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: ۹۸/۷/۱۳

■ علی طریقی[۱]
■ کیهان آزادی[۲]
■ سینا خردیار[۲]

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 مساله 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 علّی، 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 علّی 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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

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 درزمینه‌های 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 عمومی‌باشد. با وجود این وجود یک سیستم کنترل داخلی مناسب به‌منظور تحقق اهداف هرکدام 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 کارامد 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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

شـدیدی را بر نحوه گزارشـگری و افشاء در شرکت‌های سـهامی الزامی کرد. بر اساس این قانون، مدیران مالی و اجرایی ارشـد، خود باید گزارش‌های مالی منتشـر شـده را تایید کنند. همچنین، قانون مذکور شامل مجازات‌های بالقوه بسیار جدی مانند جریمه‌های مالی سنگین و جریمه‌هایی از نـوع زندان برای مدیران اجرایی اسـت. طبق این قانون، مؤسسـات وظیفه‌دارند تا کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشـگری مالی خود را افزایش دهند (بارا، ۲۰۱۰). باوجود اینکه در راسـتای 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)، دسـتورالعمل کنترل‌های داخلی ناشـران پذیرفته‌شـده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران در تاریخ ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ در ۱۸ مـاده و ۲ تبصره به تصویب هیئت‌مدیره‌ی سـازمان بـورس 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 شـده، 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 نسـخه اولیه چارچوب کنترل‌های داخلی را در سـال ۱۹۹۲ منتشر کرده بود که به‌طور وسـیعی موردپذیرش و به‌طور گسترده‌ای مورداسـتفاده قرارگرفت. چارچوب مزبور به‌عنوان یک چارچوب و معیار مرجع در ارتباط با گزارشگری اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی به‌خصوص توسـط شـرکت‌هایی که در ایالت متحده در تطابق با بخش ۴۰۴ قانون ساربینز آکسـلی به کار می‌گیرند، محسـوب می‌شـود. همچنیـن چارچوب کوزو خـارج از ایالت متحده به‌طورمعمول توسـط دیگـر الزامات قانونی مشـابه نظیر بخش ۴۰۴ ژاپن الزامی گردیده اسـت. کـوزو چارچوب یکپارچه کنترل داخلی را در ماه می‌سـال ۲۰۱۳ به‌روزرسـانی و منتشـر نموده اسـت. اینتوسای[1] (سـازمان بین‌المللی مؤسسـات عالی حسابرسی) که یک سـازمان غیردولتی، خودگردان، مسـتقل 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 محاسـبات که در سـال ۲۰۰۱ در سئول برگزار شد نیاز مبرم و ضروری را برای بـروز رسـانی رهنمودهای سـال ۱۹۹۲ مورد تأکید قرار داده و موافقت شـده بـود که چارچوب یکپارچه کنترل‌های داخلی کـوزو به‌عنوان مبنای کار در کنترل‌های داخلی واحدهای دولتی نیز قـرار گیرد. لیکن بـا توجه به تفاوت‌های فرهنگی، اجتماعی، اقتصادی و سیاسـی موجود در بین سـازمان‌های دولتی کشـورهای مختلف به نظر می‌رسد که هر کشوری با مبنا قراردادن چارچوب کنترل‌های داخلی کوزو و رهنمودهای اینتوسـای، می‌بایسـت خود الگوی مناسـبی را با در نظر

1. INTOSAI

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

قراردادن فرهنگ‌سازمانی حاکم بر سازمان‌های غیرانتفاعی خود طراحی و لازم‌الاجراء نماید.

با توجه به اهمیت مقوله فرهنگ سازمانی 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 انجام‌شده باشد، در بین مطالعات داخلی انجام نگرفته و تحقیق حاضر از این حیث بی‌همتاست.
- در تحقیق حاضر از روش نظریه‌سازی گراندد تئوری به‌منظور ارائه الگوی فرهنگ‌سازمانی مؤثر بر کنترل‌های داخلی بهره گرفته شده است. به‌طورکلی استفاده از استراتژی گراندد تئوری در حوزه حسابداری کمتر مورداستفاده قرارگرفته 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 موردبررسی 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.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

۳- مبانی نظری پژوهش

۱-۳- کنترلهای داخلی

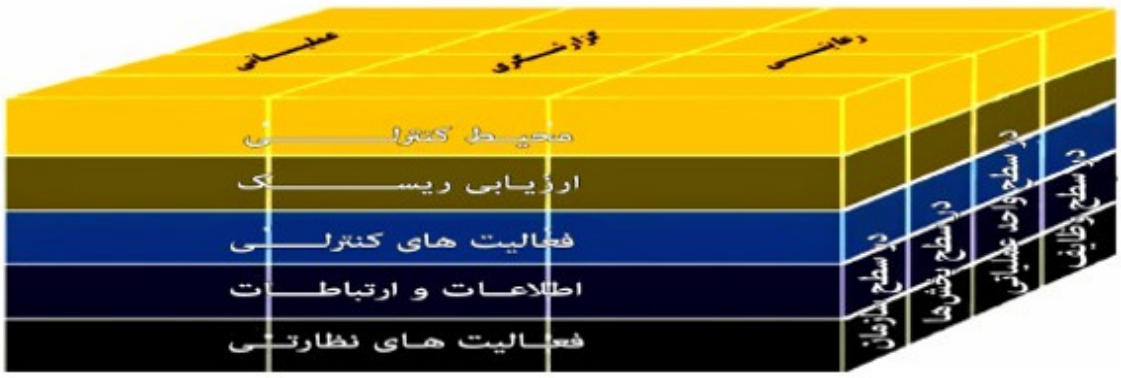
۱-۱- ۳-کنترلهای داخلی در سازمانهای انتفاعی

