

ارائه الگوی فرهنگ‌سازمانی مؤثر بر کنترل‌های داخلی سازمان‌های غیرانتفاعی بخش عمومی ایران با رویکرد تئوری داده بنیاد (GT)

تاریخ دریافت: ۹۸/۵/۲۲

تاریخ پذیرش: ۹۹/۴/۱

■ علی طریقی^۱

■ کیهان آزادی^۲

■ سینا خردیار^۳

چکیده:

هدف کلی مطالعه حاضر تبیین الگوی فرهنگ‌سازمانی مؤثر بر سیستم کنترل‌های داخلی سازمان‌های غیرانتفاعی بخش عمومی ایران و درواقع احصاء مؤلفه‌ها و اجزاء اصلی مؤثر بر آن و همچنین توسعه چارچوب نظری فرهنگ‌سازمانی و نقش آن بر کنترل‌های داخلی در این قبیل سازمانهاست. باتوجه به عدم کارکرد قطعی نظریات خارجی مطرح شده در ادبیات موضوع، در مورد سازمان‌های داخلی و لزوم توجه به ابعاد و ماهیت بومی مسأله در داخل کشور، در این راستا سعی گردید تا با استفاده از استراتژی کیفی پژوهش و با بکارگیری روش نظریه‌سازی داده‌بنیاد، با استفاده از نمونه‌ای از متخصصان دیوان محاسبات کشور، دانشگاهیان و مسئولان سازمان‌های غیرانتفاعی کشوری به احصای شرایط علی، عوامل بسترساز، بازدارنده، راهکارها و پیامدهای پیاده‌سازی کنترل داخلی مطلوب در سازمان‌های غیرانتفاعی کشور پرداخته شود. در این پژوهش به منظور کدگذاری و تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم افزار ATLAS.ti استفاده گردیده است.

نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که فرهنگ در سه سطح مدیران (شامل سبک، دیدگاه، انگیزش و التزام عملی مدیران به قوانین)، کارکنان (شامل ویژگی‌های رفتاری، انگیزش و دیدگاه کارکنان) و سازمان (شامل فرهنگ ملموس سازمان، فرهنگ کاری سازمان، ساختار سلسله مراتبی سازمان، فرهنگ نهادی سازمان و جایگاه منافع فردی و جمعی در سازمان)، با در نظر گرفتن عوامل بازدارنده و بسترساز آن، می‌تواند جزء عوامل علی اثرگذار بر کیفیت کنترل داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی کشور باشد. در نهایت با توجه به الگوی بومی ارائه شده در مطالعه، راهکارهای افزایش اثربخشی کنترل‌های داخلی در دو سطح راهکارهای سیاست‌گذاری کلان و راهکارهای عملیاتی در سازمان ارائه گردید.

کلیدواژه‌ها: فرهنگ سازمانی، کنترل داخلی، سازمان‌های غیرانتفاعی، رویکرد داده بنیاد

۱. دانشجوی دکترای حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران، ایمیل: alitarighi1359@gmail.com

۲. استادیار گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران، ایمیل: ka.cpa2012@yahoo.com (نویسنده مسئول)

۳. استادیار گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران، ایمیل: kheradyar@iaurasht.ac.ir

۱- مقدمه

در جهان پیشرفته‌ی امروز گستردگی و پیچیدگی روزافزون سازمان‌ها، فشارهای ناشی از کمبود منابع، افزایش رقابت، افزایش فرهنگ پاسخ‌خواهی از سوی شهروندان و ملزم شدن مدیران به پاسخ دهی، وجود انواع مخاطرات اجتناب پذیر و اجتناب ناپذیر در زمینه‌های مختلف مالی، اداری، تجاری، سیاسی و ... که هدف‌ها و سیاست‌های سازمانی را خواه از درون و خواه از بیرون سازمان تهدید می‌کند، موجب شده است تا ضرورت کنترل اثربخش منابع و فعالیت‌ها، به‌عنوان مسئله‌ای حائز اهمیت، مورد توجه ارکان راهبری و مدیریت کلان هر سازمان قرار گیرد. از طرف دیگر یکی از پیش‌نیازهای موفقیت در هر سازمانی در سراسر دنیا دسترسی مدیران و ذینفعان هر سازمان به اطلاعات مربوط، قابل‌اتکاء، قابل مقایسه و قابل فهم، استفاده‌ی کارا و اثربخش از دارایی‌ها و فرایندهای سازمان، حفظ و حراست مناسب از دارایی‌های سازمان‌ها و رعایت قوانین و مقررات است. این‌ها همان اهداف و ضرورت‌های استقرار کنترل‌های داخلی در سازمان‌ها است. موفقیت سازمان‌ها در دستیابی به اهداف فوق به طراحی مناسب و اثربخش بودن کنترل‌های داخلی بستگی دارد.

یکی از تفاوت‌های اساسی سازمان‌های بخش عمومی با خصوصی، مربوط به اهداف این دو بخش است. هدف اساسی بخش خصوصی در فعالیت‌های اقتصادی، دستیابی به سود است، اما در بخش عمومی، هدف اصلی، تولید و ارائه کالاها و خدمات عمومی به مردم است و سود نمی‌تواند هدف تشکیل و ایجاد سازمان‌های غیرانتفاعی بخش عمومی باشد. با وجود این وجود یک سیستم کنترل داخلی مناسب به‌منظور تحقق اهداف هر کدام از سازمان‌های فعال در بخش خصوصی و عمومی با در نظر گرفتن فرهنگ‌سازمانی حاکم بر آن سازمان ضروری است.

در کشورهای توسعه‌یافته از دیرباز مدل‌های مختلفی برای کنترل‌های داخلی واحدهای انتفاعی و بازرگانی ارائه گردیده است که از آن جمله می‌توان به چارچوب کمیته کوزو (COSO)، مدل کوبیت (COBIT)، چارچوب کوکو (COCO)، چارچوب گزارش انجمن بنیاد پژوهش‌های حسابرسان داخلی و چارچوب کمیته بازل اشاره نمود. لیکن این قبیل چارچوب‌ها و مدل‌ها بدون توجه به فرهنگ‌سازمانی حاکم بر سازمان‌های مختلف و بصورت عام طراحی و پیاده‌سازی می‌شوند. به‌نظر می‌رسد سازمان‌هایی که از فرهنگ‌سازمانی مناسبی برخوردار هستند از اثربخشی کنترل‌های داخلی بیشتری نیز بهره‌مند خواهند بود به‌طوری‌که حتی برخی از ضعف‌های کنترل‌های داخلی را نیز می‌توان از طریق فرهنگ‌سازمانی مناسب مرتفع کرد.

۲- بیان مسأله و اهمیت و ضرورت موضوع

یکی از دغدغه‌های اصلی مدیران، هیئت‌مدیره، صاحبان کسب‌وکار و حسابرسان داخلی، چگونگی استقرار نظام کنترل‌های داخلی و برخورد مؤثر و کارآمد با خطر تقلب در سطح سازمان است. نظام کنترل داخلی مؤثر، ابزار اولیه کشف و اصلاح تقلب و اشتباه‌ها است. در سال ۲۰۰۲ زمانی که قانون ساربنیز آکسلی (SOX) در پی رسوایی‌های مالی در آمریکا تصویب شد، کنترل

شدیدی را بر نحوه گزارشگری و افشاء در شرکت‌های سهامی الزامی کرد. بر اساس این قانون، مدیران مالی و اجرایی ارشد، خود باید گزارش‌های مالی منتشر شده را تایید کنند. همچنین، قانون مذکور شامل مجازات‌های بالقوه بسیار جدی مانند جریمه‌های مالی سنگین و جریمه‌هایی از نوع زندان برای مدیران اجرایی است. طبق این قانون، مؤسسات وظیفه‌دارند تا کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی خود را افزایش دهند (بارا، ۲۰۱۰). باوجود اینکه در راستای حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران، پیشگیری از وقوع تخلفات و نیز ساماندهی و توسعه بازار شفاف و منصفانه اوراق بهادار طبق بندهای ۸، ۱۱ و ۱۸ ماده ۷ قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران (مصوب آذرماه ۱۳۸۴ مجلس شورای اسلامی) و باهدف اجرای مواد ۲۵ و ۳۵ دستورالعمل پذیرش اوراق بهادار در بورس اوراق بهادار تهران (اصلاحیه مصوب ۱۳۹۰/۰۵/۱۵)، دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران در تاریخ ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ در ۱۸ ماده و ۲ تبصره به تصویب هیئت‌مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار رسیده است و رعایت مفاد این دستورالعمل، از تاریخ ابلاغ آن، برای ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران الزامی شده، لیکن تاکنون قانون یا دستورالعمل مدونی برای سازمان‌های دولتی و بخش عمومی ایران در خصوص کنترل‌های داخلی مؤثر بر نحوه گزارشگری مالی و افشاء آن به تصویب مجلس شورای اسلامی و یا مراجع ذیصلاح نرسیده است.

کوزو نسخه اولیه چارچوب کنترل‌های داخلی را در سال ۱۹۹۲ منتشر کرده بود که به‌طور وسیعی موردپذیرش و به‌طور گسترده‌ای مورداستفاده قرار گرفت. چارچوب مزبور به‌عنوان یک چارچوب و معیار مرجع در ارتباط با گزارشگری اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی به‌خصوص توسط شرکت‌هایی که در ایالت متحده در تطابق با بخش ۴۰۴ قانون ساربینز آکسلی به کار می‌گیرند، محسوب می‌شود. همچنین چارچوب کوزو خارج از ایالت متحده به‌طورمعمول توسط دیگر الزامات قانونی مشابه نظیر بخش ۴۰۴ ژاپن الزامی گردیده است. کوزو چارچوب یکپارچه کنترل داخلی را در ماه می سال ۲۰۱۳ به‌روزرسانی و منتشر نموده است. اینتوسای^۱ (سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی) که یک سازمان غیردولتی، خودگردان، مستقل و غیرسیاسی برای مؤسسات حسابرسی دولتی سراسر جهان است و اعضای آن را دیوان محاسبات کشورهای مختلف جهان تشکیل می‌دهند نیز در سال ۱۹۹۲ رهنمودهای استانداردهای کنترل داخلی را به‌عنوان یک سند اصلی منتشر کرده بود که در هفدهمین کنگره بین‌المللی دیوان محاسبات که در سال ۲۰۰۱ در سئول برگزار شد نیاز مبرم و ضروری را برای بروز رسانی رهنمودهای سال ۱۹۹۲ مورد تأکید قرار داده و موافقت شده بود که چارچوب یکپارچه کنترل‌های داخلی کوزو به‌عنوان مبنای کار در کنترل‌های داخلی واحدهای دولتی نیز قرار گیرد. لیکن با توجه به تفاوت‌های فرهنگی، اجتماعی، اقتصادی و سیاسی موجود در بین سازمان‌های دولتی کشورهای مختلف به نظر می‌رسد که هر کشوری با مبنا قراردادن چارچوب کنترل‌های داخلی کوزو و رهنمودهای اینتوسای، می‌بایست خود الگوی مناسبی را با در نظر

قراردادن فرهنگ‌سازمانی حاکم بر سازمان‌های غیرانتفاعی خود طراحی و لازم‌الاجراء نماید. با توجه به اهمیت مقوله فرهنگ‌سازمانی در دیدگاه‌های مختلف و با توجه به تجاربی که پژوهشگر به‌عنوان یک حسابرس سازمان‌های غیرانتفاعی ایران با حدود ۱۶ سال سابقه حسابرسی در این حوزه دارد، یکی از عوامل اصلی بی‌انضباطی مالی و عدم رعایت قوانین و مقررات در سازمان‌های غیرانتفاعی و تضییع بیت‌المال در این قبیل سازمان‌ها را ضعف کنترل‌های داخلی حاکم بر سازمان‌های غیرانتفاعی می‌داند که خود می‌تواند ناشی از عدم توجه مدیران به مقوله فرهنگ‌سازمانی در سازمان‌های غیرانتفاعی بخش دولتی ایران باشد. در این راستا مطالعه حاضر با مطالعات پیشین داخلی موجود در این حوزه تفاوت‌ها و تمایزاتی دارد که از آن جمله می‌توان به موارد زیر اشاره کرد.

- تا جایی که محققان اطلاع دارند، تاکنون مطالعه‌ای که به دنبال تبیین الگوی فرهنگ‌سازمانی مؤثر بر کنترل‌های داخلی سازمان‌های غیرانتفاعی انجام شده باشد، در بین مطالعات داخلی انجام نگرفته و تحقیق حاضر از این حیث بی‌همتا است.
- در تحقیق حاضر از روش نظریه‌سازی گراند تئوری به‌منظور ارائه الگوی فرهنگ‌سازمانی مؤثر بر کنترل‌های داخلی بهره گرفته شده است. به‌طور کلی استفاده از استراتژی گراند تئوری در حوزه حسابداری کمتر مورد استفاده قرار گرفته است لذا استفاده از این استراتژی می‌تواند به‌عنوان نوآوری این تحقیق محسوب شود.
- این تحقیق یک تحقیق بین‌رشته‌ای است که ارتباط بین مؤلفه فرهنگ‌سازمانی را از رشته مدیریت رفتار سازمانی و مؤلفه کنترل‌های داخلی را از رشته حسابداری و حسابرسی مورد بررسی قرار می‌دهد.
- تحقیقات حوزه کنترل‌های داخلی عمدتاً با استفاده از روش‌شناختی کمی، رابطه کنترل‌های داخلی با برخی از متغیرهای عملکردی و حاکمیت شرکتی را عمدتاً در بین شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی نموده‌اند و تحقیقی که به دنبال ارائه الگوی فرهنگ‌سازمانی مؤثر بر کنترل‌های داخلی در حوزه سازمان‌های غیرانتفاعی ایران باشد، انجام نپذیرفته است. همچنین در تحقیق حاضر با بهره‌گیری از رویکرد نظریه‌پردازی داده بنیاد تلاش شده تا بدون مبنا قرار دادن نظریه‌های مرسوم غیربومی موجود در این ادبیات، عوامل بومی زمینه‌ساز و نیز عوامل و شرایط مداخله‌گر در اثربخشی کنترل‌های داخلی سازمان‌های غیرانتفاعی بخش عمومی در کشورمان مورد شناسایی قرار گرفته و لذا نتایج مطالعه به‌عنوان یک مدل بومی می‌تواند مورد بهره‌برداری جدی مسئولان امر در کشورمان قرار گیرد.

