

شناسایی نقاط ضعف اجرای کنترل های داخلی در نهادهای آموزشی : ریشه ها و پیامدها

محسن فرهمند^۱، محمد محمودی^{۲*}

چکیده

پژوهش حاضر با هدف شناسایی نقاط ضعف اجرای کنترل های داخلی در نهادهای آموزشی : ریشه ها و پیامدها به اجرا درآمد. این پژوهش از نو تحقیقات آمیخته (کیفی-کمی) می باشد. در این تحقیق در بخش کیفی با استفاده از گراند تئوری به شناسایی نقاط ضعف کنترل های داخلی و عوامل علی، زمینه ای و مداخله گر موثر بر کنترل های داخلی و راهبردهای و پیامدهای ارتقا کنترل های داخلی پرداخته می شود. با توجه به روش اجرای پژوهش، اطلاعات با استفاده از مصاحبه گردآوری شدند. شش سوال در طی یک مصاحبه از جامعه آزمودنی ها که شامل ۱۲ نفر از اساتید رشته حسابداری که دارای سابقه تدریس یا مدیریتی در یکی از نهادهای آموزشی بودند، مطرح گردید. که این تحقیق با ۱۲ نفر خبره به اشباع نظری رسید. در ادامه نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده های کیفی با استفاده از نرم افزار MAXQD جهت پاسخگویی به سؤالات ارائه گردید که نقاط ضعف کنترل های داخلی شامل نقاط ضعف عملیاتی، نقاط ضعف رعایت و نقاط ضعف گزارشگری مالی می باشد. همچنین عوامل علی موثر بر کنترل های داخلی شامل زیرساخت فناوری اطلاعات، پیاده سازی کنترل داخلی کوزو یا مکعب کوزو در سازمان و ارتباطات سازمان و عوامل زمینه ای موثر بر کنترل های داخلی شامل الزامات دستورالعمل ها، نظام حسابداری و حسابرسی و سیاست های مدیریتی و و نگرش مدیران و عوامل مداخله گر موثر بر کنترل های داخلی شامل مبنای انسانی، ادراک مشترک، موانع قانونی و عوامل بیرونی و در نهایت راهبردهای ارتقا کنترل های داخلی شامل هوشمندی کسب و کار، کارایی و اثر بخشی و و صرفه اقتصادی، پاسخگویی و شفافیت و نگرش سیستمی می باشد. همچنین در بخش کمی ۱۱۱ نفر از کارکنان امور مالی دانشگاه آزاد اسلامی سطح تهران که نمونه آماری ما را تشکیل داده اند مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته اند تا بر اساس آن رابطه بین متغیرها برای بررسی سؤالات تحقیق بررسی شود. داده های جمع آوری شده با استفاده از نرم افزار AMOS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته اند. نتایج نقاط ضعف کنترل های داخلی از نظر مدل ساختاری از عوامل عوامل علی، عوامل زمینه ای و عوامل مداخله گر تاثیر می گیرد.

کلمات کلیدی

(۱) گروه حسابداری ، واحد فیروز کوه، دانشگاه آزاد، تهران، ایران. farahmandmohsan@gmail.com

(۲) گروه حسابداری ، واحد فیروز کوه، دانشگاه آزاد، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). mahmoodi_1978@yahoo.com

Identifying the weaknesses of implementing internal controls in educational institutions: roots and consequences

