

شناسایی و رتبه‌بندی مولفه‌های فرهنگی تأثیرگذار بر کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی بخش عمومی کشور

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۹/۱۰

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۲/۷

علی طریقی^۱

کیهان آزادی^۲

سینا خریدار^۳

چکیده:

هدف کلی مطالعه حاضر شناسایی مولفه‌های مختلف فرهنگ سازمانی و ارزیابی درجه اهمیت آنها در اثرگذاری بر کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی بخش عمومی کشور بوده است. در این راستا سعی گردید ابتدا با استفاده از مصاحبه و اخذ نظرات خبرگان دیوان محاسبات کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی و اساتید دانشگاهی که سابقه مدیریت اجرایی نیز داشته‌اند عوامل علی فرهنگی موثر بر کنترل‌های داخلی احصاء و سپس به منظور اعتبارسنجی و رتبه‌بندی، عوامل احصاء شده در قالب پرسشنامه بین گروه دوم خبرگان دیوان محاسبات توزیع و ضمن حضور پژوهشگر و ارائه توضیحات لازم پرسشنامه‌ها تکمیل و با بهره‌گیری از تکنیک‌های تحلیل عاملی تأییدی و تاپسیس، اقدام به اعتبارسنجی و رتبه‌بندی عوامل فرهنگی از نظر درجه اهمیت آنها در اثرگذاری بر کنترل داخلی در سازمان‌های مورد مطالعه پرداخته شود. نتایج حاصل از مرحله اول پژوهش نشان داد که مفهوم فرهنگ می‌تواند از سه مسیر فرهنگ مدیران، فرهنگ کارکنان و فرهنگ کلان سازمانی بر کیفیت کنترل داخلی در سازمان‌های بخش عمومی کشور اثرگذار باشد. همچنین نتایج مرحله دوم پژوهش در خصوص ارزیابی درجه اهمیت مولفه‌های فرهنگی مورد مطالعه حاکی از آن بود که سه مولفه فرهنگی شامل دیدگاه مدیریتی مرتبط با کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی، ویژگی‌های رفتاری کارکنان و دیدگاه کارکنان در ارتباط با کنترل‌های داخلی به‌عنوان سه مولفه اولویت‌دار فرهنگی مهم و تأثیرگذار بر کیفیت کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی کشور شناسایی شده‌اند. کلمات کلیدی: مولفه‌های فرهنگی، کنترل داخلی، سازمان‌های بخش عمومی، تحلیل عاملی، تکنیک تاپسیس

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران

۲. استادیار گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران، نویسنده مسئول. ایمیل:

ka.cpa2012@yahoo.com

۳. استادیار گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران

مقدمه و بیان مسئله

منابع عمومی از جمله درآمد نفت و مالیات از طریق دستگاههای اجرایی برای ارائه خدمات عمومی مانند آموزش، بهداشت، زیرساختها و امنیت ملی مصرف می‌شود. مسئولین دستگاههای اجرایی به طور مستقیم یا غیرمستقیم به‌عنوان وکیل مردم عمل می‌کنند و باید در قبال مصرف بهینه این منابع به مردم پاسخگو باشند (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران، ۱۳۹۳). کنترل‌های داخلی بخش مهمی از اداره یک سازمان است که شامل طرح‌ها، شیوه‌ها و روش‌های اجراشدنی برای دستیابی به وظیفه‌ها، هدف‌ها و مقاصد و به‌عبارت‌دیگر پشتیبانی از مدیریت بر مبنای عملکرد است و نیز به‌عنوان اولین خط دفاعی در حفاظت از دارایی‌ها، پیشگیری از تخلفات، کشف خطاها و تقلب به کار می‌رود. مسئولیت پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه در بخش عمومی بر عهده مدیران است که مدیران با استقرار کنترل داخلی و به‌کارگیری پیوسته سیستم‌های مناسب حسابداری، این مسئولیت را ایفا خواهند کرد (لین و همکاران، ۲۰۱۱). در ایران مطابق ماده (۶) قانون دیوان محاسبات کشور اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل کننده داخلی و یا عدم کفایت مرجع کنترل کننده موجود در دستگاههای مورد رسیدگی با توجه به گزارشات حسابرسیها و رسیدگیهای انجام شده جهت حفظ حقوق بیت المال، از وظایف و اختیارات دیوان محاسبات ایران محسوب می‌شود. با توجه به اهمیت پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در سازمان‌های بخش عمومی کشورها، اینتوسای رهنمودهای استاندارد کنترل داخلی مصوب سال ۱۹۹۲ سازمان بین‌المللی نهادهای عالی حسابرسی (INTOSAI) را که عنوان می‌نمود «باید در زمینه طراحی، اجرا و ارزیابی کنترل‌های داخلی، استانداردهایی تدوین شود»، در سال ۲۰۰۱، بازنگری کرد و همه تحولات مربوط به کنترل‌های داخلی را در آن منظور و مفاهیم گزارش کمیته سازمان‌های پشتیبان گزارش تردوی (COSO) به نام «کنترل داخلی چارچوب یکپارچه» را در رهنمود فوق گنجانید. بطوریکه در چارچوب جدید، علاوه بر توجه به چارچوب کنترل داخلی یکپارچه و رهنمودهای سال ۱۹۹۲، توجه به دیدگاه اخلاق هم مدنظر قرار گرفته است، زیرا از سال‌های دهه ۱۹۹۰ به بعد، اهمیت رفتار اخلاقی مانند پیشگیری از تقلب و تبانی در بخش دولتی، بسیار مورد توجه بوده است، چراکه انتظار جامعه این است که کارکنان دولت، منافع عموم مردم را حفظ و منابع عمومی را به نحو مناسبی مدیریت کنند و با شهروندان رفتاری منصفانه و بر مبنای قانون و عدالت (تکریم ارباب‌رجوع) داشته باشند. بنابراین اخلاق پسندیده کارکنان دولتی، پیش‌نیاز و سازنده اعتماد عمومی و سنگ زیربنای اداره صحیح امور است (اینتوسای، ۲۰۰۴).

با توجه به بحرانهای مالی اخیر، اثربخشی تنظیم مقررات کنترل داخلی بحث‌برانگیز است (ALTAMURO, ۲۰۱۰). دلایل بحران‌های مالی و اقتصادی جاری، وقوع تکراری و همیشگی رسوایی‌های حسابداری و تجاری در تاریخ اقتصادی، اغلب با فرهنگ‌های سازمانی منزوی، فاسد و آرومندانانه مرتبط است. قوانینی که در پاسخ به ناکامی‌های کنترلی مانند ساربینز آکسلی در سال ۲۰۰۲ وضع شدند، اهمیت بُعد فرهنگی را بیان می‌کنند، اما اغلب از پرداختن به عوامل و

ریشه‌های اصلی ناکامی‌ها بازمانده‌اند. بحثی که مطرح می‌شود این است که رویه‌های مستندسازی و رسمی کردن سیاست‌ها و فرایندهای کنترل داخلی که برای سازمان‌ها الزامی شده، مانند آنچه در بخش ۴۰۴ ساربینز آکسلی آمده، هزینه‌بر است و هنوز نتوانسته است از ایجاد فرهنگ‌های غلط جلوگیری کند. رهنمودهای حرفه‌ای در زمینه‌های کنترل‌های داخلی (برای مثال، چارچوب کوزو) تناسب محیط کنترلی را شناسایی می‌کند و برخی از بهترین محیط‌ها را که با فرهنگ مرتبط است، نام برده است. با این حال نه قانون ساربینز آکسلی که شامل رهنمودهایی برای هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام و کمیسیون بورس اوراق بهادار هست و نه چارچوب کوزو، هیچ‌یک نتوانسته‌اند بینشی عمیق در زمینه‌های چگونگی ارتباط بین نیروهای فرهنگی زیر کنترل و نقش مهمی که مدیران مالی در این زمینه بازی می‌کنند، به‌عنوان یکی از دروازه‌های کلیدی فرهنگ‌سازمانی، فراهم آورند (یان فیستر، ۲۰۱۳). چنین به نظر می‌رسد که در رابطه با کنترل داخلی، فرهنگ ممکن است اثر میانجی داشته باشد (گامبو پودا^۱ و همکاران، ۲۰۱۶) و نوع جنسیتی در مدیریت یک سازمان و شرکت می‌تواند به کاهش ضعف‌های کنترلهای داخلی بیانجامد (یوچن^۲ و همکاران، ۲۰۱۶). با توجه به اینکه پیامدهای نامطلوب فرهنگ‌های غلط برای اثربخشی کنترل داخلی عمیق است لذا ضروری است تا پژوهش‌های بیشتری در این بعد صورت گرفته تا نسبت به آگاهی مدیران و قانون‌گذاران از ریشه‌های معمول ناکامی‌های کنترلی اقدام و توجهشان را بر نواحی کلیدی متمرکز نموده تا به‌صورت فعالانه این منابع بالقوه ناکامی را کاهش دهند. با توجه به مطالب فوق اگر مدیران اجرایی فعالانه ابعاد فرهنگی را تقویت کنند، می‌توان فرهنگ را از طریق کنترل‌های رسمی و غیررسمی هدایت کرد. شاید نادیده گرفتن این مبانی فرهنگی به تنفسگاهی برای فرهنگ‌های زیان‌آور بینجامد و ریسک ناکامی کنترل داخلی را افزایش دهد.

در تعیین اهداف کنترلهای داخلی درک ماهیت و ویژگیهای محیط گزارشگری، ضروری است. اگرچه 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^۳ (COSO)، مدل کوبیت^۴ (COBIT)، چارچوب کوکو^۵ (COCO)، چارچوب گزارش انجمن بنیاد پژوهش‌های حساب‌رسان داخلی و چارچوب کمیته بازل^۶ اشاره نمود، این قبیل چارچوب‌ها و مدل‌ها بدون توجه به فرهنگ‌سازمانی^۷ حاکم بر سازمان‌ها طراحی و پیاده‌سازی می‌شوند. با توجه به اینکه یکی از تفاوت‌های اساسی سازمان‌های بخش عمومی با خصوصی مربوط به اهداف این دو بخش است، بطوریکه هدف اساسی بخش خصوصی در فعالیتهای اقتصادی، دستیابی

1. Gamboa Poveda
2. Yu Chen
3. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
4. Control Objectives for Information and Related Technologies
5. Criteria of Control Framework
6. Basel
7. Organizational Culture

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، لذا اهداف کنترل‌های داخلی این دو بخش نیز باید متفاوت از هم باشد. در هر حال 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 و ویژگی‌های محیط فعالیت هر کدام از این سازمانها ضروری است. به نظر می‌رسد سازمان‌هایی که از فرهنگ‌سازمانی مناسبی برخوردار هستند از اثربخشی کنترل‌های داخلی بیشتری نیز بهره‌مند خواهند بود به طوری که حتی برخی از ضعف‌های کنترل‌های داخلی را نیز می‌توان از طریق فرهنگ‌سازمانی مناسب مرتفع کرد. (طریقی و همکاران، ۱۳۹۸)

با توجه به جمیع مطالب فوق در خصوص اهمیت فرهنگ سازمانی در هر جامعه در اثرگذاری بر پیاده‌سازی مطلوب کنترل‌های داخلی در سازمان‌ها و همچنین اهمیت مضاعف رعایت کنترل‌های داخلی در سازمان‌های بخش عمومی کشورمان که سهم چرخه مالی بالایی نیز از بودجه بیت‌المال را در اختیار دارند و همچنین با توجه به تجاربی که پژوهشگر به‌عنوان یک حسابرس سازمان‌های غیرانتفاعی ایران با حدود ۱۶ سال سابقه حسابرسی در این حوزه دارد و یکی از عوامل اصلی بی‌انضباطی مالی و عدم رعایت قوانین و مقررات در سازمان‌های غیرانتفاعی و تضييع 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 این قبیل سازمانها باشد، لذا شناسایی و ارزیابی و رتبه‌بندی مولفه‌های مختلف فرهنگ سازمانی که می‌تواند بر فرآیند پیاده‌سازی مطلوب کنترل‌های داخلی و اثربخشی آن در سازمان‌های بخش عمومی کشور اثرگذار بوده و بتواند از تضييع بیت‌المال جلوگیری کرده و قابلیت اتکای اطلاعات سیستم‌های حسابداری در این قبیل سازمان‌ها را بهبود بخشد و از این طریق به ارزش‌آفرینی در سازمان‌های غیرانتفاعی ایران کمک نماید، هدف اصلی پژوهش حاضر است.

