأثیر معنی‌دار کنترل داخلی بر عملکرد سازمان‌های مورد مطالعه داشته است.

جیانگ و همکاران^۵ (۲۰۰۹) در پژوهشی به بررسی و آزمون این موضوع پرداختند، که آیا ارتباطی بین کیفیت کنترل‌های داخلی و ارزیابی‌های حسابرسان و اظهارنظر آن‌ها در خصوص تداوم فعالیت شرکت با توجه به الزامات مربوط به قانون ساربنز آکسلی ۲۰۰۲ وجود دارد؟ این پژوهش بر روی شرکت‌هایی که طی سال‌های ۲۰۰۴ تا ۲۰۰۵، دارای توان و ساختار مالی ضعیف‌تری بوده و به انتشار گزارش کنترل‌های داخلی اقدام شده پرداخته است. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد شرکت‌هایی که دارای نقاط ضعف با اهمیت در ساختار کنترل‌های داخلی هستند نیاز بیشتری به دریافت اظهارنظر حسابرسان و ارزیابی‌های آن‌ها در خصوص تداوم فعالیت شرکت داشته‌اند و ارتباط مثبت و معناداری بین افشا نقاط ضعف با اهمیت و نیز تمایل حسابرسان به انتشار گزارش در خصوص

4- Mawanda

5- Zhang & et. al

تداوم فعالیت شرکت‌هایی که نقاط ضعف با اهمیت را در سطح کل شرکت افشاء می‌کنند وجود دارد. پتروویتس و همکاران^۶ (۲۰۱۰) در پژوهشی به «بررسی علل و عواقب ضعف کنترل داخلی در بخش عمومی» با استفاده از یک نمونه ۲۷۴۹۵ مؤسسات خیریه عمومی طی سال‌های ۱۹۹۹ تا ۲۰۰۷ پرداختند و نشان دادند افشای ضعف سیستم کنترل داخلی تأثیر مستقیمی بر واکنش‌های اهداءکنندگان و کمک‌کنندگان به مؤسسات خیریه دارند. بنابراین اطلاعات کنترل داخلی به طور مستقیم و غیرمستقیم بر تصمیمات حامیان مالی تأثیر می‌گذارد و موجب می‌شود تا در آینده حامیان کمک کمتری نمایند.

لین و همکاران^۷ (۲۰۱۱) در پژوهشی به «بررسی تأثیر ساختار کنترل‌های داخلی در افشای نقاط ضعف با اهمیت» از داده‌های ۲۱۴ شرکت پرداختند. نشان دادند که کارکنان صادق و شایسته (سطح تحصیلات) در اعمال کنترل‌های قوی بر گزارش‌دهی مالی به مدیریت کمک کرده و باعث کاهش مشکلات در اعمال کنترل داخلی در سازمان می‌شوند و ساختار کنترل داخلی باعث افزایش فرآیند تطابق با بخش ۴۰۴ قانون ساربنز - اکسلی می‌شود.

باباتونده و داندانگو^۸ (۲۰۱۴) در پژوهشی به «بررسی نقص سیستم کنترل داخلی و مدیریت نادرست پروژه‌های سرمایه‌ای در مؤسسات بخش عمومی کشور نیجریه» پرداختند و نشان دادند که گستره ضعف کنترل داخلی در مدیریت پروژه‌های داخلی زیاد بوده و ضعف کنترل‌های داخلی بیشتر در قسمت‌های مربوط به پیچیدگی‌های مالی است که اساس آن مشکل زیربنایی مربوط به سوءمدیریت پروژه‌های سرمایه‌ای در مؤسسات بخش عمومی دولت است. در نتیجه ضعف سیستم کنترل داخلی اثر منفی و معنی داری بر مدیریت پروژه‌های سرمایه‌ای دارد.

عبدعزیز و همکاران^۹ (۲۰۱۵) در مقاله‌ای با عنوان «افزایش پاسخگویی بخش‌های دولتی از طریق سیستم یکپارچه - کنترل داخلی و روش‌های رهبری» پرداختند. نظارت بر مدیریت را برای شفافیت و پاسخگویی، به عنوان حقوق عمومی در نظر گرفته و برای اطمینان از مدیریت خوب و ارتقای بیشتر برای پاسخگویی در بخش عمومی و مسئولیت‌پذیری بیشتر میان ادارات و سازمان‌های مختلف دولتی بسیار ضروری دانستند در نتیجه سیستم یکپارچه کنترل داخلی وزارتخانه‌های دولتی تأثیر مثبتی در ارتقاء مسئولیت‌پذیری و افزایش پاسخگویی دارند.

لنارد و همکاران^{۱۰} (۲۰۱۶) در پژوهشی با عنوان «ضعف کنترل داخلی و شواهدی از حساب‌سازی فعالیت‌های واقعی» به این موضوع پرداختند و نشان دادند که رابطه مثبت بین ضعف کنترل‌های داخلی و حساب‌سازی فعالیت‌های واقعی وجود دارد و اشاره‌ای ضمنی به کیفیت حسابرسی داشتند که برای اینکه حسابرس بر عملیات شرکت تأثیر گذار باشد نیاز دارد تا فهم بهتری از حساب‌سازی فعالیت‌های واقعی داشته باشند.

6- Petrovits & et. al

7- Lin & et. al

8- Babatunde & et. al

9- Abd Aziz & et. al

10- Lenard & et. al

چو و چانگ^{۱۱} (۲۰۱۶) به «بررسی تأثیر ضعف کنترل‌های داخلی بانک‌های تجاری بر برآوردها و ذخایر ضرر و زیان تسهیلات» پرداختند و نشان دادند که با فراهم آوردن شناخت به موقع و مربوط از اثربخشی سیستم کنترل داخلی، سهم قابل ملاحظه‌ای در ادبیات حسابداری داشته‌اند بخصوص محققین نقش ضعف کنترل‌های داخلی را به عنوان یکی از عوامل ذخایر زیان تسهیلات مورد بررسی قرار دادند.

۵- روش تحقیق

این پژوهش، پژوهش کاربردی و روش مورد استفاده نیز توصیفی پیمایشی است. هدف پژوهش کاربردی، آزمون مفاهیم نظری در موقعیت‌های واقعی است. در روش توصیفی پیمایشی، پژوهش‌گر به دنبال آن است که وضعیت کنونی موضوع پژوهش را با استفاده از جامعه آماری آزمون کند. هدف پژوهش توصیفی پیمایشی شناخت صفات، ویژگی‌ها، عقاید، نگرش‌ها، رفتارها و سایر مسائل افراد یک جامعه از طریق مراجعه به آن‌ها است.

۶- روش گردآوری اطلاعات

در این پژوهش به منظور بیان مسأله، مبانی نظری و پیشینه پژوهش از روش کتابخانه‌ای استفاده شده و برای پاسخ به پرسش‌نامه‌های پژوهش و آزمون فرضیه‌ها از روش‌های میدانی استفاده می‌شود. برای گردآوری داده‌ها، از روش میدانی؛ پرسشنامه استفاده شده و داده‌های جمع‌آوری شده، با استفاده از آزمون‌های آماری متناسب با ماهیت پژوهش مورد بررسی قرار می‌گیرد و در نهایت، با توجه به شرایط فعلی سیستم کنترل داخلی و همچنین، براساس اظهارات کارشناسان و متخصصان، راهکارهایی در جهت بهبود بیش از پیش سیستم کنترل داخلی ارائه می‌شود.

۷- ابزار گردآوری اطلاعات

در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه استاندارد (COSO ۲۰۱۳) استفاده شده که پس از ترجمه، بومی‌سازی شده و پایایی آن مورد بررسی مجدد قرار گرفته است که در آن پاسخ‌ها به صورت دو طیف درجه‌بندی گزینه‌ای طیف لیکرت مشخص شده‌اند و برای کمی کردن گزینه‌ها، ارزش عددی از امتیاز ۱ (خیلی ضعیف) تا امتیاز ۵ (خیلی قوی) در نظر گرفته شده است.

۸- تعریف متغیرهای پژوهش

الف) تعریف نظری

محیط کنترلی: مجموعه‌ای از استانداردها، فرآیندها، و ساختارهایی است که مبنایی برای پیاده‌سازی کنترل داخلی در پهنای سازمان، فراهم می‌کند. ساختار سازمانی، تفکیک اختیارات

و مسئولیت‌ها، فرآیندهای جذب، توسعه و نگهداری کارکنان شایسته و باصلاحیت، اعمال دقت پیرامون معیارهای عملکرد، مشوق‌ها و پاداش‌ها، پاسخگویی در مقابل عملکرد، از جمله معیارهای محیط کنترلی است. محیط کنترلی و نتایج آن تأثیر فراگیری بر کل سیستم کنترل داخلی دارد.

