

اثر پیاده‌سازی سیستم کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی و حکمرانی خوب در سازمان‌های بخش عمومی

پریسادات بهبهانی^۱

فاطمه أروجی کمال آباد^۲

چکیده:

کیفیت گزارشگری مالی، یکی از اجزای مهم تصمیم‌گیری برای ذینفعان سازمان می‌باشد. ذینفعان نیاز به اطلاعات شفاف دارند تا به درستی تصمیم‌گیری نمایند. در این میان، کنترل داخلی، یکی از مولفه‌های مهم موثر بر کیفیت گزارشگری مالی محسوب می‌شود. همچنین، متغیر حکمرانی خوب، می‌تواند بستری مناسب برای توسعه کنترل داخلی ایجاد نماید. هدف پژوهش حاضر بررسی اثر پیاده‌سازی سیستم کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی و حکمرانی خوب در سازمان‌های بخش عمومی است. روش پژوهش حاضر از نوع پیمایشی و همبستگی می‌باشد. نمونه آماری شامل ۶۶ نفر از ذیحسابان، مدیران مالی و رؤسای حسابداری واحدهای گزارشگر بخش عمومی و اعضای هیئت علمی متخصص در حسابداری بخش عمومی است. داده‌ها از طریق توزیع پرسشنامه محقق ساخته گردآوری شده است و برای تحلیل داده‌ها از روش مدل‌یابی معادلات ساختاری استفاده شد. نتایج نشان داد که در بخش عمومی پیاده‌سازی سیستم کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی اثر معنادار مثبت دارد. همین‌طور پیاده‌سازی سیستم کنترل داخلی بر حکمرانی خوب در سازمان‌های بخش عمومی نیز، اثر معنادار دارد.

واژه‌های کلیدی: کنترل داخلی، کیفیت گزارشگری مالی، حکمرانی خوب، بخش عمومی

۱. استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران، نویسنده مسئول، ایمیل: p.behbahania@alzahra.ac.ir

۲. کارشناس ارشد حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران

۱- مقدمه

کنترل داخلی نقشی مهم و حیاتی در حاکمیت و عملیات سازمان ایفا می‌کند. از همین‌رو، سازمان‌هایی که از واحد کنترل داخلی اثربخش برخوردارند، ارزیابی بهتری نسبت به شناسایی خطرهای محیط کسب و کار، فرآیندها و سیستم تجاری خود دارند (چانگ و همکاران، ۲۰۱۹). هنگامی که در هر سازمانی سیستم کنترل داخلی، به طور موثر استقرار یابد، با توجه به سه اصل کنترل داخلی (اثربخشی و کارایی عملیات، قابلیت اطمینان از گزارشگری و رعایت قوانین و مقررات قابل اجرا)، می‌توان انتظار داشت که کیفیت گزارشگری افزایش یابد. در واقع کیفیت گزارشگری مالی، به معنای ضمانت اجرای کنترل داخلی در نظر گرفته می‌شود و هنگامی که کنترل داخلی در سطح بالا در سازمان پیاده‌سازی و اجرا می‌شود، حکمرانی خوب نیز جز خروجی‌های مورد انتظار است (نورآفیه و پایا آزواری، ۲۰۱۵).

اثربخشی کنترل داخلی نه تنها سبب جلوگیری و سهولت تشخیص تقلب و اصلاحات عمده در صورتهای مالی است، بلکه عاملی در جهت کاهش هزینه‌های شرکت نیز است و می‌تواند پاسخگویی مطلوبی را ایجاد و سهولت تشخیص تقلب را افزایش دهد. در دو دهه اخیر و در پی رسوایی‌های مالی، کنترل‌های داخلی در جهت افزایش اعتماد ذینفعان به قابلیت اتکای صورتهای مالی مورد توجه قانون‌گذاران قرار گرفته است. در این راستا قانون ساربینز- آکسلی در سال ۲۰۰۲ شرکت‌ها را ملزم به انتشار گزارش کنترل‌های داخلی نموده است. در ایران سازمان بورس اوراق بهادار در سال ۱۳۹۱ و در راستای ماده ۱۸ دستورالعمل پذیرش بورس اوراق بهادار تهران اقدام به انتشار دستورالعمل‌های کنترل‌های داخلی برای ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران کرده است.

سیستم کنترل داخلی، اطمینان می‌دهد که سازمان‌ها به رهنمودهای حکمرانی خوب پایبند می‌باشند. حکمرانی خوب، استانداردها را تعیین کرده و رویه‌ها را توصیه می‌کند. از طرف دیگر، کنترل‌های داخلی اطمینان حاصل می‌کنند که این رویه‌ها دنبال می‌شوند. هنگامی که کنترل داخلی قدرتمند بر سازمان حکمفرماست، جریان نقد و اطلاعات در سازمان قابل ردیابی است. در واقع امکان دستکاری در جریان نقدی یا افشای غیرمجاز اطلاعات کاهش می‌یابد. در بخش‌های غیردولتی این قابلیت به ذینفعان اجازه می‌دهد تا نسبت به سرمایه‌گذاری خود اطمینان داشته باشند و مشتریان نسبت به کالاها یا خدمات خریداری شده خود مطمئن باشند (هیل سینرا، ۲۰۱۹). این مسئله در سازمان‌های بخش عمومی نیز از اهمیت بالایی برخوردار است. از آنجاکه بودجه چنین سازمان‌هایی، از درآمدهای کشور تامین می‌شود، بررسی استقرار کنترل داخلی و همچنین توجه به حکمرانی می‌تواند بر میزان بودجه مصرفی و همین‌طور کارایی چنین سازمان‌هایی تأثیرگذار باشد. در واقع با استقرار یک سیستم کنترل داخلی قدرتمند، این اطمینان ایجاد می‌شود که منابع بخش عمومی، بطور موثری استفاده می‌شوند. همچنین در اثر کنترل داخلی موثر، حکمرانی خوب نیز، می‌تواند، شفافیت فعالیت‌های مالی سازمان‌ها را توسعه داده و ناکارایی مالی را کاهش دهد. با توجه به اینکه در ایران چارچوب مدونی برای اجرای

سیستم کنترل‌های داخلی در سازمان‌های بخش عمومی وجود ندارد هدف از این پژوهش بررسی اثربخشی پیاده‌سازی سیستم کنترل داخلی در سازمان‌های بخش عمومی بر روی دو فاکتور کلیدی یعنی کیفیت گزارشگری مالی و حکمرانی خوب است.