بنابراین هدف کلی مطالعه حاضر تبیین الگوی فرهنگ‌سازمانی مؤثر بر سیستم کنترل‌های داخلی سازمان‌های غیرانتفاعی بخش عمومی ایران و درواقع احصاء مؤلفه‌ها و اجزاء اصلی مؤثر بر کنترل‌های داخلی و همچنین توسعه چارچوب نظری فرهنگ‌سازمانی و نقش آن بر کنترل‌های داخلی در بخش عمومی ایران می‌باشد.

۳- مبانی نظری پژوهش

۳-۱- کنترل‌های داخلی

۱-۱-۳- کنترل‌های داخلی در سازمانهای انتفاعی

کوزو در چارچوب خود اهداف و اجزای کنترل‌های داخلی یکپارچه را اینگونه تعریف می‌کند که فرایندی است که به منظور کسب اطمینان معقول از تحقق اهدافی که در سه گروه اصلی زیر دسته بندی می‌شوند توسط هیئت مدیره، مدیران و سایر کارکنان یک واحد اقتصادی برقرار می‌شود:

۱. اثربخشی و کارایی عملیات ،
۲. قابلیت اطمینان گزارشهای مالی و
۳. انطباق با قوانین و مقررات

این سه هدف به طور مستقیم با پنج جزء یکپارچه محیط کنترل، ارزیابی ریسک، روش‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و نظارت مرتبط هستند. اهداف، آنچه را که سازمان می‌خواهد به آن برسد و اجزا آنچه را که برای رسیدن به این اهداف مورد نیاز است، مشخص می‌کند. در شکل شماره ۱، مکعب ارائه شده، رابطه بین سه هدف و پنج جزء و بعد سوم آن، ساختار سازمان را نشان می‌دهد.

شکل شماره ۱ - مکعب کوزو (COSO, ۲۰۱۳)



کنترل‌های داخلی، صرف‌نظر از نحوه طراحی و اجرای آن، تنها می‌تواند اطمینانی معقول از دستیابی به اهداف گزارشگری مالی را برای یک سازمان تأمین نمایند و احتمال دستیابی به این اهداف، تحت تأثیر محدودیت‌های ذاتی کنترل‌های داخلی است و این محدودیت‌ها، شامل این واقعیت است که قضاوت انسان در تصمیم‌گیری می‌تواند اشتباه‌آمیز باشد و به دلیل خطاهای انسانی، چون اشتباهات ساده، کنترل‌های داخلی می‌تواند مختل شود. افزون بر این، پایش‌ها می‌تواند به‌وسیله تبانی دو یا چند نفر یا زیر پاگذاری نابجای مدیریت، بی‌اثر شود. در واحدهای کوچک‌تر که اغلب، کارکنان اندکی دارند، ممکن است میزان تفکیک وظایف محدود باشد لذا در این قبیل شرایط شاید توجه به فرهنگ‌سازمانی حاکم بر آن سازمان بتواند مثر ثمر واقع شده و

این قبیل محدودیت‌های ذاتی کنترل‌های داخلی را تا حد زیادی تقلیل دهد. یکی از مؤلفه‌های اصلی هر سیستم کنترل داخلی محیط کنترلی است. محیط کنترلی، وظایف راهبردی و مدیریتی و نگرش، آگاهی و اقدامات مدیریت نسبت به کنترل‌های داخلی و اهمیت آن در سازمان را در برمی‌گیرد. محیط کنترلی با تنظیم جو سازمان، برهشیاری کنترلی کارکنان اثر می‌گذارد. محیط کنترلی، اساس کنترل‌های داخلی اثربخش است و نظم و ساختار را به وجود می‌آورد که با چگونگی ایجاد و حفظ فرهنگ درستکاری و ارزش‌های اخلاقی و برقراری کنترل‌های مناسب برای پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه در داخل سازمان توسط مدیریت، ایجاد می‌گردد. به نظر می‌رسد که محیط کنترلی صحیح و مطلوب سازمانی می‌تواند منجر به شرایط زیر گردد.

- اشاعه و تقویت درستکاری و ارزش‌های اخلاقی - عناصر زیربنایی مؤثر بر اثربخشی طراحی، اجرا و نظارت بر پیش‌ها
- پایبندی به صلاحیت - توجه مدیریت به سطوح صلاحیت لازم برای مشاغل خاص و چگونگی تبدیل آن به تجربه و دانش موردنیاز
- مشارکت هیئت‌مدیره استقلال هیئت‌مدیره از مدیران اجرایی، تجربه و شأن آنان، میزان مشارکت و فعالیت‌های بازبینی آنان، اطلاعات دریافتی آنان، میزانی که مسائل دشوار با آنان طرح و پیگیری می‌شود و تعامل هیئت‌مدیره با حسابرسان داخلی و مستقل
- نگرش و شیوه اجرایی مدیریت - رویکرد مدیریت نسبت به پذیرش و مدیریت خطرهای تجاری و نگرش و اقدامات مدیریت نسبت به گزارشگری مالی، پردازش اطلاعات وظایف و کارکنان حسابداری
- ساختار سازمانی - چارچوب لازم برای برنامه‌ریزی، اجرا، کنترل و بررسی فعالیت‌های واحد مورد رسیدگی برای دستیابی به اهداف آن
- تعیین اختیار و مسئولیت - چگونگی تعیین اختیار و مسئولیت فعالیت‌های عملیاتی و نحوه برقراری روابط گزارشگری و سلسله‌مراتب اختیارات
- سیاست‌ها و روش‌های منابع انسانی - استخدام، آشناسازی، آموزش، ارزیابی، مشاوره، ارتقا، حقوق و مزایا و اقدامات اصلاحی. (استانداردهای حسابرسان ایران، ۱۳۸۷).

۲-۱-۳- کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی:

INTOSAI (سازمان بین‌المللی موسسات عالی حسابرسان) که یک سازمان غیردولتی، خودگردان، مستقل، و غیرسیاسی برای موسسات حسابرسان دولتی سراسر جهان است؛ و اعضای آن را دیوان محاسبات کشورهای جهان تشکیل می‌دهند در سال ۱۹۹۲ رهنمودهای استانداردهای کنترل داخلی را به عنوان یک سند اصلی منتشر کرده بود که در هفدهمین کنگره بین‌المللی دیوان محاسبات‌ها که در سال ۲۰۰۱ در سئول برگزار شد نیاز مبرم و ضروری را برای بروز رسانی رهنمودهای سال ۱۹۹۲ مورد تاکید و تأیید قرار داد و موافقت شده بود که چارچوب یکپارچه کنترل‌های داخلی COSO به عنوان مبنای کار در کنترل‌های داخلی واحدهای دولتی

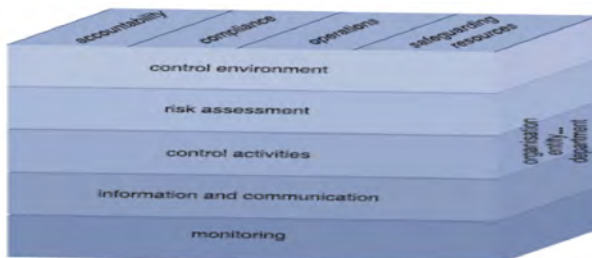
نیز قرار گیرد. در نسخه تجدید نظر شده رهنمودهای اینتوسای برای استانداردهای بخش عمومی کنترل‌های داخلی، با پیشنهادات و توصیه‌های صاحب نظران به مسائل مرتبط با ارزشهای اخلاقی و اصول عمومی فعالیتهای کنترلی سازمانها در زمینه پردازش اطلاعات سیستم‌های مبتنی بر IT بیشتر پرداخته شده و بیشتر مورد توجه قرار گرفته است. پیش نویس اولیه آن در سال ۲۰۰۴ توسط اعضاء اینتوسای در کمیته استانداردهای کنترل داخلی متشکل از اعضاء دیوان محاسبات کشورهای بولیوی، فرانسه، مجارستان، لتوانی، هلند، رومانی، انگلیس، آمریکا و ریاست بلژیک تهیه و پس از اخذ نظرات سایر اعضاء اینتوسای در هیجدهمین همایش اینکوسای در سال ۲۰۰۴ در بوداپست مجارستان برای تصویب ارائه گردید. انتظار عموم مردم بر آن است که کارمندان بخش عمومی منصفانه در خدمت منافع عموم بوده و منافع عموم را به طرز مناسبی اداره کنند. شهروندان باید شاهد برخورد‌های بیطرفانه ماموران بخش عمومی بر مبنای قانون و عدالت باشند. بنابراین نظام اخلاقی بخش عمومی پیش شرط لازم و زیربنای جلب اعتماد عموم بوده و اساس حاکمیت و راهبری خوب (Good Governance) شناخته می‌شود. بنابراین دامنه تعریف کنترل‌های داخلی از دیدگاه اینتوسای گسترده تر از کوزو و به شرح زیر است:

کنترل‌های داخلی فرآیندی بنیادی و برنامه‌ریزی شده است که متاثر از اقدامات مدیریت و کارکنان سازمان بوده و برای شناسایی ریسکها و کسب اطمینانی معقول از اینکه در پی انجام رسالت و ماموریت‌های سازمان، اهداف عمومی زیر محقق می‌شوند، طرح ریزی می‌گردد:

- اجرای قاعده مند، مبتنی بر اخلاقیات، با صرفه اقتصادی، کارا و اثربخش عملیات
- اجرای الزامات و تعهدات پاسخگویی
- مطابقت عملیات با قوانین و مقررات لازم الاجراء
- حفاظت منابع از وارد شدن ضرر و زیان، سوء استفاده و خسارت و آسیب.

بین اهداف عمومی سازمان که نشانگر آن است که سازمان برای دستیابی به چه چیزی تلاش می‌کند و اجزاء کنترل داخلی که نشان می‌دهد چه چیزهایی برای نیل به اهداف عمومی لازم است، رابطه ای مستقیم وجود دارد جزئیات این رابطه را INTOSAI در قالب ماتریس سه بعدی زیر که به شکل مکعب است نشان داده است. (Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector, ۲۰۰۴)

شکل شماره ۲ - مکعب اینتوسای (INTOSAI, ۲۰۰۴)



ارزیابی کنترل‌های داخلی یک استاندارد عملیاتی (اجرایی) مورد پذیرش در حسابرسی بخش دولتی می‌باشد، حساب‌رسان دولتی می‌توانند رهنمودها را بعنوان ابزار حسابرسی مورد استفاده قرار دهند. رهنمودهای استانداردهای کنترل‌های داخلی که الگوی COSO را در بر می‌گیرد، می‌تواند هم توسط مدیریت دولتی بعنوان نمونه خوبی از چارچوب کنترل داخلی برای سازمانشان و هم توسط حساب‌رسان بعنوان ابزار ارزیابی کنترل داخلی در واحدهای تحت حسابرسی، بکار گرفته شود. کنترل‌های داخلی در سازمانهای غیرانتفاعی باید با در نظر گرفتن شرایط و در بستر مشخصات ویژگی‌های اختصاصی آن سازمان‌ها مفهوم پیدا کنند، یعنی با نگرش به مقصود آن‌ها در نیل به اهداف اجتماعی یا سیاسی، استفاده آن‌ها از وجوه عمومی، اهمیت چرخه بوده، پیچیدگی عملیات آن‌ها (که لزوم برقراری تعادل بین ارزش‌های سنتی مثل قانونمندی، درستکاری و شفافیت و ارزش‌های مدیریتی نوین مثل کار آبی و اثربخشی را اجتناب‌پذیر می‌کند) و همین‌طور دامنه بسیار گسترده مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی، باید مورد استفاده قرار گیرند.

۲-۳- فرهنگ سازمانی

به‌طور کلی فرهنگ‌سازمانی ادراکی است که افراد از سازمان خوددارند و چیزی است که نه در سازمان وجود دارد و نه در فرد. بنابراین ویژگی‌های خاصی که در یک سازمان وجود دارد نمایانگر خصوصیات معمول و ثابتی است که سازمان‌ها را از یکدیگر متمایز می‌کند (مشبکی، ۱۳۷۹). کوپین (۱۹۹۹) معتقد است که فرهنگ‌سازمانی بستری است به‌هم‌پیوسته که اجزا سازمان را به هم می‌چسباند و هافستد (۱۹۹۱) فرهنگ‌سازمانی را برنامه‌ریزی جمعی ذهن بیان می‌کند که افراد یک سازمان را از سازمان‌های دیگر متمایز کند (مرتضوی، ۱۳۷۹). تریس و بیر (۱۹۹۳) معتقدند که فرهنگ‌های سازمانی شالوده تاریخی دارند بدین معنی که نمی‌توان رابطه بین فرهنگ‌سازمانی و تاریخ را از هم جدا کرد و فرهنگ‌سازمانی به‌طور ناگهانی و اتفاقی به وجود نمی‌آید. بسیاری از صاحب‌نظران بر این عقیده‌اند که فرهنگ‌سازمانی، سیستمی از استنباط مشترک است که اعضاء نسبت به یک سازمان دارند و همین ویژگی موجب تفکیک دو سازمان از یکدیگر می‌شود (رابینز، ۱۳۷۴).