ارزیابی ریسک: واحدها با انواع ریسک‌های ناشی از منابع درون و برون‌سازمانی مواجه‌اند. ریسک احتمال رویدادی است که رخ می‌دهد و اثر نامطلوبی بر دستیابی به اهداف واحد می‌گذارد. ارزیابی ریسک فرآیندی پویا و مستمر برای شناسایی و ارزیابی ریسک‌های دستیابی به اهداف است و مدیریت را ملزم به لحاظ کردن تغییرات احتمالی محیط برون‌سازمانی و پیرامون مدل کسب‌وکار می‌کند که می‌توانند کنترل داخلی را بی‌اثر نمایند.

فعالیت‌های کنترلی: فعالیت‌های کنترلی اقدامات تعیین‌شده توسط سیاست‌ها و رویه‌هایی هستند که موجب اطمینان از این می‌شود که رهنمودهای مدیریت برای کاهش ریسک‌های دستیابی به اهداف سازمان بکار گرفته شده‌اند. فعالیت‌های کنترلی در کلیه سطوح واحد در مراحل مختلف کسب‌وکار و در سرتاسر محیط فن‌آوری اطلاعات بکار گرفته می‌شوند. به‌طور معمول، تفکیک وظایف در انتخاب و توسعه فعالیت‌های کنترلی انجام می‌شود.

اطلاعات و ارتباطات: اطلاعات برای انجام مسئولیت‌های کنترل داخلی و برای حمایت از دستیابی به اهداف واحد مورد نیاز است. مدیریت، اطلاعات مربوط و با کیفیت را از طریق هر دو منابع درون و برون‌سازمانی برای حمایت از عملکرد کنترل‌های داخلی کسب یا ایجاد نموده و از آن‌ها استفاده می‌کند. ارتباطات فرآیند به هم پیوسته و مستمر ارائه، به اشتراک‌گذاری و کسب اطلاعات مورد نیاز است.

فعالیت‌های نظارتی: فعالیت‌های نظارتی شامل ارزیابی‌های مستمر و جداگانه یا ترکیبی از آن‌ها هستند. فعالیت‌های نظارتی برای تعیین آن است که آیا هر یک از پنج جزء کنترل داخلی، شامل کنترل‌های مؤثر بر اصول پیرامون هر جزء موجود بوده و عمل می‌کنند. (کثیری، ۱۳۹۳).

ب) تعریف عملیاتی

باتوجه به سؤالات مطرح شده (، آیا معیاری برای اندازه‌گیری و شناسایی شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب ساختار کنترل‌های داخلی دستگاه‌های اجرایی در مسیر حرکت بر مبنای اهداف، مأموریت‌ها و وظایف وجود دارد یا خیر؟ و در صورت وجود چنین معیاری برای شناخت آسیب‌ها، انحراف‌ها و ضعف‌ها، فاصله شرایط موجود و واقعی نظام اجرایی با وضعیت مطلوب به چه صورت بوده است؟) مؤلفه‌های ابعاد کنترل‌های داخلی ساختار پرسشنامه به شرح زیر بیان می‌شود:

مؤلفه‌های ابعاد کنترل داخلی	نقاط قابل تمرکز
مؤلفه‌های محیط کنترلی	
درست‌کاری و ارزش‌های اخلاقی	برقراری جو عمومی و فضای مناسب در سطح بالای سازمان؛ ایجاد استانداردهای رفتاری؛ ایجاد فرآیندهایی جهت ارزیابی و پیروی از استانداردهای رفتاری؛ و رسیدگی و گزارش به موقع انحرافات از استانداردهای رفتاری.
پایبندی به صلاحیت	مسئولیت‌های نظارتی؛ بکارگیری تخصص‌های مورد نیاز؛ عملکرد مستقل؛ و اعمال نظارت بر سیستم کنترل داخلی.
فلسفه و سبک عملیاتی مدیریت	توجه به کلیه ساختارهای سازمانی؛ استقرار خطوط گزارشگری؛ تعریف، تعیین حدود مسئولیت‌ها و اختیارات.
استقرار ساختار سازمانی، اختیارات و مسئولیت‌ها	برقراری خط‌مشی‌ها و رویه‌ها؛ ارزیابی صلاحیت‌ها و رسیدگی به کاستی‌ها؛ جذب، توسعه، ارتقاء و حفظ کارکنان با صلاحیت؛ برنامه‌ریزی و آماده‌سازی برای جایگزینی‌های شغلی.
سیاست‌های منابع انسانی و عملکرد	الزام به پاسخگویی از طریق استقرار ساختارها، اختیارات و مسئولیت‌ها؛ ایجاد معیارهای عملکرد، انگیزه‌ها و پاداش‌ها؛ ارزیابی معیارهای عملکرد، انگیزه‌ها و پاداش‌های مرتبط؛ ارزیابی عملکرد و پاداش‌ها، یا نظم‌پذیری افراد.
مؤلفه‌های ابعاد کنترل داخلی	نقاط قابل تمرکز
مؤلفه‌های ارزیابی ریسک	
اهداف و موضوعات سازمانی	اهداف عملیاتی (انعکاس انتخاب‌های مدیریتی؛ در نظر داشتن دامنه ریسک؛ شمول اهداف عملکرد مالی و عملیاتی؛ شکل دادن مبنایی برای تعهد به منابع)؛ اهداف گزارشگری مالی برون سازمانی (رعایت و پیروی از استانداردهای حسابداری قابل اعمال؛ در نظر داشتن اهمیت؛ انعکاس فعالیت‌های واحد)؛ اهداف گزارشگری غیرمالی برون سازمانی (رعایت استانداردها و چارچوب‌های مقرر بیرونی؛ در نظر داشتن سطح دقت مورد نیاز؛ انعکاس فعالیت‌های واحد)؛ اهداف گزارشگری داخلی (انعکاس انتخاب‌های مدیریتی؛ در نظر داشتن سطح دقت مورد نیاز؛ انعکاس فعالیت‌های واحد)؛ اهداف رعایتی (انعکاس قوانین و مقررات بیرونی؛ در نظر داشتن دامنه ریسک).
شناسایی خطرات و اولویت‌بندی	شمول سطح واحد، شرکت فرعی، بخش، واحدهای عملیاتی و وظایف؛ تحلیل عوامل داخلی و بیرونی؛ درگیری سطوح مناسب مدیریت؛ توجه به مهم بودن ریسک‌های شناسایی شده؛ تعیین چگونگی پاسخ به ریسک‌ها.
ارزیابی ریسک تقلب	در نظر گرفتن انواع مختلف تقلب؛ ارزیابی مشوق‌ها و فشارها؛ ارزیابی رفتارها و ارائه توجیه‌های منطقی؛ و ارزیابی فرصت‌ها.
مدیریت تغییر	ارزیابی تغییرات در محیط بیرونی؛ تعیین تغییرات در مدل کسب و کار سازمان؛ و تعیین تغییرات در راهبری.
مؤلفه‌های فعالیت‌های کنترلی	
روش‌ها و سیاست‌های ابلاغی	کارکنان سازمان به سیاست‌ها و روش‌ها به صورت مستمر جهت استفاده دسترسی دارند. یکپارچه‌سازی با ریسک‌های ارزیابی شده؛ توجه به عوامل خاص در سطح سازمان؛ مشخص کردن فرآیندهای کسب و کار مرتبط؛ ارزیابی آمیزه‌ای از انواع فعالیت‌های کنترلی.