۲- مبانی نظری و فرضیه‌های پژوهش

ضرورت وجود سیستم کنترل داخلی در بخش عمومی، امروزه به خوبی احساس می‌شود زیرا سیستم کنترل داخلی اگر به درستی طراحی و اجرا شود کیفیت گزارشگری بخش عمومی را بهبود می‌بخشد. از این رو طراحی و اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی در بخش عمومی از اهمیت فوق‌العاده‌ای برخوردار است به همین دلیل مدیران بخش‌های عمومی باید برای تامین اطمینان نسبی از دستیابی به اهداف پیش‌بینی شده، حسن اجرای فعالیت‌ها در کلیه زمینه‌ها، جلوگیری از تقلب و استفاده نادرست از منابع و دارایی‌ها و تحقق مسئولیت پاسخگویی نسبت به فعالیت‌های انجام شده اقدام به طراحی و اجرای سیستم کنترل داخلی مناسب نمایند (پورحسین، ۱۳۹۹). اجرای موثر کنترل داخلی می‌تواند ظرفیت پاسخگویی صورتهای مالی و نقش ارزیابی کیفیت اطلاعات را افزایش دهد (لنوکس و وو، ۲۰۲۲) و همچنین کنترل داخلی بواسطه افزایش نظارت و گزارش؛ کیفیت گزارشگری مالی در سازمان‌های بخش عمومی را افزایش می‌دهد. به منظور تهیه گزارش‌های مالی مورد نیاز سازمان‌های بخش عمومی، نیاز است، سیستم کنترل داخلی در سیستم حسابداری سازمان‌های بخش عمومی پیاده‌سازی شود. سیستم حسابداری که در آن کنترل داخلی پیاده‌سازی شده باشد، می‌تواند گزارش‌های مالی با قابلیت اطمینان و پاسخگویی بیشتر را در سازمان‌های بخش عمومی، ارائه دهد (نورآفیه و پایا آزاری، ۲۰۱۵). بنابر آنچه عنوان شد فرضیه اول تحقیق به شرح زیر تدوین گردید:

فرضیه اول: پیاده‌سازی سیستم کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی در سازمان‌های بخش عمومی، اثر معنادار مثبت دارد.

کنترل داخلی نقش حیاتی در بخش عمومی دارد و در هر سازمان یکی از ابزارهای استراتژیک در دستیابی به اهداف آن و بهبود حکمرانی خوب است (ولاسکو، ۲۰۲۱). کنترل‌های داخلی ضعیف بر گزارشگری مالی و حکمرانی خوب تأثیر منفی خواهد داشت. در ساختار بخش عمومی، حکمرانی خوب و کنترل داخلی را نباید به طور مستقل در نظر گرفت، در واقع از سازمانی که فاقد بینش بلند مدت مدیریتی است، نمی‌توان انتظار مکانیسم‌های کنترل داخلی موثر داشت. بنابراین، حکمرانی خوب در یک سازمان بدون اجرای سیستم کنترل داخلی خوب کاملاً بی‌اثر خواهد بود (نورآفیه و پایا آزاری، ۲۰۱۵). یکی از عوامل اصلی کاهش اعتماد حساب‌رسان نسبت به کیفیت گزارشگری مالی، ضعف در حکمرانی خوب است. شفافیت محدود در قبال ذینفعان می‌تواند منجر به افزایش بروز خطرات اخلاقی در سیستم حکمرانی گردد. بطور کلی کنترل داخلی اثربخش، می‌تواند منجر به افزایش کیفیت گزارشگری مالی و حکمرانی خوب می‌شود. در واقع کنترل داخلی موثر، با قوانین قدرتمند، می‌تواند کیفیت گزارش‌های مالی را تثبیت نموده و در نتیجه یکی از پایه‌های اساسی

حکمرانی خوب را شکل دهد (نورآفایه و پایا آزواری، ۲۰۱۵). کنترل‌های داخلی می‌توانند کیفیت گزارشگری مالی را بهبود بخشیده و مشکلات حکمرانی را اصلاح کنند. اجرای یک سیستم کنترل داخلی مؤثر، که از کیفیت بالایی برخوردار است، می‌تواند یک مکانیزم مهم برای گزارشگری مالی با کیفیت بالا در نظر گرفته شود. مطالعات اخیر نشان داده است که کنترل‌های داخلی ضعیف می‌تواند احتمال بروز خطاهای مالی و افشای مالی متقلبانه را افزایش دهد. در همین رابطه و پس از رسوایی‌های مالی، اعمال قانون ساربینز-آکسی تمرکز مدیران را به کنترل‌های داخلی، معطوف کرد. تصویب قانون مذکور، تعهدات جامع و کارآمدی را برای سازمان‌های عمومی ایجاد کرد. در واقع قانون مذکور می‌تواند اثربخشی کنترل داخلی را برجسته کند. همزمان با اعمال این قانون، حکمرانی سازمان‌ها سختگیرتر شد و سازمان‌ها موظفند پاسخگویی گسترده‌تری به سهامداران و سایر ذینفعان داشته باشند، زیرا هدف نهایی مدیریت سازمان‌ها؛ پاسخگویی، شفافیت، عدالت حقوق ذینفعان است (لاریدشتبیز و همکاران، ۲۰۱۹). تأثیر کنترل‌های داخلی بهبود سیستم اطلاعاتی حسابداری مؤثر برای موفقیت دستگاه‌های دولتی در بلندمدت است. بدون ابزار نظارتی مناسب نمی‌توان کیفیت عملکرد دستگاه‌های دولتی را سنجید. تمامی سازمان‌های بخش عمومی نیازمند سنجش تأثیر رویدادهای مختلف بر منابع تحت کنترل خود هستند. سیستم اطلاعاتی حسابداری نقش مهمی را در دستگاه‌های دولتی در زمینه پذیرش و بقای موقعیت راهبردی ایفا می‌کند. برای آنکه سیستم اطلاعاتی حسابداری به خوبی عمل کرده و از مخاطرات به دور باشد نیازمند سیستم کنترل داخلی مناسب و کارا است. یکی از مسئولیت‌های مهم مدیران بررسی اثربخشی کنترل داخلی است. مدیران در قبال عملکرد خود باید پاسخگو باشند و همچنین برای اطمینان از اجرای دقیق سیاست کنترل داخلی و افشای آن در گزارش‌ها مسئول هستند. لذا برای تحقق مسئولیت پاسخگویی مدیران، ایجاد شفافیت اطلاعاتی و برقراری نظم و انضباط مالی ضرورت دارد تا کنترل‌های داخلی اثربخش در سازمان‌های بخش عمومی استقرار یابد، که استقرار این کنترل‌های داخلی قوی و مؤثر باعث شفافیت گزارشگری مالی و ارتقای ظرفیت پاسخگویی مالی و عملیاتی خواهد شد. تشریح ویژگی‌ها و اثرات کنترل‌های داخلی قوی در سازمان‌های بخش عمومی و تأثیر آن بر میزان مسئولیت پاسخگویی مدیران از اهمیت خاصی برخوردار است (بیرامی و همکاران، ۱۳۹۷). افزون بر این شهروندان هر کشور از طریق پرداخت مالیات و عوارض بخش مهمی از منابع مالی مورد نیاز دولت‌ها را تامین می‌نمایند. در مقابل شهروندان از مدیران بخش عمومی انتظار دارند در مورد نحوه مصرف وجوه عمومی پاسخگویی مناسب داشته باشند. در نتیجه پاسخگویی عمومی از شاخص‌های مهم نظام حکمرانی دولت‌ها تلقی می‌شود (پورحسینی حصارو همکاران، ۱۴۰۰). بنابر آنچه عنوان شد فرضیه دوم تحقیق به شرح زیر تدوین گردید:

فرضیه دوم: پیاده‌سازی سیستم کنترل داخلی بر حکمرانی خوب در سازمان‌های بخش عمومی، اثر معنادار مثبت دارد.

۳- پیشینه پژوهش

غلامی و همکاران (۱۴۰۰)، پژوهشی با عنوان هویت اجتماعی اعضای کمیته حسابرسی، تجدید ارائه صورت‌های مالی و ضعف کنترل‌های داخلی انجام دادند. در این پژوهش داده‌های ترکیبی ۱۱۴ واحد تجاری از سال ۱۳۹۱-۱۳۹۸ با استفاده از رگرسیون خطی چند متغیره لجستیک بررسی شد. نتایج نشان داد که استفاده از کمیته حسابرسی قوی با هویت اجتماعی بالا در یک واحد تجاری از طریق نظارت مؤثرتر بر اثربخشی سیستم‌های کنترل داخلی، از نقاط ضعف کنترل‌های داخلی میکاهد، تا حدود زیادی امکان ارائه صورتهای مالی نادرست و تحریف شده را کاهش داده و موجب ارتقا سطح کیفی اطلاعات ارائه شده و کاهش دفعات تجدید ارائه صورتهای مالی خواهد شد. و کلیلیان آغویی و همکاران (۱۳۹۸)، پژوهشی در زمینه بررسی رابطه دیدگاه متخصصین مسئول در خصوص کنترل‌های داخلی کوزو (۲۰۱۳) با کیفیت گزارشگری مالی انجام دادند. این پژوهش کاربردی و از نوع توصیفی پیمایشی بوده و به این منظور پرسشنامه‌ای با پنج جزء کنترل داخلی و اصول هفده‌گانه آن طراحی و بر اساس روش نمونه‌گیری تصادفی بین ۴۳۱ نفر شامل ۱۰۱ نفر متخصصین مسئول طراحی و استقرار کنترل داخلی و ۳۳۰ نفر سایر متخصصین کنترل‌های داخلی توزیع شده و پاسخ‌های واصل شده بر اساس مدل معادلات ساختاری به روش تحلیل عاملی تاییدی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته‌است. نتایج پژوهش نشان داد که پیاده سازی کنترل‌های داخلی کوزو (۲۰۱۳) بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های بورسی اثر مثبت و معنی‌داری دارد. بکلو (۱۳۹۵) در پژوهشی تأثیر کنترل‌های داخلی بر تخلفات مالی در دستگاه‌های اجرایی (مطالعه موردی استان آذربایجان غربی) را مورد بررسی قرار داد. نتایج پژوهش نشان داد محیط کنترلی تأثیر معکوس و نسبتاً شدید بر تخلفات مالی داشته است. محیط کنترلی با تأثیر بر وجدان کنترلی کارکنان جو عمومی سازمان را شکل می‌دهد و با فراهم آوردن نظم و انضباط و بستر مناسب، بنیانی برای دیگر اجزای کنترل داخلی است.

آدانا سابریتا تورا و همکاران (۲۰۲۱)، در پژوهشی به بررسی تأثیر سیستم کنترل داخلی به واسطه ی حکمرانی خوب، اخلاق فردی و شایستگی منابع انسانی بر پیشگیری از تقلب پرداخته اند. این پژوهش بر اساس نمونه‌ای از ۸۳ نفر در سوماترای شمالی و به روش *PLS* انجام شده است. نتایج نشان داد که سیستم کنترل داخلی به واسطه ی حکمرانی خوب تأثیر مثبت و معناداری در پیشگیری از تقلب دارد. راکمن و ویانا (۲۰۱۹) پژوهشی در زمینه تعیین وضعیت کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی اندونزی انجام دادند. نتایج مطالعه نشان داد که کیفیت گزارشگری می‌تواند تحت تأثیر عوامل مختلفی از جمله نظارت بخش کنترل داخلی در سازمان‌ها، قرارگیرد. در واقع پیاده‌سازی کنترل داخلی می‌تواند نقش مؤثری در کیفیت گزارشگری مالی ایفا نماید. لاریدشتبایاز و همکاران (۲۰۱۹)، پژوهشی با عنوان تأثیر کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی در میان شرکت‌های خانوادگی انجام دادند. هدف از این پژوهش بررسی رابطه ضعف کنترل داخلی با کیفیت گزارشگری مالی و تأثیر مالکیت خانواده بر رابطه ایم دو متغیر مذکور بود. جامعه آماری پژوهش از سال ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۷ تعداد ۱۳۹ شرکت را شامل می‌شد که

