



شناسایی علائم هشداردهنده وجود مشکلات کنترل داخلی در موسسات غیرانتفاعی

اسفندیار ملکیان^۱

اسماعیل توکل نیا^۲

منصور خواجه‌وند^۳

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۰۱/۲۵ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۰۳/۲۷

چکیده

موسسات غیرانتفاعی سهام صادر نمی‌کنند و مأموریت آنها حداکثرسازی سود نیست. درحالی که مدیران موسسات غیرانتفاعی با مسئله پاسخگویی به سهامداران مواجه نیستند، آنان باید به اهداکنندگان و کمک‌کنندگان که منبع مهم سرمایه‌اند، پاسخگو باشند. این کمک‌کنندگان و اهداکنندگان منابع نامحدود ندارند و بنابراین موسسات غیرانتفاعی باید برای جذب سرمایه رقابت نمایند. اگر موسسه‌ای کنترل داخلی نامطلوبی داشته باشد، اهداکنندگان و کمک‌کنندگان می‌توانند به حمایت موسسه‌ای دیگر بپردازند، جایی که احتمال می‌رود استفاده کارآمدتری از سرمایه شود. هدف اصلی این مطالعه، شناسایی علائم هشداردهنده وجود مشکلات کنترل داخلی در موسسات غیرانتفاعی است. نمونه‌نهایی مورد استفاده برای این مطالعه شامل ۱۶۲ عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد. همچنین به منظور گردآوری داده‌ها، از پرسشنامه استفاده شده است. به منظور پردازش داده‌ها، از آمار توصیفی و آزمون فریدمن استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که از نظر اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران، پیچیدگی سازمانی، وجود کسری، انتقال‌گیرنده جدید بودن، خطر تداوم فعالیت، سطح ریسک و کوچک بودن موسسه حسابداری‌کننده سال گذشته، از علائم بااهمیت وجود نقاط ضعف در سیستم کنترل داخلی موسسات غیرانتفاعی قلمداد می‌شوند.

واژه‌های کلیدی: کنترل داخلی، مشکلات کنترل داخلی، موسسات غیرانتفاعی، اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران.

۱- دانشیار حسابداری دانشگاه مازندران، نویسنده اصلی. E_Malekian35@yahoo.com

۲- دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه مازندران، مسئول مکاتبات.

۳- کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی.

۱- مقدمه

بخش غیرانتفاعی دارای سهمی بزرگ در اقتصاد ایالات متحده است. موسسات غیرانتفاعی بیش از ۳۴۰۰ میلیارد دلار دارایی تحت کنترل خود دارند و کمک‌های خیریه به این موسسات حدود ۲۵۹ میلیارد دلار تخمین زده شده است که ۲/۲ درصد از تولید ناخالص ملی ایالات متحده در سال ۲۰۰۶ می‌باشد (وینگ^۱ و همکاران ۲۰۰۸). باتوجه به رسوایی‌هایی که در سال‌های اخیر برای موسسات غیرانتفاعی ایالات متحده به‌وقوع پیوسته، کنترل داخلی این موسسات اهمیت بالاتری پیدا کرده است. از جمله این موارد می‌توان به رسوایی‌های صلیب سرخ^۲ ایالات متحده و موسسه یونایتد وی^۳، اشاره کرد. بر اساس مقاله منتشر شده در روزنامه نیویورک تایمز^۴ به قلم استرم و رابرتسن^۵ (۲۰۰۵)، پس از توفان کاترینا^۶، صلیب سرخ ایالات متحده، متهم شد که بیش از یک میلیارد دلار کمک جمع‌آوری کرده است، در حالی که این مبلغ، بیش از نیاز بوده و به‌طور مناسب، مصرف نشده است و قربانیان، شاکی از عدم تمایل صلیب سرخ به تقسیم وجوه بین آن‌ها بوده‌اند. موسسه یونایتد وی نیز از اوایل دهه ۱۹۹۰ تا اوایل دهه ۲۰۰۰، تحت انتقاد شدید بود. علت این انتقادها، متهم‌شدن تعداد زیادی از مدیران رده بالای آن در سال ۱۹۹۲، به دریافت حقوق بیش از حد و اسراف منابع بوده است. به عنوان نمونه، رئیس وقت یونایتد وی، ویلیام آرامونی^۷، متهم به دریافت ۴۳۶ هزار دلار بابت حقوق و مزایا شد. همچنین رالف دیکرسن جونیور^۸، مدیر اجرایی یونایتد وی شهر نیویورک، در آپارتمانی اجاره‌ای با هزینه ۴۷۰۰ دلار در ماه اقامت داشت که این مبلغ توسط کارفرمای وی پرداخت می‌شد. در نتیجه، اهداکنندگان دیگر به این موسسه اعتماد نداشتند و کمک‌های مالی خود را به سمت موسسات با ثبات‌تر و امین‌تر، روانه نمودند (بوتگلیری^۹ و همکاران، ۲۰۱۱).

در ایران نیز موسسات غیرانتفاعی، رشد فراگیری داشته‌اند و لذا ضروری است در مورد کنترل داخلی این موسسات، تحقیقات بیشتری صورت گیرد، مشخصات کنترل داخلی قوی معین گردد و علل و عواقب مشکلات کنترل داخلی، بررسی شود. البته گفتنی است که توجه عمومی به وظایف و مسئولیت‌های موسسات غیرانتفاعی و همچنین خطراتی که این موسسات را تهدید می‌کند، بسیار اندک بوده است. کافی است که در رایانه شخصی خود واژه موسسه غیرانتفاعی را وارد کرده و منتظر بمانید تا نتایج جستجوی اینترنتی نمایش داده شود، آنگاه با توده‌ای از اطلاعات راجع به موسسات آموزش عالی، ثبت نام و مطالبی از این دست، روبرو می‌شوید که به‌واقع بی‌توجهی عمومی به وظایف انواع موسسات غیرانتفاعی را نشان می‌دهد. کمیته امداد امام (ره) یکی از موسسات غیرانتفاعی است که در ایران شکل گرفته و هدف آن باری نمودن محرومان و مستضعفان، امداد درمان‌دگان و آسیب‌دیدگان و خودکفکردن محرومان، عنوان شده است.

سیستم کنترل داخلی، به‌منظور مساعدت به مدیریت برای دستیابی به اهداف سازمان و نتایج مطلوب، طراحی شده است (کنهال^{۱۰}، ۲۰۰۳). با توجه به راهبرد واحد تجاری، کنترل‌های داخلی در راههای گوناگونی به‌کار می‌روند (میلر و دروگ^{۱۱}، ۱۹۸۶). تعاریف مطرح در مورد سیستم‌های کنترل داخلی، آشکار می‌سازد که این سیستم‌ها، اساساً از کنترل‌های مدیریت متمایز نیستند (چامبرز^{۱۲} و همکاران، ۱۹۸۷). هرگاه اندازه سازمانی گسترش یابد، فرآیندهای کنترلی آن نیز تخصصی‌تر، مشکل‌تر و پیچیده‌تر می‌شوند (هوک و جمز^{۱۳}،

۲۰۰۰). همچنین، اعتقاد بر این است که سیستم کنترل داخلی، ریسک‌ها را کاهش می‌دهد و در اطمینان‌دهی از قابلیت اعتماد صورت‌های مالی و انطباق با قوانین و مقررات، به مدیریت کمک می‌کند (اسپیرا و پیچ^{۱۴}، ۲۰۰۳). شرکت‌ها به‌منظور اطمینان از کارایی و بهره‌وری فعالیت‌ها، قابلیت اعتماد اطلاعات و مطابقت با قوانین اجرایی، به کنترل داخلی مناسب و کافی نیاز دارند (جوکیپی^{۱۵}، ۲۰۰۹). بنابراین، می‌توان کنترل داخلی را سیستمی دانست که در راستای بهبود دستیابی موسسه به اهداف تعیین شده، تدارک دیده می‌شود و به واقع، به دنبال این هدف است. حسابرسی کنترل داخلی برای بخش غیرانتفاعی، مبحثی جدید نیست، بلکه سازمان‌هایی که از دولت فدرال ایالات متحده و جوهی را دریافت می‌کنند، از سال ۱۹۹۰، هدف بررسی‌های کنترل داخلی بوده‌اند. اما به هر حال، بخش غیرانتفاعی توجه زیادی را معطوف به موضوع کنترل داخلی نکرده است. مخالفان افزایش مقررات، اینچنین استدلال می‌کنند که اکثر اهداکنندگان، از اطلاعات مالی تفصیلی برای تصمیم‌گیری استفاده نمی‌کنند و اینکه موسسات غیرانتفاعی، بودجه کافی برای مطابقت با قوانین سنگین را ندارند (برای نمونه ابروین^{۱۶}، ۲۰۰۵؛ مولیگان^{۱۷}، ۲۰۰۷).