Mohsen Farahmand¹ , Mohammad Mahmoudi² *

Abstract

Today, the expansion of the activities of commercial and public units and the complexity of the organization have caused that the managers of economic units, according to their responsibility and in line with the achievement of the organization's goals, in order to prevent fraud, collusion and waste of the organization's resources, and to ensure the optimal allocation of resources from control use internal ones. Therefore, the current research was carried out with the aim of identifying the weak points of the implementation of internal controls in educational institutions: roots and consequences. This research is again a mixed research (qualitative-quantitative). In this research, in the qualitative part, using grounded theory, the weak points of internal controls and the causal, contextual and intervening factors affecting internal controls and the strategies and consequences of improving internal controls are discussed. According to the research implementation method, information was collected using interviews. Six questions were asked during an interview of the subjects, which included 12 accounting professors who had teaching or management experience in one of the educational institutions. This research reached theoretical saturation with 12 experts. In the following, the results of qualitative data analysis using MAXQD software are presented to answer the questions. Also, in the quantitative section, 111 financial staff members of the Islamic Azad University of Tehran, who made up our statistical sample, have been analyzed in order to investigate the relationship between the variables to investigate the research questions. The collected data have been analyzed using AMOS software. The results of the weak points of internal controls are affected by the factors of causal factors, contextual factors and intervening factors in terms of the structural model.

key words

Weaknesses of internal controls, educational institutions, grounded theory

¹ Department of Accounting, Firoozkhouh Branch, Azad University, Tehran, Iran. farahmand mohsen@gmail.com

² Department of Accounting, Firoozkhouh Branch, Azad University, Tehran, Iran. (Corresponding author) .
mahmoudi_1978@yahoo.com

گسترش فعالیت واحدهای تجاری و عمومی و پیچیدگی سازمانی سبب گردیده که مدیران واحدهای اقتصادی با توجه به مسئولیت خود و در راستای دستیابی به اهداف سازمان و به منظور جلوگیری از تقلب و تبانی و اتلاف منابع سازمان و برای حصول اطمینان از تخصیص بهینه منابع از کنترل های داخلی استفاده نمایند، از طرف دیگر با توجه به افزایش پیچیدگی سازمانها وجود کنترل های داخلی به عنوان بخشی از سیستم کنترل داخلی ضرورت یافته و عدم توجه به کنترل های داخلی منجر به افزایش تقلبها و کلاهبرداریها در سازمان می شود و از این بابت سهامداران و سایر ذینفعان دچار زیان قابل توجهی می گردند (بالسام^۱ و همکاران، ۲۰۲۰). لذا نیاز به کنترل های داخلی در این برهه از زمان بیش از پیش احساس می شود برای کنترل دقیقتر فعالیتهای سازمان از سوی واحد کنترل های داخلی باید به عواملی توجه نمود که سبب ایجاد ارزش افزوده کنترل های داخلی می گردند و کارایی و اثربخشی کنترل های داخلی را افزایش میدهند. بدیهی است در صورتی که به این عوامل توجه نشود (چن^۲ و همکاران، ۲۰۲۰). جیمز روث^۳ (۲۰۱۰) معتقد است نوع فعالیت یا خدمت دارای ارزش افزوده به موقعیت و مکان بستگی زیادی دارد. متأسفانه بیشتر سازمان ها وظیفه اصلی حسابرس داخلی را بررسی کفایت سیستم کنترلهای داخلی و قابلیت اتکای اطلاعات صورتهای مالی تعیین کرده اند؛ اما در حال حاضر دامنه فعالیتهای کنترل های داخلی به مراتب بیش از پیش گسترش یافته است. آنها به بررسی کارایی عملیات قابلیت اتکای فناوری اطلاعات، اثر بخشی معاملات کسب و کار داخل و خارج از کشور، کمک به بهبود فرایندها و عملیات شرکت و نظارت بر رضایت مشتریان می پردازند (اوبدیا^۴ و همکاران، ۲۰۲۰).

کنترل های داخلی با کنترل فرایندهای سازمان و بررسی اطلاعات مالی و غیرمالی مربوط به آن، صحت عملیات سازمان را بررسی می نماید و هر چه کنترل های داخلی اثر بخش تر به فعالیت پردازد سهامداران و سرمایه گذاران، اعتماد بیشتری به فعالیت سازمان پیدا می کنند (لای^۵ و همکاران، ۲۰۲۰). لذا توجه و شناسایی عوامل موثر بر ارزش افزوده کنترل های داخلی مانند جایگاه سازمانی کنترل های داخلی آموزش حرفه ای ایجاد شده برای کارکنان واحد کنترل های داخلی و محیط کار آمد کنترل های داخلی کمک شایانی به بهبود عملکرد سازمان می نماید، در نتیجه شناسایی عوامل مؤثر بر اثر بخشی کنترل های داخلی میتواند مدیران را در استقرار واحد کنترل های داخلی کارا و اثر بخش یاری رساند (پورحیدری و رضایی، ۱۳۹۷). در واقع اگرچه نقش سنتی کنترل های