کـوزو در چارچوب خود اهداف و اجـزای کنترلهای داخلی یکپارچه را اینگونه تعریف می‌کند که فرایندی اسـت که به منظور کسـب اطمینان معقول از تحقق اهدافی که در سـه گروه اصلی زیر دسـته 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 سـه هدف به طور مستقیم با پنج جزء یکپارچه محیط کنترل، ارزیابی ریسک، روش‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و نظارت مرتبط هسـتند. اهداف، آنچه را که سـازمان می‌خواهد به آن برسد و اجزا آنچه را که برای رسیدن به این اهداف مورد نیاز است، مشخص می‌کند. در شکل شـماره۱، مکعب ارائه شـده، رابطه بین سـه هدف و پنج جزء و بعد سـوم آن، ساختار سازمان را نشان می‌دهد.

شکل شماره ۱ - مکعب کوزو (COSO, ۲۰۱۳)



کنترل‌های داخلـی، صرف‌نظر از نحوه طراحی و اجرای آن، تنها می‌تواند اطمینانی معقول از دسـتیابی به اهداف گزارشگری مالی را برای یک سازمان تأمین نمایند و احتمال دستیابی به این اهداف، تحت تأثیر محدودیت‌های ذاتی کنترل‌های داخلی اسـت و این محدودیت‌ها، شـامل این واقعیت اسـت که قضاوت انسـان در تصمیم‌گیری می‌تواند اشـتباه‌آمیز باشد و به دلیل خطاهای انسـانی، چون اشتباهات سـاده، کنترل‌های داخلی می‌تواند مختل شـود. افزون بر این، پایش‌ها می‌تواند به‌وسـیله تبانی دو یا چند نفر یا زیر پاگذاری نابجای مدیریت، بی‌اثر شـود. در واحدهای کوچک‌تر که اغلب، کارکنان اندکی دارند، ممکن است میزان تفکیک وظایف محدود باشد لذا در این قبیل شـرایط شاید توجه به فرهنگ‌سازمانی حاکم بر آن سازمان بتواند مثمر ثمر واقع‌شده و

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

ایـن قبیل محدودیت‌هـای ذاتی کنترل‌های داخلی را تا حد زیادی تقلیل دهد. یکی از مؤلفه‌های اصلی هر سیسـتم کنترل داخلی محیط کنترلی است. محیط کنترلی، وظایف راهبری و مدیریتی و نگـرش، آگاهی و اقدامات مدیریت نسـبت بـه کنترل‌های داخلی و اهمیت آن در سـازمان را در برمی‌گیرد. محیط کنترلی با تنظیم جو سـازمان، برهشـیاری کنترلـی کارکنان اثر می‌گذارد. محیط کنترلی، اسـاس کنترل‌های داخلی اثربخش اسـت و نظم و ساختار را به وجود می‌آورد که با چگونگی ایجاد و حفظ فرهنگ درسـتکاری و ارزش‌های اخلاقی و برقراری کنترل‌های مناسب برای پیشـگیری و کشف تقلب و اشـتباه در داخل سازمان توسط مدیریت، ایجاد می‌گردد. به‌نظر می‌رسد که محیط کنترلی صحیح و مطلوب سازمانی می‌تواند منجر به شرایط زیر گردد.

- اشـاعه و تقویت درسـتکاری و ارزش‌های اخلاقی ـ عناصر زیربنایی مؤثر بر اثربخشـی طراحی، اجرا و نظارت بر پایش‌ها
- پایبنـدی به صلاحیت- توجه مدیریت به سـطوح صلاحیت لازم برای مشـاغل خاص و چگونگی تبدیل آن به تجربه و دانش موردنیاز
- مشارکت هیئت‌مدیره استقلال هیئت‌مدیره از مدیران اجرایی، تجربه و شأن آنان، میزان مشـارکت و فعالیت‌های بازبینی آنان، اطلاعات دریافتی آنان، میزانی کهمسائل دشوار با آنان طرح و پیگیری می‌شود و تعامل هیئت‌مدیره با حسابرسان داخلی و مستقل
- نگرش و شـیوه 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
- سـاختار سـازمانی- چارچوب لازم برای برنامه‌ریزی، اجرا، کنترل و بررسی فعالیت‌های واحد مورد رسیدگی برای دستیابی به اهداف آن
- تعیین اختیار و مسـئولیت- چگونگی تعیین اختیار و مسـئولیت فعالیت‌های عملیاتی و نحوه برقراری روابط گزارشگری و سلسله‌مراتب اختیارات
- سیاسـت‌ها و روش‌های منابع انسانی- استخدام، آشناسـازی، آموزش، ارزیابی، مشاوره، ارتقا، حقوق و مزایا و اقدامات اصلاحی. (استانداردهای حسابرسی ایران، ۱۳۸۷).