در صورتی که فرهنگ را سیستمی از استنباط مشترک اعضاء نسبت به یک سازمان بدانیم، یک سیستم از مجموعه‌ای از ویژگیهای اصلی تشکیل شده است که سازمان به آنها ارجح می‌نهد یا برای آنها ارزش قائل است. این ۱۰ ویژگی عبارتند از:

۱. خلاقیت فردی: میزان مسئولیت، آزادی عمل و استقلالی که افراد دارند.
۲. ریسک‌پذیری: میزانی که افراد تشویق می‌شوند تا ابتکار عمل به خرج دهند، دست به کارهای مخاطره‌آمیز بزنند و بلند پروازی کنند.
۳. رهبری: میزانی که سازمان هدفها و عملکردهایی را که انتظار می‌رود انجام شود، مشخص می‌نماید.
۴. یکپارچگی: میزان یا درجه‌ای که واحدهای درون سازمان به روش هماهنگ عمل

- می‌کنند.
۵. حمایت مدیریت: میزان یا درجه‌ای که مدیران با زیردستان خود ارتباط را برقرار می‌کنند، آنها را باری می‌دهند و یا از آنها حمایت می‌کنند.
 ۶. کنترل: تعداد قوانین و مقررات و میزان سرپرستی مستقیم که مدیران بر رفتار افرادی اعمال می‌کنند.
 ۷. هویت: میزان یا درجه‌ای که افراد، کل سازمان (و نه گروه خاص یا رشته‌ای که فرد در آن تخصص دارد) را معرف خود می‌دانند.
 ۸. سیستم پاداش: میزان یا درجه‌ای که شیوه تخصیص پاداش (یعنی افزایش حقوق و ارتقای مقام) بر اساس شاخصهای عملکرد کارکنان قرار دارد نه بر اساس سابقه، پارتی‌بازی و از این قبیل شاخصها.
 ۹. سازش با پدیده تعارض: میزان یا درجه‌ای که افراد تشویق می‌شوند با تعارض بسازند و پذیرای انتقادهای آشکار باشند.
 ۱۰. الگوی ارتباطی: میزان یا درجه‌ای که ارتباطات سازمانی به سلسله مراتب احتیاجات رسمی محدود می‌شود. (رابینز، ۱۹۹۲)
- جیمز پرسی همین ویژگیها را با اندکی تفاوت به شرح زیر بیان می‌کند:
- هویت یا شخصیت افراد، اهمیت کار گروهی، نگرش کارکنان، یکپارچگی، کنترل و سرپرستی، ریسک‌پذیری، میزان پاداش، میزان تضاد، میزان حمایت و راهنمایی مدیریت، نگرش سازمان (در مورد اهداف). (میرسپاسی و معتمدگرچی، ۱۳۷۶)
- نتایج مطالعاتی که به منظور میزان تعهد کارکنان و تعیین ارزشها عقاید اساسی آنان در برخی از سازمانهای موفق صورت گرفته است، ۱۰ ویژگی فرهنگ سازمانی را با توجه به درجه اهمیتشان به شرح ذیل اعلام گردیده است:
- عملکرد، صداقت، رقابت، روحیه کار گروهی، روحیه سازمانی، نوآوری، حمایت مدیریت، موفقیت‌های فردی، وفاداری، سابقه تاریخی سازمان
- در صورتی که فرهنگ سازمانی از زاویه این ۱۰ ویژگی مورد توجه قرار گیرد، تصویر کاملی از آن به دست می‌آید. این تصویر به صورت اساسی منعکس کننده نوع احساسات اعضاء، استنباط مشترک آنان، شیوه انجام امور و نوع رفتار آنان است (زمردیان، ۱۳۷۳).

۴- سوالات پژوهش

تبیین الگوی مناسب فرهنگ سازمانی موثر بر کنترل‌های داخلی سازمانهای غیرانتفاعی ایران که متناسب با شرایط اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی حاکم بر کشور باشد و بتواند از تضييع بيت المال جلوگیری کرده و قابلیت اتکای اطلاعات سیستم‌های حسابداری این قبیل سازمانها را بهبود بخشد و از این طریق به ارزش آفرینی در سازمانهای غیرانتفاعی ایران کمک نماید، هدف اصلی این پژوهش است. بنابراین می‌توان سوالات اصلی این پژوهش را به شرح ذیل

مطرح نمود:

الگوی مناسب فرهنگ‌سازمانی مؤثر بر اثربخشی کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی بخش عمومی ایران چگونه است؟

سؤالات جزئی مطالعه

- مؤلفه‌های علی فرهنگ‌سازمانی مؤثر بر سیستم کنترل‌های داخلی سازمان‌های غیرانتفاعی ایران چیست؟
- عوامل زمینه‌ای اثربخشی کنترل‌های داخلی سازمان‌های غیرانتفاعی ایران کدامند؟
- عوامل مداخله‌گر کنترل‌های داخلی سازمان‌های غیرانتفاعی ایران چیست؟
- راهبردهای اثربخشی کنترل‌های داخلی سازمان‌های غیرانتفاعی ایران چیست؟
- پیامدهای کنترل‌های داخلی اثربخش در سازمان‌های غیرانتفاعی ایران چیست؟

۵- روش تحقیق

روش تحقیق مطالعه از نوع کیفی و با استفاده از روش گراند تئوری^۱ (روش نظریه‌سازی داده بنیاد) با نسخه‌ی استراوس و کوربین (۱۹۹۸) که با تحلیلی سیستماتیک به کشف فرآیندهای نهفته در پس تعاملات اجتماعی تأکید دارد به‌عنوان روش مناسب برای مطالعه، استفاده شد. در نظریه‌پردازی داده بنیاد مقوله‌های فرعی تحت سلسله روابطی به مقوله اصلی و محوری مرتبط شده و روابط میان آن‌ها با مقوله اصلی تحت الگویی مشخص می‌شود. ایجاد چنین ارتباطی بر مبنای طرح پرسش و انجام مقایسه صورت می‌پذیرد. پژوهش کیفی فرایند پیچیده‌ای است که انجام آن مستلزم صرف وقت نسبتاً طولانی می‌باشد، در این فرایند، ضمن تمرکز بر نظرات شرکت‌کنندگان، داده‌ها به روش استنباط استقرایی تحلیل می‌شوند. سپس گزارش تحقیق بایبانی گویا و قانع‌کننده فرایند انجام تحقیق را عرضه می‌کند. همچنین پژوهشگران این رهیافت را در چهارچوب تجربه‌های مرسوم پژوهش کیفی، مورد نظر قرار داده و برای کاویدن یک موضوع، بسط یک نقطه نظر و بهره گرفتن از دستیابی به اطلاعات به نوشتن گزارش تحقیق به زبانی قانع‌کننده می‌پردازند (سرمد و همکاران، ۱۳۸۷).

۶- معرفی روش نظریه‌سازی داده بنیاد

رویکرد تئوری سازی داده بنیاد یک رویکرد تفسیری است و حاوی مجموعه‌ای از رویه‌هاست که برای جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل نظام‌مند داده‌های به‌دست‌آمده در طی تحقیق برای بررسی و مطالعه‌ی پدیده برای ارائه یک نظریه مبنایی استقرایی مورد استفاده قرار می‌گیرد. این روش، نوعی راهکار پژوهشی است که در پی تدوین تئوری است و ریشه در داده‌هایی مفهومی دارد که به‌صورت نظام‌مند گردآوری و تحلیل شده‌اند. نظریه مستخرج می‌تواند در قالب یک نمودار یا

1. Grounded Theory

شرح نوشته تبیین گردد. روش‌شناسی این تئوری به پژوهشگر اجازه می‌دهد تا مبنای نظری را از ویژگی‌های عمومی یا کلی یک موضوع که هم‌زمان ریشه در مشاهدات یا داده‌های تجربی دارد، ارائه دهد. تفاوت بین تئوری سازی داده بنیاد و دیگر راهکارها، رویکرد خاص آن نسبت به تدوین تئوری است. در تئوری‌سازی داده بنیاد باید بین جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها نوعی اثر متقابل وجود داشته باشد. (سید جوادین و اسفیدانی، ۱۳۸۹).

تجزیه و تحلیل داده‌ها در این روش از طریق کدگذاری انجام می‌شود. فرآیند کدگذاری در این روش شامل سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی است.

۱-۶- کدگذاری باز

کدگذاری باز نخستین مرحله‌ای است که محقق پس از هر مصاحبه شروع به پیدا کردن مفاهیم و انتخاب برچسب‌های مناسب برای هر بخش مهم از گزاره‌ها و ترکیب مفاهیم مرتبط می‌کند. کدگذاری باز بخشی از تجزیه و تحلیل است که به صورت مشخص به نام‌گذاری و مقوله‌بندی پدیده‌ها از راه بررسی دقیق آن‌ها می‌پردازد. در کدگذاری باز، داده‌ها به بخش‌های مجزا خرد می‌شوند، برای به دست آوردن شباهت‌ها و تفاوت‌ها مورد مقایسه قرار می‌گیرند و سوالاتی درباره مقولات مطرح می‌شود. اولین گام در کدگذاری باز برچسب زدن یا نام‌گذاری برای پدیده‌هاست به این صورت که هر پاراگراف را به اجزاء آن تقسیم می‌کنیم و به هر کدام از حوادث، ایده‌ها یا رخدادها عنوان مناسبی داده می‌شود. این عنوان که اصطلاحاً به آن کد گفته می‌شود، باید گویای محتوای داده باشد، به طوری که محقق و خواننده با مشاهده این عنوان و تیتراژ تا حدود زیادی به مفهوم جملات پی ببرند (میلز و هوبرمن، ۲۰۰۲). گام بعدی در کدگذاری باز کشف مقوله‌ها می‌باشد. وقتی در داده‌ها پدیده‌های خاصی را مشخص کردیم آنگاه می‌توانیم مفاهیم را بر محور آن‌ها گروه‌بندی کنیم. این کار تعداد واحدهایی را که باید با آن‌ها کار کنیم کاهش می‌دهد. (استراس و کوربین، ۱۹۹۸). در این مرحله، بر اساس روش مرسوم در نظریه داده بنیاد، به هر یک از اجزاء عنوان و برچسبی داده شد.

۲-۶- کدگذاری محوری

در کدگذاری محوری، پژوهشگر یکی از طبقه‌ها را به عنوان طبقه محوری انتخاب کرده، آن را تحت عنوان پدیده محوری در مرکز فرایند، مورد کاوش قرار داده و ارتباط سایر طبقه‌ها را با آن مشخص می‌کند. ارتباط سایر طبقه‌ها با طبقه محوری در پنج عنوان می‌تواند تحقق داشته باشد (استراس و کوربین، ۱۹۹۸).

شرایط علی: این شرایط باعث ایجاد و شکل‌گیری پدیده یا طبقه محوری می‌شوند. این شرایط را مجموعه‌ای از طبقه‌ها به همراه ویژگی‌هایشان تشکیل می‌دهند که مقوله اصلی را تحت تأثیر قرار می‌دهند.

راهبردها: بیانگر رفتارها، واقعیت‌ها و تعاملات هدف‌داری هستند که تحت تأثیر شرایط

مداخله‌گر و بستر حاکم، حاصل می‌شوند. **بستر حاکم (زمینه):** به شرایط خاصی که بر راهبردها تأثیر می‌گذارند بستر گفته می‌شود. تمیز آن‌ها از شرایط علی مشکل است. این شرایط را مجموعه‌ای از مفاهیم، طبقه‌ها یا متغیرهای زمینه‌ای تشکیل می‌دهند در مقابل شرایط علی که مجموعه‌ای از متغیرهای فعال است. **شرایط مداخله‌گر (بازدارنده):** شرایطی هستند که راهبردها از آن‌ها متأثر می‌شوند. این شرایط را مجموعه‌ای از متغیرهای میانجی واسط تشکیل می‌دهند. شرایط مداخله‌گر، شرایط ساختاری هستند که مداخله سایر عوامل را تسهیل یا محدود می‌کنند. **نتایج و پیامدها:** برخی از طبقه‌ها بیانگر نتایج و پیامدهایی هستند که در اثر اتخاذ راهبردها به وجود می‌آیند. این روش کدگذاری که اصطلاحاً به آن «مدل پارادایم» کدگذاری محوری گفته می‌شود توسط استراس و کوربین ارائه شده است و به این دلیل محوری گفته می‌شود که کدگذاری حول «محور» یک طبقه انجام می‌شود. (استراس، ۱۹۸۷).

۳-۶- کدگذاری انتخابی

به عقیده استراس، کدگذاری انتخابی عبارت است از روند انتخاب سیستماتیک مؤلفه‌های اصلی و ارتباط دادن آن‌ها با سایر مقوله‌ها، اعتبار بخشیدن به روابط و پر کردن جاهای خالی با مقولاتی که نیاز به اصلاح و گسترش بیشتر دارد (استراس و کوربین، ۱۹۹۸) در این مرحله از کدگذاری، پژوهشگر با توجه به مراحل قبلی، به استحکام بیشتر مفاهیم و مؤلفه‌ها می‌پردازد. در این مرحله در یک دسته‌بندی کلی‌تر، داده‌های سازمان‌دهی شده در قالب مؤلفه‌های گوناگون و در ابعاد محدودتری دسته‌بندی می‌شوند (آلن، ۲۰۰۳).

۷- نمونه آماری و روش نمونه‌گیری مطالعه

نمونه‌ی آماری پژوهش حاضر شامل اساتید خبره دانشگاه که سابقه مدیریت دستگاه‌های غیرانتفاعی بخش عمومی کشور را نیز داشته و در حوزه حسابداری، حسابرسی دولتی و مدیریت متخصص می‌باشند، متخصصان دیوان محاسبات کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی که با مفاهیم کنترل‌های داخلی و فرهنگ‌سازمانی آشنایی کامل دارند، با استفاده از استراتژی نمونه‌گیری غیر احتمالی یا غیر تصادفی و به روش نمونه‌گیری مبتنی بر هدف، جمعاً در حدود ۲۰ نفر (شامل ۱۵ نفر مشارکت‌کننده در انجام مصاحبه‌ها و ۵ نفر خارج از گروه مصاحبه‌شونده جهت بازبینی و تایید نهایی الگوی مستخرج مطالعه) انتخاب و مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته عمیق تا رسیدن به اشباع نظری صورت پذیرفت.

۸- گردآوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها

روش اصلی برای جمع‌آوری داده‌ها در این مطالعه، مصاحبه‌ی عمیق نیمه ساختارمند فردی بود. تجزیه و تحلیل و کدگذاری اولیه داده‌های هر مصاحبه‌ی قبیل از مصاحبه بعدی با استفاده از نرم

افزار ATLAS.ti صورت گرفت. همچنین برای تکمیل داده‌ها و بررسی ابعاد مختلف پدیده‌ی موردبررسی در شرایط طبیعی، علاوه بر مصاحبه، از کتاب‌ها و مقالات و نوشته‌ها موجود در این حوزه نیز استفاده شد. استفاده از تکنیک مقایسه‌ی مداوم بین داده‌ها، طبقات نوظهور و مفروضات مستخرج از یادآور نویسی‌ها و یادداشتهای میدانی به‌منظور جهت‌گیری تا فرآیند نمونه (نظری) تا اشباع داده‌ها در هر طبقه ادامه یافت. ضریب روایی صوری و محتوایی پروتکل مصاحبه نیز با کسب نظر خبرگان مورد بررسی قرار گرفت. به‌طور کلی منظور از روایی این است که وسیله اندازه‌گیری بتواند خصیصه مورد نظر نه چیز دیگر را اندازه‌گیری کند. لذا یکی از نکات اصلی در طراحی الگو، بالا بودن روایی آن است در مطالعه حاضر، جهت تعیین روایی ابزار اندازه‌گیری از رویکرد قضاوت صوری و محتوا مبتنی بر آراء خبرگان دانشگاهی استفاده شد.