۱- پرسش‌های تحقیق

پرسش‌های اصلی این پژوهش عبارتند از:

۱. مولفه‌های فرهنگی اثرگذار بر اثربخشی کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی ایران کدام‌ها هستند؟
۲. درجه اهمیت هر کدام از مولفه‌های فرهنگی شناسایی شده در اثرگذاری بر کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی ایران چه اندازه می‌باشد؟

۲- ادبیات تحقیق:

۲-۱- کنترل‌های داخلی

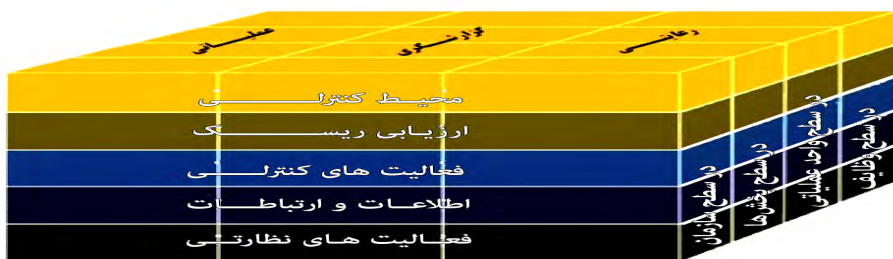
کوزو در چارچوب خود اهداف و اجزای کنترل‌های داخلی یکپارچه را اینگونه تعریف می‌کند

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
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.

INTOSAI (سازمان بین‌المللی موسسات عالی حسابرسی) که یک سازمان غیردولتی، خودگردان، مستقل، و غیرسیاسی برای موسسات حسابرسی 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 تأکید 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 برنامه ریزی 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 اینتوسای در قالب ماتریس سه بعدی زیر که به شکل مکعب است نشان داده است. (INTOSAI, ۲۰۰۴)

شکل شماره ۲ - مکعب اینتوسای



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 بودجه، پیچیدگی عملیات آن‌ها (که لزوم برقراری تعادل بین ارزش‌های سنتی مثل قانونمندی، درستکاری و شفافیت و ارزش‌های مدیریتی نوین مثل کار آیی و اثربخشی را اجتناب‌پذیر می‌کند) و همین‌طور دامنه بسیار گسترده مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی، باید مورد استفاده قرار گیرند (این‌توسای، ۲۰۰۴). استقرار و بکارگیری سیستم‌های کنترل داخلی مناسب یکی از انواع سیاستها و روشهایی است که اعمال آنها می‌تواند سازمان را در پیشگیری و کشف موارد عدم رعایت قوانین و مقررات یاری رساند سایر مواردی که می‌تواند سازمانها را در تحقق اهداف رعایتی خود کمک نماید عبارتند از:

- پایش الزامات قانونی و کسب اطمینان از طراحی روشهای عملیاتی، با هدف رعایت این الزامات.
- تدوین، ترویج و پیگیری آیین رفتار حرفه‌ای.
- حصول اطمینان از این‌که آیین رفتار حرفه‌ای به خوبی به کارکنان آموزش داده شده است و درک مناسبی از آن دارند.
- نظارت بر رعایت آیین رفتار حرفه‌ای و برخورد انضباطی مناسب با کارکنان خاطی.
- بکارگیری مشاوران حقوقی به منظور کمک به نظارت بر الزامات قانونی.
- نگهداری سوابق قوانین و مقررات مهمی که واحد تجاری با توجه به نوع صنعت خاص خود باید آنها را رعایت کند و نگهداری سوابق شکایات مرتبط.
- در واحدهای تجاری بزرگ، واگذاری مسئولیتهای مناسب به واحد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی می‌تواند مکمل روشها و اقدامات فوق باشد. (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی ایران، ۱۳۹۴)

۲-۲- فرهنگ سازمانی

در سازمان‌ها، که از آن به‌عنوان مجموعه‌های انسانی یاد شده، رفتارهایی هستند که این رفتارها، رفتارهای غالب در سازمان است و به‌عنوان فرهنگ سازمانی از آن یاد می‌شود. به‌طور کلی فرهنگ سازمانی ادراکی است که افراد از سازمان خوددارند و چیزی است که نه در سازمان وجود دارد و نه در فرد ویژگی‌های خاصی که در یک سازمان وجود دارد نمایانگر خصوصیات معمول

و ثابتی است که سازمان‌ها را از یکدیگر متمایز می‌کند (مشبکی، ۱۳۷۹). فرهنگ‌سازمانی قلب فعالیت‌های سازمانی است که تأثیر قابل توجهی بر اثربخشی آن و کیفیت محصولات / خدمات آن دارد (ولید خالد صالح و داو طین هلا^۱، ۲۰۱۷).

از دیدگاه پارسونز^۲ نظام اجتماعی باید برای بقا و پیشرفت خود قادر به انطباق باشد و به اهدافش نائل آید، اجزایش را یکپارچه کند و برای افراد و دیگر سازمان‌های خارج از خود مشروعیت قانونی داشته باشد. اوشی^۳ فرهنگ‌های سازمانی را در سه گروه از مؤسسات با عناوین مؤسسات نمونه‌ی آمریکایی، مؤسسات نمونه‌ی ژاپنی و مؤسسات آمریکایی نوع Z مشخص و تجزیه و تحلیل کرده است. بر مبنای این تحلیل، اوشی فهرستی از هفت موضوع اساسی را ارائه کرد که این سه نوع موسسه می‌توانند بر مبنای آن، مقایسه شوند. این هفت ویژگی عبارت‌اند از: احساس تعهد به کارمندان، ارزیابی، مسیر خدمتی، نظارت، تصمیم‌گیری، مسئولیت و توجه به افراد. پیترز و اترمن^۴ نمونه‌ای از مؤسسات بسیار موفق آمریکایی را انتخاب کرده، درصدد برآمدند روش‌های مدیریتی‌ای را تشریح کنند که به موفقیت این مؤسسات منجر شده است. ارزش‌های عالی و برتری که پیترز و اترمن در این‌گونه مؤسسات شناسایی کردند عبارت‌اند از: تعصب مدیران به عمل، توجه به نیازهای مشتری خلاقیت و نوآوری و کارآفرینی، افزایش بهره‌وری از طریق افراد، توجه به ارزش‌های مشترک، توسعه‌ی کارهای مرتبط با تخصص و تجربه، به‌کارگیری ستاد اداری کم و استفاده‌ی به‌موقع از ساختار مکانیکی و سازمانی برحسب ضرورت. لیتوین و استرینگر^۵ در مطالعه‌ای خود ۹ عامل را به‌عنوان مهم‌ترین عناصر تشکیل‌دهنده‌ی فرهنگ‌سازمانی در نظر گرفته‌اند که عبارت‌اند از: استانداردها، مسئولیت‌ها، تشویق و ترغیب، خطرپذیری، حمایت، تضاد (برخورد و تعارض)، صمیمیت و گرمی، ساختار و هویت. کرت لوین^۶ مطالعه خود را، به توسعه‌ی ابزاری منجر نمود که بر شیوه‌ی طرز مدیریت متمرکز بود؛ عناصر تشکیل‌دهنده در این مطالعه، مشتمل بر هفت عنصر بود که عبارت بودند از: فرآیندهای رهبری، انگیزه، ارتباطات، تصمیم‌گیری، هدف‌گذاری، فرآیند کنش متقابل و کنترل است. گردن، بتر و هالفیل^۷ به توسعه الگوی فرهنگ سازمانی پرداختند که متشکل از ۱۰ عنصر، شامل ابعاد رفتاری و ساختاری سازمان‌ها بود که عبارت‌اند از: ابتکار فردی، خطرپذیری، هدایت و سرپرستی، انسجام، حمایت مدیریتی، نظام نظارت در سازمان، هویت، نظام پاداش، الگوی ارتباطات و تحمل اختلاف‌سلیقه. چارلز هندی روش خاصی را برای ارائه و تجزیه و تحلیل فرهنگ‌های سازمانی برگزیده است. او از خدایان اسطوره‌ای یونان؛ زئوس، آپولو، آتنا و دیونیسوس به‌عنوان نمادهایی برای معرفی چهار نوع سازمان و مدیریت و فرهنگ‌های مرتبط با هر یک استفاده کرده است. زئوس، مظهر فرهنگ باشگاهی

1. Waleed Khalid Salih, & Daw Tin Hla

2. Parsons

3. Ouchi

4. Peter & waterman

5. Lytvyn & Stringer

6. Kurt Lewin

7. Betz & Halfhyl

است. از ویژگی‌های این فرهنگ، سرعت تصمیم‌گیری، اعتماد متقابل بین مدیریت و کارکنان، سلسله‌مراتب سنتی، تمرکزگرایی، همدلی، ارتباطات شفاهی، قوه و خویش‌گرایی و شبکه‌ای از مراودات دوستانه است. آپولو، مظهر فرهنگ نقشه است. شیوه‌ی برخورد این فرهنگ بر مبنای تعریف نقش یا کاری است که باید ایفا شود نه بر اساس شخصیت‌ها. آتنا، فرهنگ تخصص‌گرایی و توجه به گروه‌های کاری است. این فرهنگ، تخصص را به‌عنوان یگانه مبنای قدرت و نفوذ به رسمیت مس‌شناسد. دیونیسوس، فرهنگ اصالت فرد است. در این فرهنگ، اعتقاد بر آن است که کسی مسئول ما و دنیای ما نیست، بلکه خود ما هستیم؛ ما کارگردانان سرنوشت خود می‌باشیم (به نقل از زارعی متین، ۱۳۸۸). مطابق الگوی اقتضایی^۱ دو نوع فرهنگ مکانیکی و سازمانی می‌توان برای سازمانها تصور نمود، در سازمان‌هایی که فرهنگ مکانیکی بر آن‌ها مسلط است، باورها و اعتقادات عامه، پذیرش ساختار رسمی و سلسله‌مراتبی است و قوانین، مقررات و دستورالعمل‌های استاندارد کاری دقیق اجرا می‌شوند، در سازمان‌هایی که فرهنگ سازمانی باور و ارزش آن‌ها را شکل داده است، به‌طور عمده اعتقاد به ساختارهای خشک رسمی چندان وجود ندارد و ارتباطات غیررسمی کارساز است. از دیدگاه هامو و تیز^۲ سازمان‌ها از لحاظ فرهنگی به چهار دسته تقسیم شده‌اند، فرهنگ علمی یا مکتبی: در این نوع سازمان‌ها، تأکید بر استخدام افراد جوان با تمایل به یادگیری، پرورش دادن و تقویت شخصیت علمی و تخصص آن‌هاست. فرهنگ باشگاهی: در این نوع سازمان‌ها، تأکید بر تناسب روحیه‌ی افراد به وفاداری و تعهد نسبت به سازمان است. فرهنگ تیمی: در این نوع فرهنگ، تأکید بر نوآفرینی، خطرپذیری و آزادی عمل است و فرهنگ سنگری: در این فرهنگ، بیشتر به حفظ بقای سازمان تأکید می‌شود. رابرت کوپین و مایکل مک‌گارت^۳، چهار فرهنگ را مبتنی بر انتظارات غالب در سازمان شناسایی کرده‌اند:

الف) فرهنگ عقلایی: به‌وسیله تمرکز قدرت، فعالیت‌های یکپارچه و تمرکز درونی مشخص می‌شود که با سازمان‌های دیگر رقابت می‌کند.

ب) فرهنگ توسعه‌ای: ویژگی این فرهنگ عدم تمرکز قدرت است.

ج) فرهنگ اجتماعی: به‌وسیله عدم تمرکز قدرت، تنوع فعالیت‌ها و توجه داخلی به حفظ سیستم مشخص می‌شود.

د) فرهنگ سلسله‌مراتبی: با تمرکز قدرت و فعالیت‌های یکپارچه و نیز توجه داخلی برای حفظ سیستم مشخص می‌شود.

دانیل دانیسون^۴ نشان داد که در صورت وجود رابطه‌ی مناسب بین راهبرد و محیط

فرهنگ، می‌توان چهار گروه فرهنگ‌سازمانی را تشخیص داد که عبارت‌اند از:

الف) فرهنگ سازگاری: در این نوع فرهنگ، توجه کامل به محیط خارجی واکنش سریع رد برابر تغییرهای محیطی به‌منظور تأمین نیازهای مشتریان وجود دارد.

1. Contingency Model
 2. Hamv Model & Vtyz
 3. Robert McQueen Model & Michael Garrett
 4. Daniel Denison Model

ب) فرهنگ مأموریتی: در این نوع فرهنگ، هماهنگی با تغییرات محیطی در حد تأمین نیازهای سازمان وجود دارد.

ج) فرهنگ مشارکتی: در این نوع فرهنگ، دخالت دادن افراد در تصمیم‌گیری‌ها و ایجاد فرصت برای ابتکار دیده می‌شود.