1 Balsam

2 Chen

3 Roth

4 Aobdia

5 Lai

داخلی بر نظارت بر کنترل داخلی و رعایت مالی تاکید دارد، کنترل های داخلی در سالهای اخیر چنان به طرز چشمگیری رشد پیدا کرده است که ما شاهد پیشرفت آن به سمت و سوی مشاوره داخلی در عملیات مدیریت ریسک شرکت هستیم (الزبان و جی ویلیام^۱، ۲۰۲۱). از دیدگاه انجمن حسابرسان داخلی کنترل های داخلی^۲ فعالیتی اطمینان بخش و مشاوره ای مستقل و بی طرفانه است که برای افزایش ارزش و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است (کیم^۳ و همکاران، ۲۰۲۲). بر اساس استاندارد حسابرسی ایران شماره ۶۱۰ دامنه و اهداف واحد کنترل های داخلی شامل «بررسی سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی، رسیدگی به گزارشهای مالی و عملیاتی، بررسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات واحد اقتصادی شامل کنترلهای غیرمالی واحد مزبور، بررسی رعایت قوانین، مقررات و سایر الزامات برون سازمانی و سیاستها دستورالعملهای مدیریت و سایر الزامات درون سازمانی» است (بارک^۴ و همکاران، ۲۰۱۸). در گذشته کنترل های داخلی به عنوان عملکرد رعایتی و نظارتی به شمار می آمد که هدف آن کمک به کسب اطمینان از قابلیت اتکای اطلاعات حسابداری و حفاظت از داراییهای شرکت بود. در سالهای اخیر، نقش کنترل های داخلی دچار تحول شده و دستخوش دو تغییر اساسی قرار گرفته است (بالسام^۵ و همکاران، ۲۰۱۶). از یک سو، بحث اصول راهبری شرکتهای، به تازگی در سراسر جهان مورد توجه قرار گرفته است و بر کنترل های داخلی از بعد جدیدی به عنوان یکی از سازوکارهای طراحی شده برای اطمینان از این مورد بررسی قرار می دهند که منافع مدیریت و سایر ذینفعان در یک راستا هستند (اسپیرو پیچ^۶، ۲۰۱۷). از سوی دیگر، کنترل های داخلی دامنه عملیات خود را گسترش داده و علاوه بر حسابرسی رعایت به مدیریت ریسک و عملیات مهم مانند پروژه ها و فناوری نیز می پردازد (التایری^۷ و همکاران، ۲۰۱۶). کنترل های داخلی دارای نقش مهم و حیاتی در مدیریت و راهبری عملیات سازمان است، سازمانهای دارای واحد کنترل های داخلی کارا و اثر بخش ارزیابی بهتری نسبت به شناسایی خطرات کسب و کار فرایندها و سیستم تجاری خود دارند و از اقدامات اصلاحی مناسب به منظور بهبود مستمر محیط کسب و کار خود استفاده می کنند. مدیران باید از عملکرد قسمتهای مختلف سازمان تحت مدیریت خود آگاهی داشته تا نیازهای مختلف خود در حوزه های اجرایی و اطلاعاتی را مطالبه و قسمتها را مورد ارزیابی قرار دهند. کنترل های داخلی از ارکان مهم سازمانهای نوین است که می خواهند در محیط رقابتی امروز به پیش بروند، برخورداری از واحد کنترل های داخلی اثربخش با توجه به کارکردهای چند وجهی آن کمک بزرگی به سازمانها در دستیابی به این اهداف است (محمد پور و