<p>استقرار خط‌مشی‌ها و رویه‌های کاری برای پشتیبانی از استقرار دستورات مدیریتی؛ استقرار مسئولیت و پاسخگویی برای اجرای خط‌مشی‌ها و رویه‌ها؛ عمل کردن در زمان مناسب؛ انجام اقدامات اصلاحی؛ عمل کردن با استفاده از کارمندان ذیصلاح؛ ارزیابی مجدد خط‌مشی‌ها و رویه‌ها.</p>	<p>روش‌های کنترلی</p>
<p>تعیین وابستگی بین استفاده از فن‌آوری در فرآیندهای کاری و کنترل‌های عمومی فن‌آوری؛ برقراری زیرساخت‌های فن‌آوری مرتبط در فعالیت‌های کنترلی؛ برقراری مدیریت ایمنی فرآیندهای فعالیت‌های کنترلی؛ استقرار فرآیندهای تحصیل فن‌آوری‌های مربوط به توسعه و نگهداری فعالیت‌های کنترلی.</p>	<p>کنترل‌های بیشتر از دستگاه‌های اطلاعاتی</p>
<p>مؤلفه‌های اطلاعات و ارتباطات</p>	
<p>شناسایی اطلاعات مورد نیاز؛ ذخیره نمودن منابع داده‌های داخلی و بیرونی؛ و همچنین کیفیت اطلاعات بستگی به (در دسترس بودن؛ صحت (دقت)؛ محافظت شده؛ حفظ و نگهداری شده؛ کافی بودن؛ به موقع بودن؛ اعتبار؛ و قابل تأیید بودن) دارد.</p>	<p>اطلاعات مربوط</p>
<p>اطلاع رسانی و انتقال اطلاعات کنترل‌های داخلی؛ ارتباط با هیأت مدیره؛ فراهم کردن خطوط ارتباطی جداگانه؛ انتخاب روش‌های ارتباطی مرتبط.</p>	<p>ارتباطات داخلی</p>
<p>ارتباطات با اشخاص بیرونی؛ امکان برقراری ارتباطات به طرف داخل سازمان؛ ارتباطات با هیأت مدیره؛ فراهم نمودن خطوط ارتباطی جداگانه؛ و انتخاب روش‌های ارتباطی مرتبط.</p>	<p>ارتباطات بیرونی</p>
<p>مؤلفه‌های فعالیت‌های نظارتی</p>	
<p>در نظر گرفتن ترکیبی از ارزیابی‌های مستمر و جداگانه؛ در نظر گرفتن نرخ تغییرات؛ استقرار یک مبنا برای شناخت؛ استفاده از افراد کارشناس و با دانش و تجربه؛ یکپارچه‌سازی با فرآیندهای تجاری؛ تعدیل دامنه و تواتر ارزیابی‌های مستمر و جداگانه؛ و بی‌طرفانه بودن ارزیابی‌ها.</p>	<p>انجام ارزیابی‌های مستمر یا جداگانه</p>
<p>ارزیابی نتایج؛ اطلاع‌رسانی نارسایی‌ها؛ و نظارت بر اقدامات اصلاحی.</p>	<p>اطلاع‌رسانی نارسایی‌ها</p>

منبع: برگرفته از کتاب (COSO, ۲۰۱۳) ترجمه کثیری محمد حسین، ۱۳۹۳

پرتال جامع علوم انسانی

□ ۹- جامعه آماری و روش نمونه‌گیری

۹-۱- جامعه آماری: جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه مدیران مالی، ذیحساب‌ها، معاونین اداری و مالی، بازرسان واحدهای نظارتی و حسابرسان دیوان محاسبات فارس‌اند که بالغ بر ۳۰۰ نفر هستند.

جامعه آماری پژوهش		
ردیف	عنوان شغلی اعضای جامعه	تعداد اعضای جامعه
۱	مدیران مالی	۵۷
۲	ذیحساب‌ها	۵۳
۳	معاونین اداری و مالی	۵۲
۴	بازرسان	۷۳
۵	حسابرسان دیوان محاسبات	۶۵
تعداد کل اعضای جامعه آماری		۳۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش

۹-۲- روش نمونه‌گیری آماری:

برای انتخاب نمونه آماری از فرمول اصلاح شده کوکران استفاده شده است. و حجم نمونه (۱۰۷) نسبت به جامعه آماری به دست آمده است.

$$\hat{n} = \frac{n}{1 + \frac{n}{N}} = \frac{168}{1 + 0.56} \approx 107$$

آزمون پایایی طیف‌ها نشان می‌دهد که ضرائب آلفای کرونباخ حاصل از حداقل ۰/۷۵ تا حداکثر ۰/۹ در نوسان بوده که همگی در حد قابل قبول به بالا هستند.

نتایج آزمون پایایی		
ابعاد	وضع موجود	سطح مطلوب
محیط کنترلی	۰/۸۹	۰/۸۵
ارزیابی ریسک	۰/۸۷	۰/۸۵
فعالیت‌های کنترلی	۰/۸۶	۰/۸۷
اطلاعات و ارتباطات	۰/۷۵	۰/۷۹
فعالیت‌های نظارتی	۰/۸۹	۰/۹۰

۱۰- تجزیه و تحلیل و بیان نتایج حاصل از روش پژوهش

۱۰-۱- بررسی نگرش پاسخ‌گویان نسبت به وضع موجود و سطح مطلوب ساختار کنترل‌های داخلی دستگاه‌های اجرایی فارس و تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش

نگرش پاسخ‌گویان نسبت به وضع موجود و سطح مطلوب ساختار کنترل‌های داخلی دستگاه‌های اجرایی فارس دارای ابعاد محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و فعالیت‌های نظارتی است که هر کدام از این ابعاد دارای مؤلفه‌های خاص خود بوده که در جدول ذیل ضمن نمایش آنها به بررسی نگرش افراد نسبت به وضع موجود و سطح مطلوب این ابعاد پرداخته می‌شود. و پس از آن

۱۰-۱-۱- بررسی نگرش پاسخ‌گویان نسبت به وضع موجود و سطح مطلوب بعد محیط کنترلی

جدول حداقل، حداکثر، میانگین و انحراف معیار و همچنین شکاف وضع موجود و سطح مطلوب بعد محیط کنترلی

شرح	تعداد گویه	وضعیت	میانگین		شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب	انحراف معیار	میزان Z برابر با ۱/۹۶	سطح معنی داری	نتایج
			حداکثر	حداقل					
مؤلفه‌های بعد محیط کنترلی:	۲۶	موجود	۵۰	۱۰۶	۱/۵۵	۱۱/۵	۰/۷۶	۰/۱۶	نرمال
		مطلوب	۹۳	۱۴۹					۸/۱
درست‌کاری و ارزش‌های اخلاقی	۴	موجود	۶	۱۷	۱/۳۹	۲/۱۲	۱/۳	۰/۰۶	نرمال
		مطلوب	۱۱	۵۳					۴/۰۲
پایبندی به صلاحیت	۲	موجود	۲	۸	۱/۷۳	۱/۴۴	۱/۷۶	۰/۰۴	غیر نرمال
		مطلوب	۴	۱۰					۱/۱
فلسفه و سبک عملیاتی مدیریت	۶	موجود	۱۰	۲۹	۱/۳۸	۳/۳۶	۱/۲	۰/۱۱	نرمال
		مطلوب	۲۳	۳۰					۲۶/۲۲
استقرار ساختار سازمانی تفویض اختیار و مسئولیت	۷	موجود	۱۲	۳۱	۱/۶۳	۴/۰۲	۰/۷۷	۰/۱۶	نرمال
		مطلوب	۲۳	۳۵					۳۰/۳۹
سیاست‌های منابع انسانی و عملکرد	۷	موجود	۱۰	۲۵	۱/۶۷	۳/۸۵	۱/۱۲	۰/۱۶	نرمال
		مطلوب	۲۵	۳۵					۳۰/۱۶

بررسی مؤلفه‌های بعد محیط کنترلی نشان می‌دهد که بیشترین شکاف در مؤلفه پایبندی به صلاحیت است، این در حالی است که کمترین شکاف در مؤلفه‌های فلسفه و سبک عملیاتی مدیریت و درست‌کاری و ارزش‌های اخلاقی است.