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

INTOSAI (سـازمان بین‌المللی موسسـات عالی حسابرسی) که یک سـازمان غیردولتی، خودگردان، مسـتقل، و غیرسیاسـی برای موسسـات حسابرسـی دولتی سراسـر جهان است؛ و اعضای آن را دیوان محاسـبات کشـورهای جهان تشکیل می‌دهند در سـال 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 تائید قرار داد و موافقت شده بود که چارچوب یکپارچـه کنترلهای داخلی COSO به عنوان مبنـای کار در کنترلهای داخلی واحدهای دولتی

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

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)



[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

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.

۲-۳- فرهنگ سازمانی

به‌طورکلی 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).

کویین (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 صورتی‌که 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 ارج 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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

می‌کنند.

۵. حمایت مدیریت: میزان یا درجه‌ای که مدیران با زیردستان خود ارتباط را برقرار می‌کنند، آنها را یاری 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 معتمدگرجی، 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 صورتی‌که فرهنگ سازمانی از زاویه این ۱۰ ویژگی مورد توجه قرار گیرد، تصویر کاملی از آن به دست می‌آید. این تصویر به‌صورت اساسی منعکس‌کننده نوع احساسات اعضاء، استنباط مشترک آنان، شیوه انجام امور و نوع رفتار آنان است (زمردیان، ۱۳۷۳).

۴- سؤالات 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 تضییع بیت 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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

مطرح نمود:

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

سؤالات جزئی مطالعه

- مؤلفه‌های علّی فرهنگ‌سازمانی مؤثر بر سیستم کنترل‌های داخلی سازمان‌های غیرانتفاعی ایران چیست؟
- عوامل زمینه‌ای اثربخشی کنترل‌های داخلی سازمان‌های غیرانتفاعی ایران کدام‌اند؟
- 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 گراندد تئوری[1] (روش نظریه‌سازی داده بنیاد) با نسخه‌ی استراوس و کوربین (۱۹۹۸) که با تحلیلی سیستماتیک به کشف فرآیندهای نهفته در پسِ 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 بابیانی گویا و قانع‌کننده فرایند انجام تحقیق را عرضه می‌کند. همچنین پژوهشگران این رهیافت را در چهارچوب تجربه‌های مرسوم پژوهش کیفی، موردنظر قرار داده و برای کاویدن یک موضوع، بسط یک نقطه‌نظر 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 تجزیه‌وتحلیل نظام‌مند داده‌های به‌دست‌آمده در طی تحقیق برای بررسی و مطالعه‌ی پدیده برای ارائه یک نظریه مبنایی استقرایی مورداستفاده 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 تحلیل‌شده‌اند. نظریه مستخرج می‌تواند در قالب یک نمودار یا

1. Grounded Theory

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

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 تجزیه‌وتحلیل است که به‌صورت 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 هرکدام از حوادث، ایده‌ها یا رخدادها عنوان مناسبی داده می‌شود. این عنوان که اصطلاحاً به آن کد گفته می‌شود، باید گویای محتوای داده باشد، به‌طوری‌که محقق و خواننده با مشاهده این عنوان و تیتر 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 کارکنیم 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 به‌عنوان 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 علّی: 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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

مداخله‌گر و بستر حاکم، حاصل می‌شوند.

بستر حاکم (زمینه): به شرایط خاصی که بر راهبردها تأثیر می‌گذارند بستر گفته می‌شود. تمیز آن‌ها از شرایط علّی مشکل است. این شرایط را مجموعه‌ای از مفاهیم، طبقه‌ها یا متغیرهای زمینه‌ای تشکیل می‌دهند در مقابل شرایط علّی 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 ارائه‌شده است و به این دلیل محوری گفته می‌شود که کدگذاری حول «محور» یک طبقه انجام می‌شود.(استراس،۱۹۸۷).

۳-۶- کدگذاری انتخابی

به عقیده استراوس، 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 (استراوس 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. تجزیه‌وتحلیل و کدگذاری اولیه داده‌های هر مصاحبه قبل از مصاحبه بعدی با استفاده از نرم