1 Alzeban and Gwilliam

2 The Institute of Internal Auditors (IIA)

3 Kim

4 Burke

5 Balsam

6 Spira& Page

7 Lettieri

همکاران، ۱۴۰۰). واحد کنترل های داخلی از اجزای کنترل داخلی و از ارکان اساسی محیط کنترلی و حاکمیت سازمانی واحد تجاری، مسئولیت ارزیابی مستمر کارایی سیستم کنترل های داخلی و حصول اطمینان از اجرای صحیح آن توسط دوایر ذیربط سازمان را بر عهده دارد، افزون بر آن واحد کنترل های داخلی از بازارهای مؤثر مدیریت برای حصول اطمینان از رعایت بخشنامه ها، آیین نامه ها و دستورالعمل های تعیین شده و رعایت قوانین و مقررات موضوعه است (چانگ^۱ و همکاران، ۲۰۱۹). کنترل های داخلی عمل ارزیابی مستقلی است که هدف آن کمک به اداره کنندگان، سازمان ارتباط اصولی بین تصمیم گیرندگان و سطوح مختلف اجرا کننده تصمیمات اتخاذ شده از طریق ارزیابی میزان مؤثر بودن دستورالعملها کارایی روشها، کنترلها و انعکاس نتایج در قالب گزارشی مدون می باشد (مومنی و همکاران، ۱۴۰۱). اگرچه حسابرسان داخلی همانند حسابرسان مستقل استقلال واقعی و ظاهری ندارند اما اگر زیر نظر کمیته حسابرسی هیأت مدیره یا مدیر عامل باشند نسبت به حالات دیگر از استقلال بیشتری برخوردارند (چانگ^۲ و همکاران، ۲۰۱۹). تحقیقات مؤسسه حسابرسی پرایس واترهاوس کوپرز^۳، در خصوص شرکتهای بزرگ اروپایی نشان می دهد که ۸۸ درصد شرکت های مورد بررسی دارای واحد کنترل های داخلی بوده و در اکثر موارد کمیته حسابرسی دامنه کارها و فعالیت های حسابرسان داخلی را بررسی و تصویب کرده است (لوبو^۴ و همکاران، ۲۰۲۰). حسابرسان داخلی به کمیته حسابرسی در ایفای مسئولیت هایش به خصوص در حوزه بررسی و ارزیابی کنترل های داخلی تقلبها و سایر رسیدگی های داخلی کمک می کنند، واحد کنترل های داخلی به منظور اثر بخشی، بیشتر نیازمند پشتیبانی مدیریت و هیأت مدیره است (الزبان و جی ویلیام ، ۲۰۲۱). حسابرسان داخلی باید همواره با کمیته حسابرسی ارتباط باز و بدون هیچگونه محدودیتی به آن دسترسی داشته باشند. کمیته حسابرسی در شرکتهای فاقد واحد کنترل های داخلی باید این موضوع را مد نظر قرار دهند که آیا ایجاد واحد کنترل های داخلی به نفع شرکت است یا خیر، مدیر کنترل های داخلی باید حداقل هر سال یک بار به صورت خصوصی با کمیته نشست داشته باشد و در صورت لزوم برای حضور در جلسات کمیته حسابرسی دعوت شود. کمیته حسابرسی با نظارت بر کار کنترل های داخلی، استقلال حسابرسان داخلی را افزایش داده است (بارک و همکاران، ۲۰۱۸).. هرچه پیوند کمیته حسابرسی و واحد کنترل های داخلی قوی تر باشد، احتمال تأمین استقلال و در نتیجه حفظ بی طرفی و افزایش حسابرسی اثربخشی حسابرسان داخلی در عملیات کنترل های داخلی و گزارشگری بیشتر خواهد شد (مرتضوی و همکاران، ۱۴۰۱).