از این تعداد ۲۸ شرکت خانوادگی بودند. فرضیه‌ها بر اساس داده‌های پانل مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. نتایج نشان داد که ضعف در کنترل‌های داخلی با کیفیت گزارشگری مالی رابطه منفی معنی‌داری دارد. به عبارت دیگر، ضعف کنترل داخلی باعث کاهش کیفیت گزارشگری مالی می‌شود. نالکنگه و همکاران (۲۰۱۸)، پژوهشی در رابطه با حکمرانی خوب، اخلاق کسب و کار، کنترل‌های داخلی و تطابق با قوانین استانداردهای حسابداری بین‌المللی انجام دادند. هدف از این پژوهش، ایجاد ارتباط بین حکمرانی خوب، فرهنگ اخلاقی، کنترل‌های داخلی گزارشگری مالی و رعایت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بود. این یک مطالعه مقطعی است که بر اساس نمونه‌ای از ۸۵ موسسه در اوگاندا انجام شده است. فرضیه‌ها با استفاده از تکنیک تحلیل حداقل مربعات جزیی مورد آزمون قرار گرفتند. نتایج نشان داد که حکمرانی خوب، اخلاق کسب و کار و کنترل داخلی، با قوانین بین‌المللی حسابداری منطبق هستند. نورآفیه و پایا آزواری (۲۰۱۶)، پژوهشی با عنوان تاثیر پیاده سازی کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی سازمان‌های بخش عمومی با میانجی‌گری حکمرانی خوب انجام دادند. نمونه آماری شامل ۱۸ استان، شهر و ناحیه در اندونزی بود. داده‌ها با کمک طیف لیکرت پرسشنامه ۲۰ سوالی سنجیده شد. پرسشنامه شامل ابعاد اعتبار، اعتماد، قابلیت مقایسه، یکپارچگی بود. داده‌ها با کمک روش تحلیل مدل معادلات ساختاری تحلیل شدند. نتایج نشان داد که قدرتمندی کنترل داخلی می‌تواند منجر به تاثیر مثبت بر کیفیت گزارشگری مالی و حکمرانی خوب شود.

۴- روش‌شناسی پژوهش:

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش گردآوری اطلاعات، توصیفی پیمایشی است و نیز اطلاعات و داده‌ها از دو روش کتابخانه‌ای و میدانی گردآوری شده است. جامعه و نمونه آماری پژوهش حاضر شامل ذیحسابان، مدیران مالی و رئیس‌ان حسابداری سازمان‌های بخش عمومی و اعضای هیئت علمی متخصص در حوزه بخش عمومی دانشگاه‌ها است. با استفاده از روش نمونه‌گیری در دسترس با توزیع تعداد ۶۶ پرسشنامه محقق ساخته که به دو روش فیزیکی و الکترونیکی توزیع شد، داده‌های این پژوهش جمع‌آوری شده است. جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش *PLS* استفاده شده است. جدول شماره ۱ توزیع جنسیت در بین پاسخ‌دهندگان را نشان می‌دهد.

جدول شماره ۱: توزیع جنسیت پاسخ‌دهندگان

جنسیت	فراوانی	درصد فراوانی
خانم	۲۱	۸/۳۱
آقا	۴۵	۲/۶۸
جمع	۶۶	۱۰۰

با توجه به نتایج جدول فوق، ۳۱/۸ درصد از ذیحسابان و مدیران مالی مورد مطالعه را زنان و ۶۸/۲ درصد آنان را مردان تشکیل می دهند. جدول شماره ۲ توزیع سطح تحصیلات پاسخ دهندگان را نشان می دهد.

جدول شماره ۲: توزیع سطح تحصیلات پاسخ دهندگان

تحصیلات	فراوانی	درصد فراوانی
کارشناسی	۲۰	۳/۳۰
کارشناسی ارشد	۳۹	۱/۵۹
دکتری و بالاتر	۷	۶/۱۰
جمع	۶۶	۱۰۰

با توجه به نتایج جدول شماره ۲، ۳۰/۳ درصد کارشناسی، ۵۹/۱ درصد کارشناسی ارشد و ۱۰/۶ درصد آنان دارای تحصیلات دکتري و بالاتر بوده اند. جدول شماره ۳ سابقه کار پاسخ دهندگان را نشان می دهد.

جدول شماره ۳: توزیع سابقه کار پاسخ دهندگان

سابقه کار	فراوانی	درصد فراوانی
کمتر از ۵ سال	۴	۱/۶
۵ تا ۱۰ سال	۶	۱/۹
۱۰ تا ۱۵ سال	۱۳	۷/۱۹
بیشتر از ۱۵ سال	۴۳	۲/۶۵
جمع	۶۶	۱۰۰

با توجه به نتایج جدول شماره ۳، ۶/۱ درصد از ذیحسابان و مدیران مالی مورد مطالعه دارای سابقه کار کمتر از ۵ سال، ۹/۱ درصد بین ۵ تا ۱۰ سال، ۱۹/۷ درصد بین ۱۰ تا ۱۵ سال و ۶۵/۲ درصد نیز دارای سابقه کار بیشتر از ۱۵ سال بوده اند.

۴-۱. متغیرهای پژوهش

در پژوهش حاضر، اثربخشی پیاده سازی سیستم کنترل های داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی و حکمرانی خوب در سازمان های بخش عمومی مورد بررسی قرار گرفته است. به همین منظور پرسشنامه ی محقق ساخته ای طراحی شده است که شامل سه بخش است. در بخش اول شاخص های متغیر مستقل (سیستم کنترل داخلی)، در بخش دوم شاخص های متغیر وابسته اول

(کیفیت گزارشگری مالی) و در بخش سوم شاخص های متغیر وابسته دوم (حکمرانی خوب) به شرح ذیل مورد سنجش قرار گرفته است. سوالات این بخش مبنی بر طیف لیکرت (۵ گزینه ای) هستند و امتیاز هر سوال بین ۱ (کاملاً مخلف) و ۵ (کاملاً موافق) قرار دارد.

سیستم کنترل داخلی: در این پژوهش به پیروی از مقاله ونستاپل (۲۰۱۸) سیستم کنترل داخلی با ۵ مولفه به شرح محیط کنترلی، مدیریت ریسک، اطلاعات و ارتباطات، فعالیت کنترلی و نظارت بررسی شده است و برای هر مولفه سوالی در نظر گرفته شد.