د) فرهنگ مبتنی بر تداوم: در این نوع فرهنگ، بی‌میلی به تغییرات محیطی و حفظ رویه سنتی در انجام کارها دیده می‌شود (رابینز، ۲۰۰۰).

۳- پیشینه تحقیق:

امیری و همکاران (۱۳۹۶) «فرهنگ رسالتی»، «فرهنگ دانش‌محوری و توانمندی»، «فرهنگ استقلال‌گرایی»، «فرهنگ رهبری مشارکتی و انگیزشی»، «فرهنگ تعهد حرفه‌ای و سازمانی» و «فرهنگ زیبایی‌شناسی» را به عنوان ابعاد مختلف فرهنگی اثربخش در مطالعه خود معرفی کرده‌اند. بنی‌مهد و نجاتی (۱۳۹۵) به این نتیجه رسیده‌اند که از بین متغیرهای فرهنگی هافستد تنها بین میزان اجتناب از عدم اطمینان با تعهد کاری رابطه وجود دارد به طوری که هر چه اجتناب از عدم اطمینان افزایش یابد، تعهد کاری حسابرس، کاهش می‌یابد. همچنین هرگاه حسابرس مرد باشد تعهد کاری او نیز افزایش می‌یابد. اگر محل کار حسابرس مؤسسات خصوصی حسابرسی باشد، تعهد کاری افزایش خواهد یافت. از آنجاکه متغیر سابقه کار، رابطه مثبت با تعهد کاری دارد، لذا نتیجه‌گیری کرده‌اند که هر چه سابقه افراد در حرفه حسابرسی افزایش یابد، تعهد آن‌ها به کار حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. رضانی و همکاران (۱۳۹۴) با مطالعه‌ای در بستر حقیقی سازمان در جامعه ایرانی، احترام به شعائر و ارزش‌های مذهبی، تبعیت‌پذیری، رفتارهای رسمی، هویت‌سازمانی، نمادهای فیزیکی، فرد محوری، شعار تکریم ارباب‌رجوع، درآمدزایی، تأکید بر قوانین سازمانی، مقاومت در برابر مدیران بیگانه (خارج از سازمان) و زبان، در پنج سطح مصنوعات (زبان) مصنوعات (نمادها) مصنوعات (الگوهای رفتاری)، ارزش‌ها و مفروضات و باورهای اساسی را به عنوان مؤلفه‌های فرهنگ‌سازمانی حاکم بر شهرداری مشهد شناسایی و اثر آن را بر ابعاد توانمندسازی منابع انسانی بررسی نموده‌اند. حاجیها و سلطانی (۱۳۹۳) در تحقیقی با عنوان «نگرشی بر ابعاد فرهنگی حسابداری»، باهدف شناخت حوزه‌ها و مؤلفه‌های فرهنگی و ابعاد ارزشی و تأثیر آن بر حسابداری، رابطه حسابداری و فرهنگ را مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیده‌اند که توسعه و تکامل حسابداری تحت تأثیر عوامل محیطی مختلفی قرار دارد که یکی از مهم‌ترین این موارد فرهنگ است.

مرادی و فخرآبادی (۱۳۸۸) به بررسی تأثیر عوامل فرهنگی بر ارزیابی حسابرسان از کنترل داخلی و تعیین ریسک کنترل پرداخته‌اند و به این نتیجه رسیده‌اند که حسابداران رسمی، سیستم کنترل داخلی شرکت‌های موجود در کشورهای با فرهنگ فردگرایی زیاد و فرهنگ فاصله قدرت کم را، قوی‌تر از فرهنگ فردگرایی کم و فاصله قدرت زیاد ارزیابی می‌کنند؛ ضمناً آن‌ها ریسک کنترل فرهنگ جمع‌گرا را بالاتر از فرهنگ فردگرا تعیین کرده‌اند. مهمان و تک روستا

(۱۳۹۱) حق‌الزحمه پایین قراردادهای حسابرسی، ضعف آموزش دانشگاهی، نبود دستورالعمل‌های حسابرسی مناسب، سنتی بودن سیستم‌های واحدهای تجاری، مقرون به صرفه نبودن ارزیابی کنترل‌های داخلی و ضعف آموزش حرفه‌ای را به ترتیب از جمله مهمترین موانع ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل در ایران دانسته‌اند. حاجیها و حسین نژاد (۱۳۹۴)، به بررسی عوامل اثرگذار بر نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته‌اند. تجزیه و تحلیل‌های رگرسیون ترکیبی نشان داده است که بین لگاریتم قیمت سهام در تعداد سهام، نسبت موجودی کالا به جمع کل دارایی و زیان، با نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد و تسعیر نرخ ارز، رشد درآمد، ارزش بازار بر ارزش دفتری، نمره Z آلتمن و جمع کل بدهی بر دارایی، رابطه‌ای با نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی ندارد. در نتیجه استدلال نموده‌اند که ضعف‌های بااهمیت موجود در گزارش حسابرس از بعضی معیارهای مالی تأثیر می‌پذیرد. حضوری و همکاران (۱۳۹۴)، ضمن تبیین و تحلیل سیستم کنترل‌های مالی کنونی حاکم بر دستگاه‌های اجرایی اثر عوامل انسانی، سیستم حسابداری دولتی کنونی مورد استفاده و نارسایی‌های قانونی را در بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی مؤثر دانسته‌اند. پیرایش و عسگری (۱۳۹۲)، موانع استقرار کنترل‌های داخلی را محدودیت‌های ذاتی از قبیل (رعایت اصل فزونی منافع بر مخارج طراحی، احتمال قضاوت‌های نادرست، احتمال وقوع اشتباهات عمدی یا سهوی، تبانی و یا همدستی و تخطی مدیریت از سیستم کنترل داخلی)، موانع برون سازمانی از قبیل (موانع فرهنگی، تاریخی و اجتماعی) و موانع درون سازمانی از قبیل (اعتماد بیش از حد به کارکنان، عدم جذب و نگهداری نیروی انسانی متخصص، عدم استقرار حسابرسان داخلی در شرکتها، عدم توجه مدیران به استانداردهای اجرا و اعمال سلیق و انتظارات شخصی) دانسته‌اند. بکلو و محمودی (۱۳۹۵) به بررسی تأثیر پنج جزء کنترل‌های داخلی شامل محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و نظارت به همراه محدودیت اصلی کنترل‌های داخلی (هزینه استقرار) بر میزان تخلفات مالی در دستگاه‌های اجرایی استان آذربایجان غربی پرداخته‌اند. این تحقیق از حیث ماهیت و روش توصیفی، پیمایشی است و برای گردآوری اطلاعات از پرسشنامه، استفاده شده که توسط محقق در دو بخش تنظیم گردیده است. جامعه آماری تحقیق شامل حسابرسان دیوان محاسبات و مسئولین امور مالی ادارات کل استان میباشد. برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از ضریب همبستگی پیرسون و رگرسیون خطی استفاده شده است. نتایج آزمون فرضیه‌ها، وجود تأثیر معنی‌دار هزینه استقرار و کلیه اجزاء کنترل داخلی جز اطلاعات و ارتباطات، بر تخلفات مالی را نشان میدهد که بیشترین تأثیر را بر ترتیب محیط کنترلی، هزینه استقرار، فعالیت کنترلی، نظارت و ارزیابی ریسک دارا میباشند. طاهری و همکاران (۱۳۹۷)، با یک دیدگاه جامع به بررسی هدفها، سیاستها و روشهای سازمانی، ارزیابی میزان رعایت آنها و توجه جدی به کارآیی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات دستگاه‌های دولتی و عمومی برای دستیابی به ارتقای بهره‌وری و استفاده بهینه از منابع کمیاب با استفاده از ارزیابی سیستم یکپارچه کنترل‌های داخلی، با هدف شناسایی شکاف بین وضع

موجود و سطح مطلوب ساختار کنترلهای داخلی دستگاههای اجرایی استان فارس در سال ۱۳۹۵ پرداخته‌اند. و به این نتیجه رسیده‌اند که بین وضعیت موجود و سطح مطلوب اجزای تشکیل دهنده کنترل داخلی در دستگاههای اجرایی استان فارس تفاوت معنی داری وجود دارد. و با توجه به اهمیت فوق العاده ای طراحی و اجرای مطلوب سیستم کنترلهای داخلی در بخش عمومی، پیشنهاد داده‌اند که مدیران بخشهای عمومی باید برای تأمین اطمینان نسبی از دستیابی به هدفهای پیش‌بینی شده، حسن اجرای فعالیتهای در کلیه زمینه‌ها، جلوگیری از هر گونه اختلاس، تقلب و استفاده نادرست از منابع و داراییها و تحقق مسئولیت پاسخگویی و حسابدهی نسبت به فعالیتهای انجام شده، به طراحی و اجرای سامانه کنترل داخلی مناسب بپردازند. رضائی پیتته نوئی و همکاران (۱۳۹۸) با هدف شناسایی اهمیت نقش سرمایه انسانی، به بررسی رابطه بین کیفیت کارکنان با اثربخشی کنترلهای داخلی شرکت با در نظر گرفتن اثر تعدیل‌کنندگی نظارت خارجی پرداخته‌اند. برای سنجش کیفیت کارکنان از یک شاخص ترکیبی شامل سابقه کاری، سطح تحصیلات و تعداد کارکنان شرکت استفاده کرده‌اند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که کیفیت کارکنان شرکت، اثربخشی کنترلهای داخلی را بهبود می‌بخشد. علاوه بر این، نتایج نشان می‌دهد که در شرکت‌هایی با نظارت خارجی قویتر، کیفیت کارکنان تأثیر بیشتری بر اثربخشی کنترلهای داخلی دارد.

رابینز (۲۰۰۰) معتقد است که در یک سازمان، فرهنگ می‌تواند در افراد نوعی تعهد نسبت به چیزی به وجود بیاورد که متمایز از منافع شخصی فرد است. همچنین طبق عقیده وی، فرهنگ به‌عنوان یک عامل کنترل به حساب می‌آید که موجب به وجود آمدن یا شکل دادن به نگرش‌ها و رفتار کارکنان می‌شود. هر سازمان دارای فرهنگ خاص خویش می‌باشد که شامل قوانین و آئین‌نامه‌های نانوشته و زبان خاصی که برقراری ارتباط میان اعضاء را تسهیل می‌کند، معیارهای مشترک مربوط در خصوص جنبه‌های خطیر کاری که باید صورت پذیرد معیارهایی برای ادب و اخلاق، آداب و رسوم ثابتی در مورد نحوه ارتباط اعضاء باهم سطحان، فرودستان، فرادستان و سایر افراد و دیگر اصول و مبانی می‌باشد، به طوری که بتواند به اعضاء بگوید چه رفتاری درون سازمان و حتی خارج از سازمان به‌عنوان نماینده آن مناسب است و چه چیزی مناسب نیست. البته بخشی از فرهنگ سازمانی مربوط به قوانین و آئین‌نامه‌های مکتوب است ولیکن تأثیر موارد نانوشته به علت پنهانی بودن آن در نگاه اول، حائز اهمیت بیشتری است. نقش اصلی فرهنگ سازمانی، افزایش قابلیت واکنش افراد در برابر مسائل مربوط به انطباق بیرونی و یکپارچگی درونی است. کلیه سازمان‌ها ناگزیرند پیوسته به این دو مقوله وسیع بپردازند و آگاهی از چنین مسائل و یادگیری تطبیقی که دو نشانه‌ی حیاتی مؤثر بودن سازمان هستند، امری ضروری است. پتروویتز و همکاران^۱ (۲۰۱۱) به این نتیجه رسیدند که یک رابطه منفی بین مشکلات کنترل داخلی و کمک‌های دولتی وجود دارد. همچنین، نتایج آن‌ها نشان داد که خیرین و سازمان‌های دولتی که منبع مهمی از درآمدهای این مؤسسات را تشکیل می‌دهند به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم، نسبت