موسسات غیرانتفاعی در اندازه و حوزه فعالیت، متفاوتند ولی همگی آن‌ها، به‌طور مشترک به کنترل داخلی جهت کمک به دستیابی به اهداف خود نیاز دارند. موسسات غیرانتفاعی، سهام صادر نمی‌کنند و مأموریت آن‌ها حداکثرسازی سود نیست. حال که مدیران غیرانتفاعی‌ها با مسئله پاسخگویی به سهامداران مواجه نیستند، باید به اهداکنندگان و کمک‌کنندگان که منبع مهم سرمایه‌اند، پاسخگو باشند. این کمک‌کنندگان و اهداکنندگان، منابع نامحدود ندارند و بنابراین، موسسات غیرانتفاعی باید برای جذب سرمایه، رقابت نمایند.

۱-۱- اهمیت کنترل داخلی برای موسسات غیرانتفاعی

کنترل داخلی، فرآیندی است که به‌وسیله مدیریت و سایر کارکنان، طراحی و اجرا می‌شود تا از دستیابی به هدف‌های واحد مورد رسیدگی در زمینه اعتمادپذیری گزارشگری مالی، اثربخشی و کارایی عملیات و رعایت قوانین و مقررات مربوط، اطمینانی معقول به‌دست آید (رحیمیان و توکل‌نیا، ۱۳۹۱). سازمان‌های غیرانتفاعی، سازمان‌هایی رسمی هستند که هدف اصلی آن‌ها، پشتیبانی از یک مورد یا موضوع خاص یا همگانی، بدون داشتن مقاصد تجاری در کنار آن است. سازمان‌های غیرانتفاعی، بیشتر در جهت خدمات اجتماعی، فرهنگی، آموزشی، مذهبی یا عمومی، شکل گرفته‌اند. تصور غلط رایج در مورد سازمان‌های غیرانتفاعی این است که آن‌ها، به دنبال سودآوری نیستند. آن‌ها از دیدگاه اساسنامه‌ای، موسسه‌ای بدون سهامدارند، یعنی همانند شرکت‌های انتفاعی به دنبال سودآوری برای تقسیم بین سهامداران نیستند، اما به‌منظور بهبود برنامه‌ها و موقعیت مستحکم آتی، امید به کسب سود (مازاد درآمد بر هزینه) دارند. سودآوری، بیشتر به معنای اتکای کمتر به سرمایه‌گذاری برون سازمانی است. هیچ یک از افرادی که در این سازمان‌ها کار می‌کنند، به‌طور خاص، از کسب سود (مازاد درآمد بر هزینه) توسط موسسه، منتفع نمی‌شوند. افرادی که در موسسات غیرانتفاعی فعالیت می‌کنند را می‌توان به صورت زیر دسته‌بندی کرد:

- آن‌هایی که به‌صورت موظف و با حقوق‌های مرسوم و تعریف‌شده و بدون پاداش‌های غیرمرسوم، کار می‌کنند.
 - آن‌هایی که به‌صورت قراردادهای کوچک محدود و با دریافتی‌های مشخص و مرسوم، کار می‌کنند.
 - آن‌هایی که به‌صورت داوطلبانه، بدون دریافت هیچ‌گونه درآمد، به فعالیت می‌پردازند.
 - ازجمله نتایج فرآیند کنترل داخلی در موسسات غیرانتفاعی را می‌توان، استفاده موثر از منابع و پاسخ‌گویی مالی مطلوب دانست. در حالی که دلایل بسیار فراوانی در مورد اینکه چرا یک موسسه باید کنترل داخلی را به اجرا درآورد، وجود دارد، با کمک بررسی‌های جمیل^{۱۸} (۲۰۱۰) می‌توان گفت که قانع‌کننده‌ترین دلیل، اطمینان‌دهی به اهداکنندگان و اعضای هیئت مدیره درباره موارد زیر است:
 - پاسخگویی: منابع، مطابق با قراردادهای کمک‌های بلاعوض، قوانین، مقررات و سیاست‌ها، مورد استفاده قرار می‌گیرند. همچنین گزارشگری به‌صورت قابل اتکا انجام می‌گردد و داده‌ها به‌طور مناسب و طبق دستورالعمل‌ها، جمع‌آوری، ذخیره و طبقه‌بندی می‌شوند.
 - پیشگیری از تقلب: منابع در قبال از بین رفتن، هدر رفتگی و سوءاستفاده، محافظت می‌شوند.
 - کارایی: عملیات موسسه با حداکثر توان انجام شده و از منابع موجود، بیشترین استفاده صورت می‌گیرد.
 - کنترل‌های حسابداری باید حتماً از موارد زیر در موسسات غیرانتفاعی مطمئن شوند:
 - برای تهیه صورت‌های مالی، مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری و سایر معیارها، معاملات برطبق مجوز مدیریت انجام و ثبت می‌شوند.
 - دسترسی به موجودی بانک، تنها با مجوز مدیریت امکانپذیر است.
 - هزینه‌های غیرمستقیم بر مبنایی منصفانه به کمک‌های مالی و برنامه‌ها، تخصیص می‌یابند.
 - منابع محدود به‌صورت جداگانه ردیابی می‌شوند و با مبنای مقرر، تطبیق داده می‌شوند.
- به بیان ساده، سیستم کنترل داخلی مطلوب (در هر دو زمینه طراحی و اجرا)، موضوع بسیار مهمی برای موسسات غیرانتفاعی است.
- همانطور که گفته شد، موسسات غیرانتفاعی در ایران مورد توجه جدی قرار نگرفته‌اند و ارائه اطلاعاتی درباره کنترل داخلی و علل نیاز به وجود کنترل داخلی در این موسسات، به نظر ضروری می‌رسد. هدف اصلی این مطالعه، شناسایی علایم هشداردهنده وجود نقاط ضعف در سیستم کنترل داخلی از دیدگاه نمونه-ای از اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران است. ضمناً به‌دلیل کمبود ادبیات و همچنین توضیح اهمیت موضوع، در قسمت مبانی نظری و پیشینه پژوهش، مطالبی درباره عواقب وجود نقاط ضعف در سیستم کنترل داخلی موسسات غیرانتفاعی نیز ارائه می‌گردد.

۲- ادبیات و پیشینه پژوهش

بسیاری از موسسات غیرانتفاعی در شناخت این موضوع مشکل دارند که چه مقدار پول در دسترس دارند و چگونه آن مقدار پول را برای سرمایه‌گذاری بلندمدت، مدیریت کنند (بوتگیری و همکاران، ۲۰۱۱). لازم به ذکر است که در حالی موسسات غیرانتفاعی عمدتاً به‌وسیله کمک‌های مالی، اوقاف و سرمایه‌گذاری دولت، تأمین مالی می‌شوند که اکثر اهداکنندگان، به جای تمرکز روی کل موسسه به‌عنوان یک کلیت واحد، روی پروژه‌ها و موارد خاص متمرکز هستند (دی ماگی و آنهر^۱، ۱۹۹۰). هاگر^۲ و همکاران (۲۰۰۴) نیز چنین استدلال می‌نمایند که فشار وارده از جانب کمک‌کنندگان و گروه‌های نظارتی برای پیشینه‌سازی مصارف مربوط به مأموریت‌های موسسه و محدودسازی هزینه‌های سربار به سطوح بسیار پایین غیرواقعی، در دراز مدت، مضر خواهد بود. به این ترتیب، سرمایه‌گذاری ناکافی در هزینه‌های اداری-اجرایی (مانند کنترل-های داخلی)، می‌تواند نهایتاً عواقب منفی بر فعالیت‌های مربوط به مأموریت موسسه داشته باشد. خصوصاً شواهد ناشی از بررسی‌ها نشان می‌دهد که بهبود کنترل‌های داخلی نه تنها ریسک از دست دادن وجه ناشی از تقلب یا خطای حسابداری را می‌کاهد، بلکه توانایی موسسه برای ارائه خدمات به‌وسیله جذب بودجه اضافی را نیز می‌افزاید. اِفا^۳ (۲۰۱۱) به ارزیابی کنترل‌های داخلی مالی بیمارستان‌های عمومی در غنا پرداخت. نتیجه مطالعه وی نشان داد که کنترل‌های داخلی مالی در سازمان‌های انتفاعی در قیاس با سازمان‌های غیرانتفاعی مانند بیمارستان‌های عمومی، بهتر اجرا می‌شود. گرچه بیمارستان‌های عمومی در انطباق با کنترل‌های داخلی مالی بوده‌اند، اما تمرکز و تأکیدشان به اندازه سازمان‌های انتفاعی نبوده است. با مرور ادبیات خارجی، مشهود است که کارهای پژوهشی اندکی درباره سیستم کنترل داخلی بخش عمومی و متعاقب آن، بیمارستان‌ها انجام شده است. ایدولکدیر^۴ (۲۰۱۴) نیز در بررسی چالش‌های پیاده‌سازی سیستم کنترل داخلی در سازمان‌های مردم‌نهاد کنیا، نتیجه گرفتند که وضعیت سیستم کنترل داخلی این نهادها مطلوب نبوده و آنان بر کنترل‌های غیررسمی و ابتدایی، تکیه می‌نمایند.