جدول شماره ۴: ابعاد و مولفه های متغیر سیستم کنترل داخلی

متغیر	ابعاد	مولفه
سیستم کنترل داخلی	محیط کنترلی	اخلاقی، منظم، اقتصادی، کارآمد و موثر بودن عملیات واحد گزارشگر اجرای آموزش هایی به کارکنان واحد گزارشگر با ایجاد آگاهی عمومی نسبت به اهداف کنترل داخلی و افزایش مهارت های حل معضلات اخلاقی ارزیابی دوره ای عملکرد پرسنل توسط مدیر ارشد واحد گزارشگر ایجاد نگرش مثبت و حمایتی از طریق تعهد، مشارکت و حمایت مدیریت در تعیین و اجرای قوانین براساس کنترل داخلی در واحد گزارشگر
	مدیریت ریسک	در نظر گرفته شدن تمام خطرات از جمله خطر تقلب و فساد در ارزیابی ریسک واحد گزارشگر استمرار شناسایی ریسک در واحد گزارشگر ارزیابی اهمیت و احتمال وقوع ریسک برای کنترل ریسک واحد گزارشگر اساسی بودن نقش ارزیابی ریسک در انتخاب فعالیت های کنترلی واحد گزارشگر
	فعالیت کنترلی	صدور مجوز و اجرای معاملات توسط افراد مجاز در واحد گزارشگر اطمینان از کنترل و توازن موثر در وظایف جلوگیری از کنترل تمام مراحل کلیدی یک معامله توسط یک نفر در واحد گزارشگر تغییر چرخشی وظایف کارکنان در واحد گزارشگر جهت جلوگیری از تسلط کارکنان به تمام جنبه های اصلی معاملات
	اطلاعات و ارتباطات	ثبت به موقع معاملات و وقایع در واحد گزارشگر به روز بودن مدیر واحد گزارشگر در مورد عملکرد، تحولات، خطرات و عملکرد کنترل داخلی و موضوعات مرتبط مطلع بودن کارکنان واحد گزارشگر از وظایف خود و ایجاد درک درست برای کارکنان از نقش خود در سیستم کنترل داخلی و ارتباط فعالیت خود با کار دیگران
	نظارت	نظارت مستمر بر کنترل داخلی در واحد گزارشگر ارزیابی کنترل داخلی با تمرکز مستقیم بر اثربخشی کنترل ها در واحد گزارشگر طراحی، پیاده سازی، نظارت بر عملکرد مناسب، نگهداری و مستندسازی سیستم کنترل داخلی بر عهده مدیر واحد گزارشگر باشد

کیفیت گزارشگری مالی: در این پژوهش کیفیت گزارشگری مالی با دومولفه ویژگی های مرتبط با محتوای اطلاعات و ویژگی های مرتبط با ارائه اطلاعات بررسی شده است.

جدول شماره ۵: ابعاد و مولفه‌های متغیر کیفیت گزارشگری مالی

متغیر	ابعاد	مولفه
کیفیت گزارشگری مالی	ویژگی‌های کیفی مرتبط با محتوا اطلاعات	عاری بودن از خطای با اهمیت قابلیت تایید عینی بودن ارائه منصفانه کامل بودن نشان دادن رویدادهای مالی گذشته
	ویژگی‌های کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات	به موقع بودن قابلیت مقایسه با اطلاعات سال گذشته قابلیت مقایسه با اطلاعات سایر واحدهای گزارشگر مشابه کاربرد یکنواخت رویه‌های حسابداری

حکمرانی خوب: در این پژوهش به پیروی از مقاله بیسواس (۲۰۱۹) حکمرانی خوب با چهار مولفه پاسخگویی، مشارکت، شفافیت و اثربخشی سنجیده شده‌است.

جدول شماره ۶: ابعاد و مولفه‌های متغیر حکمرانی خوب

متغیر	ابعاد	مولفه
حکمرانی خوب	پاسخگویی	وجود کمیسیون فعال مبارزه با فساد در واحد گزارشگر بازرسی و تصویب حساب‌های سال مالی قبل واحد گزارشگر انتشار رسمی به موقع قراردادها، مناقصه‌ها، بودجه و حساب‌های واحد گزارشگر
	مشارکت	امکان گفتمان عمومی جهت به اشتراک گذاشتن اطلاعات واحد گزارشگر نظرخواهی از ذینفعان واحد گزارشگر اجرای برنامه‌های آموزشی در واحد گزارشگر در جهت تسهیل ارتقای مهارت و دانش پرسنل
	اثربخشی	اتمام به موقع پروژه‌های واحد گزارشگر در بازه‌های زمانی توافق شده پاسخگویی به موقع شکایات از واحد گزارشگر موثر بودن واحد گزارشگر در حل مشکلات دولت
	شفافیت	انتشار قوانین، مقررات و استانداردها توسط واحد گزارشگر جهت انجام وظایف محوله انتخاب شفاف مدیران واحد گزارشگر دسترسی عموم به اطلاعات مالی واحد گزارشگر بررسی عمومی بودجه و گزارشات مالی واحد گزارشگر

۵- یافته‌های پژوهش

۵-۱. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

جدول شماره ۷، نتایج حاصل از بررسی توصیفی هریک از متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول شماره ۷: آمار توصیفی متغیرها