1 Chang

2 Chang

3 Price Water house Coopers (PWC)

4 Lobo

در هر نظام آموزشی، وجود کنترل‌های داخلی برای تضمین شفافیت، انضباط، و بهبود کیفیت خدمات تحصیلی ضروری است. دانشگاه‌ها به عنوان مؤسسات آموزشی از اهمیت ویژه‌ای برخوردارند و نیازمند ساختارها و مکانیزم‌های مدیریتی قوی هستند تا به چالش‌ها و انتظارات جامعه پاسخ دهند. یکی از اصول اساسی کنترل داخلی در دانشگاه‌ها، حفظ شفافیت مالی است. این شفافیت به اطمینان از صحت و کارآمدی استفاده از منابع مالی و تأیید صحت گزارش‌های مالی کمک می‌کند. همچنین، کنترل‌های داخلی از طریق مانیتورینگ فعالیت‌های مالی، احتمال فساد و سوءاستفاده را کاهش می‌دهند. کنترل‌های داخلی در دانشگاه‌ها نقش مهمی در افزایش کیفیت تدریس و ارتقاء فرآیندهای آموزشی دارند. مکانیزم‌های ارزیابی از طریق بازرسی‌ها، نظرسنجی‌ها و معیارهای آموزشی، مسیرهای بهبود و اصلاح را به دانشگاه ارائه می‌دهند (محمدی، ۱۳۹۸). همچنین، ایجاد کنترل‌های داخلی در دانشگاه‌ها به ارتقاء شفافیت و انتفاء سازمانی کمک می‌کند. این امر باعث اعتماد جامعه به دانشگاه می‌شود و به آن کمک می‌کند که به عنوان یک مؤسسه معتبر و مسئولیت‌پذیر شناخته شود. ضرورت تعیین و پیشرفت سیاست‌ها و استراتژی‌های دانشگاه از دیگر دلایلی است که نیازمند کنترل‌های داخلی قوی می‌شود. این کنترل‌ها به تدوین و اجرای سیاست‌های مناسب، مدیریت منابع بهینه و انجام تحولات اساسی در دانشگاه کمک می‌کنند (مومن زاده و همکاران، ۱۳۹۷).

کنترل‌های داخلی در دانشگاه آزاد به عنوان یک نهاد آموزشی با تعداد زیادی از دانشجویان، اساتید، و واحدهای مختلف، اهمیت بیشتری پیدا می‌کند. ضرورت تنظیم و کنترل بهینه این مؤلفه‌ها، مدیریت را در جلب رضایت دانشجویان، توسعه برنامه‌های تحصیلی، و بهبود فرآیندهای اداری کمک می‌کند. همچنین، ایجاد کنترل‌های داخلی در دانشگاه آزاد به ارتقاء توانمندی‌های اداری و مدیریتی می‌انجامد. این کنترل‌ها با تأمین استقلال و پاسخگویی موثر در مدیریت، افزایش کیفیت خدمات، و کاهش احتمال خطاها کمک می‌کنند. در نهایت، تدابیر کنترل داخلی در دانشگاه آزاد می‌توانند به ارتقاء سازمان و تحقق اهداف آموزشی و معاشی آن کمک کنند. این اقدامات نه تنها بهبود اعتبار و موقعیت دانشگاه را تضمین می‌کنند بلکه به عنوان الگویی موثر برای سایر دانشگاه‌ها نیز شناخته می‌شوند (چن^۱ و همکاران، ۲۰۲۰). با توجه به مطالب پیش گفته این پژوهش در پی شناسایی نقاط ضعف اجرای کنترل‌های داخلی در نهادهای آموزشی و ریشه‌ها و پیامدها می‌باشد.