۱۰-۲- بررسی نگرش پاسخ‌گویان نسبت به وضع موجود و سطح مطلوب بعد ارزیابی ریسک

جدول حداقل، حداکثر، میانگین و انحراف معیار و شکاف وضع موجود و سطح مطلوب در بعد

ارزیابی ریسک

شرح	تعداد گویه	وضعیت	میانگین		میانگین کل	میانگین یک گویه	شکاف وضع موجود یا سطح مطلوب	انحراف معیار	میزان Z برابر با ۱/۹۶	سطح معنی داری	نتایج
			حداقل	حداکثر							
بعد ارزیابی ریسک:	۱۵	موجود	۲۴	۵۹	۳۹/۹	۲/۶۶	۱/۷۲	۷/۴۴	۱/۳	۰/۰۶	نرمال
		مطلوب	۵۶	۷۵	۶۵/۶۶	۴/۳۸					نرمال
اهداف و موضوعات سازمانی	۷	موجود	۱۲	۲۸	۱۸/۷۵	۲/۶۸	۱/۷	۳/۸۳	۱/۳۳	۰/۰۶	نرمال
		مطلوب	۲۵	۳۵	۳۰/۷	۴/۳۸					نرمال
شناسایی خطرات و اولویت بندی	۲	موجود	۲۶	۸	۵/۲۵	۲/۶۳	۱/۷۳	۱/۵۲	۲/۴۹	۰/۰۰۰	غیرنرمال
		مطلوب	۶	۱۰	۸/۲۱	۴/۳۶					غیرنرمال
ارزیابی ریسک تقلب	۲	موجود	۲	۷	۴/۷۹	۲/۲۹	۲/۰۷	۱/۳	۱/۹۷	۰/۰۰۱	غیرنرمال
		مطلوب	۶	۱۰	۸/۷۱	۴/۳۶					غیرنرمال
مدیریت تغییر	۴	موجود	۶	۱۶	۱۱/۱۳	۲/۷۸	۱/۶	۲/۲۲	۱/۳۷	۰/۰۴۶	غیرنرمال
		مطلوب	۱۵	۲۰	۱۷/۵۳	۴/۳۸					غیرنرمال

بررسی مؤلفه‌های بعد ارزیابی ریسک نشان می‌دهد که بیشترین شکاف در مؤلفه ارزیابی ریسک
تقلب است، این در حالی است که کمترین شکاف در مؤلفه مدیریت تغییر است.

۱۰-۱-۳- بررسی نگرش پاسخ‌گویان نسبت به وضع موجود و سطح مطلوب بعد فعالیت‌های

کنترلی

جدول حداقل، حداکثر، میانگین و انحراف معیار و شکاف وضع موجود و سطح مطلوب در بعد

فعالیت‌های کنترلی

شرح	تعداد گویه	وضعیت	میانگین		میانگین کل	میانگین یک گویه	شکاف وضع موجود یا سطح مطلوب	انحراف معیار	میزان Z برابر با ۱/۹۶	سطح معنی داری	نتایج
			حداقل	حداکثر							
بعد فعالیت‌های کنترلی:	۱۷	موجود	۳۴	۷۵	۴۸/۲۳	۲/۸۴	۱/۵۷	۸/۳۶	۱/۰۸	۰/۱۹	نرمال
		مطلوب	۶۶	۸۵	۷۵/۰۱	۴/۴۱					نرمال
روش‌ها و سیاست‌های ابلاغی	۲	موجود	۲	۸	۵/۴۳	۲/۷۵	۱/۶۲	۱/۵	۲/۳۶	۰/۰۰۰	غیرنرمال
		مطلوب	۷	۱۰	۸/۶۹	۴/۳۷					غیرنرمال
روش‌های کنترلی	۱۲	موجود	۲۲	۵۶	۳۳/۶۳	۲/۸	۱/۶۳	۵/۹	۱/۱۴	۰/۱۵	نرمال
		مطلوب	۴۷	۶۰	۵۳/۱۵	۴/۴۳					نرمال
کنترل‌های بیشتر از سیستم‌های اطلاعاتی	۳	موجود	۴	۱۵	۹/۱۷	۳/۰۶	۱/۳۶	۲/۰۱	۱/۶	۰/۰۱	غیرنرمال
		مطلوب	۱۱	۱۵	۱۲/۲۵	۴/۴۲					غیرنرمال

بررسی مؤلفه‌های بعد فعالیت‌های کنترلی نشان می‌دهد که بیشترین شکاف در مؤلفه روش‌های

کنترلی است، این در حالی است که کمترین شکاف در مؤلفه کنترل‌های بیشتر از سیستم‌های اطلاعاتی است.

۱۰-۱-۴- بررسی نگرش پاسخگویان نسبت به وضع موجود و سطح مطلوب بعد اطلاعات و ارتباطات

جدول حداقل، حداکثر، میانگین و انحراف معیار و شکاف بین وضع موجود و مطلوب بعد اطلاعات و ارتباطات

شرح	تعداد گویه	وضعیت	میانگین		میانگین کل	میانگین یک گویه	شکاف وضع موجود یا سطح مطلوب	انحراف معیار	میزان Z=۱/۹۶	سطح معنی داری	نتایج
			حداکثر	حداقل							
بعد اطلاعات و ارتباطات:	۸	موجود	۱۳	۳۲	۲۱/۹	۲/۷۳	۱/۶۹	۳/۹	۰/۹۷	۰/۳	نرمال
		مطلوب	۳۰	۴۰	۳۵/۴	۴/۴۲		۲/۹۸	۱/۱۷	۰/۱۳	نرمال
دسترسی به اطلاعات	۲	موجود	۳	۹	۵/۵۸	۲/۷۹	۱/۶۹	۱/۱	۲/۰۷	۰/۰۰۰	غیرنرمال
		مطلوب	۷	۱۰	۸/۹۵	۴/۴۸		۰/۹۳	۲/۲۹	۰/۰۰۰	غیرنرمال
الگوی ارتباط داخلی	۴	موجود	۵	۱۸	۱۰/۸۳	۲/۷۱	۱/۶۷	۲/۷۷	۱/۳۶	۰/۰۴۹	غیرنرمال
		مطلوب	۱۵	۲۰	۱۷/۵	۴/۳۸		۱/۵۴	۱/۹۲	۰/۰۰۱	غیرنرمال
الگوی ارتباط خارجی	۲	موجود	۳	۹	۵/۴۶	۲/۷۳	۱/۷۱	۱/۲۳	۱/۹۴	۰/۰۰۲	غیرنرمال
		مطلوب	۶	۱۰	۸/۸۸	۴/۴۴		۱/۰۴	۲/۲۱	۰/۰۰۰	غیرنرمال

بررسی مؤلفه‌های بعد اطلاعات و ارتباطات نشان می‌دهد در حالت، وضع موجود در مقایسه با مؤلفه‌های این بعد چندان تفاوتی با هم ندارند، بطوری که میانگین نمره آنها از متوسط یک گویه مؤلفه‌های در نوسان است.

۱۰-۱-۵- بررسی نگرش پاسخ‌گویان درباره وضعیت وضع موجود و سطح مطلوب بعد فعالیت‌های نظارتی

جدول حداقل، حداکثر، میانگین و انحراف معیار و شکاف بین وضع موجود و وضع مطلوب

فعالیت‌های نظارتی

شرح	تعداد گویه	وضعیت	میانگین		میانگین کل	میانگین یک گویه	شکاف وضع موجود یا سطح مطلوب	انحراف معیار	میزان Z	سطح معنی داری	نتایج
			حداکثر	حداقل							
بعد فعالیت‌های نظارتی:	۱۵	موجود	۲۲	۵۴	۳۷/۷۷	۲/۵۲	۱/۸۸	۷/۰۲	۱/۷۲	۰/۰۰۵	غیرنرمال
		مطلوب	۵۵	۷۵	۶۶/۰۶	۴/۴		۵/۶۶	۱/۰۸	۰/۱۹	نرمال
ارزیابی‌های مستمر یا جداگانه	۳	موجود	۵	۱۲	۸/۴۳	۲/۸۱	۱/۵۲	۱/۶۴	۲/۱۸	۰/۰۰۰	غیرنرمال
		مطلوب	۱۰	۱۵	۱۲/۹۸	۴/۲۳		۱/۳۲	۲/۴۷	۰/۰۰۰	غیرنرمال
اطلاع‌رسانی نارسانیه‌ها	۱۲	موجود	۱۵	۴۳	۲۹/۳۳	۲/۴۴	۱/۹۸	۶/۰۵	۱/۰۳	۰/۲۴۷	نرمال
		مطلوب	۴۳	۶۰	۵۳/۰۷	۴/۴۲		۴/۵۹	۱/۰۶	۰/۲۰۸	نرمال

بررسی مؤلفه‌های بعد فعالیت‌های نظارتی نشان می‌دهد که شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب در مؤلفه اطلاع‌رسانی نارسایی‌ها بیشتر از مؤلفه ارزیابی‌های مستمر و جداگانه است، بطوری که میانگین نمره آنها از متوسط یک گویه ۱/۹۸ که این میانگین برای مؤلفه ارزیابی‌های مستمر یا جداگانه ۱/۵۲ است. نتایج آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف نشان می‌دهد تنها داده مؤلفه اطلاع‌رسانی نارسایی‌ها دارای توزیع نرمال و داده‌های مؤلفه ارزیابی‌های مستمر یا جداگانه از توزیع نرمال برخوردار نیستند.