۲-۱- عوامل تعیین‌کننده ناکارآمدی در کنترل داخلی موسسات غیر انتفاعی

موسسات غیرانتفاعی از لحاظ اندازه و مأموریت و منابع عمده درآمد، تفاوت‌های قابل توجهی دارند. مدیریت باید پیش از شروع به کار حسابرس، مشکلات کنترل داخلی را شناسایی و برطرف نماید (جمیل، ۲۰۱۰). جی و مک وی^۵ (۲۰۰۵) پس از انجام بررسی‌های متعدد، نتیجه گرفتند شرکت‌هایی که نقاط ضعفی عمده در کنترل داخلی گزارش می‌کنند، نسبت به شرکت‌هایی که نقاط ضعف عمده‌ای گزارش نمی‌کنند، پیچیده‌تر، کوچک‌تر و کمتر سودآورند. دوپل^۶ و همکاران (۲۰۰۷a) مطالبی را به نتیجه جی و مک وی (۲۰۰۵) افزودند، آن‌ها عنوان کردند شرکت‌هایی که نقاط ضعف در کنترل داخلی گزارش می‌کنند، جوان‌ترند، به سرعت در حال رشد هستند و یا دستخوش بازسازی‌اند. همچنین اشبا-اسکایف^۷ و همکاران (۲۰۰۷) عنوان کردند شرکت‌هایی ناکارآمدی در کنترل داخلی گزارش می‌کنند که عملیات پیچیده‌تری دارند، در معرض خطر حسابرسی گسترده‌تری قرار دارند، منابع کمتری برای سرمایه‌گذاری در کنترل داخلی

دارند و احتمال استفاده از حسابرس برجسته در آن‌ها، بیشتر است. کیتینگ^{۲۴} و همکاران (۲۰۰۵) نیز با انجام تحقیقاتی به این نتیجه رسیدند که موسسات غیرانتفاعی کوچک‌تر و موسساتی که به‌عنوان کم‌خطر در نظر گرفته شده‌اند، مشکلات کنترل داخلی بیشتری دارند. آن‌ها همچنین اظهار کردند که موسسات غیرانتفاعی که احتمال مشکلات کنترل داخلی در آن‌ها زیاد است، موسسات حسابرسی کوچک را برمی‌گزینند. کیتینگ^{۲۷} (۲۰۰۹) شواهدی یافت که اهداکنندگان، حساب‌برسان برجسته را نشانی از اعتبار موسسه می‌دانند. گرینلی^{۲۸} و همکاران (۲۰۰۷) نیز بیان نمودند که موسسات غیرانتفاعی قدیمی‌تر و بزرگتر، به احتمال بیشتری دستورالعمل حسابرسی داخلی را به‌موقع انجام می‌دهند. پترویتس^{۲۹} و همکاران (۲۰۱۱) با انجام بررسی‌های دقیق آماری، احتمال گزارش نقاط ضعف در کنترل داخلی سازمان‌هایی که سلامت مالی ضعیفی دارند، در حال رشد، پیچیده‌تر و کوچک‌ترند را بالاتر ارزیابی نمودند.

۲-۲- آثار ناکارآمدی های کنترل داخلی

بنیش^{۳۰} و همکاران (۲۰۰۸) یافتند که سرمایه‌گذاران، نسبت به افشای اطلاعات وجود نقاط ضعف مربوط به بخش ۳۰۲ قانون ساربینز-اکسلی، واکنش منفی دارند، اما نسبت به وجود نقاط ضعف کنترل داخلی مربوط به بخش ۴۰۴، واکنشی پیدا نکردند. نتایج تحقیقات آن‌ها نشان می‌دهد که وقتی گزارش حسابرسی با ادعاهای مدیریت سازگار است، واکنش‌ها مثبت و قابل توجه است و هنگامی که گزارش حسابرسی با ادعاهای مدیریت متناقض است، این واکنش منفی خواهد بود. تحقیقات انجام شده همچنین یافته‌اند هنگامی که شرکتی وجود نقاط ضعف را در سیستم کنترل داخلی خود تجربه می‌نماید، اعتباردهندگان، هزینه تأمین مالی بالاتری را به آن شرکت تحمیل می‌کنند (کاستلو و ویتنبرگ- مورمن^{۳۱}، ۲۰۱۱). بنیش و همکاران (۲۰۰۸) همچنین اثر افشای اطلاعات نقاط ضعف کنترل داخلی بر هزینه تأمین مالی را بررسی نمودند و به این نتیجه رسیدند که گزارش‌های مربوط به بخش ۳۰۲، هزینه تأمین مالی را افزایش می‌دهند، در حالی که گزارش‌های مربوط به بخش ۴۰۴، بر هزینه تأمین مالی بی‌تأثیرند. اگنوا^{۳۲} و همکاران (۲۰۰۷) با انجام بررسی و پژوهش در این زمینه یافتند که گزارش نقاط ضعف کنترل داخلی موجب افزایش هزینه حقوق صاحبان سهام نمی‌شود. اما اشبا-اسکایف و همکاران (۲۰۰۸) به این نتیجه رسیدند که افشای اطلاعات مشکلات کنترل داخلی، به طور مستقیم با ریسک شرکت و هزینه حقوق صاحبان سهام مرتبط است.

بررسی‌های اندکی برای درک آثار ناکارآمدی کنترل داخلی در بخش غیرانتفاعی انجام شده است. کنترل های داخلی، برای اطمینان‌دهی از انجام موثر عملیات و گزارشگری مالی قابل اتکا، پایه‌گذاری شده‌اند. می‌توان انتظار داشت موسسات غیرانتفاعی که مشکلات کنترل داخلی دارند، بهره‌وری عملیاتی و کیفیت گزارشگری مالی پایینی داشته باشند. بنابراین، مشکلات کنترل داخلی می‌تواند به طور مستقیم یا غیرمستقیم بر مقدار وجوه در دسترس برای اجرای مأموریت های موسسه تأثیرگذار باشد. همچنین از آنجایی که ناکارآمدی های کنترل داخلی می‌توانند نشان‌دهنده فقدان اثربخشی در ارائه خدمات خیریه و

احتمالی بالاتر برای خلاف کاری کشف نشده و تمام موارد مشابه دیگر باشند، موسسات غیرانتفاعی با ناکارآمدی‌های کنترل داخلی، سازمان‌هایی نامطمئن تلقی شده و نسبت به موسسات با کنترل داخلی کارآمد، کمک‌های کمتری از مردم دریافت خواهند کرد (پترویتس و همکاران، ۲۰۱۱). جا دارد که در اینجا به نظرات مخالف نیز اشاره شود، برای نمونه، فاما و جنسن^{۳۳} (۱۹۸۳) معتقدند که برخلاف سهامداران، اهداکنندگان نهایتاً از فعالیت‌های موسسه منتفع نمی‌شوند و بدین ترتیب، احتمال کمتری برای نظارت بر موسسات غیرانتفاعی وجود دارد. آثار ناکارآمدی‌های کنترل داخلی را می‌توان در دو زمینه حمایت‌های عمومی و حمایت‌های دولتی، بررسی نمود.

۲-۱-۲- حمایت‌های عمومی

حمایت عمومی شامل کمک‌های دریافتی از اشخاص، هیئت امناء، شرکت‌ها و سازمان‌های خیریه (حمایت مستقیم) و کمک‌های دریافتی از واحدهای جمع‌آوری کمک‌های مردمی (حمایت غیرمستقیم) می‌شود. اهداکنندگان، اغلب اطلاعات اندکی از کیفیت خدمات دارند، اما حمایت قابل توجهی از بخش غیرانتفاعی می‌نمایند. بررسی‌های متعدد انجام شده در مورد حمایت‌های عمومی از موسسات غیرانتفاعی، نشان‌دهنده این است که بهره‌وری عملیاتی موسسات خیریه، ارتباط مستقیم با مقدار حمایت‌های دریافتی آن‌ها از اهداکنندگان دارد (برای نمونه؛ ویسبرود و دمینگوتز^{۳۴}، ۱۹۸۶؛ پسنن و ساندلر^{۳۵}، ۱۹۸۹؛ گرینلی و برون^{۳۶}، ۱۹۹۹؛ تینکلمن^{۳۷}، ۲۰۰۴؛ تینکلمن و منکنی^{۳۸}، ۲۰۰۷). همچنین یتمان^{۳۹} (۲۰۰۹) به این نتیجه رسید که مردم به سازمان‌هایی که در هزینه‌های مربوط به مأموریت خود اغراق می‌کنند و همچنین در مورد هزینه‌های جمع‌آوری کمک‌های مردمی حقیقت را اظهار نمی‌کنند، کمک‌های کمتری می‌نمایند. در مجموع، تحقیقات انجام شده اشاره به این دارند که اکثریت مردم، اما نه همه، از اطلاعات در دسترس خود برای تفاوت قائل شدن بین موسسات غیرانتفاعی با کیفیت و موسسات غیرانتفاعی بی کیفیت استفاده می‌کنند و بر اساس آن، تصمیمات خود را اتخاذ می‌کنند. حتا و ساندلر^{۴۰} (۲۰۰۰) و اکتن و ویسبرود^{۴۱} (۲۰۰۰) در تحقیقات خود از وجود رابطه مستقیم بین حمایت عمومی، کمک‌های دولتی و درآمد خدمات برنامه^{۴۲} خبر دادند. کیچینگ (۲۰۰۹) شواهدی یافت که اهداکنندگان، حساب‌برسان برجسته را نشانی از اعتبار می‌دانند. پترویتس و همکاران (۲۰۱۱) نیز در تحقیقات خود یافتند که هزینه جمع‌آوری کمک‌های مردمی و عمر موسسه غیرانتفاعی با حمایت‌های عمومی از موسسه، ارتباط مستقیم دارند و در مقابل، ارتباط ارزش موسسه با حمایت‌های عمومی از آن، منفی است.