۹- یافته‌های پژوهش

در این پژوهش با توجه به اهمیت موضوع نیاز بود با افرادی مصاحبه شود که ضمن برخورداری از تخصص‌های چندگانه مرتبط با مفهوم کنترل‌های داخلی، با ماهیت سازمان‌های غیرانتفاعی نیز آگاهی کافی داشته باشند. از این رو در پژوهش حاضر افرادی که قبلاً و یا در حال حاضر ضمن داشتن تخصص کافی با مفهوم کنترل داخلی، در یکی از سازمان‌های غیرانتفاعی کشور نیز مسئولیت داشته‌اند انتخاب و مورد مصاحبه قرار گرفتند. بنابراین مصاحبه‌ها از اولین نفر با این ویژگی‌ها شروع شد و در ادامه با پیش‌رفتن تحقیق و گردآوری و تحلیل داده‌ها، برای شناخت بهتر مفاهیم و مقوله‌ها با سایر افراد خبره که در دایره صلاحیت نمونه آماری مطالعه قرار می‌گرفتند مصاحبه صورت می‌گرفت. بدین ترتیب پس از انجام ۱۵ مصاحبه از متخصصان دانشگاهی و دارای مسئولیت مدیریت در سازمان‌های غیرانتفاعی، مفاهیم و مقوله‌ها به اشباع نظری رسیدند (عدم اضافه شدن مفاهیم و مقوله‌های جدید در مصاحبه‌های آخر). پیاده‌سازی مصاحبه‌ها در نرم افزار اطلس. تی و استفاده از روش تحقیق داده‌بنیاد حاکی از آن بود که کدهای باز در زمینه عوامل فرهنگی تأثیرگذار بر فرآیند کنترل داخلی سازمان‌ها (شرایط علی) در طول این مصاحبه‌ها به تعداد ۷۷ مورد به‌دست آمد که در وهله اول به‌صورت محوری در ۱۲ کد و سپس در مرحله دوم در ۳ طبقه جداگانه به تفکیک ویژگی‌های فرهنگی مدیران، ویژگی‌های فرهنگی کارکنان و ویژگی‌های فرهنگی کلان سازمانی دسته‌بندی گردید. همچنین پس از انجام مصاحبه‌ها، تعداد ۵۰ کد باز در حوزه عوامل زمینه‌ای اثرگذار بر کنترل داخلی سازمان‌ها به‌دست آمد که در ۱۶ کد محوری و همچنین ۶۵ کد باز در حوزه عوامل بازدارنده (مداخله‌گر) به‌دست آمد که در ۲۴ کد محوری دسته‌بندی گردید. همچنین پیامدهای حاصل از پدیده محوری مطالعه (رعایت کنترل داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی) به تعداد ۳۷ مولفه به‌دست آمد که به ۲۱ محور و راهکارهای منتهی به رعایت کنترل داخلی به‌تعداد ۳۹ مورد به‌دست آمد که پس از کدگذاری محوری به ۱۸ محور تقلیل یافت. جزئیات هر کدام از دسته‌بندی‌های یادشده در پنج محور عوامل علی، عوامل زمینه‌ای، عوامل بازدارنده (مداخله‌گر)، راهکارها و پیامدها به‌ترتیب طی جداول زیر تشریح می‌گردد.

جدول ۱- شرایط علی (ویژگی‌های فرهنگی) اثرگذار بر فرآیند کنترل داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی کشور

| کدهای محوری | کدگذاری انتخابی | ردیف |
|---|---|------|
| فرهنگ التزام عملی به قوانین (مدیران) | شرایط علی - ویژگی‌های فرهنگی مدیران | ۱ |
| سبک مدیریتی مرتبط با کنترل‌های داخلی | | ۲ |
| دیدگاه مدیریتی مرتبط با کنترل‌های داخلی (مدیران) | | ۳ |
| عوامل انگیزشی مرتبط با کنترل‌های داخلی (مدیران) | | ۴ |
| ویژگی‌های رفتاری کارکنان مرتبط با کنترل‌های داخلی | شرایط علی - ویژگی‌های فرهنگی کارکنان | ۵ |
| عوامل انگیزشی مرتبط با کنترل‌های داخلی (کارکنان) | | ۶ |
| دیدگاه مرتبط با کنترل‌های داخلی (کارکنان) | | ۷ |
| ویژگی‌های فرهنگی ملموس سازمانی مرتبط با کنترل‌های داخلی | شرایط علی - ویژگی‌های فرهنگی کلان سازمانی | ۸ |
| فرهنگ سیستماتیک کاری | | ۹ |
| ساختار سلسله مراتبی سازمانی | | ۱۰ |
| فرهنگ نهادی سازمانی | | ۱۱ |
| منافع فردی در مقابل منافع جمعی | | ۱۲ |

* منبع: یافته‌های مطالعه

۹-۱- شرایط علی

۹-۱-۱- ویژگی‌های فرهنگی مدیران

۹-۱-۱-۱- فرهنگ التزام عملی به قوانین از سوی مدیران

یکی از اولین زمینه‌هایی که مصاحبه شونده‌گان به آن اذعان داشتند وجود قوانین نانوشته‌ای در سازمان‌ها بود که می‌توانست روند امور را از حالت قانونی موجود خارج سازد. همچنین مصاحبه شونده‌گان بر این امر تاکید داشتند که در همه کشورها معمولاً برای انجام برخی اعمالی که برخلاف قانون صورت گرفته‌اند مجازاتی نیز برای آنها در متن قانون پیش‌بینی شده است و کسانی که این جرم را مرتکب شده باشند اعمال مجازات علیه آنها نیز با قطعیت صورت خواهد گرفت. اما در برخی از کشورها همچون کشور ما برای این اعمال مجرمانه با وجود صریح بودن مجازات آنها، اما قطعیتی از بابت اعمال مجازات وجود ندارد. یکی از دلایل این شرایط جاری بودن همان قوانین نانوشته در سازمان‌ها و در حالت کلی در سیستم اداری کشورمان می‌باشد. وجود این کدها لزوم التزام عملی به قوانین را از سوی مدیران برای پیاده‌سازی کنترل داخلی مطلوب و مناسب ضروری می‌نماید.

۲-۱-۱-۹- سبک مدیریتی مرتبط با کنترل‌های داخلی

حوزه فرهنگی دیگری نیز که مصاحبه‌شوندگان بر وجود آنها از سوی مدیریت سازمان‌ها برای پیشبرد کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی اشاره داشتند، رفتارها و اخلاق مدیران در سازمان با نیروی انسانی خود بوده است. در این حوزه مصاحبه‌شوندگان بر وجود رفتارهایی همچون بهانه‌دادن به چاپلوسی از سوی مدیران سازمان‌ها، رابطه و نحوه معاشرت مدیریت سازمان با کارکنان خود، رفتار مدیران با کارکنان خود به مثابه اعضای یک خانواده، استقبال مدیریت از صداقت در بیان اشتباهات کارکنان، داشتن سعه‌صدر از سوی مدیریت در برخورد با کارکنان، به‌دنبال‌مچ‌گیری نبودن مدیریت سازمان، داشتن روحیه تعامل، وحدت و همکاری از سوی مدیران سازمان، اهل مشورت بودن مدیر سازمان در اموری که به کارکنان مربوط می‌شود و یا داشتن تعهد و خلاقیت از سوی مدیریت سازمان اشاره کرده‌اند. علاوه بر ویژگی‌های فوق که بنحوی می‌توان به اخلاق و رفتار رهبران سازمان‌ها منتسب کرد، مصاحبه‌شوندگان بر داشتن دو ویژگی دیگر از سوی مدیریت سازمان‌ها اشاره می‌کردند که آنها را می‌توان به‌نوعی سبک و سیاق رهبری مدیران در سازمان‌ها عنوان نمود. یکی از این ویژگی‌ها لزوم رعایت شایسته‌سالاری از سوی مدیران سازمان‌ها در مجموعه تحت امر خود و دیگری لزوم پیاده‌سازی سبک مشارکت تیمی، روحیه کارگروهی و کار جمعی در سازمان تحت امر خود از سوی مدیران مجموعه می‌باشد.

۳-۱-۱-۹- دیدگاه مدیران در ارتباط با مفهوم کنترل‌های داخلی

از مفاهیمی که توسط مصاحبه‌شوندگان به کرات عنوان شده است این بوده است که مدیران از بابت نظارت به‌طور مناسب عمل نمی‌کنند. و برخی دیگر نیز به عدم آگاهی مدیران و یا عدم آشنایی آنان با چارچوب و ضوابط مرتبط با کنترل‌های داخلی در سازمان اشاره کرده‌اند. از نظر برخی از مصاحبه‌شوندگان، عدم اعتقاد به کنترل داخلی از سوی مدیران سازمان‌ها به عدم دید مثبت آنان در قبال این موضوع و یا عدم همکاری آنان در استقرار و پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در سازمان منجر شده است. مصاحبه‌شوندگان معتقدند که عدم آشنایی مدیران سازمان‌ها با مفاهیم کنترل داخلی احتمالاً می‌تواند به‌دلیل عدم طراحی سیستم‌های نظارتی مناسب در سازمان بوده باشد که در هر صورت می‌تواند نشانه‌ای از دیدگاه مدیران در این خصوص و عدم آشنایی آنان با اهمیت این مفهوم و اهداف و منافع آن در سازمان باشد که باید در این راستا به تغییر دیدگاه مدیران سازمان در راستای اهمیت کنترل‌های داخلی در سیستم اداری و سازمانی اقدام نمود.

۴-۱-۱-۹- عوامل انگیزشی مرتبط با مفهوم کنترل داخلی مدیران

تمام مصاحبه‌شوندگان در درجه اول بر این باور بودند که تفاوت مدیریت در سازمان‌های انتفاعی با سازمان‌های غیرانتفاعی در نبود انگیزه جهت تلاش و کوشش بیشتر و یا صیانت از اموال و دارایی‌های سازمان‌های غیرانتفاعی در مقایسه با سازمان‌های انتفاعی می‌باشد به صورتی

که نفع شخصی کارکنان در سازمان‌های انتفاعی به‌گونه‌ای با نفع سازمان مربوطه گره می‌خورد در حالیکه این امر در سازمان‌های غیرانتفاعی به شدت امکان‌پذیر می‌گردد. بنابراین عقیده جمعی مصاحبه‌شوندگان بر این نظر بوده است که مدیر بخش دولتی و بخش غیرانتفاعی نمی‌تواند کارا و اثربخش باشد زیرا که انگیزه لازم را برای این کار ندارد. همچنین از دیگر مفاهیمی که می‌تواند در این قسمت بیان گردد ماهیت بلندمدت مفاهیمی همچون کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی می‌باشد به‌طوری‌که معمولاً در سازمان‌ها منافع حاصل از کنترل‌های داخلی بهینه و کارا در بلندمدت متوجه کارکنان می‌گردد و از آنجایی که مدیران در بخش دولتی تضمینی در مورد وضعیت رهبری خود در سازمان‌ها ندارند بنابراین از این لحاظ نیز انگیزه لازم برای استقرار مفاهیم بلندمدتی چون کنترل‌های داخلی در سازمان‌هایشان را از خود نشان نمی‌دهند.

۹-۱-۲- ویزگی‌های فرهنگی کارکنان

۹-۱-۲-۱- عوامل انگیزشی مرتبط با کنترل‌های داخلی کارکنان

عقیده مصاحبه‌شوندگان بر این مبنا بود که همچون مدیران سازمان‌های غیرانتفاعی، کارکنان این سازمان‌ها نیز از انگیزه لازم برای رعایت کنترل‌های داخلی و پیاده‌سازی این مفهوم در سازمان برخوردار نیستند. بخشی از مصاحبه‌شوندگان، دلیل این امر را عدم باور به قوی بودن کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی عنوان می‌کردند که چنانچه در بخش فرهنگ مدیران ذکر گردید دلیل این شرایط را می‌توان به عدم باور مدیران به اهمیت و منافع کنترل داخلی در سازمان و بنابراین نظارت غیربویا و غیرمستمر در سازمان مرتبط دانست. همچنین برخی دیگر از مصاحبه‌شوندگان در گفته‌های خود عدم وجود شایسته‌سالاری را در سازمان‌های غیرانتفاعی دلیل بر این حالت عنوان می‌کردند. آنان معتقد بودند که عدم رعایت شایسته‌سالاری در ارتقاء و انتصاب کارکنان و یا عدم اولویت به نیروی انسانی ماهر و متخصص می‌تواند جملگی به از بین رفتن انگیزش کارکنان در این سازمان‌ها در راستای پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی منجر گردد.

۹-۱-۲-۲- دیدگاه کارکنان سازمان در ارتباط با کنترل‌های داخلی

مصاحبه‌شوندگان در حقیقت تمامی مواردی را که برای عدم آشنایی با اهمیت مفهوم کنترل داخلی از سوی مدیران سازمان‌ها ذکر کرده بودند، در خصوص عدم آشنایی کارکنان سازمان با این مفهوم نیز اشاره می‌کردند. در این راستا مصاحبه‌شوندگان اعتقاد داشتند که همچون مدیران، کارکنان سازمان‌ها نیز با مفاهیم واقعی و فرآیندهای واقعی کنترل‌های داخلی در سازمان‌ها آشنایی ندارند. برخی از مصاحبه‌شوندگان نیز عدم اعتقاد نیروی انسانی سازمان‌ها به مفاهیم کنترل داخلی بلحاظ عدم اخذ آموزش‌های لازم در این خصوص را از دلایل عدم استقرار کنترل داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی عنوان می‌کردند و تعدادی دیگر از مصاحبه‌شوندگان نیز عدم داشتن تخصص لازم از سوی کارکنان سازمان‌ها را دلیل بر بوجود آمدن این شرایط می‌دانستند. بنابراین در حالت کلی می‌توان بیان نمود که تمام موارد فوق همچون عدم آشنایی با فرآیند واقعی

پایه‌سازی کنترل داخلی، عدم آشنایی و یا عدم اعتقاد و یا عدم اخذ آموزش‌های لازم و یا عدم وجود تخصص لازم در بین کارکنان محقق را به این نتیجه سوق می‌دهد که دیدگاه کارکنان، دیدگاه مناسبی در این ارتباط نبوده و بنابراین اهمیت مفهوم کنترل داخلی از سوی نیروی انسانی موجود در سازمان‌های غیرانتفاعی کشور حس نمی‌شود.