۱۰-۲- تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش

در بخش آمار استنباطی به آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود. اما قبل از آن ذکر این نکته ضروری است که بر اساس آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف برخی از ابعاد و مؤلفه‌ها از توزیع نرمال برخوردار بودند و توزیع داده‌های برخی دیگر نرمال نبودند. لذا برای آزمون فرضیه‌هایی که هم وضع موجود و هم سطح مطلوب آنها دارای توزیع نرمال بودند از آزمون تی و برای فرضیه‌هایی که یکی از دو متغیر وضع موجود یا سطح مطلوب و یا هر دوی آنها توزیع نرمال نداشتند از آزمون ناپارامتریک فریدمن استفاده شده است.

۱۰-۲-۱- فرضیه اول: بین وضع موجود و سطح مطلوب محیط کنترلی در دستگاه اجرایی استان فارس شکاف وجود دارد.

جدول آزمون معنی داری تفاوت میانگین نمره پاسخگویان از بعد محیط کنترلی و مؤلفه‌های استقرار ساختار سازمانی و سیاست‌های منابع انسانی و عملکرد

نتایج	سطح معنی داری	درجه آزادی	میزان تی (t)	انحراف معیار	میانگین	وضعیت	متغیر
فرضیه تأیید می‌شود	۰/۰۰۰	۱۰۵	-۲۸/۸	۱۱/۵	۷۲/۹۸	موجود	بعد محیط کنترلی:
				۸/۱	۱۱۳/۴۳	مطلوب	
مؤلفه تأیید می‌شود	۰/۰۰۰	۱۰۵	-۲۵/۵۵	۴/۰۲	۱۸/۹۸	موجود	استقرار ساختار سازمانی، تفویض اختیار و مسئولیت
				۲/۴	۳۰/۳۹	مطلوب	
مؤلفه تأیید می‌شود	۰/۰۰۰	۱۰۵	-۲۴/۴۷	۳/۸۵	۱۸/۹۷	موجود	سیاست‌های منابع انسانی و عملکرد
				۲/۶۱	۳۰/۶۶	مطلوب	

نتایج مولفه‌های حاصل آزمون T نشان می‌دهد که میانگین نمره پاسخگویان از وضع موجود و سطح مطلوب که با توجه به میزان T بدست آمده با درجه آزادی ۱۰۵ در سطح ۹۵ درصد معنی‌دار و این نتیجه که بین وضع موجود و سطح مطلوب بعد محیط کنترلی شکاف وجود دارد قابل تعمیم به کل جامعه آماری است.

جدول آزمون معنی داری تفاوت میانگین رتبه‌های مؤلفه‌های درستکاری و ارزش‌های اخلاقی،

پایبندی به صلاحیت و فلسفه و سبک عملیاتی مدیریت

نتایج	سطح معنی داری	درجه آزادی	χ^2	میانگین رتبه‌ای	میانگین عددی	وضعیت	متغیر
مؤلفه تأیید می‌شود	۰/۰۰۰۱	۱	۸۶/۹۴	۱/۰۵	۱۱/۸۵	موجود	درستکاری و ارزش‌های اخلاقی
				۱/۹۵	۱۷/۴	مطلوب	
مؤلفه تأیید می‌شود	۰/۰۰۰۱	۱	۹۵/۲	۱/۰۳	۵/۲۶	موجود	پایبندی به صلاحیت
				۱/۹۷	۸/۷۲	مطلوب	
مؤلفه تأیید می‌شود	۰/۰۰۰۱	۱	۱۰۷	۱	۱۷/۹۲	موجود	فلسفه و سبک عملیاتی مدیریت
				۲	۲۶/۲۲	مطلوب	

نتایج حاصل از آزمون فریدمن نشان می‌دهد که بین میانگین رتبه‌ای وضع موجود و سطح مطلوب مؤلفه‌ها تفاوت معنی دار وجود دارد، بطوری که میزان χ^2 دو به دست آمده از این آزمون با درجه آزادی ۱ در سطح ۹۵ درصد معنی دار است. از این رو بین وضع موجود و سطح مطلوب بعد محیط کنترلی و مؤلفه‌های آن تفاوت معنی دار وجود دارد. بنابراین وجود شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب بعد محیط کنترلی با فرضیه پژوهش مطابقت دارد. نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش‌های قبلی از جمله پژوهش حضوری و همکاران (۱۳۹۴) و زارعی و عبدی (۱۳۸۹) مطابقت دارد و با پژوهش صفاری و همکاران (۱۳۸۷) مطابقت ندارد.

۱۰-۲-۲ بین وضع موجود و سطح مطلوب ارزیابی ریسک در دستگاه اجرایی استان فارس شکاف وجود دارد.

جدول آزمون معنی داری تفاوت میانگین نمره پاسخگویان از بعد ارزیابی ریسک و مؤلفه

اهداف و موضوعات سازمانی

نتایج	سطح معنی داری	درجه آزادی	میزان تی	انحراف معیار	میانگین	وضعیت	متغیر
فرضیه تأیید می‌شود	۰/۰۰۰۱	۱۰۶	-۲۹/۵	۷/۴۴	۳۹/۹	موجود	بعد ارزیابی ریسک:
				۵/۱۵	۶۵/۶	مطلوب	
مؤلفه تأیید می‌شود	۰/۰۰۰۱	۱۰۶	-۲۵/۵	۳/۸۳	۱۸/۷۵	موجود	اهداف و موضوعات سازمانی
				۲/۶۹	۳۰/۱۷	مطلوب	

نتایج حاصل از این آزمون نشان می‌دهد بین میانگین نمره وضع موجود و سطح تفاوت معنی دار وجود دارد، بطوری که میزان T بدست آمده از آزمون معنی داری تفاوت میانگین با درجه آزادی ۱۰۶ در سطح ۹۵ درصد معنی دار است و و این نتیجه که بین وضع موجود و سطح مطلوب اهداف و موضوعات سازمانی تفاوت معنی دار وجود دارد قابل تعمیم به کل جامعه آماری است.

جدول آزمون معنی داری تفاوت میانگین رتبه‌های مؤلفه‌های شناسایی خطرات و اولویت بندی، ارزیابی ریسک تقلب و مدیریت تغییر

متغیر	وضعیت	میانگین عددی	میانگین رتبه‌ای	ΣX	درجه آزادی	سطح معنی داری	نتایج
شناسایی خطرات، اولویت‌بندی	موجود	۵/۲۵	۱	۱۰۷	۱	۰/۰۰۰۱	مؤلفه تأیید می‌شود
	مطلوب	۸/۲۱	۲				
ارزیابی ریسک تقلب	موجود	۴/۷۹	۱	۱۰۷	۱	۰/۰۰۰۱	مؤلفه تأیید می‌شود
	مطلوب	۸/۷۱	۲				
مدیریت تغییر	موجود	۱۱/۱۳	۱/۰۵	۸۷/۹۴	۱	۰/۰۰۰۱	مؤلفه تأیید می‌شود
	مطلوب	۱۷/۵۳	۱/۹۵				

نتایج حاصل از آزمون فریدمن نشان می‌دهد میانگین رتبه‌ای نمره پاسخگویان وضع موجود با میانگین سطح مطلوب تفاوت معنی‌دار دارد، بطوری که میزان X_i دو بدست آمده از این آزمون با درجه آزادی ۱ در سطح ۹۵ درصد معنی‌دار است. بنابراین وجود شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب بعد ارزیابی ریسک تأیید و فرضیه پژوهش تأیید می‌شود.

۱۰-۲-۳- فرضیه سوم: بین وضع موجود و سطح مطلوب فعالیت‌های کنترلی در دستگاه‌های اجرایی استان فارس شکاف وجود دارد.