۲-۲-۲- حمایت‌های دولتی

گرچه ارتباط منفی بین مشکلات کنترل داخلی و کمک‌های متعاقب دولت، به نظر ذاتی و مسلم می‌رسد، اما همواره سوالاتی در مورد عوامل تعیین‌کننده واقعی سرمایه‌گذاری دولت در بخش غیرانتفاعی وجود دارد. ممکن است، عوامل سیاسی و نه کیفیت موسسه غیرانتفاعی که توسط نتایج حسابرسی مشخص شده است، تصمیمات کمک و مشارکت دولت را هدایت نماید. از جمله موارد قابل توجه، رابطه بین هزینه جمع‌آوری کمک‌های مردمی و حمایت‌های دولت از بخش غیرانتفاعی است. آندرونی و پاپن^{۴۳} (۲۰۰۳)

یافتند که موسسات غیرانتفاعی، به هنگام دریافت کمک‌های مالی از دولت، از تلاش‌های خود به‌منظور جمع‌آوری کمک‌های مردمی، می‌کاهند. اگر موسسه غیرانتفاعی متوجه شود که در دوره بعد، حمایت‌های دولت کاهش خواهد یافت، حال یا به علت از دست دادن منافع سیاسی یا محدودیت‌های کلان اقتصادی بوجود آمده، با احتمال فراوان جمع‌آوری کمک‌های مردمی را افزایش خواهد داد. از این مطلب به‌طور مشابه می‌توان رابطه درآمد خدمات برنامه و کمک‌های مالی دولت را نیز استنباط کرد، به این ترتیب که اگر موسسه‌ای هرچه بیشتر از دولت کمک دریافت نماید، کمتر به دنبال چنین درآمدهایی خواهد بود. پترویتس و همکاران (۲۰۱۱) در بررسی‌ها و تجزیه و تحلیل‌های خود به این نتیجه رسیدند که هزینه جمع‌آوری کمک‌های مردمی، عمر موسسه غیرانتفاعی، ارزش آن و درآمد خدمات برنامه آن، با کمک‌های مالی دولتی ارتباط مستقیم دارند و اعمال نفوذ موسسه غیرانتفاعی و حمایت‌های عمومی از آن، با کمک‌های دریافتی دولتی، ارتباط منفی دارند. همچنین لازم به ذکر است که دولت‌ها در اعطای کمک‌های خود، عامل محرومیت منطقه‌ای را نیز مورد توجه قرار می‌دهد و یکی از اهداف کمک‌ها و مشارکت‌های دولت، توزیع مجدد درآمد در مناطق مختلف جغرافیایی، به منظور رفع نیازهای اقتصادی است. گفتنی است، پترویتس و همکاران (۲۰۱۱) برای شناسایی عوامل موثر بر وجود نقاط ضعف در سیستم کنترل داخلی موسسات غیرانتفاعی، از مدل شماره (۱) استفاده نمودند.

$$\text{Prob (ICD)} = \beta_0 + \beta_1 \text{COMPLEXITY} + \beta_2 \text{GOINGCONCONCERNRISK} + \beta_3 \text{SURPLUS} + \beta_4 \ln \text{SIZE} + \beta_5 \text{GROWTH} + \beta_6 \text{RISK} + \beta_7 \text{NEWGRANTEE} + \beta_8 \text{BIG4} + \beta_9 \text{REGIONAL} + \beta_{10} \text{SPECIALIST} + \sum \gamma_i \text{INDUSTRY} + \sum \delta_i \text{YEAR}$$

(۱)

که این متغیرها از سمت چپ عبارتند از: احتمال وجود ناکارایی در سیستم کنترل داخلی؛ پیچیدگی؛ خطر تداوم فعالیت؛ وجود مازاد؛ اندازه موسسه؛ رشد؛ پر ریسک بودن موسسه؛ انتقال گیرنده جدید بودن؛ چهار موسسه حسابرسی بزرگ؛ هم منطقه بودن موسسه حسابرسی و موسسه غیرانتفاعی؛ و تخصص موسسه حسابرسی. در مطالعه حاضر، این مطالعه قوی و مبنایی انجام شده توسط پترویتس و همکاران (۲۰۱۱)، با توجه به شرایط ایران، مورد توجه، تعدیل و بازبینی قرار می‌گیرد.

۳- روش پژوهش

روش انجام این پژوهش، توصیفی-پیمایشی است. در بخش نظری با رجوع به کتاب‌ها، مجله‌ها و پایگاه‌های اینترنتی، اطلاعات مورد نیاز برای انجام پژوهش، جمع‌آوری شد. در بخش میدانی نیز برای جمع‌آوری داده‌ها، از ابزار اندازه‌گیری پرسشنامه، استفاده شد. به منظور شناسایی مقدماتی علائم هشداردهنده وجود نقاط ضعف در سیستم کنترل داخلی موسسات غیرانتفاعی، از پژوهش انجام شده توسط پترویتس و همکاران (۲۰۱۱) استفاده شده است. هشت عامل شناسایی شده، در اختیار حسابداران رسمی باسابقه که با ادبیات علمی نیز آشنایی داشته‌اند، قرار گرفت و از آن‌ها خواسته شد تا کیفیت معیارهای مطرح شده را ارزیابی نموده و بنا بر اطلاعات شخصی خویش، کسورات و اضافاتی را بر عوامل شناسایی شده، اعمال کنند.

پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی
شماره ۲۶ / تابستان ۱۳۹۴

تلاش شد تا فصل مشترک پیشنهادها و علل، مدنظر قرار گیرد که در نهایت، تغییری در هشت عامل ایجاد نشد و تنها در تعریف و عنوان برخی عوامل، تغییراتی ایجاد شد تا خواسته‌های پیشنهاددهندگان، اعمال گردد. این عوامل در پرسشنامه‌ای که دارای طیف پنج گزینه‌ای لیکرت بوده، قرار گرفت. از پاسخ‌دهندگان خواسته شد تا میزان اهمیت هر کدام از شش معیار مطرح شده را برگزینند (گزینه یک = بسیار کم اهمیت؛ گزینه دو = کم اهمیت؛ گزینه سه = نرمال؛ گزینه چهار = با اهمیت؛ گزینه پنج = بسیار با اهمیت). گفتنی است که به پیشنهاد گروه مذکور، توضیحات لازم درباره موسسات غیرانتفاعی، فعالیت‌ها و کنترل‌های داخلی آنان، به منظور یادآوری و قرار گرفتن در محیط پژوهش، در اختیار پاسخ‌دهندگان قرار گرفت تا منظور کار پژوهشی روشن باشد. در ابتدا، به منظور بررسی روایی و پایایی پرسشنامه‌ها، پرسش‌ها بین ۱۸ نفر از اعضای جامعه آماری توزیع شد و اطلاعات گردآوری شده ارزیابی شدند.

۳-۱- روایی پرسشنامه

اعتبار یا روایی یعنی اینکه ابزار اندازه‌گیری، تا چه حد مناسب انتخاب شده است و می‌تواند متغیر مورد نظر را اندازه‌گیری کند (خاکی، ۱۳۸۷). اعتبار محتوایی، بیانگر آن است که پرسش‌ها در راستای هدف‌های مورد نظر تهیه شده و هدف را به‌طور مناسب، اندازه‌گیری می‌کنند (مهدوی و نمازی، ۱۳۹۰). در این پژوهش، با استفاده از مطالعه انجام شده توسط پترویتس و همکاران (۲۰۱۱) و نظرات خبرگان رشته، پرسشنامه‌ای تدوین شد و مبنای بررسی‌ها قرار گرفت. بنابراین، پرسشنامه از اعتبار محتوایی برخوردار است. اعتبار ساختاری، مربوط به مفاهیم یا ویژگی‌هایی است که از طریق پرسشنامه مورد سنجش قرار می‌گیرد. این موضوع به‌طور مستقیم قابل مشاهده نبوده و تنها به صورت غیرمستقیم، قابل مشاهده و ارزیابی است. یکی از روش‌های آزمون اعتبار ساختاری، مقایسه یافته‌های پژوهش با نتایج پژوهش‌های مشابه است. اگر نتایج به دست آمده به هم نزدیک باشند، اعتبار ساختاری ابزار اندازه‌گیری، تأیید می‌شود (مهدوی و نمازی، ۱۳۹۰). از آنجا که تا کنون، پژوهشی در ارتباط با موضوع پژوهش حاضر در ایران انجام نشده است، این شیوه نمی‌توانست برای تعیین اعتبار ساختاری ابزار اندازه‌گیری، مورد استفاده قرار گیرد. از این رو، برای آزمون اعتبار ساختاری، از نظرات متخصصان و تعدادی از افراد عضو جامعه حسابداران رسمی، استفاده شده است. به دلیل عدم شناسایی مشکلات مفهومی توسط ایشان، اعتبار ساختاری پرسشنامه تأیید شد.