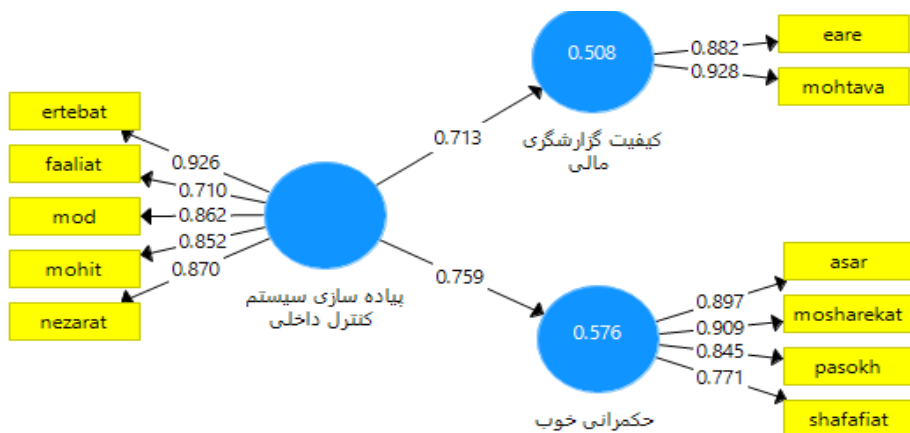
متغیر	ابعاد	میانگین	میانه	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
گزارشگری مالی	ویژگی‌های کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات	۳/۷۷	۴	۰/۶۵	۱/۸۰	۵/۰۰
	ویژگی‌های کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات	۳/۶۸	۳/۷۵	۰/۶۴	۲/۰۰	۵/۰۰
	کل مولفه‌ها	۷۲/۳	۷۸/۳	۷۶/۰	۴/۳۰	۹/۶۰
کنترل داخلی	محیط کنترلی	۳/۵۹	۳/۷۵	۰/۷۴	۱/۷۵	۴/۷۵
	مدیریت ریسک	۳/۱۶	۳/۲۵	۰/۸۷	۱/۰۰	۵/۰۰
	فعالیت‌های کنترلی	۳/۴۱	۳/۵۰	۰/۶۳	۲/۰۰	۵/۰۰
	ارتباطات و اطلاعات	۲/۶۰	۲/۷۵	۰/۵۹	۱/۵۰	۳/۷۵
	نظارت	۳/۳۶	۳/۶۶	۰/۹۷	۱/۰۰	۵/۰۰
	کل مولفه‌ها	۳/۲۲	۳/۲۵	۰/۶۴	۱/۶۳	۴/۴۰
	پاسخگویی	۳/۷۰	۳/۳۳	۰/۷۴	۱/۳۳	۵/۰۰
حکمرانی خوب	مشارکت	۳/۲۵	۳/۳۳	۰/۹۰	۱/۰۰	۴/۶۷
	اثر بخشی	۳/۳۹	۳/۳۳	۰/۸۴	۱/۰۰	۵/۰۰
	شفافیت	۲/۷۷	۲/۸۷	۰/۸۹	۱/۰۰	۴/۷۵
	کل مولفه‌ها	۳/۲۸	۳/۳۳	۰/۷۲	۱/۰۸	۴/۴۴

مطابق با نتایج جدول شماره ۷، از نظر پاسخ دهندگان مولفه‌های محیط کنترلی و فعالیت کنترلی بیشترین تاثیر و مولفه‌ی اطلاعات و ارتباطات کمترین تاثیر را بر روی کیفیت گزارشگری مالی و حکمرانی خوب داشته‌اند. همچنین از نظر پاسخ دهندگان از بین مولفه‌های حکمرانی خوب پاسخگویی بیشترین نمره و شفافیت کمترین نمره را دارد.

۲-۵. آزمون فرضیه‌های پژوهش

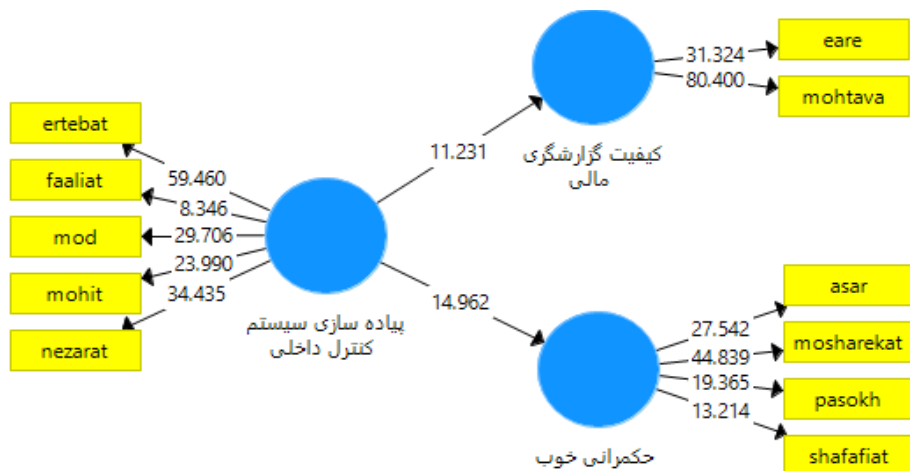
به منظور آزمون فرضیه‌های تحقیق از برازش مدل معادلات ساختاری به روش حداقل مربعات جزئی (PLS) استفاده شده است. در این مدل، روابط بین متغیرهای تحقیق به طور همزمان سنجیده شده و میزان سهم هریک از متغیرهای مشاهده شده در تبیین مفاهیم مکنون تحقیق تعیین شده است. نمودار شماره ۱ برآورد ضرایب مدل ساختاری پژوهش را نشان می‌دهد.

نمودار ۱: برآورد ضرایب مدل ساختاری تحقیق



باتوجه به نمودار شماره ۱، اثربخشی پیاده سازی سیستم کنترل داخلی بر روی متغیر کیفیت گزارشگری مالی با ضریب تاثیر ۰/۷۱۳ و در جهت مستقیم و برروی متغیر حکمرانی خوب با ضریب تاثیر ۰/۷۵۹ و در جهت مستقیم برآورد شده است. اما معناداری این ضرایب نقشی اساسی در نتیجه گیری کلی از روابط ایفا می کند. به منظور بررسی معناداری ضرایب بدست آمده در مدل، قدمطلق آماره های معناداری که دارای توزیع تی-استودنت می باشند مورد توجه قرار گرفته اند. نمودار شماره ۲ یافته های این آماره را در مدل تحقیق نشان می دهد.

نمودار ۲: برآورد آماره معناداری ضرایب مدل ساختاری تحقیق



نتیجه آزمون فرضیه اول: پیاده سازی سیستم کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی در سازمان های بخش عمومی، اثر معنادار دارد.

جدول شماره ۸: نتایج آزمون فرضیه اول

متغیر مستقل	متغیر وابسته	ضریب تاثیر	انحراف معیار	قدر مطلق آماره t	معناداری
پیاده سازی سیستم کنترل داخلی	کیفیت گزارشگری مالی در سازمانهای بخش عمومی	۰/۷۱۳	۰/۰۶۳	۱۱/۲۳۱	۰/۰۰۰

بر اساس جدول شماره ۸ با توجه به ضریب تاثیر که مقدار آن (۰/۷۱۳) و آماره معناداری که مقدار آن ۱۱/۲۳۱ می باشد، فرضیه اول رد نمی شود و نشان دهنده این است پیاده سازی سیستم کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی در سازمان های بخش عمومی، اثر معنادار مثبت دارد. **نتیجه آزمون فرضیه دوم:** پیاده سازی سیستم کنترل داخلی بر حکمرانی خوب در سازمان های بخش عمومی، اثر معنادار دارد.