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

افـزار ATLAS.ti صورت گرفت. همچنین برای تکمیل داده‌ها و بررسـی ابعاد مختلف پدیده‌ی موردبررسـی در شـرایط 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 اشـباع داده‌ها در هـر طبقه ادامه یافت. ضریب روایی صـوری و محتوایی پروتکل مصاحبه نیز با کسـب نظر خبرگان مورد بررسـی قرار گرفت. به‌طورکلی منظور از روایی این اسـت که وسیله اندازه‌گیـری بتواند خصیصه مورد نظر نه چیز دیگر را اندازه‌گیری کند. لذا یکی از نکات اصلی در طراحی الگو، بالا بودن روایی آن اسـت در مطالعـه 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 تخصص‌هـای چندگانه مرتبط با مفهوم کنترل‌های داخلی، با ماهیت سـازمان‌های غیرانتفاعی نیـز آگاهی کافی داشـته باشـند. از این رو در پژوهش حاضر افرادی کـه قبلاً و یا در حال حاضر ضمن داشتن تخصص کافی با مفهوم کنترل داخلی، در یکی از سازمان‌های غیرانتفاعی کشور نیز مسـئولیت داشـته‌اند 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 سـایر 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 مسـئولیت مدیریت در سـازمان‌های غیرانتفاعی، مفاهیم و مقوله‌ها به اشباع نظری رسیدند (عدم اضافه شـدن مفاهیم و مقوله‌های جدید در مصاحبه‌های آخر). پیاده‌سازی مصاحبه‌ها در نرم افزار اطلس. تی و اسـتفاده از روش تحقیق داده‌بنیاد حاکـی از آن بود که کدهای باز در زمینه عوامل فرهنگی تأثیرگذار بر فرآیند کنترل داخلی سازمان‌ها (شرایط علّی) در طول این مصاحبه‌ها به‌تعداد ۷۷ مورد به‌دسـت آمد که در وهله اول به‌صورت محوری در ۱۲ کد و سـپس در مرحله دوم در ۳ طبقه جداگانه به تفکیک ویژگی‌های فرهنگی مدیران، ویژگی‌های فرهنگی کارکنان و ویژگی‌های فرهنگی کلان سـازمانی دسـته‌بندی گردید. همچنین پس از انجام مصاحبه‌ها، تعداد ۵۰ کد باز در حوزه عوامل زمینه‌ای اثرگذار بر کنترل داخلی سـازمان‌ها به‌دسـت آمد که در ۱۶ کدمحوری و همچنین ۶۵ کد باز در حوزه عوامل بازدارنده (مداخله‌گر) به‌دسـت آمد که در ۲۴ کد محوری دسـته‌بندی گردید. همچنین پیامدهای حاصل از پدیده محـوری 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 هرکدام از دسته‌بندی‌های یادشده در پنج محور عوامل علّی، عوامل زمینه‌ای، عوامل بازدارنده (مداخله‌گر)، راهکارها و پیامدها به‌ترتیب طی جداول زیر تشریح می‌گردد.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]
[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

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

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

* منبع: یافته‌های مطالعه

۱-۹- شرایط علّی

۱-۱-۹- ویژگی‌های فرهنگی مدیران

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

یکی از اولین زمینه‌هایی که مصاحبه شوندگان به آن اذعان داشتند وجود قوانین نانوشته‌ای در سازمان‌ها بود که می‌توانست روند امور را از حالت قانونی موجود خارج سازد. همچنین مصاحبه شوندگان بر این امر تاکید داشتند که در همه کشورها معمولاً برای انجام برخی اعمالی که برخلاف قانون صورت‌گرفته‌اند 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.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

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

حوزه فرهنگی دیگری نیز که مصاحبه شوندگان 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 مصاحبه شوندگان بر وجود رفتارهایی همچون بها ندادن 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، به‌دنبال مچ‌گیری نبودن مدیریت سازمان، داشتن روحیه تعامل، وحدت و همکاری از سوی مدر 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 شایسته سالاری از سوی مدیرسازمان‌ها 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 هرصورت 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

جمیع مصاحبه شوندگان 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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

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.

۲-۱-۹- ویژگی‌های فرهنگی کارکنان

۱-۲-۱-۹- 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 قوی‌بودن 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 غیرپویا 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.

۲-۲-۱-۹- 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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

پیاده‌سازی 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 پیاده‌سازی مفهوم کنترل داخلی اشاره می‌کردند. برخی از آنان داشتن صداقت از سوی کارکنان را یکی از ویژگی‌های لازم برای پیاده‌سازی کنترل داخلی عنوان می‌کردند و برخی دیگر نیز به داشتن تعهد و یا ایده‌آل گرایی 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 پیاده‌سازی 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 پیاده‌سازی 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 به‌هم گره یافته‌تر باشد، عملاً امکان استقرار و پیاده‌سازی 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 به معنای راحتی وسهولت پیاده‌سازی کنترل داخلی در آن سازمان است و دلیل این امر

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

را آشـنایی سازمان مربوطه با امر کنترل داخلی به‌لحاظ سـابقه تاریخی و کاری وی می‌دانستند. سـومین متغیـری که در این طبقه جای می‌گیرد، وسـعت و بزرگی و گسـتردگی امورات کاری مربوط به هر سـازمان 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 مصاحبه‌شـوندگان در نظرهای خود از آن به‌عنوان مانعی برای پیاده‌سـازی فرآیندهـای کنترل داخلی در سـازمان‌ها اشـاره می‌کردنـد نبود فرهنگ سیسـتماتیک کار در سـازمان‌های کشـور است. به‌طوری که برخی از مصاحبه‌شـوندگان از وجود فرایندهای سلیقه‌ای در ارائـه خدمات به ارباب رجوعان در سـازمان‌های اداری کشـور صحبـت می‌کردند و دلیل این حالـت را نبود فرهنگ کار سیسـتماتیک و عدم میل و رغبت و یـا عدم آموزش از دوران کودکی بـرای کار سیسـتمی را عنوان می‌کردنـد. برخی دیگر نیز نبود وحدت رویه‌هـای اداری در انجام وظایـف و امورات شـغلی از سـوی کارکنان را در این حوزه برمی‌شـمردند کـه دلیل آن را عدم آگاهی از اهمیت این مقوله برمی‌شـمردند. بهرحال مصاحبه‌شوندگان خلاء فرهنگ کاری درست و سیسـتماتیک را یکـی از مهمتریـن علل ناتوانی در پیاده‌سـازی کنترل‌های داخلی در کشـور 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 دسـتیابی به اهداف سـازمانی و پیاده‌سـازی کنترل‌های داخلی در سـازمان‌های کشـور اشـاره می‌کردند. در حقیقت بخش قابل توجهی از مصاحبه‌شوندگان بر این بـاور بودند کـه در صورت عدم اولویت منافع جمعی به منافع فردی در سـازمان‌ها، اصلاً مجال و فرصتی برای توجه به برخی مفاهیم و سیسـتم‌ها پیدا نخواهد شـد و ایـن فرآیندها تنها معنای ظاهری خواهند داشـت. جالب است که مصاحبه‌شـوندگان به همان مقداری که بر نیروی انسانی بر نداشـتن این فرهنگ تاکید داشتند، بیشتر از آن مدیران سازمانی را نیز برای نبود این فرهنگ در بین خودشـان مقصر می‌دانسـتند و معتقد بودند که اگر مدیر سـازمانی به‌معنای 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 سـازمانی تاحدودی تفاوت نیز وجود دارد، اما مصاحبه‌شـوندگان با به‌کار بردن این واژه‌ها به‌جای یکدیگر، در حالت کلی یکی از پیش شـرایط پیاده‌سـازی کنترل‌های داخلی در سـازمان‌های غیرانتفاعی را ترجیح منافع جمعی و سازمانی بر منافع فردی عنوان می‌نمودند.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