۳-۲- پایایی پرسشنامه

پایایی ابزار اندازه‌گیری یعنی اینکه ابزار اندازه‌گیری انتخاب شده، در صورت تکرار اندازه‌گیری متغیرها در شرایط یکسان، تا چه حد نتایج مشابهی را ارائه می‌کند (خاکی، ۱۳۸۷). همچنین می‌توان گفت که پایایی ابزار اندازه‌گیری، درجه‌ای است که نتایج به دست آمده می‌تواند از اندازه‌گیری مجدد نیز، به دست آید. به بیان دیگر، با به‌کارگیری ابزار اندازه‌گیری در موقعیت‌های یکسان، باید نتایج یکسانی حاصل شود. در

پژوهش حاضر، از معیار آلفای کرونباخ برای آزمون ثبات نتایج اندازه‌گیری استفاده شد. مقدار آلفا ۰/۸۸۲ به دست آمد که نشان‌دهنده میزان پایایی بسیار مطلوب پرسشنامه است.

۴- جامعه و نمونه آماری

برای گزینش جامعه آماری، از روش‌ها و رویکردهای متعددی استفاده شد (تماس مستقیم با موسسات غیرانتفاعی، نظرخواهی از مدیران آن‌ها، بهره‌گیری از نظرات مدیران مالی بخش‌های غیرانتفاعی، استفاده از نظرات حسابرسان دیوان محاسبات و استفاده از نظرات اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران)، اما در انتها و پس از بررسی نتایج نخستین هر راهکار، توجه به جامعه آماری که در هر راهکار در دسترس بود و سایر موارد، استنتاج شد که دیدگاه حسابداران رسمی، دیدگاه روشن‌تر، همگراتر، علمی‌تر و معنادارتر و همچنین مبرا از اعمال نظرات شخصی و نفع شخصی و تمایلات جانبدارانه می‌باشد. با توجه به سطح آگاهی و تجربه-ای که اعضای جامعه حسابداران رسمی طی مراحل تحصیل، عضویت در جامعه، و کار کسب کرده‌اند، انتخاب این جامعه آماری معقول به نظر می‌رسد.

به این ترتیب، جامعه آماری پژوهش حاضر، تمام اشخاص حقیقی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در تاریخ ۲۰ اردیبهشت ماه ۱۳۹۱ می‌باشد که با توجه به اطلاعات ارائه شده در صفحات ۱۰۵ تا ۱۴۹ شماره هفده (بهار ۹۱) مجله حسابدار رسمی، تعداد کل اعضای جامعه حسابداران رسمی، اعم از حسابداران رسمی شاغل شریک موسسات، حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی، حسابداران رسمی شاغل در موسسات عضو، حسابداران رسمی شاغل انفرادی و حسابداران رسمی غیرشاغل، ۱۶۶۹ نفر بوده است. با استفاده از فرمول کوکران، تعداد نمونه برآورد شد. در این فرمول در سطح مقدار خطای ۵ درصد، نمونه برآوردی ۳۱۲ نفر می‌باشد. بنابراین، ۳۱۲ پرسشنامه به برخی از اعضای جامعه حسابداران رسمی که اکثراً ساکن تهران بوده‌اند، به صورت اینترنتی، پستی و حضوری ارسال شد. گفتنی است که به دلیل وجود مشکلاتی در نمونه‌گیری تصادفی، از روش نمونه‌گیری وضعی (حافظ نیا، ۱۳۸۹) یا نمونه‌گیری در دسترس (دلور، ۱۳۸۹) برای گزینش آزمودنی‌ها استفاده شده است. در نهایت، پس از انجام پیگیری‌های متعدد، تعداد ۱۶۲ پرسشنامه (تعداد نمونه مورد نیاز در سطح خطای ۰/۰۷۳) گردآوری شد.

۵- فرضیه‌های پژوهش

پس از بررسی ادبیات و مبانی نظری موضوع پژوهش، هشت علامت هشداردهنده وجود نقاط ضعف در سیستم کنترل داخلی موسسات غیرانتفاعی شناسایی شد و پس از تعدیلات، مورد آزمون قرار گرفت. به این ترتیب، فرضیه‌های شماره یک تا هشت، تدوین شدند. این هشت عامل عبارتند از: (۱) پیچیدگی سازمانی؛ (۲) وجود کسری؛ (۳) کوچک بودن اندازه موسسه؛ (۴) انتقال گیرنده جدید^{۴۴}؛ (۵) رشد؛ (۶) خطر تداوم فعالیت؛ (۷) سطح ریسک؛ و (۸) کوچک بودن موسسه حسابرسی کننده سال قبل. فرضیه‌های مورد نظر،

پس از ارائه تعریفی از هرکدام از این عوامل، ارائه می‌شود. این تعاریف، غالباً برگرفته از تعاریف ارائه شده پترویتس و همکاران (۲۰۱۱) است که البته در اکثر موارد با تعدیلاتی همراه بوده‌اند:

(۱) پیچیدگی سازمانی: این عامل مربوط به تعداد منابع درآمدی موسسه است. سازمان‌هایی که تنها از یک منبع، بودجه دریافت می‌کنند، نسبت به سازمان‌هایی که از چند منبع، تأمین بودجه می‌شوند، اساساً در انواع کمتری از برنامه‌های خیریه درگیر می‌شوند. بنابراین، سازمان‌هایی که منبع بیشتر تأمین مالی (حمایت مردمی، حمایت دولت و یا درآمد خدمات برنامه- درآمد خدمات برنامه، درآمدی است حاصل از فروش محصولات یا خدمات ایجاد شده طی دوره اجرای برنامه‌های مربوط به مأموریت) دارند، در عملیات متنوع‌تری مشغولند، پیچیده‌تر نیز هستند و بنابراین، احتمال وجود مشکل در کنترل داخلی آن‌ها بیشتر است.

فرضیه نخست: پیچیدگی سازمانی، از علائم هشداردهنده وجود ناکارآمدی در کنترل داخلی موسسه غیرانتفاعی است.

(۲) وجود کسری: مطابق تحقیقات انجام شده در مورد شرکت‌های سهامی عام که از وجود زیان برای اندازه‌گیری سلامت مالی استفاده می‌شود، در اینجا نیز مقیاس دیگری تحت عنوان وجود مازاد (کسری)، به عوامل هشدار دهنده وجود مشکلات کنترل داخلی، افزوده می‌شود. موضوع مورد بررسی این است که آیا درآمدهای موسسه، مازاد بر مخارج آن هست یا نه. اگر مازاد درآمد بر مخارج وجود داشته باشد، آنگاه، شرکت وضعیت مطلوب و مساعد مالی خواهد داشت و مشکلات کنترل داخلی کمتری خواهد داشت و برعکس.

فرضیه دوم: وجود کسری، از علائم هشداردهنده وجود ناکارآمدی در کنترل داخلی موسسه غیرانتفاعی است.

(۳) کوچک‌تر بودن اندازه موسسه: سازمان‌های بزرگ‌تر، برای برنامه‌ریزی اینکه چه زمانی کنترل‌های داخلی را اجرا کنند، منابع و تجربه بیشتری دارند. موسسات غیرانتفاعی قدیمی‌تر و بزرگ‌تر، به احتمال بیشتری دستورالعمل حسابرسی داخلی را به‌موقع انجام می‌دهند (گرینلی و همکاران، ۲۰۰۷).

فرضیه سوم: کوچک‌تر بودن اندازه موسسه غیرانتفاعی، از علائم هشداردهنده وجود ناکارآمدی در کنترل داخلی آن است.

(۴) انتقال‌گیرنده جدید: مورد دیگری که با توجه به مطالب مذکور می‌توان افزود، احتمال بالای مشکل کنترل داخلی در سازمان‌های تازه وارد است. سازمان‌هایی که برای نخستین بار کمک‌های دولتی و مردمی را دریافت می‌کنند، به احتمال کمتری تمام سیستم‌های کنترل داخلی را در جای خود قرار می‌دهند.

فرضیه چهارم: انتقال‌گیرنده جدید بودن موسسه غیرانتفاعی، از علائم هشداردهنده وجود ناکارآمدی در کنترل داخلی آن است.

۵) رشد: کنترل‌های داخلی باید در واکنش به تغییرات سازمانی، تغییر کنند، زیرا کنترل‌های موجود، ممکن است نامربوط یا نامؤثر شوند و کنترل‌های جدید نیاز باشند. سازمان‌هایی که به سرعت در حال تغییرند، اغلب در ارزیابی کفایت و به روز نمودن کنترل‌های داخلی خود، با همان سرعتی که توسعه سازمانی به وقوع می‌پیوندد، ناتوانند. می‌توان گفت، سرعت رشد تأثیری نامطلوب بر کنترل داخلی دارد.