جدول شماره ۹: نتایج آزمون فرضیه دوم

متغیر مستقل	متغیر وابسته	ضریب تاثیر	انحراف معیار	قدر مطلق آماره t	معناداری
پیاده سازی سیستم کنترل داخلی	حکمرانی خوب در سازمانهای بخش عمومی	۰/۷۵۹	۰/۰۵۱	۱۴/۹۶۲	۰/۰۰۰

بر اساس جدول شماره ۹ با توجه به ضریب تاثیر که مقدار آن ۰/۷۵۹ و آماره معناداری که مقدار آن ۱۴/۹۶۲ می باشد، فرضیه اول رد نمی شود و نشان دهنده این است پیاده سازی سیستم کنترل داخلی بر حکمرانی خوب در سازمان های بخش عمومی، اثر مثبت معنادار دارد. بر اساس نمودار شماره ۱ و با تحلیل بارهای عاملی، از نظر خبرگان در درجه اول مولفه ارتباطات و اطلاعات با مقدار ۰/۹۲۶ بار عاملی با ابعاد ثبت به موقع معاملات، به روز بودن مدیریت در مورد تحولات، خطرات و عملکرد کنترل داخلی و موضوعات مرتبط و مطلع بودن کارکنان از وظایف خود پیاده سازی موثر کنترل های داخلی در سازمان های بخش عمومی را شکل می دهد. بعلاوه از نظر خبرگان مولفه مشارکت با مقدار ۰/۹۰۹ بار عاملی، با ابعاد امکان گفتمان عمومی جهت به اشتراک گذاشتن اطلاعات در واحد گزارشگر، نظرخواهی از ذینفعان واحد گزارشگر و اجرای برنامه های آموزشی بیشترین نقش را در شکل گیری حاکمیت خوب در سازمانهای بخش عمومی را دارد. هم چنین مولفه محتوای اطلاعاتی با بارعاملی ۰/۹۲۸ با ابعاد عاری بودن از خطای با اهمیت، قابلیت تایید، عینی بودن، ارائه منصفانه، کامل بودن و نشان دادن رویدادهای مالی گذشته بیشترین نقش را در بهبود کیفیت گزارشگری مالی در سازمان های بخش عمومی

دارد.

پس از بررسی نتایج مدل، روایی و پایایی سازه‌های تحقیق نیز مورد بررسی قرار گرفته اند که جدول شماره ۱۰ خلاصه مهمترین یافته‌های این آزمون‌ها را نشان می‌دهد.

جدول شماره ۱۰: روایی و پایایی سازه‌های تحقیق

متغیر	ضریب تعیین (R^2)	سازگاری ترکیبی (CR)	روایی همگرا (AVE)
پیاده‌سازی سیستم کنترل داخلی	-	۰/۹۲۷	۰/۷۱۸
کیفیت گزارشگری مالی	۰/۵۰۸	۰/۹۰۱	۰/۸۱۹
حکمرانی خوب	۰/۵۷۶	۰/۹۱۷	۰/۷۳۵

شاخص سازگاری ترکیبی که به عنوان جایگزین دقیق تری از آلفای کرونباخ مورد نظر قرار می‌گیرد، بزرگتر از مقدار تجربی ۰/۶ بدست آمده که سازگاری درونی مدل تحقیق را تایید می‌کند. همچنین شاخص روایی همگرای مدل که متوسط واریانس استخراجی هریک از متغیرهای مکنون مدل را اندازه گیری می‌کند، برای تمامی متغیرها بزرگتر از مقدار ۰/۵ بدست آمده و از این رو می‌توان پذیرفت که مدل تحقیق از نظر روایی همگرا نیز معتبر بوده است. به منظور سنجش روایی واگرایی متغیرها از برآورد ضرایب آنها استفاده شده که نتایج آن به شرح جدول شماره ۱۱ است.

جدول شماره ۱۱: ضرایب روایی واگرا

متغیر	حکمرانی خوب	پیاده‌سازی سیستم کنترل داخلی	کیفیت گزارشگری مالی
حکمرانی خوب	۰/۸۵۷	-	-
پیاده‌سازی سیستم کنترل داخلی	۰/۷۵۹	۰/۸۴۷	-
کیفیت گزارشگری مالی	۰/۶۸۰	۰/۷۱۳	۰/۹۰۵

باتوجه به ضرایب روایی واگرایی متغیرها مشاهده می‌شود که محتوای اطلاعاتی هرمتغیر از خودش، بیشتر از محتوای اطلاعاتی آن از سایر متغیرها بوده است و لذا سوالات مورد استفاده در سنجش هریک از متغیرها، بیش از هر متغیر دیگری مفهوم متغیر مرتبط با خود را تبیین نموده اند و لذا می‌توان نتیجه گرفت که سازه‌های تحقیق دارای روایی واگرا نیز بوده‌اند.

۶- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

نتایج آزمون فرضیه اول نشان داده است که میان پیاده‌سازی سیستم کنترل داخلی و دو

فاکتور کلیدی یعنی کیفیت گزارشگری مالی و حکمرانی خوب رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. نتایج حاکی از آن است که پیاده سازی سیستم کنترل داخلی باعث افزایش کیفیت گزارشگری مالی و اجرای موثرتر حکمرانی خوب در بخش عمومی می‌شود. در درجه اول مولفه‌های اطلاعات و ارتباطات از نظر پاسخ دهندگان با ابعاد ایجاد کانال‌های ارتباطی دو طرفه بین کارکنان و مدیران سازمان، اطلاع رسانی به کارکنان در خصوص مسئولیت‌هایشان در قبال کنترل‌های داخلی توسط مدیریت و همچنین ارسال اطلاعات مهم توسط کارکنان به مدیریت سازمان تاثیر با اهمیتی بر کیفیت گزارشگری مالی و حکمرانی خوب دارد. سپس در درجه دوم، مولفه نظارت از نظر پاسخ‌دهندگان با ابعاد ایجاد کمیته حسابرسی مطابق با قوانین سازمان توسط مدیران سازمان، بررسی مداوم عملکرد سیستم کنترل‌های داخلی سازمان از طریق بررسی‌های مستمر و همچنین استخدام نیروهای انسانی متخصص و کارآمد متناسب با مسئولیتشان در سازمان، تاثیر با اهمیتی بر کیفیت گزارشگری مالی و حکمرانی خوب دارد.