به اطلاعات کنترل‌های داخلی واکنش نشان می‌دهند الزبان^۱ (۲۰۱۵) در تحقیقی با عنوان «تأثیر فرهنگ بر کیفیت حسابرسی داخلی»، با چارچوب نظری هافستد در کشور عربستان، به این نتیجه رسیده است که سازمان‌هایی که از فاصله قدرت و اجتناب از عدم اطمینان بالا برخوردار هستند، از کیفیت حسابرسی داخلی پایین‌تر برخوردارند. همچنین نتایج نشان‌دهنده یک رابطه مثبت بین فردگرایی و کیفیت حسابرسی داخلی است و نشان می‌دهد که حسابرسی داخلی عمدتاً مبتنی بر انجام حسابرسان داخلی مرتبط با فرایند است. با توجه به این نتایج در عربستان سعودی که در آن مفاهیم فرهنگی و اقتصادی مبتنی بر جمع‌گرایی است نه فردگرایی، به نظر می‌رسد که اخیراً یک سنت راهبری و حسابرسی شروع به توسعه کرده و این فرهنگ کاملاً ویژه و قوی، تأثیرات ناشی از قبيله‌گرایی و اعتقادات سنتی هسته‌های فراگیر را به شرایط تلاش برای دستیابی به محیط حسابرسی داخلی مطلوب تبدیل نموده است. لو ونچانگ^۲ (۲۰۱۵) در مطالعه خود رابطه بین فرهنگ‌سازمانی و کنترل داخلی را از لحاظ مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی و از دیدگاه انسان‌گرایانه تحلیل می‌کند. نتیجه مطالعه‌ی او بر این ایده تأکید دارد که ادغام کنترل داخلی و فرهنگ‌سازمانی ممکن است به توسعه پایدار سازمان کمک کند. وارگاس هرناندز و همکاران^۳ (۲۰۱۶) در مطالعه خود با عنوان کنترل‌های داخلی و فرهنگ سازمانی در شرکت‌های کوچک، باهدف بررسی تقویت کنترل‌های داخلی از طریق فرهنگ‌سازمانی به‌عنوان یک استراتژی رقابتی شرکت‌های کوچک در مقابل جهانی‌شدن محیط فعالیت، پژوهش خود را در سطح کسب‌وکارهای کوچک محدود کرده‌اند، آن‌ها به این نتیجه دست‌یافته‌اند که: کنترل داخلی یک شرط لازم، اما ناکافی برای مدیریت خوب کسب‌وکار، اندازه‌گیری عملکرد و افزایش سود است. علاوه بر این، سیستم کنترل داخلی باید به فرهنگ‌سازمانی متصل شود. سورین و همکاران^۴ (۲۰۱۷) در مقاله‌ی ای با عنوان فرهنگ‌سازمانی و کنترل داخلی رابطه بین فرهنگ‌سازمانی و کنترل داخلی را به روش کیفی و ساختارگرایی در کشور رومانی مورد بررسی قرار دادند در این پژوهش با در نظر تفاوت‌ها و تحریفات بالقوه که ممکن است در فعالیت‌های سازمانی بین این دو عنصر مهم ظاهر شود، به شناسایی عوامل متعددی که ممکن است همبستگی بین فرهنگ‌سازمانی و کنترل داخلی را افزایش دهد، پرداخته‌اند. نتایج حاصل از این پژوهش ضمن تأکید بر وجود رابطه بین فرهنگ‌سازمانی و کنترل داخلی، فرهنگ را مبنایی برای ایجاد، توسعه و گاهی اوقات از بین رفتن سایر عناصر سازمانی، از جمله کنترل‌های داخلی در یک‌زمان معین و گاهی اوقات مسیر گذاری برای آن استنباط کرده‌اند. ماریا و همکاران (۲۰۱۷)، تأثیر فرهنگ را بر احتمال گزارش ضعف‌های بااهمیت کنترل‌های داخلی در گزارشگری مالی ناشران خارجی آمریکا مورد بررسی قرار دادند.

1. Alzaban
2. Lu & wenchang
3. Hernandez et al.
4. Sorin & domnisoru
5. Maria

در این تحقیق ابعاد فرهنگی هافستد^۱ (۱۹۸۰ و ۲۰۰۱) در سطح کشوری شامل فاصله قدرت، فردگرایی، اجتناب از عدم اطمینانی، مرد منشی و افق دید بلندمدت را در احتمال گزارش نواقص کنترل‌های داخلی ناشران خارجی آمریکا را تحت بخش ۳۰۲ قانون ساربینز-اکسلی بررسی نموده‌اند. نتایج تحقیق حاکی از آن است که شرکت‌ها از کشورهایی بافاصله قدرت زیاد و افق دید بلندمدت احتمال زیادی برای گزارش ضعف‌های بااهمیت کنترل‌های داخلی را دارند علاوه بر آن شرکت‌ها از کشورهایی که دستورالعمل کنترل‌های داخلی را اجرا می‌کند تمایل کمتری به گزارش ضعف‌های بااهمیت کنترل‌های داخلی را دارند، این بیانگر آن است که اثربخشی کنترل‌های داخلی در گزارشگری مالی ناشران خارجی آمریکا از طریق بینش و نگرش و مقررات کشورهای اصلی این شرکت‌ها تحت تأثیر قرار می‌گیرد. آسامو^۲ و همکاران (۲۰۱۹) به این نتیجه رسیده‌اند که کنترل‌های داخلی و مکانیزم‌های آن تأثیر معناداری بر عملکرد مالی صنعت هواپیمایی دارند لذا توصیه نموده‌اند که کنترل‌های داخلی باید با نظارت مستمر اثربخش اجراء شود و شرکت هواپیمایی باید در رعایت رویکردهای کنترلی سختگیرانه عمل نماید. اوگنوا و همکاران (۲۰۰۷)، معتقدند که وجود ضعف در کنترل‌های داخلی باعث کاهش کیفیت گزارشگری مالی سازمان‌ها می‌شود و آشباغ (۲۰۰۸) تاکید می‌کند که وجود الزام کنترل‌های داخلی طبق قانون کوزو و قانون ساربینز اکسلی باعث افزایش کیفیت گزارشگری مالی می‌شود و هاج برگ و همکاران (۲۰۰۹) نیز بیان می‌کنند که وجود کنترل‌های داخلی موجب گزارشگری مالی قابل فهم، دقیق، صحیح و درست می‌شود. این امر برای استفاده‌کنندگان حیاتی است و اعتماد آن‌ها را نسبت به گزارش‌های ارائه‌شده جلب می‌کند. نتیجه تحقیق انجمن حسابداران رسمی آمریکا در خصوص علل گزارشگری مالی متقلبانانه، ضعف کنترل‌های داخلی بوده است. بنابراین می‌توان چنین نتیجه گرفت که اگر کنترل‌های داخلی در بخش عمومی ضعیف نبوده و به‌طور قوی تعبیه‌شده باشد، منجر به ارائه گزارش‌های مالی اتکاپذیر خواهد گردید (کریستین پترویس و همکاران، ۲۰۱۱).

۴- روش تحقیق

برای رسیدن به اهداف پژوهش حاضر که از نظر نوع پژوهش، جزء پژوهش‌های کیفی و کمی بوده و از لحاظ هدف، کاربردی تلقی می‌گردد، ابتدا چارچوب‌های نظری کنترل‌های داخلی و فرهنگ سازمانی در واحدهای انتفاعی و غیرانتفاعی به‌صورت اجمالی مورد بررسی و مطالعه قرار گرفت و همچنین ویژگی‌های سازمان‌های غیرانتفاعی بخش دولتی ایران از جمله فرآیند تهیه و تدوین و تصویب و ابلاغ بودجه سازمان‌های غیرانتفاعی به‌عنوان بخش قابل توجهی از ساختار حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ایران، استانداردهای حسابداری بخش عمومی و صورت‌های مالی اساسی، اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی، استانداردهای حسابداری بخش عمومی و همچنین فرآیند تخصیص و پرداخت وجوه مربوط به اعتبارات تخصیص‌یافته توسط

1. Hofsted

2. Asamu Festus Femi

خزانه‌داری کل کشور مورد مطالعه و بررسی قرار گرفت. سپس با استفاده از روش مصاحبه نیمه ساختاریافته و هدفمند سعی گردید تا مولفه‌های استخراج شده از ادبیات نظری به صورت حضوری با مصاحبه‌شوندگان مورد بحث و بررسی قرار گیرد و سپس مولفه‌های فرهنگی مورد غربالگری قرار گرفته و به جوانب بومی این مولفه‌ها در سازمان‌های بخش عمومی کشور توجه بیشتری صورت گیرد. ماحصل این مرحله استخراج ۶۲ مولفه فرهنگی در قالب سه حوزه فرهنگ مدیران، فرهنگ کارکنان و فرهنگ سازمانی بود که با توجه به این مولفه‌ها، پرسشنامه مطالعه شکل گرفت (تصویری از پرسشنامه مطالعه در پیوست شماره ۱ مطالعه آمده است).

بعد از تدوین پرسشنامه که در قالب پرسشنامه ۵ گزینه‌ای طیف لیکرتی تهیه گردید، نسخه‌ای از پرسشنامه به نمونه آماری مصاحبه‌شده عودت گردید تا روایی سوالات تایید گردد. بعد از اعمال اصلاحاتی جزئی در تعدادی از سوالات، در مرحله دو پرسشنامه جهت تکمیل در اختیار نمونه دوم آماری مطالعه قرار گرفت تا شدت و درجه اهمیت اثرگذاری هر کدام از مولفه‌های فرهنگی در پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی مطلوب در سازمان‌های غیرانتفاعی بخش عمومی کشور مورد نظر خواهی قرار گیرد. شایان ذکر است که نمونه‌ی آماری مطالعه حاضر در مرحله اول (مصاحبه) شامل ۱۵ نفر از خبرگان دیوان محاسبات، وزارت امور اقتصاد و دارایی و اساتید خبره دانشگاهی بوده است که سابقه مدیریت دستگاه‌های غیرانتفاعی بخش عمومی کشور را نیز داشته و متخصص در حوزه حسابداری، حسابرسی دولتی و مدیریت بوده‌اند. همچنین نمونه آماری مطالعه در مرحله دوم تعداد ۲۰ نفر (شامل ۱۵ نفر از حسابرسان و متخصصان دیوان محاسبات کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی که با مفاهیم کنترل‌های داخلی آشنایی داشته و ۵ نفر از اساتید خبره دانشگاهی که متخصص در زمینه فرهنگ بوده‌اند و به روش نمونه‌گیری تصادفی انتخاب شده‌اند) را شامل شده است.

بعد از تکمیل پرسشنامه‌ها تجزیه و تحلیل اطلاعات آن در دو مرحله با استفاده از نرم‌افزارهای Stata و Excell مورد پایش قرار گرفت. در مرحله اول با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی تاییدی، سعی گردید تا ضمن استخراج بارهای عاملی مولفه‌های مختلف فرهنگی در توضیح متغیرهای مکنون (سه متغیر فرهنگ مدیران، فرهنگ کارکنان و فرهنگ سازمانی) تاییدی بر دسته‌بندی مولفه‌ها (که در ۱۲ حوزه مختلف فرهنگی دسته‌بندی گردیده بود) نیز صورت گیرد. در مرحله دوم نیز سعی گردید تا با استفاده از تکنیک تاپسیس به رتبه‌بندی درجه اثرگذاری هر کدام از حوزه‌های شناسایی شده فرهنگی بر پیاده‌سازی کنترل داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی بخش عمومی کشور اقدام گردد.

ویژگی‌های پرسشنامه طراحی شده:

برای اخذ نظر خبرگان غیرمشارکت کننده در مصاحبه، پرسشنامه‌ای مورد طراحی قرار گرفت که شامل اخذ نظرات نمونه آماری در مورد نوع تأثیر (مثبت یا منفی) و شدت اثرگذاری عوامل فرهنگی استخراج شده در طیف ۵ گزینه‌ای لیکرتی شامل خیلی کم، کم، متوسط، زیاد و خیلی

زیاد بود.

به صورت جزئی تر پرسشنامه شامل ۶۲ پدیده فرهنگی استخراج شده از فرآیند مصاحبه‌های مطالعه بود که در سه سطح متفاوت مدیران، کارکنان و سازمان طبقه‌بندی شده بود. سطح مدیریت شامل ۴ حوزه، فرهنگ التزام عملی به قوانین (شامل ۳ پدیده فرهنگی)، سبک مدیریتی مرتبط با کنترل‌های داخلی (شامل ۱۳ پدیده فرهنگی)، دیدگاه مدیریتی مرتبط با کنترل‌های داخلی (شامل ۹ پدیده فرهنگی) و عوامل انگیزشی مدیریتی مرتبط با کنترل‌های داخلی (شامل ۶ پدیده فرهنگی) بود در حالی که سطح کارکنان شامل ۳ حوزه، ویژگی‌های رفتاری کارکنان (شامل ۶ پدیده فرهنگی)، عوامل انگیزشی کارکنان در ارتباط با کنترل‌های داخلی (شامل ۷ پدیده فرهنگی) و دیدگاه کارکنان در ارتباط با کنترل‌های داخلی (شامل ۳ پدیده فرهنگی) بود. سطح سازمان نیز ۵ حوزه‌ی ویژگی‌های فرهنگی ملموس سازمانی (شامل ۶ پدیده فرهنگی)، فرهنگ سیستماتیک کاری (شامل ۲ پدیده فرهنگی)، ساختار سلسله مراتبی (شامل ۳ پدیده فرهنگی)، فرهنگ نهادی سازمانی (شامل ۲ پدیده فرهنگی) و ارجحیت منافع جمعی در قبال منافع فردی (شامل ۲ پدیده فرهنگی) را شامل می‌گردید.