۳-۲-۱-۹- ویژگی‌های رفتاری کارکنان مرتبط با کنترل‌های داخلی

مصاحبه‌شوندگان در نظرات خود بر اهمیت وجود ویژگی‌های رفتاری و اخلاقی خاصی در کارکنان سازمان برای پایه‌سازی مفهوم کنترل داخلی اشاره می‌کردند. برخی از آنان داشتن صداقت از سوی کارکنان را یکی از ویژگی‌های لازم برای پایه‌سازی کنترل داخلی عنوان می‌کردند و برخی دیگر نیز به داشتن تعهد و یا ایده‌آل‌گرایی کارکنان و یا داشتن خلاقیت از سوی آنان در این راستا اشاره می‌کردند. برخی دیگر از مصاحبه‌شوندگان نیز یکی از مهمترین ویژگی‌های لازم برای کارکنان در امر پایه‌سازی کنترل‌های داخلی در سازمان را داشتن وجدان و یا نیروی بازدارنده درونی از سوی آنان که گاهاً به پلیس درونی نیز تشبیه می‌کردند، عنوان کرده و تعدادی دیگر نیز یکی از ویژگی‌های ضروری برای پیشبرد امر کنترل داخلی در سازمان‌ها را داشتن روحیه جمع‌گرایی و یا روحیه انجام کار گروهی از سوی نیروی انسانی می‌دانستند.

۳-۱-۹- ویژگی‌های فرهنگی کلان سازمانی

مصاحبه‌شوندگان علاوه بر ویژگی‌های فرهنگی لازم در مدیران و بین کارکنان سازمان برای استقرار و پایه‌سازی مفهوم کنترل داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی، از برخی ویژگی‌هایی صحبت به‌میان می‌آوردند که بیرون از چارچوب ویژگی‌های فرهنگی سطوح خرد همچون سازمان‌های غیرانتفاعی به‌معنای خاص بود. این موارد تا حدودی اشاره به فضای فرهنگی کلان کشور و یا فضای فرهنگی امور اداری و سازمانی کشور دارد که تا حدودی مانع از پیشبرد مقاصد مرتبط با کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی نیز می‌گردند. این موارد را می‌توان به‌شرح زیر دسته‌بندی نمود.

۱-۳-۱-۹- ویژگی‌های فرهنگی ملموس سازمان‌ها

مصاحبه‌شوندگان در این طبقه بر سه متغیر به‌عنوان متغیرهای تأثیرگذار بر نحوه اجرای کنترل داخلی در سازمان‌ها اذعان داشتند. یکی از این متغیرها پیچیدگی ماهیت کاری سازمان‌ها بود که هرچقدر سازمانی دارای ماهیت کار پیچیده‌تر و ارتباط بین امورات کاری مختلف در آن سازمان به‌هم‌گره یافته‌تر باشد، عملاً امکان استقرار و پایه‌سازی فرآیندهای کنترل داخلی در آن سازمان مشکل‌تر خواهد بود. دیگر متغیر اثرگذار از نظر ویژگی ملموس سازمان‌ها، قدمت سازمان‌ها بود که مصاحبه‌شوندگان اذعان داشتند هرچقدر قدمت کاری سازمانی بیشتر باشد، معمولاً به‌معنای راحتی و سهولت پایه‌سازی کنترل داخلی در آن سازمان است و دلیل این امر

را آشنایی سازمان مربوطه با امر کنترل داخلی به‌لحاظ سابقه تاریخی و کاری وی می‌دانستند. سومین متغیری که در این طبقه جای می‌گیرد، وسعت و بزرگی و گستردگی امورات کاری مربوط به هر سازمان است که مصاحبه‌شوندگان اعتقاد داشتند هرچقدر وسعت حوزه کاری یک سازمان گسترده‌تر می‌شود، عملاً پیاده‌سازی فرآیندهای کنترل داخلی نیز در آن سازمان سخت‌تر می‌گردد.

۲-۳-۱-۹- فرهنگ سیستماتیک کاری

حوزه دیگری که مصاحبه‌شوندگان در نظرهای خود از آن به‌عنوان مانعی برای پیاده‌سازی فرآیندهای کنترل داخلی در سازمان‌ها اشاره می‌کردند نبود فرهنگ سیستماتیک کار در سازمان‌های کشور است. به‌طوری که برخی از مصاحبه‌شوندگان از وجود فرایندهای سلیقه‌ای در ارائه خدمات به ارباب رجوعان در سازمان‌های اداری کشور صحبت می‌کردند و دلیل این حالت را نبود فرهنگ کار سیستماتیک و عدم میل و رغبت و یا عدم آموزش از دوران کودکی برای کار سیستمی را عنوان می‌کردند. برخی دیگر نیز نبود وحدت رویه‌های اداری در انجام وظایف و امورات شغلی از سوی کارکنان را در این حوزه برمی‌شمردند که دلیل آن را عدم آگاهی از اهمیت این مقوله برمی‌شمردند. به‌رحال مصاحبه‌شوندگان خلاء فرهنگ کاری درست و سیستماتیک را یکی از مهمترین علل ناتوانی در پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در کشور بیان می‌نمودند.

۳-۳-۱-۹- فرهنگ منافع فردی در مقابل منافع جمعی

عدم اولویت منافع جمعی به منافع فردی از دیگر ویژگی‌های مهمی بود که مصاحبه‌شوندگان از آن به‌عنوان مانعی جدی بر دستیابی به اهداف سازمانی و پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در سازمان‌های کشور اشاره می‌کردند. در حقیقت بخش قابل توجهی از مصاحبه‌شوندگان بر این باور بودند که در صورت عدم اولویت منافع جمعی به منافع فردی در سازمان‌ها، اصلاً مجال و فرصتی برای توجه به برخی مفاهیم و سیستم‌ها پیدا نخواهد شد و این فرآیندها تنها معنای ظاهری خواهند داشت. جالب است که مصاحبه‌شوندگان به همان مقداری که بر نیروی انسانی بر نداشتن این فرهنگ تاکید داشتند، بیشتر از آن مدیران سازمانی را نیز برای نبود این فرهنگ در بین خودشان مقصر می‌دانستند و معتقد بودند که اگر مدیر سازمانی به معنای واقعی این فرهنگ را نشان دهد، می‌تواند سرچشمه گسترش این فرهنگ در میان کارکنان سازمان نیز باشد. اگرچه در معنای واقعی میان منافع جمعی و منافع سازمانی تا حدودی تفاوت نیز وجود دارد، اما مصاحبه‌شوندگان با به‌کار بردن این واژه‌ها به‌جای یکدیگر، در حالت کلی یکی از پیش‌شرایط پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی را ترجیح منافع جمعی و سازمانی بر منافع فردی عنوان می‌نمودند.

۴-۳-۱-۹- فرهنگ نهادی سازمان

تعدادی از مصاحبه‌شوندگان بر اهمیت فرهنگ نهادی برخی از سازمان‌ها و توانایی ساختار فرهنگی سازمانی در اثرگذاری بر رفتار و عملکرد کارکنان خود اشاره می‌کردند. در حقیقت مصاحبه‌شوندگان اذعان می‌کردند که ساختار ماهیتی برخی از سازمان‌ها به‌گونه‌ای است که می‌تواند همچون یک نهاد فرهنگی، به ایجاد و شکل‌دهی برخی ارزش‌ها و اصول در کارکنان خود بپردازد و از این طریق فرآیند پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در سازمان مربوطه را بسیار تسهیل سازد. مصاحبه‌شوندگان معتقدند که برخی از سازمان‌ها قادرند با یک فرهنگ ناملموسی که دارند به درونی کردن رفتارهای درست و فرهنگ درست در کارکنان موفق شوند.

۵-۳-۱-۹- ساختار سلسله مراتبی سازمان‌ها

مصاحبه‌شوندگان معتقد بودند که ساختار سلسله مراتبی اکثر سازمان‌های عمومی کشور به‌گونه‌ای عمودی شکل یافته است که مدیران رده‌بالای میانی در حقیقت فاقد اختیارات کافی جهت تصمیم‌گیری و اجرا در مورد برخی از فرآیندهای مهم از جمله کنترل‌های داخلی در سازمان مربوطه و مسایل حاشیه‌ای مربوط به آن هستند. به عقیده مصاحبه‌شوندگان، اکثر مدیران سازمانی منتظر ابلاغ آیین‌نامه‌ها و یا دستورات مربوطه از مقامات بالاتر هستند و این شرایط از قدرت مانور آنان در قبال کارکنان و شرایط پیش‌آمده در سازمان به‌انحای مختلف می‌کاهد. همچنین مصاحبه‌شوندگان معتقد بودند که این حالت منجر به نوعی شرایط وظیفه‌گرایی در مدیران سازمانی شده است که در صورت عدم اعتقاد مدیران رده‌بالایی به مفاهیمی همچون کنترل‌های داخلی، این اعتقاد به ایشان نیز منتقل می‌گردد و خود را تنها در قبال وظایف و انتظارات خواسته شده مسئول می‌بینند و تنها در قبال مدیران بالاتر پاسخگو هستند بدون اینکه خود را ملزم به پاسخگویی به نهادهای دیگر و یا مردم عادی به معنای عام بدانند.

۳-۹-۲- شرایط زمینه‌ای برای بهبود کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی

مصاحبه‌شوندگان در دیدگاه‌های خود به ۵۰ مولفه جزئی که می‌تواند جزء عوامل زمینه‌ای اثرگذار بر فرآیند کنترل داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی باشد، اشاره کرده بودند که مولفه‌های مذکور بعد از تعیین و بررسی دقیق محتوای عوامل، در مرحله دوم به ۱۶ کد محوری در دو سطح عوامل خرد (سازمان) و عوامل کلان (جامعه) به شرح زیر تقلیل یافت (شایان ذکر است که به‌دلیل طولانی نشدن جداول از ارائه جزئیات کدهای باز اجتناب شده و تنها به ارائه کدهای محوری استخراج شده از کدهای باز اکتفا شده است). همچنان که از محتوای عوامل زمینه‌ای می‌توان فهمید بسیاری از مصاحبه‌شوندگان بر قدرت استفاده از تکنولوژی‌ها روزآمد در یاری رساندن به مدیر سازمان و پرسنل نظارتی و ایجاد شفافیت در امور جهت بهبود فرآیند کنترل‌های داخلی در سازمان‌ها و بویژه سازمان‌های غیرانتفاعی و همچنین تسهیل و سرعت بخشی به پیاده‌سازی کنترل داخلی تاکید داشتند. از جمله عواملی که در این مقوله جای می‌گیرند می‌توان به استقرار

دولت الکترونیکی در کشور و سازمان‌های بخش دولتی و تجمیع و یکپارچه نمودن سیستم‌های کنترلی و نظارتی در این سازمان‌ها اشاره داشت.

دومین مقوله‌ای که می‌توان از نظرات مصاحبه‌شوندگان در این حوزه برداشت نمود تاکید آنان بر شفافیت قوانین و بازبینی قوانین قدیمی با قوانین به روز و همچنین ارائه آموزش‌های لازم به مدیر و کارکنان سازمان‌ها در راستای قوانین مورد عمل بوده است.

سومین مقوله مورد تاکید در این حوزه، یاری رساندن مفاهیمی همچون حسابداری امین و حسابداری تعهدی به مدیران و کارکنان سازمان در پیاده‌سازی امور مرتبط با کنترل داخلی و استقرار مفاهیم مرتبط با حسابرسی رعایت، مالی و عملکرد در سازمان‌های غیرانتفاعی بوده است. همچنین برخی از مصاحبه‌شوندگان نیز به اثرگذاری نهادهای فرهنگی جامعه و بهبود فرآیند مرتبط با کنترل‌های داخلی در سازمان‌ها به هنگام کارکرد صحیح این نهادها در جامعه اشاره کرده بودند.

جدول ۲- عوامل زمینه‌ای اثرگذار بر فرآیند کنترل داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی کشور

| کدهای محوری | حوزه | کد انتخابی |
|--|------------------|---|
| اقدامات مرتبط با نظارت و کنترل پویا و مستمر در سازمان | سطح خرد (سازمان) | عوامل زمینه‌ای اثرگذار بر بهبود کنترل داخلی در سازمان‌های غ. ا. |
| شفافیت فرآیندها و سازوکارهای ارائه خدمت در سازمان | | |
| ارائه آموزش و آگاهی به کارکنان سازمان در ارتباط با فرآیندهای کنترل داخلی | | |
| ارائه آموزش و آگاهی به مدیریت سازمان در ارتباط با فرآیندهای کنترل داخلی | | |
| استفاده از سیستم‌ها و شیوه‌های نوین و استاندارد مرتبط با کنترل داخلی در سازمان | | |
| استفاده از سیستم‌های کنترل داخلی شفاف و جامع در سازمان | سطح کلان (جامعه) | |
| حاکمیت قانون و الزام ضوابط قانونی در فرآیند ارائه خدمات در سازمان‌ها | | |
| استقرار مفهوم حسابرسی رعایت در سازمان‌ها | | |
| استقرار مفهوم حسابرسی مالی در سازمان‌ها | | |
| استقرار مفهوم حسابرسی عملکرد در سازمان‌ها | | |
| کارکرد صحیح نهادهای فرهنگی جامعه | | |
| بازبینی قوانین و جایگزین قوانین قدیمی با قوانین متناسب با نیازهای روز جامعه | | |
| استقرار دولت الکترونیکی و سیستمی شدن فرآیندهای ارائه خدمات در سازمان‌ها | | |
| استقرار مفهوم حسابداری امین در سازمان‌ها | | |
| استقرار مفهوم حسابداری تعهدی به‌صورت کامل در سازمان‌ها | | |
| تجمیع سیستم‌های مرتبط با کنترل داخلی و یکپارچه نمودن آنها | | |

* منبع: یافته‌های مطالعه

۳-۹- عوامل بازدارنده در فرآیند کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی

مصاحبه‌شوندگان در دیدگاه‌های خود به ۶۵ مولفه جزئی که می‌تواند جزء عوامل بازدارنده بر فرآیند کنترل داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی باشد، اشاره کرده بودند که مولفه‌های مذکور بعد از تعیین و بررسی دقیق محتوای عوامل، در مرحله دوم به ۲۴ کد محوری در دو حوزه‌ی عوامل قانونی و عوامل فرهنگی-اجتماعی به شرح زیر تقلیل یافت (شایان ذکر است که به دلیل طولانی نشدن جداول از ارائه جزئیات کدهای باز اجتناب شده و تنها به ارائه کدهای محوری استخراج شده از کدهای باز اکتفا شده است). همچنان‌که از محتوای عوامل بازدارنده می‌توان فهمید بسیاری از مصاحبه‌شوندگان بر حوزه قوانین و مقررات در این زمینه تاکید داشتند. به طوری که در این راستا، تعدد قوانین، مبهم و غیرشفاف بودن قوانین موجود، عدم تعریف ساختار قانونی شفاف و صریح در خصوص کنترل‌های داخلی در متن قوانین موجود، عدم شفافیت معیارها و شاخص‌های کنترل داخلی در سازمان‌ها و عدم ثبات در قوانین جاری کشور اشاره شده‌اند.