۲. چارچوب نظری و پیشینه تحقیق

قانون ساریینز - آکسلی مهمترین کوشش در زمینه اجرایی شدن افشای گزارش دهی ضعف کنترل‌های داخلی بود. این قانون در سال ۲۰۰۲ میلادی در آمریکا و بر اثر رسواییهای مالی بزرگ به تصویب رسید. این قانون با توجه

به نبود هیچ گونه قانونی در مورد الزام مدیریت یا حسابرس راجع به افشای اثربخشی کنترل‌های داخلی مطرح شد^۱ (لیسیس^۱ و همکاران، ۲۰۱۶). اگرچه قبل از قانون ساربینز آکسلی تنها تعداد اندکی از شرکت‌ها به صورت داوطلبانه اثر بخشی کنترل‌های داخلی را ارزیابی و گزارش می‌کردند. مطابق با این قانون (بخش ۳۰۲ و ۴۰۴) مدیران و همچنین حساب‌رسان مستقل ملزم به ارائه گزارشی در مورد کفایت کنترل‌های داخلی شرکت در گزارشگری مالی شده‌اند یعنی لازم بود تا مدیران شرکت‌های تحت پوشش این قانون در گزارشهای سالانه کنترل‌های داخلی و ضعفهای عمده آن را افشاء نمایند^۲ (ریکو^۲ و همکاران، ۲۰۱۴). همچنین آنها باید اثر بخشی و کفایت کنترل‌های داخلی را نیز تأیید مینمود. لذا این الزامات در راستای بهبود عملکرد شرکت‌ها کاهش ریسک بازار و حمایت از منافع سهامداران و سایر ذینفعان بود^۳ (پتروویست^۳ و همکاران، ۲۰۱۹).

یکی از اصلی‌ترین عوامل و ابزار مدیران برای اجرای سیاستها و روشهای خود در جهت رسیدن به اهداف خود یعنی افزایش ثروت سهامداران کنترل‌های داخلی است^۴ (دی^۴ و همکاران، ۲۰۱۵). در این راستا به موجب دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران که در سال ۱۳۹۱ به تصویب رسید، هیئت مدیره شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران مکلف شدند نسبت به استقرار و به کارگیری کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخشی به منظور دستیابی هدفهای شرکت اطمینان حاصل کرده و نتایج آن را در گزارشی با عنوان گزارش کنترل‌های داخلی درج افشا کنند. (وکیلی فرد، ۱۳۹۶)

گزارش کنترل داخلی شرکت توسط مدیریت میتواند موجب ارتقاء کنترل‌های داخلی شود که هر دو دلیل با ساز و کار نظارت قابل بررسی است و میتواند هزینه‌های نمایندگی را کاهش دهد^۵ (بالتیک^۵ و همکاران، ۲۰۱۵). اولاً این گزارشگری کنترل داخلی میتواند آگاهی مدیریت عالی را نسبت به کنترل داخلی شرکت افزایش دهد که به نوبه خود موجب جلب توجه بیشتر مدیریت عالی به سیستم کنترل داخلی به صورت کلی است. ثانیاً این که گزارش کنترل داخلی موجب کنترل داخلی بهتر میشود حساب‌رسان مستقل شرکتهای بورس و فرابورس نیز موظف شدند در گزارش خود به مجمع عمومی صاحبان سهام در مورد استقرار و به کارگیری سیستم کنترل‌های داخلی اثر بخش اظهارنظر کنند. (محمدی، ۱۳۹۸). از آنجا که بیشتر تصمیمات مدیریت با اتکاء بر اطلاعات مالی از سیستم حسابداری اتخاذ می‌شود وجود سیستم کنترل داخلی قوی قابلیت اتکای اطلاعات حسابداری را که مبنای اخذ

1 Lisic

2 Riku

3 Petrovist

4 De

5 Baltaci

اینگونه تصمیمات است به مدیریت ارائه می‌دهد همچنین کنترل‌های داخلی قوی بر نحوه رسیدگی حساب‌رسان نیز تاثیرگذار می‌باشد. هر اندازه کنترل‌های داخلی قوی باشند خطر تحریف با اهمیت کاهش یافته و نتیجتاً خطر حساب‌رسی نیز یابد. برخی از استانداردها نشان دهند که ارزیابی حساب‌رس از خطر ذاتی ممکن است درک حساب‌رس از ساختار کنترل یک صاحبکار و در نتیجه ارزیابی حساب‌رس از خطر کنترل را تحت تاثیر قرار دهند (بدر^۱ و همکاران، ۲۰۱۴).