۵- یافته‌های پژوهش

۵-۱- بررسی پایایی پرسشنامه

برای بررسی پایایی نتایج پرسشنامه از ضریب آلفای کرونباخ استفاده گردید. جدول زیر این ضریب را برای پرسشنامه نشان می‌دهد. شایان ذکر است که برای تفسیر این ضریب معمولاً مقادیر بالاتر از ۰/۷ را قابل قبول برای پایایی پرسشنامه می‌دانند.

جدول (۱)، نتایج بررسی پایایی پرسشنامه

ابعاد پرسشنامه	تعداد سوالات	ضریب آلفای کرونباخ
عوامل فرهنگی	۶۲ سوال	۰/۷۲

۵-۲- آمار توصیفی مربوط به ابعاد مورد سنجش در پرسشنامه

با توجه به اینکه در این پرسشنامه از جواب‌های ۵ گزینه‌ای طیف لیکرت استفاده شده است لذا در ابتدا نحوه ارزش گذاری مرتبط با هر کدام از گزینه‌های موجود به شرح جدول زیر مورد معرفی قرار می‌گیرد.

جدول (۲)، مکانیزم تبدیل جواب‌های کیفی به ارزش گذاری کمی در این مطالعه

گزینه انتخابی	بسیار کم	کم	متوسط	زیاد	بسیار زیاد
ارزش گذاری کمی	۱	۲	۳	۴	۵

در ادامه با توجه به اخذ پاسخ برای سوالات پرسشنامه از نمونه آماری ثانویه مطالعه که شامل ۲۰ متخصص در حوزه کنترل‌های داخلی (۱۵ حسابرس دیوان محاسبات و ۵ استاد دانشگاهی متخصص در حوزه فرهنگ) بودند، به معرفی آمار توصیفی مربوط به جزییات پرسشنامه پرداخته می‌شود. جدول زیر سوالات مربوطه در هر زیربخش به همراه آمار توصیفی مربوط به هر کدام از آنها را نشان می‌دهد:

جدول (۳)، آمار توصیفی مرتبط با زیربخش‌های مورد سنجش در پرسشنامه

ابعاد	زیربخش‌ها	سوالات مربوطه	تعداد مشاهدات	میانگین	انحراف معیار	کمینه	بیشینه	چولگی	کسیدگی
فرهنگ مدیران	فرهنگ التزام عملی مدیران به قوانین	سوال ۱ تا ۳	۲۰	۴/۴	۰/۳۴	۳/۶۶	۵	-۰/۴۰	۲/۶۶
	سبک مدیریتی مدیران	سوال ۴ تا ۱۶	۲۰	۴/۳۹	۰/۱۶	۳/۹۲	۴/۸۴	-۰/۴۹	۳/۴۲
	دیدگاه مدیریتی مرتبط با کنترل‌های داخلی	سوال ۱۷ تا ۲۵	۲۰	۴/۶۷	۰/۱۵	۴/۲۲	۵	-۰/۳۵	۳/۱
	عوامل انگیزشی مدیران مرتبط با کنترل‌های داخلی	سوال ۲۶ تا ۳۱	۲۰	۴/۴۴	۰/۲۵	۳/۶	۵	-۰/۱۱	۲/۷۰
فرهنگ کارکنان	ویژگی‌های رفتاری کارکنان	سوال ۳۲ تا ۳۷	۲۰	۴/۶۰	۰/۱۹	۴/۱۶	۵	-۰/۰۱	۲/۶۴
	عوامل انگیزشی کارکنان مرتبط با کنترل‌های داخلی	سوال ۳۸ تا ۴۴	۲۰	۴/۵۱	۰/۱۷	۴/۱۴	۵	۰/۰۴	۲/۴۰
	دیدگاه کارکنان در ارتباط با کنترل داخلی	سوال ۴۵ تا ۴۷	۲۰	۴/۵۹	۰/۲۸	۴	۵	-۰/۲۸	۲/۴۶
فرهنگ سازمانی	ویژگی‌های فرهنگی ملموس سازمانی	سوال ۴۸ تا ۵۳	۲۰	۴/۰۷	۰/۲۳	۳/۳۳	۴/۸۳	-۰/۱۴	۳/۰۲
	فرهنگ سیستماتیک کاری	سوال ۵۴ تا ۵۵	۲۰	۴/۳۵	۰/۳۶	۳	۵	۰/۰۹	۲/۵۳
	ساختار سلسله مراتبی سازمانی	سوال ۵۶ تا ۵۸	۲۰	۴/۲۰	۰/۳۲	۳/۶۶	۵	۰/۳۰	۲/۵۰
	فرهنگ نهادی سازمانی	سوال ۵۹ تا ۶۰	۲۰	۴/۳۸	۰/۳۸	۳/۵	۵	۰/۰۵	۲/۳۳
	منافع فردی در مقابل منافع جمعی در سازمان	سوال ۶۱ تا ۶۲	۲۰	۴/۱۳	۰/۳۹	۳	۵	-۰/۱۹	۳/۸۸

منبع: یافته‌های مطالعه

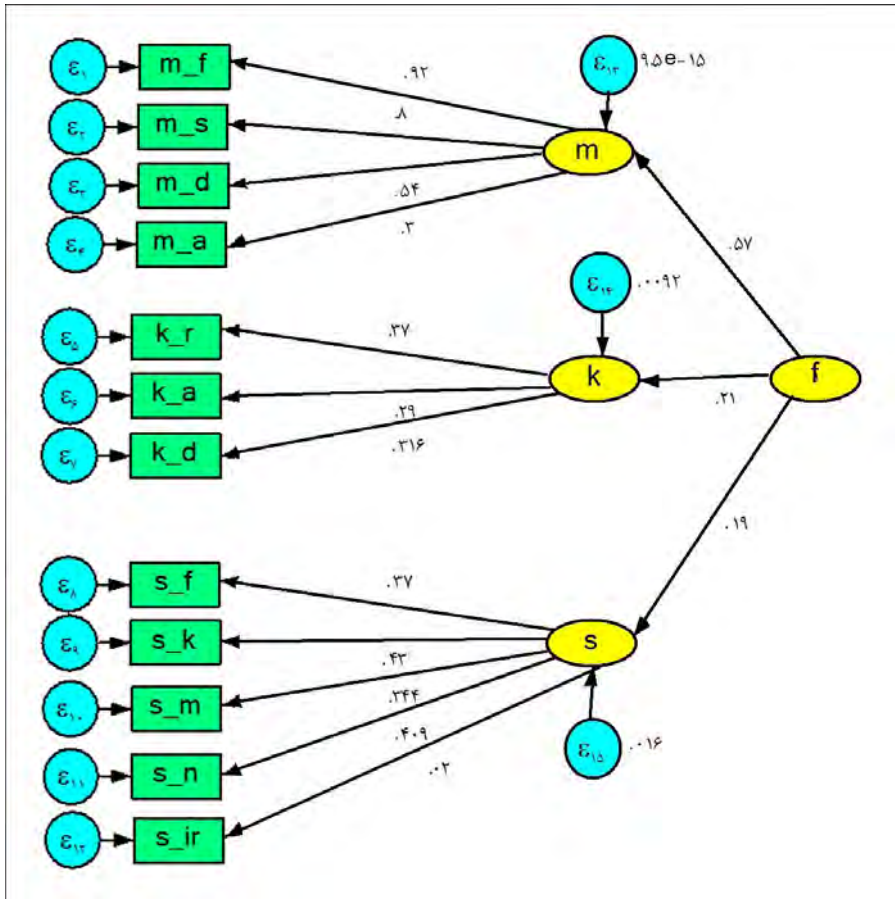
با توجه به آمار توصیفی مربوط به نتایج پرسشنامه‌ها مشاهده می‌شود که در حوزه فرهنگ مدیریتی، دیدگاه مدیریتی مرتبط با کنترل‌های داخلی دارای بالاترین میانگین (شدت اثرگذاری)، در حوزه فرهنگ کارکنان، ویژگی‌های رفتاری کارکنان دارای بالاترین میانگین (شدت اثرگذاری) و در حوزه فرهنگ سازمانی نیز، فرهنگ نهادی سازمانی دارای بالاترین میانگین (شدت اثرگذاری) در میان پاسخ‌ها گزارش شده است.

۳-۵- پیاده‌سازی تکنیک تحلیل عاملی تاییدی

برای تایید ابعاد ویژگی‌های فرهنگی استخراج شده از مرحله قبل، در این مرحله از تکنیک

تحلیل عاملی تاییدی استفاده می‌شود. لازم به ذکر است که بارهای عاملی مربوط به ابعاد فرهنگی پرسشنامه در صورتی که از ۰/۳ پایین‌تر باشند، بیانگر توان عاملی ضعیف، در صورتی که بین ۰/۳ و ۰/۶ باشند، بیانگر توان عاملی مناسب و در صورتی که از ۰/۶ بالاتر باشند، بیانگر توان عاملی بسیار مناسب خواهد بود. نتایج حاصل از اجرای تحلیل عاملی تاییدی برای ابعاد پرسشنامه طراحی شده در مطالعه در نرم‌افزار استاتا به صورت نمودار زیر بوده است. شایان ذکر است که در نمودار زیر متغیر غیرقابل مشاهده ویژگی‌های فرهنگی مورد مطالعه در سازمان‌های غیرانتفاعی در سمت راست نمودار با حرف f در نظر گرفته شده است که به سه متغیر غیرقابل مشاهده دیگر یعنی ویژگی‌های فرهنگی مدیران (m)، ویژگی‌های فرهنگی کارکنان (k) و ویژگی‌های فرهنگی سازمان (s) طبقه‌بندی شده است. در سمت چپ نمودار نیز ابعاد قابل مشاهده شامل چهار حوزه فرهنگی مربوط به مدیران، سه حوزه فرهنگی مربوط به کارکنان و پنج حوزه فرهنگی مربوط به سازمان طبق اطلاعات موجود در جدول (۳) بوده است.

نمودار (۱)، نتایج تحلیل عاملی تاییدی برای ابعاد فرهنگی پرسشنامه



چنانچه از نمودار (۱) مشاهده می‌شود، نتایج تحلیل عاملی تاییدی در مورد ابعاد فرهنگی مورد استفاده در پرسشنامه، مشاهده می‌شود که حوزه فرهنگ مدیریتی دارای بالاترین بار عاملی در بین سه عامل فرهنگی مورد ارزیابی در پرسشنامه بوده است در حالی که بارعاملی مربوط به بعد فرهنگ کارکنان با فرهنگ سازمانی تا حدودی نزدیک به همدیگر و در حدود نصف بار عاملی مربوط به فرهنگ مدیران بوده است. همچنین بر طبق نتایج تحلیل عاملی تاییدی در مورد متغیرهای قابل مشاهده در هر حوزه مدیریتی، کارکنان و سازمان در عین حالی که موید بار عاملی معنی‌دار و مطلوب برای تمامی مولفه‌های فرهنگی (به استثنای مولفه فرهنگی منافع فردی در مقابل منافع جمعی سازمانی) بوده است، حاکی از این بوده است که فرهنگ التزام عملی مدیران به قوانین در بین مولفه‌های فرهنگی مدیران دارای بالاترین بار عاملی (۰/۹۲) و عوامل انگیزشی مدیران دارای کمترین بار عاملی (۰/۳) بوده است. همچنین در بین مولفه‌های فرهنگی کارکنان، ویژگی‌های رفتاری کارکنان دارای بالاترین بار عاملی (۰/۳۷) و عوامل انگیزشی کارکنان دارای پایین‌ترین بار عاملی (۰/۲۹) و در بین مولفه‌های فرهنگی سازمانی نیز، فرهنگ سیستماتیک کاری در سازمان دارای بالاترین بار عاملی (۰/۴۳) و فرهنگ منافع فردی در مقابل منافع جمعی دارای پایین‌ترین بار عاملی (۰/۰۲) بوده است.

۴-۵- پیاده‌سازی تکنیک تاپسیس

۴-۵-۴- تشکیل ماتریس تصمیم

در تکنیک تاپسیس با استفاده از n خبره به ارزیابی m گزینه پرداخته می‌شود، بنابراین به هر گزینه بر اساس هر معیار امتیازی داده می‌شود. این امتیازات می‌تواند بر اساس مقادیر کمی و واقعی باشد یا اینکه کیفی و نظری باشد. در هر صورت باید یک ماتریس تصمیم $m \times n$ تشکیل شود.