فرضیه پنجم: سرعت رشد موسسه غیرانتفاعی، از علائم هشداردهنده وجود ناکارآمدی در کنترل داخلی آن است.

۶) خطر تداوم فعالیت: وجود خطر تداوم فعالیت، اشاره به این دارد که در مورد توانایی موسسه جهت اجرای تعهداتش (مطابق قراردادها)، تردید وجود دارد. وجود بند تداوم فعالیت، نشان از سلامت مالی ضعیف موسسه دارد که این امر، احتمال اینکه موسسه غیرانتفاعی منابع کافی برای سرمایه‌گذاری در کنترل داخلی داشته باشد را بسیار کم خواهد نمود. جریان منفی وجوه نقد حاصل از عملیات، نقض مفاد قراردادهای وام، نسبت‌های مالی نامساعد، تعطیلی فعالیت‌ها و وجود دعاوی دادگاهی، از شرایطی هستند که می‌توانند تهدیدی جدی برای تداوم فعالیت باشند.

فرضیه ششم: وجود خطر تداوم فعالیت، از علائم هشداردهنده وجود ناکارآمدی در کنترل داخلی موسسات غیرانتفاعی است.

۷) سطح ریسک موسسه: موسسات غیرانتفاعی را می‌توان به دو دسته کم خطر و پرخطر، تقسیم نمود. برای اینکه یک موسسه کم خطر در نظر گرفته شود، باید طی دو سال گذشته به‌طور سالانه حسابرسی شود و نتیجه این حسابرسی‌ها، اظهارنظر مقبول، کنترل داخلی کارآمد و عدم وجود یافته حسابرسی باشد (پترویتس و همکاران، ۲۰۱۱).

فرضیه هفتم: بالا بودن سطح ریسک در موسسه غیرانتفاعی، از علائم هشداردهنده وجود ناکارآمدی در کنترل داخلی آن است.

۸) کوچک بودن موسسه حسابرسی کننده در سال قبل: عامل نهایی که به موارد مذکور افزوده می‌شود، تأثیر نوع موسسه حسابرسی بر احتمال وجود ناکارآمدی در کنترل داخلی است. با توجه به اینکه کیتینگ و همکاران (۲۰۰۵) با تحقیقات خود نشان دادند موسسات غیرانتفاعی که احتمال مشکلات کنترل داخلی در آن‌ها زیاد است، موسسات حسابرسی کوچک را برمی‌گزینند و اینکه کیچینگ (۲۰۰۹)، شواهدی یافت که اهداکنندگان، حسابرسان بزرگ را نشانی از اعتبار می‌دانند، می‌توان نتیجه گرفت که هرچه موسسه حسابرسی بزرگ‌تر باشد، احتمال وجود ناکارآمدی کنترل داخلی واحد مورد رسیدگی، کمتر خواهد بود.

فرض هشتم: حسابرسی شدن موسسه غیرانتفاعی توسط موسسات حسابرسی کوچک تر در سال قبل، از علائم هشداردهنده وجود ناکارآمدی در کنترل داخلی آن است.

۶- پردازش یافته‌های پژوهش

۶-۱- شناسایی علائم وجود نقاط ضعف در کنترل داخلی

پاسخ‌های گردآوری شده در قالب پرسشنامه، وارد نرم افزار Excel شدند و پس از آماده‌سازی‌های لازم، داده‌ها به نرم افزار SPSS منتقل گشتند. در جدول یک، آمار توصیفی پراکندگی داده‌ها، ارائه شده است. با دقت در ارقام ارائه شده در جدول یک، مشهود است که وجود کسری با میانگین ۴/۳۷، بیشترین میانگین را دارد و پس از آن، شاخصه‌های پیچیدگی سازمانی، سطح ریسک و خطر تداوم فعالیت، در رتبه‌های بعدی قرار دارند. با توجه به نتایج ارائه شده در جدول یک، میانگین اهمیتی که پاسخ‌دهندگان برای پیچیدگی سازمانی، وجود کسری، انتقال گیرنده جدید، خطر تداوم فعالیت، سطح ریسک و کوچک بودن موسسه حسابرسی کننده سال قبل، منظور کرده‌اند، بالای ۳ است که نشان از بااهمیت‌بودن این شاخصه‌ها است.

جدول ۱- آمار توصیفی پراکندگی داده‌ها

شاخصه‌ها	میانگین	میانۀ	انحراف معیار	بیشینه	کمینه
پیچیدگی سازمانی	۴/۳۵	۵	۰/۹۲	۵	۱
وجود کسری	۴/۳۷	۵	۱/۱	۵	۱
کوچک بودن اندازه موسسه	۲/۷۵	۳	۱/۰۶	۵	۱
انتقال گیرنده جدید	۳/۱۲	۴	۱/۴۴	۵	۱
رشد	۲/۹۵	۳	۱/۲۸	۵	۱
خطر تداوم فعالیت	۳/۷۷	۴	۱/۳۹	۵	۱
سطح ریسک	۴/۱۷	۵	۱/۲۳	۵	۱
کوچک بودن موسسه حسابرسی کننده سال قبل	۳/۳۷	۳	۱/۴	۵	۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در جدول دو نیز نسبت تقریبی پاسخ‌هایی که به هر گزینه داده شده، ارائه شده است. بنابر جدول دو، ۷۰ درصد پاسخ‌دهندگان، وجود کسری را بسیار با اهمیت قلمداد کرده‌اند و پس از آن، ۶۱ درصد پاسخ‌دهندگان، پیچیدگی سازمانی را بسیار بااهمیت ارزیابی کرده‌اند. سطح ریسک و خطر تداوم فعالیت نیز در رتبه‌های بعدی قرار دارند. با توجه به جدول دو شاهد هستیم که ۸۰ درصد پاسخ‌دهندگان، پیچیدگی سازمانی را بااهمیت یا بسیار بااهمیت قلمداد کرده‌اند که این مقدار برای وجود کسری، ۸۱ درصد، انتقال گیرنده جدید، ۵۲ درصد، خطر تداوم فعالیت، ۶۴ درصد، سطح ریسک، ۷۶ درصد و کوچک بودن موسسه حسابرسی کننده سال قبل، ۵۰ درصد است که بالاتر از نصف می‌باشند و از این طریق نیز بااهمیت بودن این متغیرها قابل تشخیص است.

در مجموع، با بررسی دو دسته بندی مطرح، می‌توان ادعا کرد که از دیدگاه پاسخ‌دهندگان، شاخصه‌های پیچیدگی سازمانی، وجود کسری، انتقال گیرنده جدید، خطر تداوم فعالیت، سطح ریسک و کوچک بودن

موسسه حسابرسی کننده سال قبل، از علائم هشداردهنده وجود نقاط ضعف در سیستم کنترل داخلی موسسات غیر انتفاعی، قلمداد می‌شوند. بنابراین می‌توان فرضیه‌های نخست، دوم، چهارم، ششم، هفتم و هشتم را پذیرفته دانست و فرضیه‌های سوم و پنجم را رد کرد.

جدول ۲- آمار توصیفی نسبت گزینه‌ها

شاخصه‌ها	بسیار بااهمیت	بااهمیت	نرمال	بی اهمیت	بسیار بی اهمیت
پیچیدگی سازمانی	۰/۶۱	۰/۱۹	۰/۱۷	۰/۰۲	۰/۰۱
وجود کسری	۰/۷۰	۰/۱۱	۰/۰۹	۰/۰۷	۰/۰۳
کوچک بودن اندازه موسسه	۰/۰۹	۰/۰۸	۰/۴۳	۰/۲۸	۰/۱۲
انتقال گیرنده جدید	۰/۲۰	۰/۳۲	۰/۱۲	۰/۱۶	۰/۲۰
رشد	۰/۱۷	۰/۱۶	۰/۲۸	۰/۲۵	۰/۱۴
خطر تداوم فعالیت	۰/۴۵	۰/۱۹	۰/۱۱	۰/۱۵	۰/۱۰
سطح ریسک	۰/۶۰	۰/۱۶	۰/۰۹	۰/۰۹	۰/۰۶
کوچک بودن موسسه حسابرسی کننده سال قبل	۰/۳۳	۰/۱۷	۰/۲۱	۰/۱۷	۰/۱۲

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۲-۶- رتبه‌بندی علائم وجود نقاط ضعف در کنترل داخلی

به منظور رتبه‌بندی عوامل تعیین کننده وجود نقاط ضعف در سیستم کنترل داخلی موسسات غیرانتفاعی از دیدگاه حسابداران رسمی، از آزمون فریدمن استفاده شده است. آزمون فریدمن، یک آزمون ناپارامتری، معادل آنالیز واریانس با اندازه‌های تکراری (درون گروهی) است که از آن برای مقایسه میانگین رتبه‌ها در K متغیر (گروه) استفاده می‌کنیم. این آزمون زمانی کاربرد پیدا می‌کند که قصد داشته باشیم نظرات یک گروه را در چند زمینه مورد بررسی قرار دهیم و براساس نظرات افراد این گروه، اولویت هر کدام از موارد را بر اساس رتبه‌بندی معنادار، مشخص نماییم. در این قسمت، هر هشت متغیر گنجانده شده‌اند. نتیجه اولیه آزمون فریدمن، در جدول سه ارائه شده است.