جدول آزمون معنی‌داری تفاوت میانگین نمره پاسخگویان از بعد فعالیت‌های کنترلی و مؤلفه روش‌های کنترلی

متغیر	وضعیت	میانگین	انحراف معیار	میزان تی	درجه آزادی	سطح معنی داری	نتایج
بعد فعالیت‌های کنترلی:	موجود	۴۸/۲۳	۸/۳۶	-۳۰/۲	۱۰۵	۰/۰۰۰۱	فرضیه تأیید می‌شود
	مطلوب	۷۵/۰۱	۵/۴۸				
روش‌های کنترلی	موجود	۳۳/۶۳	۵/۹	-۲۷/۶۷	۱۰۶	۰/۰۰۰۱	مؤلفه تأیید می‌شود
	مطلوب	۵۳/۱۵	۳/۹۷				

نتایج حاصل از این آزمون نشان می‌دهد بین میانگین نمره وضع موجود و سطح مطلوب مؤلفه روش‌های کنترلی تفاوت معنی‌دار وجود دارد، بطوری که میزان T بدست آمده از آزمون معنی‌داری تفاوت میانگین مؤلفه که با درجه آزادی ۱۰۶ در سطح ۹۵ درصد معنی‌دار است و این نتیجه که بین وضع موجود و سطح مطلوب بعد فعالیت‌های کنترلی شکاف وجود دارد قابل تعمیم به کل جامعه آماری است.

جدول آزمون معنی داری تفاوت میانگین رتبه‌های وضع موجود و مطلوب مؤلفه‌های روش‌ها و سیاست‌های ابلاغی و کنترل بیشتر از سیستم‌های اطلاعاتی

متغیر	وضعیت	میانگین عددی	میانگین رتبه‌ای	۲x	درجه آزادی	سطح معنی داری	نتایج
روش‌ها و سیاست‌های ابلاغی	موجود	۵/۴۳	۱/۰۳	۱۰۱	۱	۰/۰۰۰۱	مؤلفه تأیید می‌شود
	مطلوب	۸/۶۹	۱/۹۷				
کنترل‌های بیشتر از سیستم‌های اطلاعاتی	موجود	۹/۱۷	۱/۰۶	۹۳	۱	۰/۰۰۰۱	مؤلفه تأیید می‌شود
	مطلوب	۱۲/۲۵	۱/۹۴				

نتایج حاصل از آزمون فریدمن نشان می‌دهد که میانگین رتبه‌های وضع موجود با سطح مطلوب تفاوت معنی‌دار وجود دارد، بطوری که میزان χ^2 دو به دست آمده از این آزمون با درجه آزادی ۱ در سطح ۹۵ درصد معنی‌دار است. بنابراین وجود شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب بعد فعالیت‌های کنترلی تأیید و فرضیه پژوهش تأیید می‌شود. نتایج این فرضیه با پژوهش‌های قبلی از جمله پژوهش زارعی و عبدی (۱۳۸۹) مطابقت دارد و با پژوهش صفاری و همکاران (۱۳۸۷) مطابقت ندارد.

۱۰-۲-۴- فرضیه چهارم: بین وضعیت فعلی و وضعیت مطلوب اطلاعات و ارتباطات در دستگاه‌های اجرایی استان فارس شکاف وجود دارد.

جدول آزمون معنی داری تفاوت میانگین وضع موجود و سطح مطلوب بعد اطلاعات و ارتباطات

متغیر	وضعیت	میانگین	انحراف معیار	میزان تی	درجه آزادی	سطح معنی داری	نتایج
بعد اطلاعات و ارتباطات:	موجود	۲۱/۹	۳/۹	-۲۹/۴۲	۱۰۶	۰/۰۰۰۱	فرضیه تأیید می‌شود
	مطلوب	۳۵/۴	۲/۹۸				

نتایج حاصل از این آزمون نشان می‌دهد که بین میانگین وضع موجود و سطح مطلوب تفاوت معنی‌دار وجود دارد، بطوری که میزان T بدست آمده از آزمون معنی‌داری تفاوت میانگین‌ها با درجه آزادی ۱۰۶ در سطح ۹۵ درصد معنی‌دار و این نتیجه که شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب بعد اطلاعات و ارتباطات تفاوت معنی‌دار دارد قابل تعمیم به کل جامعه آماری است این فرضیه نیز تأیید می‌شود.

جدول آزمون معنی داری تفاوت میانگین رتبه‌های مؤلفه‌های بعد اطلاعات و ارتباطات

متغیر	وضعیت	میانگین عددی	میانگین رتبه‌ای	χ^2	درجه آزادی	سطح معنی داری	نتایج
دسترسی به اطلاعات	موجود	۵/۵۸	۱	۱۰۷	۱	۰/۰۰۰۱	مؤلفه تأیید می‌شود
	مطلوب	۸/۹۵	۲				
الگوی ارتباطی داخلی	موجود	۱۰/۸۳	۱/۰۲	۹۹/۱۵	۱	۰/۰۰۰۱	مؤلفه تأیید می‌شود
	مطلوب	۱۷/۵	۱/۹۸				
الگوی ارتباطی خارجی	موجود	۵/۴۶	۱/۰۱	۱۰۴	۱	۰/۰۰۰۱	مؤلفه تأیید می‌شود
	مطلوب	۸/۸۸	۱/۹۹				

نتایج حاصل از آزمون فریدمن نشان می‌دهد که میانگین رتبه‌ای وضع موجود با سطح مطلوب تفاوت معنی دار وجود دارد، بطوری که میزان χ^2 دو به دست آمده از این آزمون با درجه آزادی ۱ در سطح ۹۵ درصد معنی دار است. بنابراین وجود شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب بعد اطلاعات و ارتباطات تأیید و فرضیه پژوهش تأیید می‌شود. نتایج این فرضیه با پژوهش‌های قبلی از جمله پژوهش‌های زارعی و عبدی (۱۳۸۹) و صفاری و همکاران (۱۳۸۷) مطابقت دارد.

۱۰-۲-۵- فرضیه پنجم: بین وضع موجود و سطح مطلوب فعالیت‌های نظارتی در دستگاه‌های اجرایی استان فارس شکاف وجود دارد.

جدول آزمون معنی داری تفاوت میانگین نمره پاسخگویان بین وضع موجود و مطلوب مؤلفه اطلاع‌رسانی نارسایی‌ها

متغیر	وضعیت	میانگین	انحراف معیار	میزان تی	درجه آزادی	سطح معنی داری	نتایج
اطلاع‌رسانی نارسایی‌ها	موجود	۲۹/۳۳	۶/۰۵	-۳/۹۵	۱۰۶	۰/۰۰۰	مؤلفه تأیید می‌شود
	مطلوب	۵۳/۰۷	۴/۵۸				

نتایج حاصل از این آزمون نشان می‌دهد که بین میانگین وضع موجود و سطح مطلوب تفاوت معنی دار وجود دارد، بطوری که میزان T بدست آمده از آزمون با درجه آزادی ۱۰۶ در سطح ۹۵ درصد معنی دار و این نتیجه که شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب قابل تعمیم به کل جامعه آماری است این مؤلفه نیز تأیید می‌شود.

جدول آزمون معنی داری بین میانگین رتبه‌ای وضع موجود و مطلوب بعد فعالیت‌های نظارتی و مؤلفه ارزیابی‌های مستمر یا جداگانه

متغیر	وضعیت	میانگین عددی	میانگین رتبه‌ای	2x	درجه آزادی	سطح معنی داری	نتایج
فعالیت‌های نظارتی	موجود	۳۷/۷۷	۱	۱۰۷	۱	۰/۰۰۰	مؤلفه تأیید می‌شود
	مطلوب	۶۶/۰۶	۲				
ارزیابی‌های موجود مستمر یا جداگانه مطلوب	موجود	۸/۴۳	۱/۰۷	۸۲/۳۷	۱	۰/۰۰۰	مؤلفه تأیید می‌شود
	مطلوب	۱۲/۹۸	۱/۹۳				

نتایج حاصل از آزمون فریدمن نشان می‌دهد که میانگین رتبه‌ای وضع موجود با سطح مطلوب تفاوت معنی دار وجود دارد، بطوری که میزان خیی دو به دست آمده از این آزمون با درجه آزادی ۱ در سطح ۹۵ درصد معنی دار است. از این رو با توجه به آزمون فرضیه‌های انجام شده بین وضع موجود و سطح مطلوب بعد فعالیت‌های نظارتی و مؤلفه‌های آن تفاوت معنی دار وجود دارد و در تمامی آنها میانگین وضع موجود نسبت به سطح مطلوب کمتر بوده است. بنابراین وجود شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب بعد فعالیت‌های نظارتی تأیید و فرضیه پژوهش تأیید می‌شود. نتایج این فرضیه با پژوهش‌های قبلی از جمله پژوهش زارعی و عبدی (۱۳۸۹) مطابقت دارد و با پژوهش صفاری و همکاران (۱۳۸۷) مطابقت ندارد.