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 به انحای 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 رده بالایی به مفاهیمی همچون کنترل‌های داخلی، این اعتقاد به ایشان نیز منتقل می‌گردد و خود را تنها در قبال وظایف و انتظارت 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.

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

مصاحبه شوندگان در دیدگاه‌های خود به ۵۰ مولفه جزیی 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). همچنان‌که 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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

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

دومین مقوله‌ای که می‌توان از نظرات مصاحبه شـوندگان در این حوزه برداشـت 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.

سـومین مقوله مورد تاکید در این حوزه، یاری رسـاندن مفاهیمی همچون حسابداری امین و حسـابداری تعهدی به مدیران و کارکنان سـازمان در پیاده‌سـازی امور مرتبط با کنترل داخلی و استقرار مفاهیم مرتبط با حسابرسی رعایت، مالی و عملکرد در سازمان‌های غیرانتفاعی بوده است. همچنین برخی از مصاحبه شـوندگان نیز به اثرگذاری نهادهـای فرهنگی جامعه و بهبود فرآیند مرتبط با کنترل‌های داخلی در سـازمان‌ها به هنگام کارکرد صحیح این نهادها در جامعه اشـاره کرده بودند.

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

کد انتخابی	حوزه	گدهای محوری
عوامل زمینه‌ای اثرگذار بر بهبود کنترل داخلی در سازمان‌های غ. ا.	سطح خرد (سازمان)	اقدامات مرتبط با نظارت و کنترل پویا و مستمر در سازمان
		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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

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

مصاحبه شوندگان در دیدگاه‌های خود به ۶۵ مولفه جزیی 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 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). همچنان‌که از محتوای عوامل بازدارنده می‌توان فهمید بسیاری از مصاحبه‌شوندگان بر حوزه قوانین و مقررات در این زمینه تاکید داشتند. به‌طوری 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 مصاحبه شوندگان 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. به‌طوری‌که برخی از مصاحبه‌شوندگان انگیزه مدیران و کارکنان بخش دولتی (غیرانتفاعی) را در مقایسه با بخش انتفاعی به‌اندازه 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 آسیب پذیر سازمان، اتکای مدیران سازمانی به کنترل‌های خارجی ذیحسابان و عدم اعتقاد به مفهوم کنترل داخلی نشان داده است.

برخی دیگر از مصاحبه شوندگان 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 بهایابی 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.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

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 یومی 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 پهایابی 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 سازمان
		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 درمقایسه با بخش خصوصی
		ضعف انگیزه جهت پیاده‌سازی کنترل داخلی در بین کارکنان سازمان‌های بخش عمومی درمقایسه با بخش خصوصی

* منبع: یافته‌های مطالعه

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

۴-۹- راهکارهای پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی

مصاحبه شوندگان در دیدگاه‌های خود به ۳۹ مولفه جزیی 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 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). شایان ذکر است که از مهمترین این راهکارهای با توجه به جمیع 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.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

جدول ۴ راهکارهای پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی کشور

کد انتخابی	حوزه	کد محوری
راهکارهای پیاده سازی 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 زاید 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
	راهکارهای عملیاتی	شناسایی و مستندسازی جزئیات فرآیندهای کاری و باز طراحی هوشمندانه کنترل داخلی با اشرافیت کامل بر این فرآیندها
		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
		اطلاع رسانی 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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

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

مصاحبه شوندگان در دیدگاه‌های خود به ۳۷ مولفه جزیی 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 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). 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.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

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

کد انتخابی	کد محوری
پیامدهای پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غ.ا.	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 حسابرسی مالی از آن سازمان می‌شود.
	کنترل داخلی واقعی باعث تسهیل حسابرسی رعایت از آن سازمان می‌شود.
	کنترل داخلی واقعی باعث تسهیل حسابرسی 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.