جدول (۴)، میانگین نظر خبرگان

ماتریس تصمیم‌گیری							
ویژگی‌های فرهنگی	۱	۲	۳	۴	۵	...	۲۰
فرهنگ التزام عملی مدیران به قوانین	۵/۰۰	۴/۰۰	۵/۰۰	۴/۶۶	۴/۰۰	۴/۳۳	۴/۳۳
سبک مدیریتی مدیران	۴/۸۴	۴/۶۱	۳/۸۴	۴/۶۹	۴/۶۱	۳/۷۶	۴/۶۱
دیدگاه مدیریتی مرتبط با کنترل‌های داخلی	۵/۰۰	۴/۶۶	۵/۰۰	۵/۰۰	۴/۲۲	۴/۵۵	۵/۰۰
عوامل انگیزشی مدیران مرتبط با کنترل‌های داخلی	۵/۰۰	۴/۸۳	۴/۶۶	۴/۸۳	۳/۶۰	۳/۸۳	۴/۱۶
ویژگی‌های رفتاری کارکنان	۵/۰۰	۴/۳۳	۵/۰۰	۴/۵۰	۴/۰۰	۴/۵۰	۵/۰۰
عوامل انگیزشی کارکنان مرتبط با کنترل‌های داخلی	۵/۰۰	۴/۲۸	۴/۱۴	۴/۵۷	۵/۰۰	۴/۲۸	۴/۲۸
دیدگاه کارکنان در ارتباط با کنترل داخلی	۵/۰۰	۴/۳۳	۴/۰۰	۵/۰۰	۴/۶۶	۴/۳۳	۵/۰۰
ویژگی‌های فرهنگی ملموس سازمانی	۴/۸۳	۴/۶۶	۳/۳۳	۴/۱۶	۳/۰۰	۴/۶۶	۴/۰۰
فرهنگ سیستماتیک کاری	۵/۰۰	۵/۰۰	۳/۰۰	۴/۰۰	۴/۰۰	۴/۰۰	۵/۰۰
ساختار سلسله مراتبی سازمانی	۵/۰۰	۳/۶۶	۳/۶۶	۴/۳۳	۴/۰۰	۴/۰۰	۵/۰۰
فرهنگ نهادی سازمانی	۵/۰۰	۴/۰۰	۴/۰۰	۴/۰۰	۴/۰۰	۵/۰۰	۵/۰۰
منافع فردی در مقابل منافع جمعی در سازمان	۴/۰۰	۳/۰۰	۴/۰۰	۴/۵۰	۴/۰۰	۵/۰۰	۵/۰۰

* منبع: یافته‌های پژوهش

در این پژوهش ۲۰ نفر خبره به پرسشنامه جواب داده بودند که میانگین نمره هر بعد از پرسشنامه در جدول فوق با نام ماتریس تصمیم‌گیری ارائه شده داده است.

۲-۴-۵- نرمال‌سازی یا بی‌مقیاس کردن ماتریس

در این گام مولفه‌های موجود در ماتریس تصمیم توسط رابطه زیر نرمال می‌گردد.

$$\alpha'_{ij} = \frac{\alpha_{ij}}{\sqrt{\sum_{j=1}^m \alpha_j^2}}$$

که در رابطه فوق α'_{ij} عنصر نرمال شده در سطر i و ستون j ام ماتریس تصمیم نرمال شده از تقسیم همان عنصر در ماتریس تصمیم (α_{ij}) بر مجذور مجموع عناصر واقع در همان ستون ماتریس تصمیم که به توان دو رسیده باشند، به دست خواهد آمد. ماتریس تصمیم نرمال شده برای ماتریس تصمیم فوق در جدول زیر نشان داده شده است.

جدول (۵)، ماتریس تصمیم نرمال شده

ماتریس تصمیم‌گیری نرمال شده							
ویژگی‌های فرهنگی	۱	۲	۳	۴	۵	...	۲۰
فرهنگ التزام عملی مدیران به قوانین	۰/۲۹	۰/۲۶	۰/۳۴	۰/۲۹	۰/۲۸	۰/۲۸	۰/۲۶
سبک مدیریتی مدیران	۰/۲۸	۰/۳۰	۰/۲۶	۰/۲۹	۰/۳۲	۰/۲۴	۰/۲۸
دیدگاه مدیریتی مرتبط با کنترل‌های داخلی	۰/۲۹	۰/۳۱	۰/۳۴	۰/۳۱	۰/۲۹	۰/۳۰	۰/۳۰
عوامل انگیزشی مدیران مرتبط با کنترل‌های داخلی	۰/۲۹	۰/۳۲	۰/۳۲	۰/۳۰	۰/۲۵	۰/۲۵	۰/۲۵
ویژگی‌های رفتاری کارکنان	۰/۲۹	۰/۲۹	۰/۳۴	۰/۲۸	۰/۲۸	۰/۲۹	۰/۳۰
عوامل انگیزشی کارکنان مرتبط با کنترل‌های داخلی	۰/۲۹	۰/۲۸	۰/۲۸	۰/۲۹	۰/۳۵	۰/۲۸	۰/۲۶
دیدگاه کارکنان در ارتباط با کنترل داخلی	۰/۲۹	۰/۲۹	۰/۲۷	۰/۳۱	۰/۳۲	۰/۲۸	۰/۳۰
ویژگی‌های فرهنگی ملموس سازمانی	۰/۲۸	۰/۳۱	۰/۲۳	۰/۲۶	۰/۲۱	۰/۳۰	۰/۲۴
فرهنگ سیستماتیک کاری	۰/۲۹	۰/۳۳	۰/۲۰	۰/۲۵	۰/۲۸	۰/۲۶	۰/۳۰
ساختار سلسله‌مراتبی سازمانی	۰/۲۹	۰/۲۴	۰/۲۵	۰/۲۷	۰/۲۸	۰/۲۶	۰/۳۰
فرهنگ نهادی سازمانی	۰/۲۹	۰/۲۶	۰/۲۷	۰/۲۵	۰/۲۸	۰/۳۳	۰/۳۰
منافع فردی در مقابل منافع جمعی در سازمان	۰/۲۳	۰/۲۰	۰/۲۷	۰/۲۸	۰/۲۸	۰/۳۳	۰/۳۰

* منبع: یافته‌های مطالعه

۳-۴-۵- تشکیل ماتریس نرمال شده موزون

در این مرحله لازم است نظرات هر کدام از خبرگان با توجه به اهمیت نظرات آنها در مورد موضوع کنترل داخلی، اعتباردهی (وزن دهی) گردد. از آنجایی که میزان دانش و آگاهی هر کدام از پرسش‌شوندگان در زمینه کنترل داخلی به یک اندازه ارزش‌دهی شده است، بنابراین وزن هر کدام

از پرسش‌شوندگان مشابه و به اندازه $\frac{1}{n}$ در نظر گرفته شده است.

جدول (۶)، ماتریس نرمال موزون شده

ماتریس تصمیم‌گیری نرمال شده موزون							
ویژگی‌های فرهنگی	۱	۲	۳	۴	۵	...	۲۰
فرهنگ التزام عملی مدیران به قوانین	۰/۰۴۲	۰/۰۳۸	۰/۰۴۹	۰/۰۴۲	۰/۰۴۰	۰/۰۴۰	۰/۰۳۷
سبک مدیریتی مدیران	۰/۰۴۰	۰/۰۴۴	۰/۰۳۷	۰/۰۴۲	۰/۰۴۶	۰/۰۳۵	۰/۰۴۰
دیدگاه مدیریتی مرتبط با کنترل‌های داخلی	۰/۰۴۲	۰/۰۴۴	۰/۰۴۹	۰/۰۴۵	۰/۰۴۲	۰/۰۴۲	۰/۰۴۳
عوامل انگیزشی مدیران مرتبط با کنترل‌های داخلی	۰/۰۴۲	۰/۰۴۶	۰/۰۴۵	۰/۰۴۳	۰/۰۳۶	۰/۰۳۶	۰/۰۳۶
ویژگی‌های رفتاری کارکنان	۰/۰۴۲	۰/۰۴۱	۰/۰۴۹	۰/۰۴۰	۰/۰۴۰	۰/۰۴۲	۰/۰۴۳
عوامل انگیزشی کارکنان مرتبط با کنترل‌های داخلی	۰/۰۴۲	۰/۰۴۰	۰/۰۴۰	۰/۰۴۱	۰/۰۵۰	۰/۰۴۰	۰/۰۳۷
دیدگاه کارکنان در ارتباط با کنترل داخلی	۰/۰۴۲	۰/۰۴۱	۰/۰۳۹	۰/۰۴۵	۰/۰۴۶	۰/۰۴۰	۰/۰۴۳
ویژگی‌های فرهنگی ملموس سازمانی	۰/۰۴۰	۰/۰۴۴	۰/۰۳۲	۰/۰۳۷	۰/۰۳۰	۰/۰۴۴	۰/۰۳۴
فرهنگ سیستماتیک کاری	۰/۰۴۲	۰/۰۴۷	۰/۰۲۹	۰/۰۳۶	۰/۰۴۰	۰/۰۳۷	۰/۰۴۳
ساختار سلسله مراتبی سازمانی	۰/۰۴۲	۰/۰۳۵	۰/۰۳۶	۰/۰۳۹	۰/۰۴۰	۰/۰۳۷	۰/۰۴۳
فرهنگ نهادی سازمانی	۰/۰۴۲	۰/۰۳۸	۰/۰۳۹	۰/۰۳۶	۰/۰۴۰	۰/۰۴۷	۰/۰۴۳
منافع فردی در مقابل منافع جمعی در سازمان	۰/۰۳۳	۰/۰۲۸	۰/۰۳۹	۰/۰۴۰	۰/۰۴۰	۰/۰۴۷	۰/۰۴۳

* منبع: یافته‌های مطالعه

۴-۴-۵- تعیین راه حل بهینه مثبت و منفی

از آنجایی که تمام ویژگی‌های فرهنگی ذکر شده جزو ویژگی‌های مطلوب دسته بندی می‌شوند، بنابراین در هر ستون، ویژگی فرهنگی دارای بالاترین امتیاز از نظر پرسش‌شوندگان شناسایی شده و به عنوان مطلوب ترین ویژگی در نظر گرفته شده و سپس فاصله هر کدام از ویژگی‌های دیگر از این ویژگی (به صورت اختلاف امتیاز دو ویژگی) محاسبه می‌شود. نتایج این مرحله در جدول زیر قابل مشاهده است.

جدول (۷)، محاسبه فاصله گزینه‌ها از گزینه‌ی مطلوب

فاصله از راه حل مطلوب							
ویژگی‌های فرهنگی	۱	۲	۳	۴	۵	...	۲۰
فرهنگ التزام عملی مدیران به قوانین	۰/۰۰	۰/۰۱	۰/۰۰	۰/۰۰۳	۰/۰۱۰	۰/۰۰۶	۰/۰۰۶
سبک مدیریتی مدیران	۰/۰۰۱	۰/۰۰۴	۰/۰۱۱	۰/۰۰۳	۰/۰۰۴	۰/۰۱۲	۰/۰۰۳
دیدگاه مدیریتی مرتبط با کنترل‌های داخلی	۰/۰۰	۰/۰۰۳	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۸	۰/۰۰۴	۰/۰۰
عوامل انگیزشی مدیران مرتبط با کنترل‌های داخلی	۰/۰۰	۰/۰۰۲	۰/۰۰۳	۰/۰۰۲	۰/۰۱۴	۰/۰۱۱	۰/۰۰۷
ویژگی‌های رفتاری کارکنان	۰/۰۰	۰/۰۰۶	۰/۰۰	۰/۰۰۵	۰/۰۱۰	۰/۰۰۵	۰/۰۰
عوامل انگیزشی کارکنان مرتبط با کنترل‌های داخلی	۰/۰۰	۰/۰۰۷	۰/۰۰۸	۰/۰۰۴	۰/۰۰	۰/۰۰۷	۰/۰۰۶

دیدگاه کارکنان در ارتباط با کنترل داخلی	۰/۰۰	۰/۰۰۶	۰/۰۱۰	۰/۰۰	۰/۰۰۳	۰/۰۰۶	۰/۰۰
ویژگی‌های فرهنگی ملموس سازمانی	۰/۰۰۱	۰/۰۰۳	۰/۰۱۶	۰/۰۰۸	۰/۰۲۰	۰/۰۰۳	۰/۰۰۹
فرهنگ سیستماتیک کاری	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۲۰	۰/۰۰۹	۰/۰۱۰	۰/۰۰۹	۰/۰۰
ساختار سلسله مراتبی سازمانی	۰/۰۰	۰/۰۱۳	۰/۰۱۳	۰/۰۰۶	۰/۰۱۰	۰/۰۰۹	۰/۰۰
فرهنگ نهادی سازمانی	۰/۰۰	۰/۰۱۰	۰/۰۱۰	۰/۰۰۹	۰/۰۱۰	۰/۰۰	۰/۰۰
منافع فردی در مقابل منافع جمعی در سازمان	۰/۰۰۸	۰/۰۱۹	۰/۰۱۰	۰/۰۰۵	۰/۰۱۰	۰/۰۰	۰/۰۰

* منبع: یافته‌های مطالعه

۵-۴-۵- محاسبه مجموع فاصله‌ها و تعیین درجه اهمیت هر کدام از ویژگی‌های فرهنگی

در آخرین گام لازم است تا مجموع فاصله‌های هر کدام از ویژگی‌های فرهنگی در بین پرسش‌شوندگان محاسبه گردد. برای این کار اعداد موجود در هریک از سطرهاى ماتریس فوق با یکدیگر جمع گردیده و با توجه به نزدیکی هر کدام از ویژگی‌ها از ویژگی مطلوب، به تعیین درجه اهمیت و استخراج اولویت اثرگذاری هر کدام از ویژگی‌های فرهنگی بر کیفیت کنترل‌های داخلی اقدام می‌گردد، بدین صورت که هرچقدر اندازه مجموع فاصله ویژگی فرهنگی مورد مطالعه کمتر باشد معادل اولویت بالاتر ویژگی مذکور خواهد بود. نتایج این مرحله در جدول زیر قابل مشاهده است.