همچنین نتایج پژوهش نشان داد که در درجه اول مولفه مشارکت از طریق امکان گفتمان عمومی جهت به اشتراک گذاشتن اطلاعات در واحد گزارشگر، نظرخواهی از ذینفعان واحد گزارشگر و تدارک برنامه‌ها و آموزش‌هایی برای تسهیل ارتقای مهارت و دانش پرسنل واحد گزارشگر و در درجه دوم، مولفه اثربخشی از طریق اتمام پروژه‌های واحد گزارشگر در بازه‌های زمانی توافق شده و پاسخگویی به موقع شکایات از واحد گزارشگر در اجرای بهتر حکمرانی خوب در بخش عمومی بیشترین تاثیر را دارند.

این تحقیق با تحقیق نورآفایه و پایا آزاری (۲۰۱۶)، که نتایج آن نشان داد قدرتمندی کنترل داخلی می‌تواند منجر به تاثیر مثبت بر کیفیت گزارشگری مالی و حکمرانی خوب داشته باشد، همسو می‌باشد. همچنین نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش‌های بشیر و امیر (۲۰۲۰)، لاریدشت‌باز و همکاران (۲۰۱۹)، راکمن و ویانا (۲۰۱۹)، و کلیلیان آغویی و همکاران (۱۳۹۸) و جبارزاده کنگرلویی و همکاران (۱۳۹۹) همسو می‌باشد. بر اساس نتایج پژوهش پیشنهاد می‌گردد دستورالعمل جامعی برای استقرار سیستم کنترل داخلی در سازمان‌های بخش عمومی تدوین گردد تا از این طریق کیفیت گزارشگری مالی ارتقا یافته و سبب حاکمیت خوب در سازمان‌های بخش عمومی شود.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. بکلو، هادی، و محمودی، عبدالله. (۱۳۹۵). تاثیر کنترل‌های داخلی بر تخلفات مالی دستگاههای اجرایی (مطالعه موردی استان آذربایجان غربی). مجله دانش حسابرسي، ۱۶(۶۵)، ۱۵۸-۱۴۳.
۲. بیرامی، لاله، کیانی، علی، بیرامی، وحید، و قائمی راد، محمدحسین. (۱۳۹۷). اثربخشی دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس اوراق بهادار در شرکت‌های بورسي سیمان. دومانه‌نامه بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی، ۱۸(۳/۴)، ۷۰-۴۳.
۳. پورحسینی حصار، سید مهدی، حصارزاده، رضا، عباس زاده، محمدرضا، و خلیلی، محسن. (۱۴۰۰).

استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی، شاخص های حکمرانی خوب و سطح ارتکاب جرایم: شواهدی تجربی از ۳۰ کشور جهان. مجله دانش حسابرسي، ۲۱(۸۵)، ۳۰-۵.

۴. جبارزاده کنگرلویی، سعید، حیدری، یونس، عیدی، مصطفی، و کاظمی علوم، مهدی. (۱۳۹۹). ضعف در کنترل های داخلی و احتمال تقلب در گزارشگری مالی، فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۱۳(۵۲)، ۱۸۷-۱۶۲.

۵. غلامی، یعقوب، منصوری، فردین، و یزدیفر، حسن. (۱۴۰۰). هویت اجتماعی اعضای کمیته حسابرسي، تجدید ارائه صورت های مالی و ضعف کنترل های داخلی. فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسي مدیریت، ۱۰(۴۰)، ۲۹۳-۳۰۸.

۶. وکیلان آغویی، مهدی، مرادی، مهدی، صالحی، مهدی، و جباری نقیایی، مهدی. (۱۳۹۸). بررسی رابطه دیدگاه متخصصین مسئول در خصوص کنترل های داخلی کوزو (۲۰۱۳) با کیفیت گزارشگری مالی. مجله دانش حسابداری مالی، ۶(۲)، ۸۹-۶۱.

ب- منابع خارجی:

1. Afiah, N. N., & Azwari, P. C. (2015). The effect of the implementation of government internal control system (GICS) on the quality of financial reporting of the local government and its impact on the principles of good governance: A research in district, city, and provincial government in South Sumatera. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 211, 811-818.
2. Biswas, R., Jana, A., Arya, K., & Ramamritham, K. (2019). A good-governance framework for urban management. *Journal of Urban Management*, 8(2), 225-236.
3. Chang, S. I., Chang, L. M., & Liao, J. C. (2020). Risk factors of enterprise internal control under the internet of things governance: A qualitative research approach. *Information & Management*, 57(6), 103335.
4. Gamayuni, R. R. (2018). The effect of internal audit function effectiveness and implementation of accrual based government accounting standard on financial reporting quality. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 7(1), 46-58.
5. Hill Sineriz, M. (2020). Importance of Internal Controls in Corporate Governance, biz fluent, retrived from: <https://bizfluent.com/facts-6817611-importance-internal-controls-corporate-governance.html>
6. Velasco, J. (2021). Internal Controls of the Municipality of Plaridel, Bulacan towards Good Governance. *International Journal of Multidisciplinary: Applied Business and Education Research*, 2(6), 506-513.
7. Dashtbayaz, M. L., Salehi, M., & Safdel, T. (2019). The effect of internal controls on financial reporting quality in Iranian family firms. *Journal of Family Business Management*, 9(3), 254-270.
8. Lennox, C. S., & Wu, X. (2022). Mandatory internal control audits, audit adjustments, and financial reporting quality: Evidence from China. *The Accounting Review*, 97(1), 341-364.
9. Rakhman, F., & Wijayana, S. (2019). Determinants of financial reporting quality in the public sector: Evidence from Indonesia. *The International Journal of Accounting*, 54(03), 1950009.
10. Sinaga, A. S. T. B., Bukit, R. B., & Rujiman, R. (2021). The Influence of Internal Control System, Individual Morality, and HR Competency on Fraud Prevention with Good Governance as An Intervening Variables: Study on OPD Deli Serdang Regency, North Sumatra. *Jurnal Sains Sosio Humaniora*, 5(1), 122-131.
11. Vanstapel, Fr. (2018). Guidelines for Internal Control Standards for The Public Sector. Gov.Tr. Retrieved October 9, 2021, from <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/06/6883-A22DF8F253B907C7599ED7639A374C05765D2DC7.pdf>