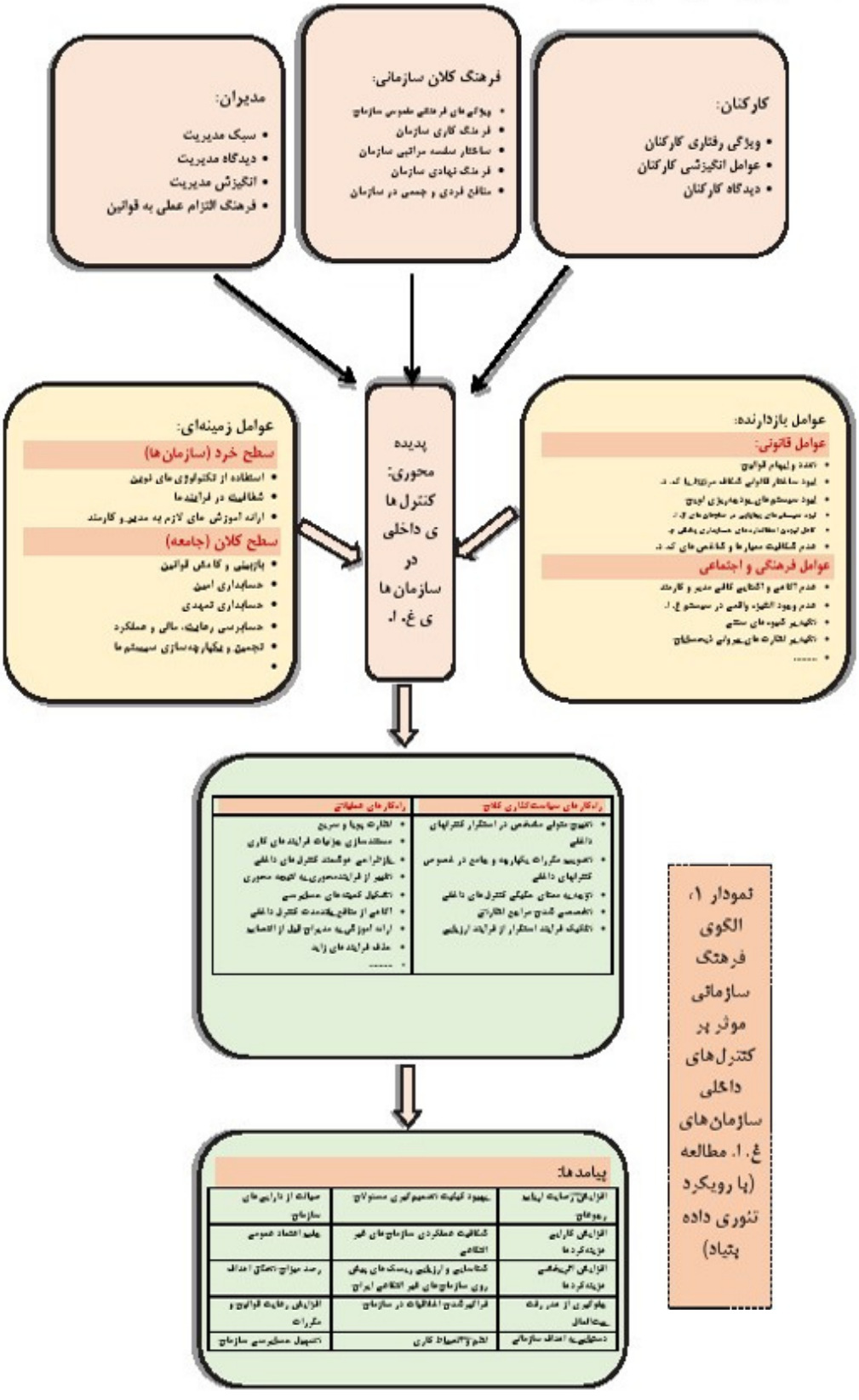
* منبع: یافته‌های مطالعه

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 موثر 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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]