جدول ۳- نتیجه اولیه آزمون فریدمن

تعداد	۱۶۲
آماره کای دو	۳۰۱/۳۳۱
درجه آزادی	۷
سطح معناداری	۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بنا بر نتایج ارائه شده در جدول سه، اهمیتی که حسابداران رسمی برای هشت معیار مورد پرسش قائل شده‌اند، متفاوت می‌باشد، اما این نتیجه برای رتبه‌بندی این معیارها، کافی نمی‌باشد. یکی دیگر از نتایج آزمون فریدمن، رتبه‌بندی امتیازات می‌باشد که نتایج آن، در جدول چهار آمده است.

جدول ۴- نتایج رتبه‌بندی متغیرها

رتبه میانگین	شاخصه‌ها
۵/۵۱	پیچیدگی سازمانی
۶/۱۳	وجود کسری
۴/۰۰	کوچک بودن اندازه موسسه
۳/۴۱	انتقال گیرنده جدید
۳/۴	رشد
۵/۰۲	خطر تداوم فعالیت
۵/۴۲	سطح ریسک
۳/۱۱	کوچک بودن موسسه حسابرسی کننده سال قبل

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بنابر نتایج آن، وجود کسری با رتبه میانگین ۶/۱۳، بالاترین امتیاز را دارد، پیچیدگی سازمانی با رتبه میانگین ۵/۵۱ در جایگاه بعدی قرار دارد. سطح ریسک با رتبه میانگین ۵/۴۲ و وجود خطر تداوم فعالیت با میانگین رتبه ۵/۰۲ نیز در مرتبه‌های بعدی قرار دارند. رتبه‌های پنجم و ششم هم به ترتیب به کوچک بودن اندازه موسسه حسابرسی سال قبل با رتبه میانگین ۴ و انتقال گیرنده جدید با میانگین رتبه ۳/۴۱، اختصاص یافته است. در انتها نیز همانطور که انتظار می‌رفت، رشد موسسه با رتبه میانگین ۳/۴ و کوچکی اندازه موسسه با رتبه میانگین ۳/۱۱، قرار دارند.

۷- بحث و نتیجه گیری

سازمان‌های غیرانتفاعی، سازمان‌هایی رسمی هستند که هدف اصلی آن‌ها، پشتیبانی از یک مورد یا موضوع خاص یا همگانی، بدون داشتن مقاصد تجاری در کنار آن است. کنترل داخلی، شامل کلیه اقداماتی است که برای تأمین اطمینان نسبی از اجرای صحیح امور و مطابقت آن با قوانین و مقررات و سیاست‌های واحد تجاری، صورت می‌گیرد. این کنترل‌ها، برای تمام سازمان‌ها لازم و ضروری‌اند. موسسات غیرانتفاعی، از نظر اندازه و حوزه فعالیت متفاوتند ولی همه آن‌ها، مشترکاً به کنترل داخلی جهت کمک به دستیابی به اهداف خود، نیاز دارند. دلایل بسیار فراوانی در مورد اینکه چرا موسسه غیرانتفاعی باید کنترل داخلی را به اجرا گذارد، وجود دارد که از جمله آن‌ها، مسئولیت غیرانتفاعی‌ها در قبال مردم است. اجرای کنترل داخلی، همیشه با احتمال بروز مشکلاتی همراه است و این مشکلات، همواره عواملی دارند که با بررسی این عوامل و

شناسایی آن‌ها، می‌توان از بروز مشکلات کنترل داخلی، جلوگیری کرد. از آنجایی که ناکارآمدی‌های کنترل داخلی می‌تواند نشان‌دهنده فقدان اثربخشی در ارائه خدمات خیریه و احتمالی بالاتر برای سوءاستفاده‌های کشف نشده و تمام موارد مشابه دیگر باشد، موسساتی که مشکلات کنترل داخلی دارند، نامطمئن خوانده می‌شوند و کمک‌های کمتری نسبت به موسسات با کنترل داخلی کارآمد، از مردم دریافت خواهند کرد. کنترل داخلی در بخش غیرانتفاعی، عرصه‌ای نسبتاً ناشناخته برای پژوهشگران است و سوالات زیادی همواره باقی مانده است. تحقیقات بیشتری نیاز است تا سایر علائم هشدار دهنده وجود مشکلات کنترل داخلی موسسات غیرانتفاعی شناخته شوند و چگونگی تأثیر نقاط ضعف کنترل داخلی بر سایر جنبه‌های عملیات بخش غیرانتفاعی، بررسی و شناسایی شوند.

در این پژوهش تلاش شد تا گامی هرچند کوچک در راستای کسب شناخت بهتر از موسسات غیرانتفاعی و علائم هشداردهنده وجود نقاط ضعف در کنترل داخلی آن‌ها، برداشته شود. نتایج بررسی‌ها نشان داد که از دید نمونه‌ای از حسابداران رسمی، پیچیدگی سازمانی (مطابق با یافته‌های جی و مک‌وی، ۲۰۰۵؛ اشبا-اسکایف و همکاران، ۲۰۰۷؛ پترویتس و همکاران، ۲۰۱۱)، وجود کسری، انتقال گیرنده جدید (مطابق با یافته‌های جی و مک‌وی، ۲۰۰۵؛ دوئل و همکاران، ۲۰۰۷a؛ گرینلی و همکاران، ۲۰۰۷)، خطر تداوم فعالیت، سطح ریسک (مغایر با یافته کیتینگ و همکاران، ۲۰۰۵) و کوچک بودن موسسه حسابرسی کننده سال قبل (مغایر با یافته اشبا-اسکایف، ۲۰۰۷)، از علائم بااهمیت هشداردهنده وجود نقاط ضعف در سیستم کنترل داخلی موسسات هستند. در مجموع علائم شناسایی شده نیز به ترتیب، وجود کسری، پیچیدگی سازمانی، سطح ریسک، وجود خطر تدام فعالیت، کوچک بودن اندازه موسسه، انتقال گیرنده جدید، رشد موسسه، و کوچکی اندازه موسسه حسابرسی سال قبل، بیشترین تا کمترین اهمیت را داشته‌اند. هدف اصلی این مطالعه، افتتاح باب گفتگو راجع به کنترل داخلی موسسات غیرانتفاعی و گسترش ادبیات آن در ایران، به همراه ارائه رهنمودهایی به موسسات غیرانتفاعی و حسابرسان بوده است. نتایج این مطالعه می‌تواند رهنمودی برای هوشیاری حسابرسان و مدیران موسسات غیرانتفاعی در مواجهه با مشکلات احتمالی کنترل داخلی این موسسات باشد. بنابراین، در ادامه ضمن ارائه پیشنهادهایی برای پژوهشگران علاقمند، راهکارهایی ابتدایی و کاربردی نیز برای موسسات غیرانتفاعی ارائه می‌گردد.

نتایج بررسی‌های پژوهش حاضر نشان داد که با در نظر گرفتن جمیع شرایط، پیچیدگی سازمانی، وجود کسری، انتقال گیرنده جدید بودن شرکت، خطر تدام فعالیت، بالا بودن سطح ریسک و کوچک بودن موسسه حسابرسی سال گذشته، از نشانه‌های وجود ناکارایی احتمالی در سیستم کنترل داخلی موسسات غیرانتفاعی می‌باشند و لذا، حسابرسان می‌توانند در انجام حسابرسی اینگونه موسسات، به موارد مذکور توجه جدی داشته باشند. البته این موارد می‌توانند، مورد استفاده مدیران این موسسات نیز قرار بگیرند.

فهرست منابع

(۱) اسامی و فهرست‌ها. (۱۳۹۰)، مجله حسابدار رسمی، شماره ۱۷، صص ۱۰۵-۱۴۹.