۱۱- خلاصه و نتیجه‌گیری

هدف اصلی پژوهش حاضر، یافتن معیاری برای اندازه‌گیری و شناسایی شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب ساختار کنترل‌های داخلی دستگاه‌های اجرایی در مسیر حرکت بر مبنای اهداف، مأموریت‌ها و وظایف دولتی است. همچنین در صورت وجود چنین معیاری برای شناخت آسیب‌ها، انحراف‌ها و ضعف‌ها شرایط موجود و واقعی نظام اجرایی و فاصله آن با وضعیت مطلوب به چه صورت بوده است. بنابراین طراحی و اجرای مطلوب سیستم کنترل داخلی در بخش دولتی از اهمیت فوق‌العاده‌ای برخوردار است. زیرا پیشرفت و اعتلای خود را مرهون آن می‌دانند. لذا هدف اصلی پژوهش یافتن معیاری برای اندازه‌گیری و شناسایی شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب ساختار کنترل‌های داخلی دستگاه‌های اجرایی در مسیر حرکت بر مبنای اهداف، مأموریت‌ها، وظایف، شناخت آسیب‌ها، انحراف‌ها و ضعف‌ها شرایط موجود و واقعی نظام اجرایی و فاصله آن با وضعیت مطلوب بوده است. روش مورد استفاده در این پژوهش پیمایشی است که در آن برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه که روایی و پایایی آن مورد آزمون قرار گرفته و با توجه به ماهیت فرضیه‌های مورد آزمون، برای تجزیه و تحلیل فرضیه‌ها از آزمون‌های پارامتریک و ناپارامتریک استفاده شده است. جامعه آماری شامل کارکنان حوزه مالی دستگاه‌های اجرایی و نظارتی استان فارس به تعداد ۳۰۰ نفر تعداد ۱۰۷ نفر انتخاب شدند.

برای بررسی روایی از نظرات و پیشنهادهای اساتید و صاحب‌نظران حسابداری و حسابرسی در خصوص پرسشنامه توزیعی استفاده شده و اصلاحات لازم صورت پذیرفت. ضرائب آلفای کرونباخ نیز نشان دهنده این موضوع است که پژوهش حاضر از پایایی لازم نیز برخوردار بوده است.

برای آزمون فرضیات پژوهش بر اساس آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف از آمار پارامتریک، آزمون تی جفتی و آمار ناپارامتریک، آزمون فریدمن استفاده شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نیز حاکی از آن است که در بعد محیط کنترلی، توجه به مؤلفه‌های پایبندی به صلاحیت و سیاست‌های منابع انسانی و عملکرد نسبت به سایر مؤلفه‌های بعد محیط کنترلی کمتر از حد انتظار بوده و کم‌ترین توجه شده است. در بعد ارزیابی ریسک نیز کلیه مؤلفه‌های ارزیابی ریسک دارای تفاوت معنی‌دار هستند و در تمامی آنها میانگین وضع موجود نسبت به سطح مطلوب کمتر است بطوری‌که در دستگاه‌های اجرایی توجه به مؤلفه ارزیابی ریسک تقلب، نسبت به سایر مؤلفه‌ها کمتر از حد انتظار بوده است. تجزیه و تحلیل بعد فعالیت‌های کنترلی نیز مؤید این مطلب است که در دستگاه‌های اجرایی توجه به مؤلفه روش‌های کنترلی کمتر از حد انتظار بوده است. در بعد اطلاعات و ارتباطات نیز نتایج نشان می‌دهد، در دستگاه‌های اجرایی توجه به این مؤلفه‌های این بعد در حد انتظار نبوده و بیشترین شکاف مربوط به مؤلفه الگوی ارتباط خارجی است و در نهایت تجزیه و تحلیل بعد فعالیت‌های نظارتی نیز حاکی از آن است که کلیه مؤلفه‌های فعالیت‌های نظارتی دارای تفاوت معنی‌دار هستند و در تمامی آنها میانگین وضع موجود نسبت به سطح مطلوب کمتر است بطوریکه توجه به مؤلفه اطلاع‌رسانی نارسایی‌ها کمتر از حد انتظار بوده و کمترین توجه باعث بیشترین شکاف شده است.

خلاصه‌ای از نتایج فرضیه‌ها موضوع پژوهش شناسایی شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب ساختار کنترل‌های داخلی دستگاه‌های اجرایی استان فارس

فرضیه	شرح فرضیه	نتیجه گیری و تحلیل
اول	بین وضع موجود و سطح مطلوب محیط کنترلی در دستگاه‌های اجرایی استان فارس شکاف وجود دارد.	با توجه به آزمون فرضیه‌های انجام شده بین وضع موجود و سطح مطلوب بعد محیط کنترلی و مؤلفه‌های آن تفاوت معنی‌دار وجود دارد و در تمامی آنها میانگین وضع موجود نسبت به سطح مطلوب کمتر بوده است. بنابراین وجود شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب بعد محیط کنترلی تأیید و از این رو فرض صفر رد و فرضیه پژوهش تأیید می‌شود. نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش‌های قبلی از جمله پژوهش حضوری و همکاران (۱۳۹۴) و زارعی و عبدی (۱۳۸۹) مطابقت دارد و با پژوهش صفاری و همکاران (۱۳۸۷) مطابقت ندارد.
دوم	بین وضع موجود و سطح مطلوب ارزیابی ریسک در دستگاه‌های اجرایی استان فارس شکاف وجود دارد.	نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های انجام شده بین وضع موجود و سطح مطلوب بعد ارزیابی ریسک و مؤلفه‌های آن تفاوت معنی‌دار وجود دارد و در تمامی آنها میانگین وضع موجود نسبت به سطح مطلوب کمتر بوده است. بنابراین وجود شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب بعد ارزیابی ریسک تأیید و از این رو فرض صفر رد و فرضیه پژوهش تأیید می‌شود.
سوم	بین وضع موجود و سطح مطلوب فعالیت‌های کنترلی در دستگاه‌های اجرایی استان فارس شکاف وجود دارد.	با توجه به آزمون فرضیه‌های انجام شده بین وضع موجود و سطح مطلوب بعد فعالیت‌های کنترلی و مؤلفه‌های آن تفاوت معنی‌دار وجود دارد و در تمامی آنها میانگین وضع موجود نسبت به سطح مطلوب کمتر بوده است. بنابراین وجود شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب بعد فعالیت‌های کنترلی تأیید و از این رو فرض صفر رد و فرضیه پژوهش تأیید می‌شود. نتایج این فرضیه با پژوهش‌های قبلی از جمله پژوهش زارعی و عبدی (۱۳۸۹) مطابقت دارد و با پژوهش صفاری و همکاران (۱۳۸۷) مطابقت ندارد.
چهارم	بین وضع موجود و سطح مطلوب اطلاعات و ارتباطات در دستگاه‌های اجرایی استان فارس شکاف وجود دارد.	با توجه به آزمون فرضیه‌های انجام شده بین وضع موجود و سطح مطلوب بعد اطلاعات و ارتباطات و مؤلفه‌های آن تفاوت معنی‌دار وجود دارد و در تمامی آنها میانگین وضع موجود نسبت به سطح مطلوب کمتر بوده است. بنابراین وجود شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب بعد اطلاعات و ارتباطات تأیید و از این رو فرض صفر رد و فرضیه پژوهش تأیید می‌شود. نتایج این فرضیه با پژوهش‌های قبلی از جمله پژوهش‌های زارعی و عبدی (۱۳۸۹) و صفاری و همکاران (۱۳۸۷) مطابقت دارد.
پنجم	بین وضع موجود و سطح مطلوب فعالیت‌های نظارتی در دستگاه‌های اجرایی استان فارس شکاف وجود دارد.	با توجه به آزمون فرضیه‌های انجام شده بین وضع موجود و سطح مطلوب بعد فعالیت‌های نظارتی و مؤلفه‌های آن تفاوت معنی‌دار وجود دارد و در تمامی آنها میانگین وضع موجود نسبت به سطح مطلوب کمتر بوده است. بنابراین وجود شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب بعد فعالیت‌های نظارتی تأیید و از این رو فرض صفر رد و فرضیه پژوهش تأیید می‌شود. نتایج این فرضیه با پژوهش‌های قبلی از جمله پژوهش‌های زارعی و عبدی (۱۳۸۹) مطابقت دارد و با پژوهش صفاری و همکاران (۱۳۸۷) مطابقت ندارد.