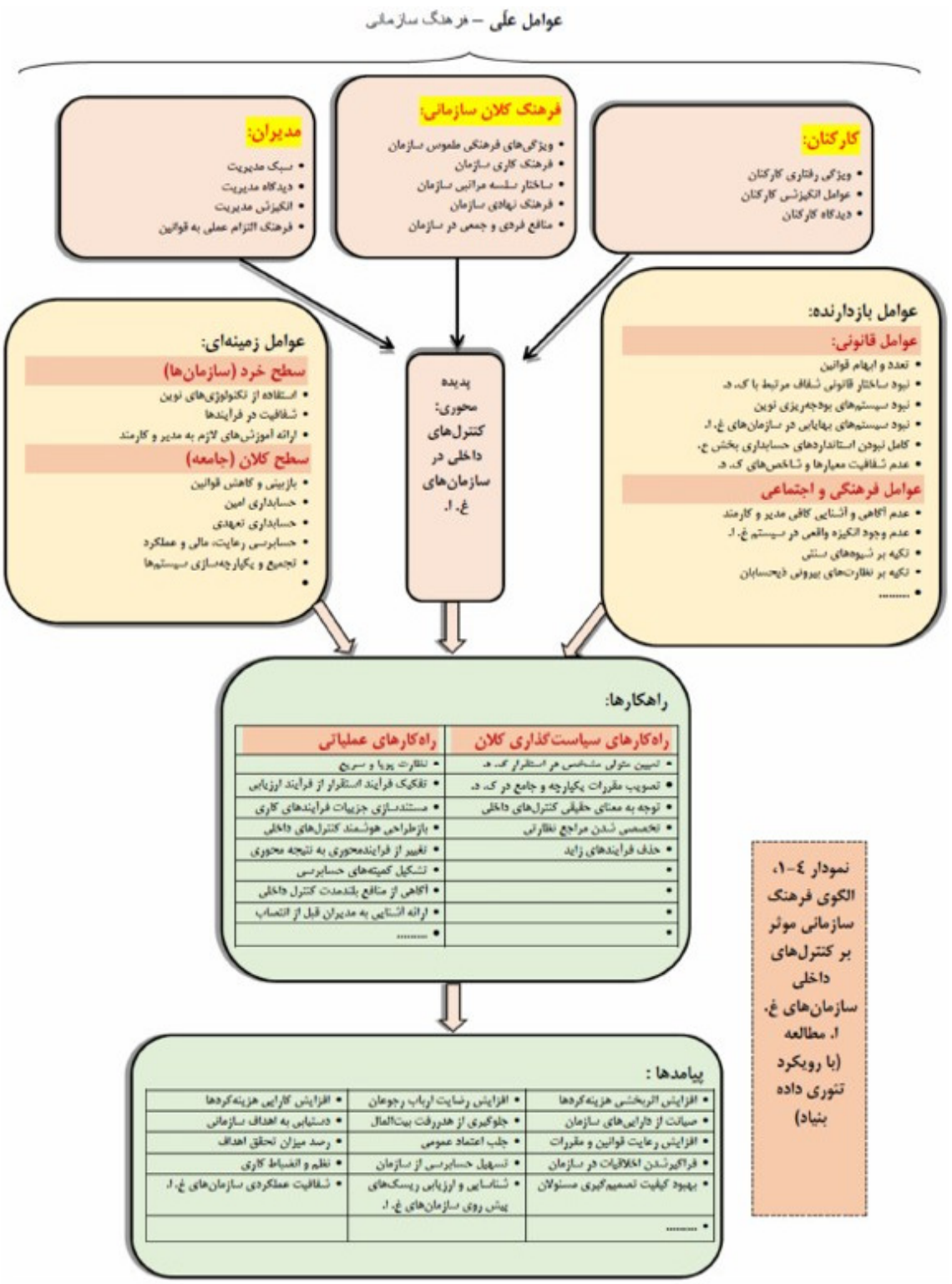
[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

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



نمودار ۱، الگوی فرهنگ سازمانی موثر بر کنترل‌های داخلی سازمان‌های غ. ا. مطالعه (با رویکرد تئوری داده پنیاد)

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]
[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]



نمودار ٤-١، الگوی فرهنگ سازمانی موثر بر کنترل‌های داخلی سازمان‌های غ. ا. مطالعه (با رویکرد تئوری داده بنیاد)

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

۱۰- تشریح تئوری مستخرج از پژوهش

به طور خلاصه می‌توان گفت کـه ویژگی‌های فرهنگی مدیران، ویژگی‌های فرهنگی کارکنان و ویژگی‌های فرهنگی کلان سـازمانی با در نظر گرفتن عوامل زمینه ای یا بسـتر ساز و همچنین عوامـل بازدارنده اثربخشـی کنترلهای داخلـی، به عنوان عوامل علّی فرهنگ سـازمانی در بهبود کیفیـت کنترلهای داخلی در سـازمانهای انتفاعی بخش دولتی ایران موثرنـد. 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

یافته‌هـای مدل مطالعـه در درجه اول حاکی از درجه اهمیت مقوله فرهنگ در پیاده‌سـازی کنترل داخلی در سـازمان‌های غیرانتفاعی اسـت که در این راسـتا همسـو با مطالعات مختلفی همچون سـورین و همـکاران (۲۰۱۷)، قدیریان و همکاران (۱۳۹۶) می‌باشـد. در مرحله بعدی یافته‌های مطالعه حاکی از نقش برجسـته مدیران سـازمان‌ها در ترویج و جاری ساختن فرهنگی اثرگذار بر کنترل‌های داخلی در سـازمان‌های غیرانتفاعی بوده اسـت کـه از این لحاظ مطابق با مطالعه برآندا و دینه (۲۰۱۷) بوده است که تاکید بر اهمیت نقش مدیران ارشد سازمان در زمینه شـکل دادن به فرهنگ سـازمانی در راستای بهبود کنترل داخلی سـازمان‌ها داشته‌اند. در بخش اهمیـت فرهنگ کارکنان به‌نظر می‌رسـد که یافته‌های مدل مطالعه حاضـر 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 سـازمان مطابق با مطالعـه مشـبکی (۱۳۷۹) و تاکید مدل مطالعه مبتی بر درجه اهمیـت مفهوم انگیزش کارکنان و مدیریت در راسـتای پیاده‌سازی کنترل داخلی در سـازمان‌های غیرانتفاعی مطابق با یافته‌های مطالعه امیری و همکاران (۱۳۹۶) بوده است. همچنین مقوله‌های توجه به اعضای سازمان، توجه به نتایج و دسـتاوردها به‌جای توجه به شـیوه‌های اجرایی و توجه بـه کارگروهی و تیمی به‌جای توجه به کار انفرادی در سـازمان‌ها مطابق با دیدگاه رابینز(۱۳۸۱) در پیاده‌سازی فرهنگ صحیح در سـازمان‌ها بوده اسـت. 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 اسـت که این مقوله‌ها در مطالعه باباخانی (۱۳۸۱) نیز برای پیاده‌سـازی کنترل‌های داخلی در سـازمان‌ها مورد تاکید قرار گرفته‌اند. همچنین برطرف کردن نارسایی‌های مرتبط با سیسـتم حسـابداری کنونی دولت در بخش عمومی و کلاً نارسایی‌های قانونی در حوزه کنتـرل داخلی در مطالعه حضوری و همکاران (۱۳۹۴) نیز پیشـنهاد شـده‌اند. همچنین زارعی و عبدی (۱۳۸۹) در مطالعه خود سـه شـرط لازم بـرای اجرای کنترل‌هـای داخلی مطلوب در سـازمان‌های غیرانتفاعی را ارائه آموزش‌های کارا و کامل به کارکنان سازمان و مخصوصاً کارکنان