دومین مقوله‌ای که می‌توان از نظرات مصاحبه‌شوندگان در این حوزه برداشت نمود تاکید آنان عدم وجود انگیزه واقعی در سیستم دولتی و یا مدیریت کشور و سازمان‌ها در پیاده‌سازی مفهوم کنترل داخلی در امورات بوده است. به طوری که برخی از مصاحبه‌شوندگان انگیزه مدیران و کارکنان بخش دولتی (غیرانتفاعی) را در مقایسه با بخش انتفاعی به اندازه بالا تلقی نمی‌کنند و یا برخی دیگر نیز به نگرانی مسئولان اداری کشور را از تبعات اجتماعی مرتبط با کنترل‌های داخلی اشاره نموده بودند.

سومین مقوله مورد تاکید در این حوزه، عدم آگاهی و یا آشنایی مدیران از اهمیت و یا اهداف واقعی فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی بوده است که خود را در عدم شناسایی گلوگاه‌های واقعی آسیب‌پذیر سازمان، اتکال مدیران سازمانی به کنترل‌های خارجی ذیحسابان و عدم اعتقاد به مفهوم کنترل داخلی نشان داده است.

برخی دیگر از مصاحبه‌شوندگان نیز از عواملی همچون تعدد مراجع دخیل در امر نظارت بر کنترل‌های داخلی سازمان‌های غیرانتفاعی، تکیه بر شیوه‌های سنتی کنترل‌های داخلی در سازمان‌ها، نبود سیستم‌های برنامه‌ریزی نوین، نبود سیستم‌های پهبایابی در سازمان‌های بخش عمومی کشور کامل نبودن استانداردهای حسابداری بخش عمومی، بالا بودن حجم فعالیت‌های دولت در کشور، عدم آشنایی با مفاهیم مرتبط با حسابداری تعهدی در سازمان‌ها، وجود لابی‌گری و رابطه‌گرایی در ابلاغ اعتبارات سازمانی و عدم یکپارچگی سیستم‌های مالی و نظارتی را از دیگر محورهای بازدارنده بر فرآیند کنترل داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی عنوان کرده بودند.

جدول ۳- عوامل بازدارنده اثرگذار بر فرآیند کنترل داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی کشور

| کد انتخابی | حوزه | کد محوری |
|--|-------------------------|---|
| عوامل بازدارنده در فرآیند کنترل داخلی در سازمان‌های غ. ا. | عوامل قانونی | تعدد مراجع دخیل در امر نظارت بر کنترل‌های داخلی سازمان |
| | | تعدد قوانین مرتبط با امر کنترل داخلی سازمان |
| | | مبهم و غیرشفاف بودن قوانین و ضوابط مرتبط با کنترل‌های داخلی سازمان |
| | | عدم تعریف ساختار قانونی صریح و شفاف در امر کنترل داخلی سازمان |
| | | تکیه بر شیوه‌های سنتی کنترل‌های داخلی در سازمان |
| | | عدم یکپارچگی سیستم‌های مالی و نظارتی |
| | | عدم شفافیت معیارها و شاخص‌های ارزیابی کنترل‌های داخلی در سازمان‌ها |
| | | بالا بودن حجم فعالیت‌های دولت در کشور |
| | | نبود استانداردهای حسابرسی بومی مرتبط با ارزیابی کنترل‌های داخلی مرتبط با اهداف رعایتی، عملکردی و مالی در سازمان‌های متولی حسابرسی بخش عمومی ایران |
| | | نبود سیستم‌های بودجه‌ریزی نوین در سازمان‌ها |
| | | نبود سیستم‌های بهیابایی در سازمان‌های بخش عمومی ایران |
| | | کامل نبودن استانداردهای حسابداری بخش عمومی در کشور |
| | | عدم اجرای کامل استانداردهای حسابداری بخش عمومی در کشور |
| | عدم ثبات قوانین در کشور | |
| | عوامل فرهنگی و اجتماعی | اتکای سازمان به کنترل‌های خارجی ذیحسابان و محدود بودن حیطه کاری آنها |
| | | عدم اراده واقعی دولت در راستای کنترل داخلی در سازمان‌ها |
| | | عدم شناسایی گلوگاه‌های آسیب‌پذیر واقعی در سازمان‌ها |
| | | تکیه بر دانش شخصی مدیر و مسئولان سازمان در امر کنترل داخلی |
| | | وجود لابی‌گری و رابطه‌گرایی در ابلاغ اعتبارات سازمانی |
| عدم اعتقاد به اهمیت و مزیت کنترل‌های داخلی در سازمان‌ها | | |
| عدم آشنایی با مفهوم حسابداری تعهدی در سازمان‌ها | | |
| نگرانی از تبعات اجتماعی مرتبط با کنترل‌های داخلی در سازمان‌ها | | |
| ضعف انگیزه جهت پیاده‌سازی کنترل داخلی در بین مدیران سازمان‌های بخش عمومی در مقایسه با بخش خصوصی | | |
| ضعف انگیزه جهت پیاده‌سازی کنترل داخلی در بین کارکنان سازمان‌های بخش عمومی در مقایسه با بخش خصوصی | | |

* منبع: یافته‌های مطالعه

۹-۴- راهکارهای پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی

مصاحبه‌شوندگان در دیدگاه‌های خود به ۳۹ مولفه جزئی که می‌تواند جزء راهکارهای پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی باشد، اشاره کرده بودند که مولفه‌های مذکور بعد از تعیین و بررسی دقیق محتوای عوامل، در مرحله دوم به ۱۸ کد در دو سطح راهکارهای سیاست‌گذاری کلان و راهکارهای عملیاتی تقلیل یافت (شایان ذکر است که به دلیل طولانی نشدن جداول از ارائه جزئیات کدهای باز اجتناب شده و تنها به ارائه کدهای محوری استخراج شده از کدهای باز اکتفا شده است). شایان ذکر است که از مهمترین این راهکارهای با توجه به جمع نظرات مصاحبه‌شوندگان می‌توان به تفکیک فرآیندهای استقرار از فرآیندهای ارزیابی کنترل‌های داخلی، تعیین سازمان مشخص در استقرار کنترل‌های داخلی، تصویب مقررات یکپارچه و جامع در خصوص کنترل‌های داخلی اثربخش، شناسایی و مستندسازی جزئیات فرآیندهای کاری و بازطراحی هوشمندانه فرآیندهای کنترل داخلی با اشرافیت کامل بر این فرآیندها، یکپارچه‌کردن سیستم‌های کنترل داخلی در سطح کلان کشوری، حذف فرآیندهای زاید در ارائه خدمات به ارباب رجوعان سازمانی و انجام نظارت و کنترل داخلی سریع، به موقع و به هنگام ارائه خدمات به ارباب رجوعان اشاره کرد. جدول زیر حاوی تمام کدهای محوری استخراج شده از مصاحبه‌های مطالعه در مورد راهکارهای پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی می‌باشد.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

جدول ۴- راهکارهای پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی کشور

| کد انتخابی | حوزه | کد محوری |
|--|----------------------------|---|
| راهکارهای پیاده‌سازی کنترل داخلی در سازمان‌های غ. ا. | راهکارهای سیاست‌گذاری کلان | وجود و تعیین سازمان مشخص در استقرار کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی کشور |
| | | تصویب مقررات یکپارچه و جامع در خصوص کنترل‌های داخلی اثربخش توسط مراجع ذیصلاح |
| | | یکپارچه کردن سیستم‌های کنترل داخلی در سطح کلان کشوری |
| | | حذف فرآیندهای زائد در ارائه خدمات در سازمان |
| | | الکترونیکی نمودن فرآیندهای انجام ارائه خدمت در سازمان‌ها |
| | | اطمینان از فزونی منافع مرتبط با فرآیندهای نظارت و کنترل داخلی نسبت به هزینه‌های آن در سازمان‌ها |
| | | تخصصی شدن مراجع نظارتی مسئول در امر کنترل داخلی سازمان‌ها |
| | | توجه به معنای حقیقی در مقایسه با معنای ظاهری (تنها روی کاغذ بودن) فرآیندهای کنترل داخلی در سازمان‌ها |
| | | پاسخ خواهی از مراجع نظارتی در خصوص بررسی و ارائه گزارش مرتبط با کنترل‌های داخلی سازمان‌ها |
| | | شناسایی و مستندسازی جزئیات فرآیندهای کاری و باز طراحی هوشمندانه کنترل داخلی با اشرافیت کامل بر این فرآیندها |
| راهکارهای عملیاتی | راهکارهای عملیاتی | تفکیک فرآیندهای استقرار کنترل‌های داخلی از فرآیند ارزیابی کنترل داخلی |
| | | سوق دادن کنترل داخلی از فرآیندمحوری به سمت نتیجه محوری در سازمان‌ها |
| | | ارائه آگاهی از مزایا و منافع بلندمدت حاصل از کنترل‌های داخلی به نیروی انسانی سازمان‌ها |
| | | تشکیل کمیته‌های حسابرسی داخلی در سازمان‌ها |
| | | اطلاع‌رسانی مراجع نظارتی در مورد ضعف‌های کنترل داخلی سازمان به مدیر تازه منصوب شده سازمان |
| | | انجام نظارت و کنترل داخلی سریع، به‌موقع و در طی ارائه خدمت در سازمان |
| | | توجه و اهتمام به عدم افزایش بروکراسی در فرآیند کنترل داخلی در سازمان |
| | | ارائه آگاهی و آشنایی به مدیران در خصوص مفاهیم کنترل‌های داخلی در سازمان‌های متبوع در بدو انتصاب |

* منبع: یافته‌های مطالعه

۵-۹- پیامدهای حاصل از پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی

مصاحبه‌شوندگان در دیدگاه‌های خود به ۳۷ مولفه جزئی که می‌تواند جزء پیامدهای حاصل از پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی باشد، اشاره کرده بودند که مولفه‌های مذکور بعد از تعیین و بررسی دقیق محتوای هر مفهوم، در مرحله دوم به ۲۱ کد محوری تقلیل یافت (شایان ذکر است که به دلیل طولانی نشدن جداول از ارائه جزئیات کدهای باز اجتناب شده و تنها به ارائه کدهای محوری استخراج شده از کدهای باز اکتفا شده است). شایان ذکر است که از مهمترین این پیامدها با توجه به جمیع نظرات مصاحبه‌شوندگان می‌توان به افزایش رضایت ارباب رجوعان سازمان، افزایش اثربخشی و کارایی هزینه‌کردهای دولتی و جلوگیری از تضییع بیت‌المال، تسهیل دستیابی به اهداف سازمانی، فراگیر شدن اخلاقیات در سازمان‌های دولتی، صیانت از دارایی‌های سازمان، جلب اعتماد عمومی، شناسایی ریسک‌های پیش روی سازمان‌ها و برنامه‌ریزی در مورد آنها و بهبود کیفیت تصمیم‌گیری مدیران سازمان‌های بخش عمومی کشور اشاره کرد.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

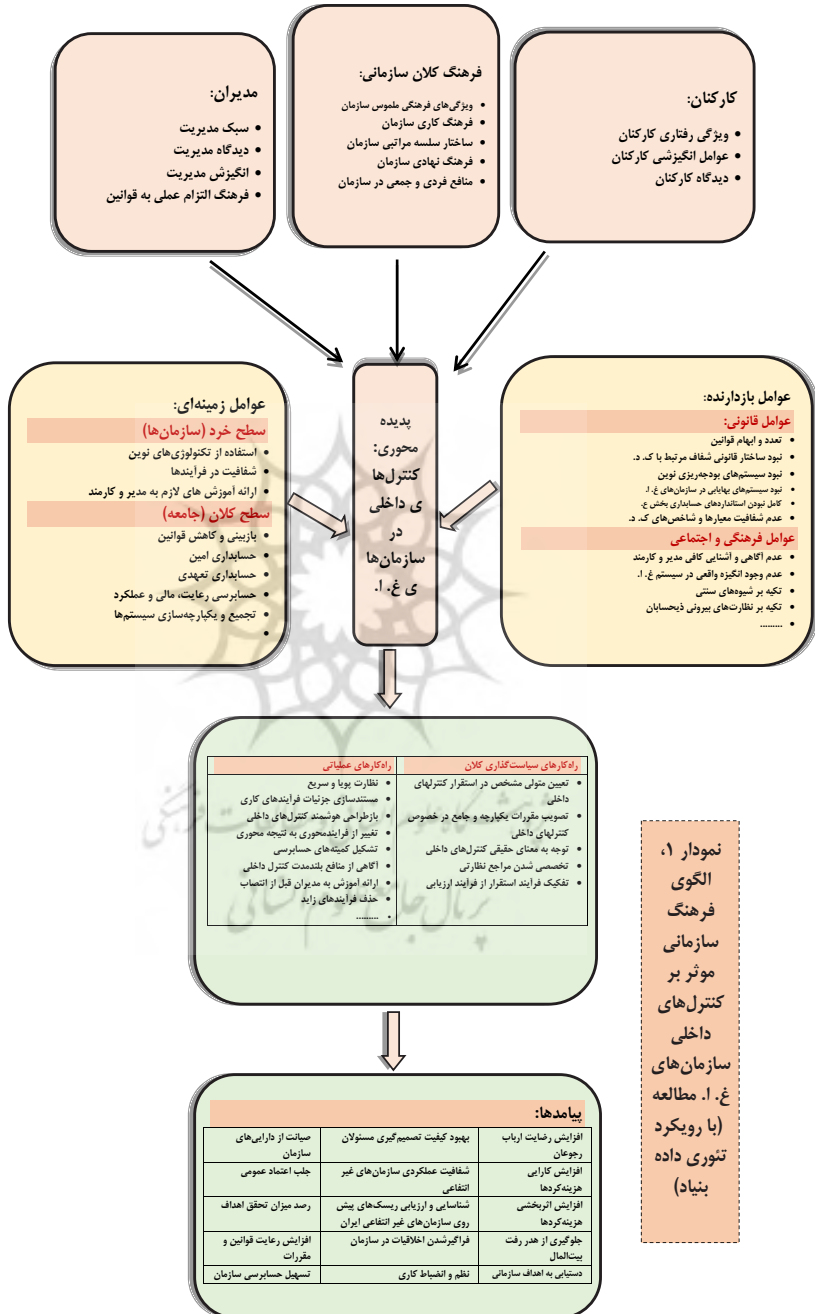
جدول ۵- پیامدهای حاصل از پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی کشور