با توجه به آزمون فرضیه‌های انجام شده بین وضع موجود و سطح مطلوب ابعاد ساختار کنترل داخلی و مؤلفه‌های آن تفاوت معنی‌دار وجود دارد و در تمامی آنها میانگین وضع موجود نسبت به سطح مطلوب کمتر بوده است. بنابراین وجود شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب ابعاد ساختار کنترل داخلی تأیید و از این رو فرض صفر رد و فرضیه پژوهش تأیید می‌شود.

□ ۱۲- پیشنهادهای مبتنی بر فرضیه‌ها:

با توجه به یافته‌های پژوهش پیشنهاداتی در جهت ارتقای سیستم کنترل‌های داخلی دستگاه‌های اجرایی استان به شرح ذیل ارائه می‌شود:

۱-۱۲- برای ارتقای محیط کنترلی

نیروی انسانی متخصص و کارآمد که از حیاتی‌ترین و مهم‌ترین منابع یک سازمان به شمار می‌رود به اندازه کافی وجود ندارد، لذا پیشنهاد می‌شود دستگاه‌های اجرایی از نیروی انسانی متخصص و کارآمد برای اجرای کنترل‌های داخلی استفاده کنند.

جهت توجه بیشتر به مؤلفه‌هایی مانند پایبندی به درستکاری و رفتار حرفه‌ای کارکنان علاوه بر برنامه‌ریزی دقیق‌تر و ابلاغ‌های کتبی، مدیریت با ابلاغ شرح وظایف رسمی و غیررسمی هر شغل را در حوزه سرپرستی خود تجزیه و تحلیل نماید تا از دانش، تجربه و دقت کافی کارکنان در انجام وظایف محوله به گونه‌ای اثربخش استفاده شود.

مدیران دستگاه‌های اجرایی در گفتار و عمل بر وجود یک فرهنگ کنترلی توانمند مانند ارزش‌های اخلاقی برای یک نظام کارآمد کنترل داخلی بر اهمیت آن تأکید نمایند.

مدیران دستگاه‌های اجرایی در راستای تقویت ارزش‌های اخلاقی، از اتخاذ سیاست‌ها و ایجاد روش‌هایی که ممکن است به طور ناخواسته، مشوق‌هایی را برای انجام فعالیت‌های ناشایست فراهم آورده دوری گزینند.

۲-۱۲- برای ارتقای ارزیابی ریسک

مدیریت نسبت به ارزیابی ریسک‌هایی که اهداف را تحت شعاع قرار می‌دهند، امکان وقوع اشتباهات و تقلبات را پیش‌بینی نموده و از مشاوران برای تکمیل تخصص‌های مورد نیاز در زمینه کنترل‌های داخلی دستگاه اجرایی استفاده کنند.

تشویق مسئولین دستگاه‌های اجرایی برای شناسایی و تجزیه و تحلیل ریسک‌های مرتبط با هدف‌های عام و هدف فعالیت‌ها بوسیله کسب شناخت صحیح از سیستم تحت مدیریت به منظور شناخت صحیح از نقاط قوت و ضعف آن‌ها لازم و ضروری است.

برای ارتقای فعالیت‌های کنترلی

فعالیت‌های کنترلی توسط مدیریت به گونه‌ای تعریف و اجرا شوند تا با اجرای آن‌ها خط‌مشی‌ها و رویه‌ها سنجیده‌تر و معقول‌تر برنامه‌ریزی شود.

وجود دستورالعمل‌های مدون در زمینه فناوری اطلاعات تا مسئولین ذی‌ربط در دستگاه‌های اجرایی جهت استقرار دستورالعمل‌های مذکور تمام توان خود را بکارگیرند.

برای ارتقای اطلاعات و ارتباطات

ابلاغ استانداردها و انتظارات به گروه‌های کلیدی خارجی و یا اشخاص و هماهنگی عملکردی مؤثر در درون سازمان باعث می‌شود تا ضمن اینکه اطلاعات و ارتباطات مربوط و به موقع ارائه شود نیازهای اطلاعاتی را شناسایی و سیستم اطلاعاتی ایجاد شود تا داده‌ها و گزارش‌های مورد نیاز را فراهم نمایند.

برای ارتقای فعالیت‌های نظارتی

با ارزیابی مداوم و مستقل کنترل داخلی و ارائه گزارش‌های لازم زمینه اقدامات اصلاحی لازم و به موقع فراهم آید.

مدیریت دستگاه‌های اجرایی با ایجاد و استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی با شرح وظایف ارزیابی کفایت سیاست‌ها، رویه‌ها و کنترل‌های داخلی و برنامه‌ریزی‌های لازم را به عمل آورده تا بخش‌های سیستم کنترل داخلی توسط کارکنانی که از مهارت لازم برخوردارند انجام شود.

□ فهرست منابع و ماخذ:

- ۱- حضوری، محمد جواد، گرد، عزیز، گلدوست، مجید، بررسی عوامل مؤثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی، دانش حسابرسی، سال پانزدهم، شماره ۵۹، ص ص ۴۱-۱۹.
- ۲- زارعی، محسن و عبدی، سعید، کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی، حسابرس، سال دهم، شماره ۱، ص ص ۱۲۹-۱۰۲.
- ۳- صفاری، پویا، ایازی، صمد و کرباسی یزدی، حسین، بررسی تحلیلی امکان استقرار اجزای ساختار کنترل داخلی در واحدهای دانشگاه آزاد اسلامی، فصلنامه علوم مدیریت، سال دوم، شماره ۶، ص ص ۲۰۰-۱۸۵.
- ۴- کرباسی یزدی، حسین، استانداردهای کنترل داخلی در دولت، دانش حسابرسی، سال پنجم، شماره ۱۸-۱۷، ص ص ۱۳-۴.
- ۵- کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تروودی موسوم به کوزو، ۱۹۹۲، رهنمودهای اینتوسای برای استانداردهای کنترل داخلی در بخش عمومی، صابری، محمد، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی دیوان محاسبات کشور.
- ۶- کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تروودی موسوم به کوزو، ۲۰۱۳، کنترل داخلی - چارچوب یکپارچه COSO چارچوب و پیوست‌ها، کثیری، حسین، محمد حسن زاده، سهیل، (۱۳۹۳)، فرانما.
- ۷- کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تروودی موسوم به کوزو، ۲۰۱۳، کنترل داخلی - چارچوب یکپارچه COSO (در سطح سازمان)، کثیری، حسین، محمد حسن زاده، سهیل، (۱۳۹۲)، فرانما.

1. Abd Aziz, M., Ab Rahman, H., Mahmudul Alam, M., and Said, J., (2015), "Enhancement of the Accountability of Public Sectors through Integrity System, Internal Control System and Leadership Practices: A Review Study" *Procedia Economics and Finance* 28 (2015) 163 – 169.
2. Babatunde, S., and Dandago, K., (2014), "Internal control system deficiency and capital project mismanagement in the Nigerian public sector": *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 164 (2014) 208 – 221.
3. Cho, Myojung, Chung, Kwang-Hyun, (2016), « The effect Of commercial banks' internal control weaknesses On Loan Loss reserves and Provisions», *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, Vol.12, No. PP. 6171-.
4. Jiang, Wei and Rupley, Kathleen Hertz and Wu, Jia, (2009). «Internal Control Deficiencies and the Issuance of Going Concern Opinions». *Research in Accounting Regulation*, Vol. 22, 2010. Available at SSRN.
5. Lenard, Mary Jane; Petruska, Karin A; Alam, Pervaiz; Yu, Bing; (2016) "Internal control weakness and evidence of real activities manipulation": *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting* xxx (2016) xxx-xxx.
6. Lin S., M. Pizzini, M. Vargus, I. R. (2011). Bardhan, The Role of the Internal Audit Function in the Disclosure of Material Weaknesses, *Accounting Review*, Vol. 86, pp. 287323-.
7. Mawanda, S.P. (2008), *Effects Of Internal Control Systems On Financial PERFORMANCE IN AN INSTITUTION OF HIGHER LEARNING IN UGANDA, A POSTGRADUATE DISSERTATION.*
8. Petrovits, C., Shakespeare, C. and Shih, A., (2011), "The Causes and Consequences of Internal Control Problems in nonprofit organizations", *Journal of The Accounting Review*, Vol. 86, No. 1, PP. 325357-