جدول (۸)، اولویت‌بندی ویژگی‌های فرهنگی موثر بر کیفیت کنترل داخلی در مطالعه حاضر

فاصله از راه حل مطلوب		
ویژگی‌های فرهنگی	مجموع فاصله $d^* = \sum d$	درجه اهمیت (اولویت)
فرهنگ التزام عملی مدیران به قوانین	۰/۰۳۴۷	۵
سبک مدیریتی مدیران	۰/۰۳۷۹	۶
دیدگاه مدیریتی مرتبط با کنترل‌های داخلی	۰/۰۱۵۱	۱
عوامل انگیزشی مدیران مرتبط با کنترل‌های داخلی	۰/۰۳۸۷	۸
ویژگی‌های رفتاری کارکنان	۰/۰۲۵۶	۲
عوامل انگیزشی کارکنان مرتبط با کنترل‌های داخلی	۰/۰۳۲۱	۴
دیدگاه کارکنان در ارتباط با کنترل داخلی	۰/۰۲۵۸	۳
ویژگی‌های فرهنگی ملموس سازمانی	۰/۰۶۰۵	۱۲
فرهنگ سیستماتیک کاری	۰/۰۴۸۲	۹
ساختار سلسله مراتبی سازمانی	۰/۰۵۱۳	۱۰
فرهنگ نهادی سازمانی	۰/۰۳۸۵	۷
منافع فردی در مقابل منافع جمعی در سازمان	۰/۰۵۱۹	۱۱

* منبع: یافته‌های مطالعه

با توجه به یافته‌های حاصل از به‌کارگیری تکنیک تاپسیس در مورد اولویت اثرگذاری ویژگی‌های فرهنگی مختلف در سه سطح مدیران، کارکنان و ویژگی‌های خاص سازمانی بر کیفیت کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی، مشاهده می‌شود که دیدگاه مدیریتی مرتبط با کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی به‌عنوان مهمترین ویژگی فرهنگی اثرگذار بر کیفیت کنترل داخلی از سوی پرسش‌شوندگان ذکر شده است. همچنین بر طبق نتایج جدول فوق مشاهده می‌شود که ویژگی‌های رفتاری کارکنان و دیدگاه کارکنان در ارتباط با کنترل‌های داخلی به‌عنوان دیگر ویژگی‌های فرهنگی مهم و تأثیرگذار بر کیفیت کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی ارزیابی شده‌اند. همچنین مشاهده می‌شود که از دیدگاه نمونه آماری مورد مطالعه، در بین ۱۲ ویژگی مورد مطالعه، سه ویژگی فرهنگی ساختار سلسله‌مراتبی سازمان‌های غیرانتفاعی، ارجحیت منافع جمعی در مقابل منافع فردی و ویژگی‌های فرهنگی ملموس سازمانی دارای اثرگذاری کمتری نسبت به سایر ویژگی‌ها بر کیفیت کنترل داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی ارزیابی شده‌اند.

۵-۵- بحث و مقایسه با مطالعات پیشین

یافته‌های مطالعه حاضر 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 رابینسونز (۱۳۷۸) در پیاده‌سازی فرهنگ صحیح در سازمان‌ها بوده است. 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 مولفه‌های 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.

۵-۶- نتیجه‌گیری

این مطالعه با توجه به وجود خلا مطالعاتی در حوزه عوامل و مقوله‌های فرهنگی موثر 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، تلاش گردید ضمن گردآوری مقوله‌های فرهنگی مختلف اثرگذار بر کنترل‌های داخلی در ادبیات موضوع، از نظرات خبرگان این امر در داخل کشور برای غربالگری و بومی‌سازی مولفه‌های استخراج شده استفاده 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 به صورت غیرتصادفی انتخاب شده و مصاحبه‌هایی نیمه‌ساختار یافته با این خبرگان صورت داده شد. مصاحبه‌ها پس از پیاده‌سازی در نرم‌افزار اطلس. تی منجر به شناسایی ۶۲ مولفه‌ی فرهنگی بومی شده و اثرگذار بر کنترل داخلی سازمان‌های غیرانتفاعی کشور گردید که در قالب پرسشنامه‌ای و پس از اخذ تایید نمونه آماری اول مطالعه، در اختیار ۲۰ خبره دیگر (شامل بر ۱۵ حسابرس دیوان محاسبات و ۵ استاد دانشگاهی متخصص در حوزه فرهنگ) جهت اخذ نظرات آنان در خصوص درجه اهمیت هر کدام از مولفه‌ها در اثرگذاری بر مفهوم کنترل داخلی قرار گرفت.

یافته‌های مرحله اول مطالعه (مصاحبه با نمونه آماری اول مطالعه) حاکی از آن بود که در مجموع حوزه فرهنگ موثر 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) به‌عنوان شرایط علی می‌توانند بر پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی کشور اثرگذار باشند که با شرح جزئیات در بخش قبلی مطالعه آورده شد. 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 می‌باشد که طبق یافته‌های الگوی مطالعه از سه مسیر فرهنگ مدیران، فرهنگ کارکنان و فرهنگ کلان سازمانی می‌توانست بر کیفیت کنترل داخلی در سازمان‌های بخش عمومی کشور اثرگذار باشد.

در ادامه مطالعه با توجه به لزوم بررسی تجربی الگوی استخراج شده‌ی مطالعه، به طراحی پرسشنامه‌ای از مولفه‌های استخراج شده اقدام گردید و پس از بررسی روایی و پایایی آن، ابتدا با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی تاییدی به تایید بارهای عاملی مولفه‌های استخراج شده اقدام و سپس به رتبه‌بندی درجه اهمیت آنها در اثرگذاری بر مفهوم کنترل‌های داخلی در سازمان‌های

غیرانتفاعی پرداخته شد. طبق نتایج حاصل از تحلیل عاملی مشاهده گردید که تقریباً تمام مولفه‌های فرهنگی شناسایی شده دارای بار عاملی معنی‌دار و مطلوبی از نظر شناسایی متغیر مکنون مقوله فرهنگ در سازمان‌های غیرانتفاعی بودند به طوری که مولفه حوزه فرهنگ مدیریتی دارای بالاترین بار عاملی و متغیرهای فرهنگی حوزه کارکنان و سازمان نیز دارای بار عاملی مطلوبی در توضیح متغیرهای مکنون مربوط به حوزه مربوطه بودند. نتایج حاصل از کاربرد تکنیک تاپسیس نیز حاکی از آن بود که سه مولفه فرهنگی دیدگاه مدیریتی مرتبط با کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی، ویژگی‌های رفتاری کارکنان و دیدگاه کارکنان در ارتباط با کنترل‌های داخلی به عنوان سه مولفه اولویت‌دار فرهنگی مهم و تأثیرگذار بر کیفیت کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی شناسایی شده‌اند که لازم است از دیدگاه فرهنگی، توجه ویژه‌ای بر این مولفه‌ها در سازمان‌های غیرانتفاعی در راستای بهبود کیفیت کنترل‌های داخلی صورت پذیرد.

۷-۵- پیشنهادهای حاصل از پژوهش

بر طبق یافته‌های الگوی مطالعه مشاهده گردید مهمترین مقوله‌های فرهنگی مرتبط با مدیران و کارکنان، دارای بالاترین اثرگذاری بر کیفیت کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی بوده‌اند به طوری که اولین مولفه فرهنگی اثرگذار بر کیفیت کنترل‌های داخلی در این سازمان دارای ماهیت مدیریتی، دومین و سومین و چهارمین مولفه فرهنگی اثرگذار دارای ماهیتی مرتبط با فرهنگ کارکنان و باز دوباره پنجمین و ششمین مولفه فرهنگی از بین دوازده مولفه فرهنگی مورد بررسی دارای ماهیت فرهنگی مدیریتی بوده‌اند. بنابراین مشاهده می‌شود که توجه ویژه‌ی سیاست‌گذاران امر بایستی در درجه اول بر مقوله‌های فرهنگی مدیران و در درجه دوم بر مقوله‌های فرهنگی کارکنان استوار باشد. بنابراین با توجه به مجموع یافته‌های مطالعه، می‌توان پیشنهادات مطالعه حاضر را طبق موارد زیر مدنظر قرار داد.

با توجه به نتایج حاصل از این پژوهش و اینکه مولفه‌های فرهنگی مدیران از اهمیت بسزایی در بهبود اثربخشی کنترل‌های داخلی سازمان‌های غیرانتفاعی ایران دارند، مجلس شورای اسلامی، دولت و سازمان‌های نظارتی فرهنگ التزام عملی به قوانین و مقررات را به عنوان یکی از اصول مدیریتی در نظر گرفته و در انتساب و ارزیابی مدیران به مولفه مذکور توجه ویژه‌ای داشته باشند و به منظور اثربخشی کنترل‌های داخلی اولاً در صورت فراگیر شدن قوانین نانوشته در دستگاه‌های غیرانتفاعی ضمن تسریع در بررسی موضوع، چنانچه در مقوله مذکور خلاء قانونی وجود دارد در اسرع وقت نسبت به تهیه و تدوین و تصویب رویه قانونی اقدام و از اقدامات فاقد وجاهت قانونی مدیران سازمان‌های غیرانتفاعی جلوگیری به عمل آورند این اقدام می‌تواند در جهت تحقق اهداف رعایتی کنترل‌های داخلی موثر باشد.

در متن قانون، مجازات‌های قانونی عدم رعایت قوانین و مقررات به صورت شفاف و غیرقابل تفسیر درج و تصویب شود. همچنین سازمان‌های نظارتی از قبیل دیوان محاسبات و سازمان بازرسی کشور با استفاده از رویکرد اصول محور، اقدامات بازدارنده در مواجهه با عدم رعایت قوانین

و مقررات و تعقیب و پیگیری و صدور آرای مندرج در قوانین بر علیه مدیران متخلف، بنمایند در ضمن این قبیل آرای صادره در انتصابات مدیران و بطور کلی افرادی که به نمایندگی از مردم وظیفه مدیریت بیت المال را بر عهده دارند، مورد توجه ویژه قرار گیرد، اقدام مذکور نیز می‌تواند به اهداف رعایتی کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی بیانجامد.

در منشور اخلاقی سازمانهای غیرانتفاعی بخش عمومی کشور، به سبکهای مدیریتی که از فرهنگهایی نظیر به دنبال مچ‌گیری نبودن مدیر، بها ندادن به چاپلوسی، داشتن روحیه عضوی از یک خانواده بودن، استقبال از صداقت در بیان اشتباهات، داشتن صحنه صدر، لزوم شایسته سالاری به مفهوم واقعی آن و ... تبعیت می‌کنند، مورد توجه قرار گیرد و ارزیابان کنترل‌های داخلی این قبیل سازمانها در ارزیابی محیط کنترلی این سازمانها به اجرایی شدن مولفه‌های مذکور توجه نمایند.

در راستای تقویت اعتقاد مدیران به حساسی و کنترل‌های داخلی، آشنایی مدیران با اهداف و اجزاء و رویه‌های کنترل‌های داخلی و نحوه پایشگری آن، آموزشهای لازم به مدیران ارائه گردد و در واقع این قبیل آموزشها جزو اصول ارتقاء و انتصاب مدیران در سازمانهای غیرانتفاعی ایران قرار گیرد.