| کد انتخابی | کد محوری |
|--|--|
| پیامدهای پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غ. | کنترل داخلی واقعی، رسیدن به اهداف سازمانی را تسهیل می‌سازد. |
| | کنترل داخلی واقعی رعایت نظم و انضباط را در سازمان افزایش می‌دهد. |
| | کنترل داخلی واقعی باعث افزایش رضایت ارباب رجوعان سازمان می‌شود. |
| | کنترل داخلی واقعی باعث افزایش اثربخشی فعالیت‌های سازمان می‌شود |
| | کنترل داخلی واقعی باعث افزایش کارایی در تخصیص بودجه دستگاه و بیت المال و جلوگیری از تضییع و حیف و میل بیت المال می‌گردد. |
| | کنترل داخلی واقعی باعث افزایش روحیه پاسخگویی سازمان می‌شود. |
| | کنترل داخلی واقعی باعث تسهیل حساسرسی مالی از آن سازمان می‌شود. |
| | کنترل داخلی واقعی باعث تسهیل حساسرسی رعایت از آن سازمان می‌شود. |
| | کنترل داخلی واقعی باعث تسهیل حساسرسی عملکرد از آن سازمان می‌شود. |
| | کنترل داخلی اثربخش منجر به شفافیت عملکردی سازمان‌های بخش عمومی می‌گردد. |
| | کنترل داخلی اثربخش منجر به افزایش قابلیت اتکا به اطلاعات ارائه شده از سازمان‌های بخش عمومی می‌گردد. |
| | کنترل داخلی منجر به شناسایی، ارزیابی و برنامه‌ریزی ریسک‌های پیش‌روی سازمان‌های بخش عمومی خواهد شد. |
| | کنترل داخلی واقعی باعث افزایش رعایت قانون و مقررات از سوی نیروی انسانی سازمان می‌گردد. |
| | کنترل داخلی واقعی باعث جلب اعتماد عمومی نسبت به سازمان و دولت می‌گردد. |
| | کنترل داخلی واقعی باعث افزایش بازدهی و راندمان سیستم اقتصادی کشور و سازمان می‌شود. |
| | کنترل داخلی واقعی باعث صیانت از دارایی‌های سازمان می‌گردد. |
| | کنترل داخلی واقعی منجر به تسهیل در رصد میزان تحقق اهداف سازمانی می‌شود. |
| | کنترل داخلی واقعی منجر به فراگیر شدن اخلاقیات در سازمان‌های بخش عمومی می‌شود. |
| کنترل داخلی واقعی منجر به استفاده بهینه از منابع محدود در اختیار سازمان می‌گردد. | |
| کنترل داخلی منجر به بهبود فرآیند و کیفیت تصمیم‌گیری مسئولان کشور خواهد شد. | |
| کنترل داخلی واقعی منجر به ثبات سیاسی و اقتصادی کشور می‌گردد. | |

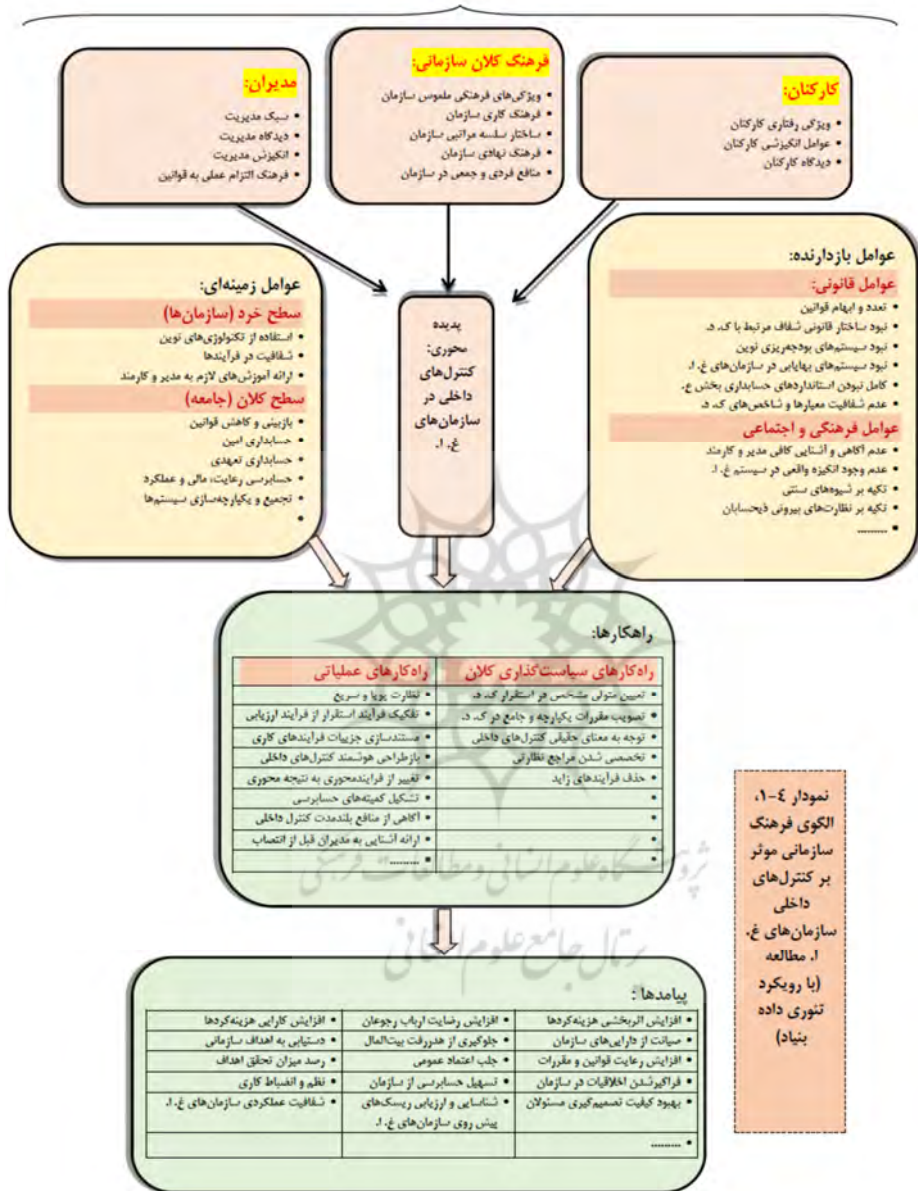
* منبع: یافته‌های مطالعه

پس از کدگذاری انتخابی یافته‌های مطالعه و پیاده‌سازی رویکرد داده‌بنیاد در مورد پدیده محوری کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی کشور و عوامل اثرگذار فرهنگی بر این پدیده و با توجه به مجموع مطالب بیان شده، الگوی نهایی مطالعه در خصوص فرهنگ سازمانی مؤثر بر کنترل‌های داخلی سازمان‌های غیرانتفاعی کشور به شرح نمودار زیر ارائه می‌گردد. شایان ذکر است که به منظور اعتبار یافته‌ها، نتایج تحلیل و کدگذاری در اختیار ۱۰ نفر (شامل ۵ نفر از مشارکت کنندگان در پژوهش و ۵ نفر خارج از مشارکت کنندگان) قرار گرفت و نظر آنها پیرامون

کدهای استخراجی از متن داده‌ها اخذ گردید. عموماً بر چسب‌های مفهومی الصاقی را با محتوای داده‌ها مناسب و معتبر تلقی نمودند.



عوامل علی - فرهنگ سازمانی



۱۰- تشریح تئوری مستخرج از پژوهش

به طور خلاصه می‌توان گفت که ویژگی‌های فرهنگی مدیران، ویژگی‌های فرهنگی کارکنان و ویژگی‌های فرهنگی کلان سازمانی با در نظر گرفتن عوامل زمینه‌ای یا بستر ساز و همچنین عوامل بازدارنده اثربخشی کنترل‌های داخلی، به عنوان عوامل علی فرهنگ سازمانی در بهبود کیفیت کنترل‌های داخلی در سازمان‌های انتفاعی بخش دولتی ایران موثرند. همچنین با اتخاذ راهکارهای مناسب سیاست‌گذاری کلان و عملیاتی که در این پژوهش بدان پرداخته شده است و با در نظر گرفتن عوامل علی اخیر الذکر، می‌توان به اهداف نهایی کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی ایران نائل گردید.

۱۱- بحث و مقایسه با مطالعات پیشین

یافته‌های مدل مطالعه در درجه اول حاکی از درجه اهمیت مقوله فرهنگ در پیاده‌سازی کنترل داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی است که در این راستا همسو با مطالعات مختلفی همچون سورین و همکاران (۲۰۱۷)، قدیریان و همکاران (۱۳۹۶) می‌باشد. در مرحله بعدی یافته‌های مطالعه حاکی از نقش برجسته مدیران سازمان‌ها در ترویج و جاری ساختن فرهنگی اثرگذار بر کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی بوده است که از این لحاظ مطابق با مطالعه برآندا و دینه (۲۰۱۷) بوده است که تأکید بر اهمیت نقش مدیران ارشد سازمان در زمینه شکل دادن به فرهنگ سازمانی در راستای بهبود کنترل داخلی سازمان‌ها داشته‌اند. در بخش اهمیت فرهنگ کارکنان به‌نظر می‌رسد که یافته‌های مدل مطالعه حاضر در خصوص اهمیت ترجیح منافع جمعی (سازمانی) به منافع فردی، داشتن معیارهای شفاف برای پاداش‌ها و جبران خدمات کارکنان و لزوم باور و اعتقاد کارکنان به مفهوم کنترل‌های داخلی در سازمان مطابق با مطالعه مشبکی (۱۳۷۹) و تأکید مدل مطالعه مبنی بر درجه اهمیت مفهوم انگیزش کارکنان و مدیریت در راستای پیاده‌سازی کنترل داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی مطابق با یافته‌های مطالعه امیری و همکاران (۱۳۹۶) بوده است. همچنین مقوله‌های توجه به اعضای سازمان، توجه به نتایج و دستاوردها به‌جای توجه به شیوه‌های اجرایی و توجه به کارگروهی و تیمی به‌جای توجه به کار انفرادی در سازمان‌ها مطابق با دیدگاه رابینز (۱۳۸۱) در پیاده‌سازی فرهنگ صحیح در سازمان‌ها بوده است. از جمله راهکارهای مدل مطالعه لزوم طراحی روش‌های نوین کنترل و نظارت در سازمان‌ها، شفافیت قانونی مرتبط با مسئولیت‌های پاسخگویی مدیران و بازنگری قوانین و مقررات قدیمی بوده است که این مقوله‌ها در مطالعه باباخانی (۱۳۸۱) نیز برای پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در سازمان‌ها مورد تأکید قرار گرفته‌اند. همچنین برطرف کردن نارسایی‌های مرتبط با سیستم حسابداری کنونی دولت در بخش عمومی و کلاً نارسایی‌های قانونی در حوزه کنترل داخلی در مطالعه حضوری و همکاران (۱۳۹۴) نیز پیشنهاد شده‌اند. همچنین زارعی و عبدی (۱۳۸۹) در مطالعه خود سه شرط لازم برای اجرای کنترل‌های داخلی مطلوب در سازمان‌های غیرانتفاعی را ارائه آموزش‌های کارا و کامل به کارکنان سازمان و مخصوصاً کارکنان

مالی، توجه به مقررات مربوط به کنترل‌های داخلی در سازمان و توجه به نیروی انسانی متخصص و ماهر عنوان کرده‌اند که مدل مطالعه حاضر هر سه حوزه فوق را مورد پوشش قرار داده و حوزه‌های دیگری را نیز علاوه بر حوزه‌های مذکور پیشنهاد داده است و از این لحاظ کامل‌تر از مطالعه مذکور بوده است. همچنین شایان ذکر است که اکثر پیامدهای مرتبط با پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی که مدل مطالعه عنوان کرده است با مطالعه اسپیرا و پیچ (۲۰۰۳) مبنی بر نتایج پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی مطلوب در سازمان‌ها مطابقت داشته است.

۱۲- نتیجه‌گیری

همچنان‌که در بخش اول مطالعه عنوان گردید این مطالعه با توجه به وجود خلا مطالعاتی در حوزه عوامل و مقوله‌های فرهنگی مؤثر بر کنترل داخلی در سازمان‌ها در کشورمان و به دلیل گسترده بودن بخش عمومی کشور نسبت به بخش‌های دیگر و جلوگیری از هدررفت منابع عمومی و لزوم توجه به کارایی و اثربخشی هزینه‌کردهای دولتی در این بخش، توجه خود را به سازمان‌های غیرانتفاعی کشور منحصر نمود و با توجه به بومی بودن ارتباط بین فرهنگ و کنترل داخلی، از روش تحقیق مبتنی بر پیاده‌سازی تئوری داده‌بنیان برای این منظور بهره گرفت که از مزایای آن می‌توانست توجه کمتر به تئوری‌ها و نظریه‌های غیربومی موجود و بها دادن به ارتباط بومی این مفاهیم در داخل کشور عنوان گردد. برای رسیدن به این منظور با استفاده از روش نمونه‌گیری غیرتصادفی، ۱۵ نفر از خبرگان بحث کنترل داخلی که خود عهده‌دار مدیریت یکی از سازمان‌های غیرانتفاعی کشور را در دست داشتند مراجعه گردید و مصاحبه‌هایی نیمه‌ساختار یافته با این خبرگان صورت داده شد. مصاحبه‌ها پس از پیاده‌سازی در نرم‌افزار اطلس. تی از طریق روش داده‌بنیاد کدگذاری گردیده و در نهایت پس از اخذ نظرات تاییدی ۱۰ خبره‌ی دیگر (شامل ۵ خبره از نمونه‌ی مصاحبه‌شونده و ۵ خبره غیرمصاحبه‌شونده) به صورت مدل جامعی از مقوله‌ها و مفاهیم فرهنگی اثرگذار بر فرآیند کنترل داخلی در سازمان‌ها و همچنین عوامل و مولفه‌های زمینه‌ای و بازدارنده و همچنین راهکارهایی جهت پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی مطلوب در سازمان‌های غیرانتفاعی و پیامدهای این پیاده‌سازی به دست آمد.