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

مالی، توجه به مقررات مربوط به کنترل‌های داخلی در سازمان و توجه به نیروی انسانی متخصص وماهر عنوان کرده‌اند که مدل مطالعه حاضر هرسه 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 پیج (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 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، 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 درنهایت پس از اخذ نظرات تاییدی ۱۰ خبره‌ی دیگر (شامل ۵ خبره از نمونه‌ی مصاحبه‌شونده و ۵ خبره غیرمصاحبه‌شونده) به‌صورت 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 به‌دست آمد.

یافته‌های الگوی 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 علّی 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 موثر بر کنترل داخلی سازمان‌های غیرانتفاعی بود که در دو محور کلی عوامل خرد (سازمان) و عوامل کلان (جامعه) طبقه‌بندی گردید. درحالی 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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

عوامـل فرهنگی-اجتماعـی طبقه‌بندی و ۱۸ مقوله محوری در خصوص راهکارهای پیاده‌سـازی کنترل داخلی مطلوب در سـازمان‌های مورد مطالعه در دو حوزه کلی راهکارهای سیاسـت‌گذاری 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 سـازمان‌ها، فراگیرشدن اخلاقیات در سـازمان‌های بخش عمومی کشور، صیانت از دارایی‌های سـازمان، تسهیل شناسـایی، ارزیابی و برنامه‌ریزی برای ریسک‌های پیش‌روی سازمان‌های بخش عمومی کشـور، تسهیل حسابرسی از سـازمان و افزایش قابلیت اتکا به گزارش‌ها و اطلاعات ارائه شـده از سازمان اشـاره کرد. یافته‌های مطالعه در حالت کلی حاکی از تایید نتایج تمام مطالعات قبلی مبنی بر درجه اهمیت مفهوم فرهنگ در پیاده‌سـازی کنترل داخلی مطلوب در سازمان‌های غیرانتفاعی کشـور بود که طبق یافته‌های الگوی مطالعه از سـه مسـیر فرهنگ مدیران، فرهنگ کارکنان و فرهنگ کلان سـازمانی می‌توانست بر کیفیت کنترل داخلی در این سازمان‌ها اثرگذار باشد.

۱۳- پیشنهادهای حاصل از پژوهش

بـر طبق یافته‌های الگوی مطالعه مشـاهده گردید که راهکارهای پیاده‌سـازی کنترل داخلی در سـازمان‌های غیرانتفاعی کشور می‌توانند در دو حوزه راهکارهای سیاست‌گذاری و راهکارهای اجرایی طبقه‌بندی گردند که هرکدام از این راهکارها می‌توانند جزء پیشـنهادهای سیاست‌گذاری مطالعه محسـوب گردند که برخی از مهمترین این راهکارهای پیشـنهادی می‌تواند به شـرح 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 زایـد در ارائه خدمات در سـازمانهای غیرانتفاعی، الکترونیکی نمـودن فرآیندهای انجام خدمات، تخصصی شدن مراجع نظارتی، باز طراحی هوشمندانه کنترلهای داخلی، شناسایی و مستند سازی فرآیندهـای کاری، اسـتفاده از رویه‌های نتیجه محور به جای فرآیند محـور در بخش کنترلهای داخلی، تشـکیل 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 شایسته‌سـالاری، اهتمام ویژه ای از سـوی سـازمانهای متولی وجود داشته باشد چرا که برخی از

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]
[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

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 سلیقه ای، استفاده از رویه‌های واحد در سازمانهای غیرانتفاعی، توجه به فرهنگ و فلسفه پاسخگویی مدیران و وجود روحیه پاسخ خواهی در سازمانهای نظارتی و متولی، وجود تناسب بین اختیارات و مسئولیتهای مدیران، وجود رویکرد نتیجه گرایی به جای وظیفه گرایی، 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 آسیبهای موجود در سازمانهای غیرانتفاعی را گزارش می‌نمایند و برخورد قاطع با متخلفین و سوء استفاده کنندگان از بیت المال و وجود تناسب بین جرم و مجازات می‌تواند در اثربخشی کنترلهای داخلی موثر 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 فوق الذکر در این قبیل سازمانها بیشتر مورد توجه قرار گیرد.

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 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، پریچهر 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. رابینز، استیفن (۱۳۸۱)، رفتار سازمانی، مفاهیم، نظریه‌ها وکاربردها 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 اطلس. تهران:

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

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 دکترای تخصصی، رشته حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد رشت
۱۲. قدیریان، عباسعلی واحمدی، سید علی اکبر وفقیهی، 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 قشقایی. مجله: حسابرسان داخلی، صص ۴۵ – ۵۲.
۱۴. مرتضوی، شهرناز، (۱۳۷۹)، رابطهٔ 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. Hofsted, 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: McGrow 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 arganizations. Englewood

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]

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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-26]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.80.10.4]