- ۲) حافظ نیا، محمدرضا. (۱۳۸۹)، "مقدمه ای بر روش تحقیق در علوم انسانی". تهران: انتشارات سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی (سمت).
- ۳) خاکی، غلامرضا. (۱۳۸۷)، "روش تحقیق با رویکردی به پایان نامه نویسی (چاپ دوم)". تهران: انتشارات بازتاب.
- ۴) دلاور، علی. (۱۳۸۶)، "روش تحقیق در روانشناسی و علوم تربیتی". تهران: انتشارات نشر ویرایش.
- ۵) رحیمیان، نظام الدین؛ توکل نیا، اسماعیل. (۱۳۹۱)، نقش حسابرسی داخلی در کیفیت سیستم کنترل داخلی، مجله حسابرسی، شماره ۵۹، صص ۱۰۴-۱۱۳.
- ۶) مهدوی، غلامحسین و نمازی، نویدرضا. (۱۳۹۰) "رتبه بندی عوامل موثر بر خطر حسابرسی با استفاده از تکنیک TOPSIS"، مجله دانش حسابرسی. شماره ۴۵، صص ۲۸-۵۰.
- 7) Abdulkadir, H. S. ,(2014), "Challenges of Implementing Internal Control Systems in Non-Governmental Organizations (NGO) in Kenya: A case of Faith-Based Organizations (FBO) in Coast Region. IOSR Journal of Business and Management, Vol. 16, No. 3, PP. 57-62.
- 8) Andreoni, J. and Payne, A. ,(2003), "Do Government Grants to Private Charities Crowd Out Giving or Fund-Raising?", The American Economic Review, Vol. 93, No. 3, PP. 792-812.
- 9) Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D., and Kinney, W. ,(2007), "The Discovery and Reporting of Internal Control Deficiencies Prior to SOX-Mandated Audits", Journal of Accounting and Economics, Vol. 44, Nos. 1-2, PP. 166-192.
- 10) Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D., Kinney, W. and LaFond, R. ,(2008), "The Effect of SOX Internal Control Deficiencies and Their Remediation on Accrual Quality", The Accounting Review, Vol. 83, Vo. 1, PP. 217-50.
- 11) Beneish, M., Billings, M. and Hodder, L. ,(2008), "Internal Control Weaknesses and Information Uncertainty", The Accounting Review, Vol. 83, No. 3, PP. 665-703.
- 12) Bottiglieri, W., Kroleski, S. L. and Conway, K. ,(2011), "The Regulation of Non-Profit Organizations", Journal of Business & Economics Research, Vol. 9, No. 9, PP. 51-60.
- 13) Breland, J. F. ,(2008), "An Internal Control listing For Nonprofit Organizations, Available At: lri.lsc.gov.
- 14) Chambers, A. D., Selim, G. M. and Vinten, G. ,(1987), "Internal Auditing (2nd ed.)", Chicago, IL: Commerce Clearing House.
- 15) Chenhall, R. ,(2003), "Management Control Systems Design with in Its Organizational Context: Findings from Contingency-Based Research and Directions for The Future", Accounting, Organizations and Society, Vol. 28, Nos. 2-3, pp. 127-168.
- 16) Costello, A. M. and Wittenberg-Moerman, R. ,(2011), "The Impact of Financial Reporting Quality on Debt Contracting Evidence from Internal Control Weakness Reports", Journal of Accounting Research, Vol. 49, PP. 97-136.
- 17) Di Maggio, P. and Anheier, H. ,(1990), "The Sociology of Non-profit Organizations and Sectors", Annual Review of Sociology, Vol. 16 (1990), PP. 137-159.
- 18) Doyle, J., Ge, W. and McVay, S. ,(2007a), "Determinants of Weaknesses in Internal Control over Financial Reporting", Journal of Accounting and Economics, Vol. 44, Nos. 1-2, PP. 193-223.
- 19) Effah, A. ,(2011), "An Evaluation of Internal Financial Controls in Public Hospitals. A case study of Regional and Municipal Hospital", Sunyani and District Hospital, Bechem (Brong-Ahafo). A Dissertation Submitted to The Institute of Distance Learning, Kwame Nkrumah University of Science and Technology in Partial Fulfillment of The Requirements for The Degree of Commonwealth Executive Master of Business Administration (CEMBA). Institute of Distance Learning, KNUST. MAY 2011.

- 20) Fama, E. and Jensen, M. ,(1983), "Separation of Ownership and Control, The Journal of Law & Economics", Vol. 26, No. 2, PP. 301-325.
- 21) Ge, W. and McVay, S. ,(2005), "The Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control after The Sarbanes- Oxley Act", Accounting Horizons, Vol. 19, No. 3, PP. 137-158.
- 22) Greenlee, J., Fischer, M., Gordon, T. and Keating, E. ,(2007), "An investigation of Fraud in Nonprofit Organizations: Occurrences and deterrents, Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly", Vol. 36, No. 4, PP. 676-694.
- 23) Greenlee, J.S. and Brown, K.L. ,(1999), "The Impact of Accounting Information on Contributions to Charitable Organizations", Research in Accounting Regulation, Vol. 13, PP. 111-125.
- 24) Hager, M., Pollak, T. and Wing, K. ,(2004), "Getting What We Pay for: Low Overhead Limits Nonprofit Effectiveness", Nonprofit Overhead Cost Project Brief, No. 3. Available at: <http://urban.org>.
- 25) Hoque, Z. and James, W. ,(2000),"Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance", Journal of Management Accounting Research, Vol. 12, PP. 1-17.
- 26) Irvin, R. (2005). State regulation of nonprofit organizations: Accountability regardless of outcome, Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly, Vol. 34, No. 2, PP.161-178.
- 27) Jamail, L. (2010), "The Importance of Internal Controls for Nonprofit Organizations", April, 2010, Available ,At: <http://www.txnp.org>.
- 28) Jokipii, A. ,(2009), "Determinants and Consequences of Internal Control in Firms: a Contingency Theory Based Analysis", Journal of Management and Governance, ISSN 1385-3457 (Print) 1572-963X (Online), PP. 1-30.
- 29) Keating, E., Fischer, M., Gordon, T. and Greenlee. J. ,(2005), "The Single Audit Act: How Compliant are Nonprofit Organizations?", Accounting and Financial Management, Vol. 17, No. 3, PP. 285-309.
- 30) Khanna, J. and Sandler, T. ,(2000), "Partners in giving: The Crowding-in Effects of UK Government Grants, European Economic Review", Vol. 44, No. 8, PP. 1543-1556.
- 31) Kitching, K. ,(2009), "Audit Value and Charitable organizations, Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 28, No. 6, PP. 510-524.
- 32) Miller, D. and Droge, C. ,(1986),"Psychological and Traditional Determinants of Structure, Administrative Science Quarterly", Vol. 31, PP. 539-560.
- 33) Mulligan, L. ,(2007), "What's Good for The Goose is not Good for The Gander: Sarbanes-Oxley-Style Nonprofit Reforms", Michigan Law Review, Vol. 105, No. 8, PP. 1981-2009.
- 34) Ogneva, M., Subramanyam, K. and Raghunandan, K. ,(2007), "Internal Control Weakness and Cost of Equity: Evidence from SOX Section 404 Disclosures", The Accounting Review, Vol. 82, No. 5, PP. 1255-97.
- 35) Okten, C. and Weisbrod, B. ,(2000), "Determinants of Donations in Private Nonprofit Markets", Journal of Public Economics, Vol. 75, No. 2, PP. 255-272.
- 36) Petrovits, C., Shakepeare, C. and Shih, A. ,(2011), "The Causes and Consequences of Internal Control Problems in Nonprofit Organizations", Journal of The Accounting Review, Vol. 86, No. 1, PP. 325-357.
- 37) Posnett, J. and Sandler, T. ,(1989), Demand for Charity Donations in Private Non-profit Markets, Journal of Public Economics, Vol. 40, PP. 187-200.
- 38) 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.
- 39) Strom, S. and Robertson, C. ,(2005), "As Its Cooffers Swell, Red Cross is Criticized on Gulf Coast Response", New York Times Newspaper, 20 Sept 2005, Available at: <http://www.nytimes.com>.

- 40) Tinkelman, D. (2004), "Using Nonprofit Organization-Level Financial Data to Infer Managers' Fund-Raising Strategies", *Journal of Public Economics*, Vol. 88, No. 9/10, PP. 2181-2192.
- 41) Tinkelman, D. and Mankaney, K. (2007), "When is Administrative Efficiency Associated with Charitable Donations?", *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, Vol. 36, PP. 41- 64.
- 42) Weisbrod, B. and Dominguez, N. (1986), "Demand for Collective Goods in Private Nonprofit Markets: Can Fundraising Expenditures Help Overcome Free-Rider Behavior?", *Journal of Public Economics*, Vol. 30, No. 1, PP. 83-95.
- 43) Wing, K., Pollak, T. and Blackwood, A. (2008), "The Nonprofit Almanac. Washington", D.C.: Urban Institute Press.
- 44) Yetman, M. H. (2009), "Economic Consequences of Expense Misreporting in Nonprofit Organizations", Working Paper. University of California – Davis, presented at 2009 AAA meeting

یادداشت‌ها

1. Wing
2. Red Cross
3. United Way
4. New York Times
5. Strom and Robertson
6. Katrina Hurricane
7. William Aramony
8. Ralph Dickerson Jr.
9. Bottiglieri
10. Chenhall
11. Miller and Droge
12. Chambers
13. Hoque and James
14. Spira and Page
15. Jokipii
16. Irvin
17. Mulligan
18. Jamail
19. Di Maggio and Anheier
20. Hager
21. Effah
22. Abdulkadir
23. Ge and McVay
24. Doyle
25. Ashbaugh-Skaife
26. Keating
27. Kitching
28. Greenlee
29. Petrovits
30. Beneish
31. Costello and Wittenberg-Moerman
32. Ogneva
33. Fama and Jensen
34. Weisbrod and Dominguez
35. Posnett and Sandler
36. Greenlee and Brown

- ³⁷. Tinkelman
- ³⁸. Tinkelman and Mankaney
- ³⁹. Yetman
- ⁴⁰. Khanna and Sandler
- ⁴¹. Okten and Weisbrod
- ⁴². Program service revenue
- ⁴³. Andreoni and Payne
- ⁴⁴. New Grantee