یافته‌های الگوی مطالعه حاکی از آن بود که در مجموع حوزه فرهنگ مؤثر بر کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی می‌تواند از سه طریق فرهنگ مدیران (شامل بر ۴ مقوله محوری)، فرهنگ کارکنان (شامل بر ۳ مقوله محوری) و فرهنگ کلان سازمانی (شامل بر ۵ مقوله محوری) به عنوان شرایط علی می‌توانند بر پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی کشور اثرگذار باشند که با شرح جزئیات در بخش قبلی مطالعه آورده شد. همچنین مدل مطالعه شامل ۱۶ مقوله محوری در حوزه عوامل زمینه‌ای مؤثر بر کنترل داخلی سازمان‌های غیرانتفاعی بود که در دو محور کلی عوامل خرد (سازمان) و عوامل کلان (جامعه) طبقه‌بندی گردید. در حالی که ۲۴ مقوله محوری استخراج شده از مطالعه در حوزه عوامل بازدارنده در راستای پیاده‌سازی کنترل داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی مطالعه در دو محور کلی عوامل قانونی و

عوامل فرهنگی-اجتماعی طبقه‌بندی و ۱۸ مقوله محوری در خصوص راهکارهای پیاده‌سازی کنترل داخلی مطلوب در سازمان‌های مورد مطالعه در دو حوزه کلی راهکارهای سیاست‌گذاری کلان و راهکارهای عملیاتی طبقه‌بندی گردید که خلاصه‌ای از مقوله‌های محوری در نمودار ۱ در بخش قبلی مطالعه نشان داده شد. همچنین با توجه به الگوی نهایی مطالعه مشاهده گردید که از مهمترین آنها می‌توان به تسهیل دستیابی به اهداف سازمانی، بهبود فرآیند و کیفیت تصمیم‌گیری در سازمان‌ها، فراگیر شدن اخلاقیات در سازمان‌های بخش عمومی کشور، صیانت از دارایی‌های سازمان، تسهیل شناسایی، ارزیابی و برنامه‌ریزی برای ریسک‌های پیش‌روی سازمان‌های بخش عمومی کشور، تسهیل حسابرسی از سازمان و افزایش قابلیت اتکا به گزارش‌ها و اطلاعات ارائه شده از سازمان اشاره کرد. یافته‌های مطالعه در حالت کلی حاکی از تایید نتایج تمام مطالعات قبلی مبنی بر درجه اهمیت مفهوم فرهنگ در پیاده‌سازی کنترل داخلی مطلوب در سازمان‌های غیرانتفاعی کشور بود که طبق یافته‌های الگوی مطالعه از سه مسیر فرهنگ مدیران، فرهنگ کارکنان و فرهنگ کلان سازمانی می‌توانست بر کیفیت کنترل داخلی در این سازمان‌ها اثرگذار باشد.

۱۳- پیشنهادهای حاصل از پژوهش

بر طبق یافته‌های الگوی مطالعه مشاهده گردید که راهکارهای پیاده‌سازی کنترل داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی کشور می‌توانند در دو حوزه راهکارهای سیاست‌گذاری و راهکارهای اجرایی طبقه‌بندی گردند که هر کدام از این راهکارها می‌توانند جزء پیشنهادهای سیاست‌گذاری مطالعه محسوب گردند که برخی از مهمترین این راهکارهای پیشنهادی می‌تواند به شرح زیر قابل پیگیری باشد.

تصویب قوانین جامع در خصوص کنترل‌های داخلی، تعیین سازمان مشخص استقرار و ارزیابی کنترل‌های داخلی، یکپارچه سازی سیستم‌های کنترل‌های داخلی در سطح کلان، حذف فرآیندهای زائد در ارائه خدمات در سازمانهای غیرانتفاعی، الکترونیکی نمودن فرآیندهای انجام خدمات، تخصصی شدن مراجع نظارتی، باز طراحی هوشمندانه کنترل‌های داخلی، شناسایی و مستند سازی فرآیندهای کاری، استفاده از رویه‌های نتیجه محور به جای فرآیند محور در بخش کنترل‌های داخلی، تشکیل کمیته‌های حسابرسی در سازمانهای غیرانتفاعی، جلوگیری از افزایش بروکراسی در کنترل‌های داخلی و ... می‌تواند بعنوان راهبردهای استقرار کنترل‌های داخلی در سازمانهای مورد مطالعه قرار گیرد.

به منظور بهبود اثربخشی کنترل‌های داخلی در سازمانهای غیرانتفاعی ایران، باید در استخدام منابع انسانی به مولفه‌هایی از قبیل صداقت، تعهد، وجدان درونی، روحیه جمع‌گرایی، متناسب‌سازی حقوق و مزایا با میزان کارایی کارکنان و به طور کلی جذب و حفظ و حراست از منابع انسانی که بخش غیرقابل تفکیک کنترل‌های داخلی است، بدون توجه به معیارهای ایدئولوژیک و صرفاً بر پایه شایسته‌سالاری، اهتمام ویژه‌ای از سوی سازمانهای متولی وجود داشته باشد چرا که برخی از

محدودیت‌های ذاتی هر سیستم کنترل داخلی می‌تواند با بکارگیری منابع انسانی متعهد و توانمند مرتفع گردد.

استقرار رویکردهای سیستمی و سیستم محور به جای رویکرد سلیقه‌ای، استفاده از رویه‌های واحد در سازمانهای غیرانتفاعی، توجه به فرهنگ و فلسفه پاسخگویی مدیران و وجود روحیه پاسخ‌خواهی در سازمانهای نظارتی و متولی، وجود تناسب بین اختیارات و مسئولیت‌های مدیران، وجود رویکرد نتیجه‌گرایی به جای وظیفه‌گرایی، اعلام نکات ضعف سیستم از پایین به بالا در اسرع وقت و عدم اعتقاد به ابلاغ دستور از مراجع بالاتر، ترویج رفتارهای درست و فرهنگ درستکاری و حمایت از افرادی که آسیبهایی موجود در سازمانهای غیرانتفاعی را گزارش می‌نمایند و برخورد قاطع با متخلفین و سوء استفاده‌کنندگان از بیت‌المال و وجود تناسب بین جرم و مجازات می‌تواند در اثربخشی کنترل‌های داخلی مؤثر باشد و سازمانهای متولی باید به این قبیل فرهنگها در سازمانهای غیرانتفاعی توجه مضاعف داشته باشند.

در سازمانهایی که با ماهیت پیچیده کار، قدمت کمتر، دارا بودن ریسکهای ذاتی بالاتر، نسبت جریانات نقدی بالاتر، وسعت و حجم امورات بیشتر و دارا بودن ارتباطات بیشتر با پیمانکاران یا سرمایه‌گذاران بخش دولتی دارند باید کنترل‌های داخلی بیشتری اعمال گردد و موارد مشروحه در بندهای فوق‌الذکر در این قبیل سازمانها بیشتر مورد توجه قرار گیرد.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. امیری، محمدرضا و ضیایی، ثریا و شریف‌مقدم، هادی و ضیایی، بی‌بی‌مرجان (۱۳۹۶)، تبیین و شناسایی ابعاد و مولفه‌های فرهنگ سازمانی اثربخش در کتابخانه‌های عمومی ایران و ارائه الگوی فرهنگ سازمانی کتابخانه‌ای، رساله دکترای تخصصی، رشته علوم کتابداری و اطلاع‌رسانی (علم اطلاعات دانش‌شناسی)، دانشگاه پیام نور استان خراسان رضوی، مرکز پیام نور مشهد.
۲. استانلی دیویس، (۱۳۷۶) مدیریت فرهنگ سازمان، ترجمه دکتر ناصر میرسپاسی، پرچم‌چهر معتمد گرجی، چاپ دوم، انتشارات مروارید
۳. باباجانی، جعفر (۱۳۸۱). مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی، ماهنامه حسابدار، دوره ۱۷، شماره ۱۴۷، تهران: انجمن حسابداران خبره ایران.
۴. حضوری محمدجواد، گرد عزیز و گلدوست مجید (۱۳۹۴). بررسی عوامل مؤثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی، دانش حسابرسی، شماره ۵۹.
۵. کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی ایران (۱۳۸۷)، استانداردهای حسابرسی، انتشارات سازمان حسابرسی.
۶. رایینز، استیفن (۱۳۸۱)، رفتار سازمانی، مفاهیم، نظریه‌ها و کاربردها ترجمه علی پارسیان و سید محمداعرابی، تهران: دفتر پژوهش‌های فرهنگی ۱۳۷۸ چاپ چهارم.
۷. زارعی محسنی، سعید عبدی (۱۳۸۹)، کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۳۹.
۸. زمردیان، اصغر، (۱۳۷۳)، مدیریت تحول، استراتژیها و کاربرد الگوهای نوین. چاپ اول، تهران، انتشارات سازمان مدیریت صنعتی
۹. سرمد، زهره و بازرگان، عباس و حجازی، الهه (۱۳۸۷)، روش‌های تحقیق در علوم رفتاری. چاپ دوازدهم، تهران. انتشارات آگاه.
۱۰. سید جوادین، سید رضا و اسفیدانی، محمد رحیم. (۱۳۸۹). تئوری‌سازی داده‌بنیاد و نرم‌افزار اتملس. تهران:

- موسسه مطالعات و پژوهش‌های بازرگانی.
۱۱. طریقی، علی و آزادی، کیهان و خردیار، سینا (۱۳۹۸) ارائه الگوی فرهنگ‌سازمانی مؤثر بر کنترل‌های داخلی سازمان‌های غیرانتفاعی بخش عمومی ایران با رویکرد تئوری داده بنیاد (GT)، رساله دکتری تخصصی، رشته حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد رشت
 ۱۲. قدیریان، عباسعلی واحمدی، سید علی اکبر و فقیهی، ابوالحسن (۱۳۹۶). طراحی و تدوین مدل رهبری، فرهنگ و جوسازمانی مناسب برای بهبود عملکرد سازمان‌های نوآور. فصلنامه مدیریت سازمان‌های دولتی. شماره ۴.
 ۱۳. یان فیستر (۲۰۱۳)، مدیریت فرهنگ سازمانی برای کنترل داخلی اثربخش، ترجمه: فاطمه قشقای. مجله: حسابرسان داخلی، صص ۴۵ - ۵۲.
 ۱۴. مرتضوی، شهرناز، (۱۳۷۹)، رابطه فرهنگ با مدیریت منابع انسانی و رفتارهای سازمانی، تهران: نخل
 ۱۵. مشبکی، اصغر. (۱۳۷۹) مدیریت رفتار سازمانی: تحلیل کاربردی، ارزش از رفتار انسان، ی تهران: نشر ترمه چاپ دوم.

ب- منابع انگلیسی:

1. Allan, G. (2003). A critique of using grounded theory as a research method. *Electronic Journal of Business Research Methods*, 2(1): 1-10.
2. Barra, R. A. (2010). The Impact of Internal Controls and Penalties on Fraud. *Journal of Information Systems: Spring 2010, Vol. 24, No. 1*, pp. 1-21
3. Brenda & Dinh , (2017), HOW ORGANISATIONAL CULTURE AFFECTS INTERNAL CONTROL EFFECTIVENESS: THE ROLE PLAYED BY TOP MANAGEMENT Case study: Uganda Revenue Authority <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1114871/FULLTEXT01.pdf>
4. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), (1992), *Internal Control- Integrated Framework*, New York: AICPA
5. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), (2013), *Internal Control- Integrated Framework*, New York: AICPA
6. Hofstede, G. (1983). Dimensions of National Culture in Fifty Countries and Three Regions, in J.B Deregowski, D. Dzuirawiec, and R.C Annis eds. *Explications in Cross-Cultural Psychology* Swets and Zeitlinger
7. Hofstede, G. (1991). *Cultures and Organizations: Software of the mind*. New York: McGraw Hill.
8. INTOSAI, (2004), *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*, available at: <https://www.intosai.org>
9. Miles, M. B. & Huberman, M.A. (2002). *Qualitative Data Analysis: an Expanded Sourcebook*, 2nd Ed. Thousand Oaks, Ca: Sage
10. Quinn, R.E. (1999). *Beyond Rational Management: Mastering the Paradoxes and Competing Demands of High Performance*. San Francisco: Jossey-Bass.
11. Sorin D. & Radu O. and Isabela D. (2017). Organizational culture and internal control, *Audit financiar*, XV, Nr. 4(148)/2017, 628-643.
12. Spira, L. and Page, M. (2003). Risk Management: The Reinvention of Internal Control and The Changing Role of Internal Audit, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 16, No. 4, PP. 640-661.
13. Strauss, A. (1987). *Qualitative analysis for social scientists*. New Work: Cambridge University Press.
14. Strauss, A. (1994). *Basics of qualitative research: Grounded theory procedures and techniques*. Newbury Park, CA: Sage.
15. Strauss, A and Corbin. J. (1998). *Basics of qualitative research: techniques and procedures for developing grounded theory* .2nd. Ed. Thousand Oaks, CA: Sage
16. Trice, Harrison and Beyer, Janice. (1993) *the cultures of work organizations*. Englewood

- cliffs, NJ: prentice Hall
17. Vargas-Hernández, J., Casas C.R. & Calderón, C.P. (2016). Internal Control and Organizational Culture in Small Businesses, A Conjunction To Competitiveness, Journal Of Organizational Studies & Innovation, 3 (2), 16-30