متناسب سازی عملکرد مدیران با پاداش آنان و استفاده از رویه‌های مورد استفاده در سازمانهای بخش خصوصی موفق، می‌تواند به ایجاد و افزایش انگیزه مدیران و ایجاد افق دید بلند مدت نسبت به تحقق اهداف سازمانی و حفاظت و پاسداری از این قبیل مدیران بدون در نظر گرفتن جناح بندیهای سیاسی می‌تواند به افزایش انگیزه مدیران در بهبودی و اثربخشی کنترل‌های داخلی کمک نماید.

با توجه به اینکه یکی از نتایج پژوهش حاضر عدم آگاهی کارکنان از رویه‌های کنترلی، اهداف و اجزاء کنترل‌های داخلی و عدم توجه به تفکیک مناسب وظایف در سازمانهای غیرانتفاعی ایران عنوان شده است لذا پیشنهاد می‌شود آموزشهای لازم در این خصوص به کارکنان ارائه گردد و به طور مستمر به منظور حفظ توانمندیها و دانش مورد نیاز کارکنان آزمونهای دوره ای برگزار و نتایج آن مورد توجه سازمانهای غیرانتفاعی قرار گیرد.

ترویج روحیه ترجیح منافع جمع نسبت به منافع شخص و همچنین تقدم اهداف سازمان بر اهداف فردی مدیران و کارکنان باید در سرلوحه اهداف سازمانهای غیرانتفاعی کشور قرار گیرد و ارزیابان کنترل‌های داخلی در این قبیل سازمانها در بررسی محیط کنترلی به این مقوله توجه داشته باشند.

توسعه فرهنگ نظارت مستمر به منظور بهبود اثربخشی کنترل‌های داخلی در سازمانهای غیرانتفاعی، با استفاده از شیوه‌های نوین و استانداردهای مرتبط با کنترل‌های داخلی مورد توجه سازمانهای نظارتی بخش عمومی از قبیل وزارت امور اقتصاد و دارایی (از بعد نظارت مالی)، سازمان برنامه و بودجه (از بعد نظارت عملیاتی)، دیوان محاسبات (به عنوان حسابرسان مستقل نظام جمهوری اسلامی ایران) و سازمان بازرسی کشور (به عنوان بازرسان قانونی نظام جمهوری

اسلامی ایران) و سایر نهادهای نظارتی قرار گیرد.

توسعه فرهنگ حرفه‌گرایی و اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی و استفاده از حسابداری مالی، عملیاتی و رعایت و متعاقب آن ارزیابی کنترلهای داخلی مرتبط با اهداف گزارشگری، اهداف رعایتی و اهداف عملیاتی و پاسخگویی در راستای حفاظت از بیت المال و تحقق سایر اهداف کنترلهای داخلی که در این پژوهش به آن پرداخته شده است باید در دستور کار سازمانهای نظارتی قرار گیرد.

پیشنهاد می‌شود همانند کشورهای توسعه یافته که در اجرای قانون ساربنیز-آکسلی و قوانین مشابه موظف به ارائه گزارشهای مدیریتی در خصوص کنترلهای داخلی واحدهای تحت مدیریت خود هستند، در ایران نیز با توسعه فرهنگ مدیریتی، مدیران سازمانهای غیرانتفاعی در گزارشات سالانه خود وضعیت کنترلهای داخلی مجموعه تحت مدیریت خود را گزارش نمایند و سازمانهای نظارتی نیز نسبت به این قبیل گزارشات اظهار نظر حرفه‌ای ارائه نمایند.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. امیری، محمدرضا و ضیایی، ثریا و شریف مقدم، هادی و ضیایی، بی‌بی مرجان (۱۳۹۶)، تبیین و شناسایی ابعاد و مولفه‌های فرهنگ سازمانی اثربخش در کتابخانه‌های عمومی ایران و ارائه الگوی فرهنگ سازمانی کتابخانه‌ای، رساله دکتری تخصصی، رشته علوم کتابداری و اطلاع‌رسانی (علم اطلاعات دانش‌شناسی)، دانشگاه پیام نور استان خراسان رضوی، مرکز پیام نور مشهد
۲. بنی‌مهد و نجاتی (۱۳۹۵)، رابطه بین فرهنگ‌سازمانی و تعهد کاری حسابرسان، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، سال ۸، شماره ۳۰
۳. بکلو و محمودی (۱۳۹۵)، تأثیر کنترلهای داخلی بر تخلفات مالی دستگاههای اجرایی، دانش حسابداری، سال شانزدهم، شماره ۶۵، زمستان ۹۵
۴. پیرایش و عسگری (۱۳۹۲)، بررسی موانع استقرار و اجرای اثربخش کنترلهای داخلی در سازمانهای دولتی استان قزوین، مطالعات کمی در مدیریت، سال چهارم، شماره چهارم، زمستان ۱۳۹۲
۵. حاجیه، زهره و سلطانی (۱۳۹۳)، نگرشی بر ابعاد فرهنگی حسابداری، پژوهش حسابداری، شماره ۱۵
۶. حاجیه و حسین نژاد (۱۳۹۴)، عوامل تأثیرگذار بر نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، سال ۷ / شماره ۲۶ / تابستان ۱۳۹۴
۷. حضوری محمدجواد، گرد عزیز و گلدوست مجید (۱۳۹۴)، بررسی عوامل مؤثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترلهای مالی دستگاههای اجرایی، دانش حسابداری، شماره ۵۹
۸. طاهری اصغر، شاه مرادی نسیم، معین‌الدین محمود (۱۳۹۷)، شناسایی شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب ساختار کنترلهای داخلی دستگاههای اجرایی استان فارس، دانش حسابداری، سال هیجدهم، شماره ۷۰، بهار ۹۷
۹. طریقی، علی و آزادی، کیهان و خریدار، 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
۱۰. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران (۱۳۹۴)، استانداردهای حسابداری، ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابداری صورتهای مالی - تجدیدنظر شده ۱۳۹۴، انتشارات سازمان حسابداری
۱۱. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران (۱۳۹۳)، استانداردهای حسابداری بخش عمومی، انتشارات سازمان حسابداری

۱۲. رایبیز، استیفن (۲۰۰۰)، رفتار سازمانی، مفاهیم، نظریه‌ها و کاربردها، ترجمه علی پارسیان و سید محمداعرابی، تهران: دفتر پژوهش‌های فرهنگی ۱۳۷۸ چاپ چهارم
۱۳. رضائی پیتسه نوئی یاسر، صفری گرایلی مهدی، غلامرضا پور محمد (۱۳۹۸)، کیفیت کارکنان و اثربخشی کنترل‌های داخلی: نقش تعدیلی نظارت خارجی، دانش حسابرسی، سال ۱۹، شماره ۷۵، تابستان ۱۳۹۸
۱۴. رضائی یوسف، رحیم‌نیا فریبرز، مرتضوی سعید، ملک زاده غلامرضا، ۱۳۹۴، شناخت مؤلفه‌های فرهنگ‌سازمانی و اثر آن بر ابعاد توانمندسازی منابع انسانی (مورد مطالعه: شهرداری مشهد)، رساله دکتری تخصصی رشته مدیریت منابع انسانی، دانشگاه فردوسی مشهد، دانشکده علوم اقتصادی
۱۵. زارعی متین، حسن (۱۳۸۸)، مبانی سازمان و مدیریت - رویکرد اقتصادی، تهران، انتشارات دانشگاه تهران
۱۶. زارعی محسنی، سعید عبیدی (۱۳۸۹)، کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۳۹
۱۷. 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
۱۸. مرادی و فخرآبادی (۱۳۸۸)، بررسی تأثیر عوامل فرهنگی بر ارزیابی حسابرسان از کنترل داخلی و تعیین ریسک کنترل، مجله پژوهش‌های حسابداری مالی سال اول، شماره اول و دوم، پاییز و زمستان ۱۳۸۸
۱۹. مشبکی، اصغر، (۱۳۷۹) مدیریت رفتار سازمانی: تحلیل کاربردی، ارزش از رفتار انسان، ی تهران: نشر ترمه چاپ دوم
۲۰. مهام و تک روستا (۱۳۹۱)، شناخت موانع ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل، دانش حسابرسی، سال دوازدهم، شماره ۴۶، بهار ۱۳۹۱
۲۱. یان فیستر (۲۰۱۳)، مدیریت فرهنگ سازمانی برای کنترل داخلی اثربخش، ترجمه: فاطمه قشقایی، مجله: حسابرسان داخلی، صص ۴۵ - ۵۲

ب- منابع خارجی:

1. Altamuro Jennifer and Anne Beaty (2010). How Does Internal Control Regulation Affect Financial Reporting? Journal of Accounting and Economics. Vol.49, pp. 58-74.
2. Alzaban, A(2015). The Impact of Culture on the Quality of Internal Audit: An Empirical Study, Journal Of Accounting, Auditing & Finance, 30(1), 57-77.
3. Asamu Festus Femi, Adegbola Olubukola Otekunrin & Adebajo Joseph Falaye (2019), Impacts of Internal Control on Financial Performance on Nigerian Airline Industry (A Case Study of Airline in Ilorin, Kwara State), International Journal of Civil Engineering and Technology 10(3), 2019, pp. 1078-1096
4. Ashbaugh Skaife H. D. Collins, R. LaFond, W. Kinney(2008).The Effect of Internal Control Deficiencies and Their Remediation on Accrual Quality, Accounting Reviw, 1.83(1), pp. 217- 250.
5. Brenda, Nakiyaga. Dinh, Thi Lan Anh (2017). How organizational culture affects internal control effectiveness: the role played by top management. Business administration. Master's thesis. Karlstad business school. Handelshogskolan vid karlstads university
6. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (1992), Internal control - Integrated Framework, New York: AICPA.
7. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), (2013), Internal Control- Integrated Framework, New York: AICPA
8. Christine Petrovits, Catherine Shakespeare, and Aimee Shih (2011). The Causes and Consequences of Internal Control Problems in Nonprofit Organizations. The Accounting Review: January 2011, Vol. 86, No. 1
9. 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.

10. Gamboa Poveda, J.E. Campuzano Rodriguez, M.A. și Cabezas Cabezas, R.F. (2016). The challenge of organizational culture in internal control, *REVISTA PUBLICANDO*, vol. 3, no. 7, pp. 449-458.
11. Hochberg Y. A. Vissing-Jorgensen, P. Sapienza (2009). A Lobbying Approach to Evaluating the Sarbanes- Oxley Act of 2002, *Journal of Accounting Research*, Vol. 47, pp. 519-583.
12. INTOSAI, (2004), Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector, available at: <https://www.intosai.org>
13. Jenny(Jing) Wang, Keith, H (2017). Internal control and accommodation in Chinese organizations, *Critical Perspectives on Accounting*, journal homepage: www.elsevier.com/locate/cpa
14. Lin S, M. Pizzini, M. Vargus, I. R. Bardhan (2011). The Role of the Internal Audit Function in the Disclosure of Material Weaknesses, *Accounting Review*, Vol. 86, 2011, pp. 287-323.
15. Lu, X.U. și Wenchang, L.I.(2015). The study on relationship between internal control and enterprise culture-based on corporate governance mechanism, *International Business and Management*, vol. 10, no. 1, pp. 82-87.
16. Maria T. Caban-Garcia, Carmen B. Rı'os Figueroa, Karin A. Petruska, 2017, The Impact of Culture on Internal Control Weaknesses:Evidence from Firms That Cross-List in the U.S., *American Accounting Association, JOURNAL OF INTERNATIONAL ACCOUNTING RESEARCH*, Vol. 16, No. 3 , Fall 2017 , pp. 119–145
17. Ogneva M. K. R. Subramanya, K. Raghunandan (2007). Internal Control Weakness and Cost of Equity: Evidence from Sox Section 404 Disclosures, *Accounting Review*, Vol. 82, pp.1255-1297.
18. Petrovist C. C. Shakespeare, A. Shih (2011). The Causes and Consequences of Internal Control Problems in Nonprofit Organizations, *Accounting Review*, Vol. 86, pp. 325-357.
19. Sorin D. & Radu O. and Isabela D. (2017). Organizational culture and internal control, *Audit financiar*, XV, Nr. 4(148)/2017, 628-643.
20. 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.
21. Waleed Khalid Salih, Dr. Daw Tin Hla (2016). Impact of Organizational Culture to Improve Audit Quality Assurance in the Public Sector, *IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM)*, Volume 18, Issue 9.Ver. IV, PP 121-124.
22. Woods, Margaret; Peter Kajüter and Philip Linsley (2008). *International Risk Management: Systems, Internal Control and Corporate Governance*, CIMA Publishing is an imprint of Elsevier, First Edition.
23. Yu Chen, John Daniel Eshleman, Jared S. Soilea (2016). Board Gender Diversity and Internal Control Weaknesses, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting* 33. pp11–19.