نخستین هدف سیستم کنترل داخلی سازمان ارائه اطمینان معقول به مدیریت اجرایی است که هدف‌های مشخص شده برای عملیات و برنامه‌ها دستیافتنی اند. حساب‌رسان داخلی به دنبال این هستند که ناکارآمدی‌های عملیاتی و طراحی کنترل‌ها را ارزیابی کنند و حدود و میزانی را تعیین نمایند که مدیران می‌توانند اطمینانی معقول از دستیابی به هدف‌های سازمان داشته باشند. برای دستیابی به اکثر اهداف مهم، بکارگیری کنترل‌های داخلی گریز ناپذیر است. به همین جهت تقاضا برای سیستم بهتر و برتر کنترل داخلی و گزارش عملکرد آنها دائماً رو به افزایش است. با دقت نظر، بیشتر میتوان دریافت که کنترل داخلی ابزاری مفید برای حل بسیاری از مشکلات بالقوه است (اسپیرا^۲ و همکاران، ۲۰۱۷). مدیریت مسئول ارزیابی اثر بخشی کنترل داخلی است و باید در مورد نتایج ارزیابی کنترل داخلی گزارش تهیه کند (دستور العمل سازمان بورس اوراق در بیشتر موارد ضعف‌های کنترل داخلی که توسط حساب‌رس گزارش می‌شود، در نامه مدیریت آورده می‌شود و به مدیریت ابلاغ می‌شود اما بین ضعف‌هایی که در نامه مدیریت وجود دارد با ضعف‌هایی که در گزارش حساب‌رس و بازرس قانونی افشا می‌شود تفاوتی وجود دارد، نوع دوم ضعف‌ها، ضعف‌هایی با اهمیت کنترل داخلی هستند که بدلیل اهمیتشان در متن گزارش حساب‌رس افشا می‌شوند. نامه مدیریت اختیاری است و شکل استاندارد مشخص ندارد ولی گزارش موارد با اهمیت ساختار کنترل داخلی منطبق بر استاندارد حساب‌رسی است و علاوه بر موارد ذکر شده عمدتاً با دو هدف زیر تهیه میشود (حاجیها و همکاران، ۱۳۹۴):

۱ بهبود روابط با مدیریت.

۲ پیشنهاد خدمات مالیاتی و مدیریتی که موسسات حساب‌رسی قادر به ارائه آن هستند.

از این رو نامه مدیریت نمیتواند جایگاه قانونی گزارش نقاط ضعف را مطابق آنچه قوانین برخی کشورها تعیین کرده اند، بگیرد. علی‌رغم طراحی و اجرای مناسب کنترل‌ها حساب‌رسان تلاش می‌کنند تا ضعف‌هایی با اهمیت در طراحی کنترل‌ها و انجام آزمون‌هایی در مورد اجرا یا عدم اجرای کنترل‌ها را کشف نمایند. حساب‌رسان سعی

دارند ضعفهای با اهمیت در اثر بخشی عملیات کنترلها را از طریق اجرای آزمون کنترل برطرف نمایند. انجام آزمون را وقتی کافی می‌گوییم که ریسک ناتوانی در کشف در سطح پایین باشد. در این زمینه یک مدل ریسک مناسب برای حسابرسی کنترل داخلی به حساب‌برسان در زمینه تعیین میزان اثر بخشی عملیات کنترلها کمک میکند (بارک^۱ و همکاران، ۲۰۱۸). بر اساس بند ۴۹ استاندارد شماره ۲۶۵ حسابرسی ایران، حسابرس مستقل موظف است در اولین فرصت ممکن، رده مناسبی از مدیریت را از نقاط ضعف با اهمیت موجود در طراحی یا عملکرد سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی که با آنها برخورد کرده است آگاه کند ضعفهای نظام کنترل داخلی از جمله مشکلات مبتلا به اکثریت قریب به اتفاق واحدهای اقتصادی کشور اعم از خصوصی و دولتی است هر ساله این واحدها و در نهایت اقتصاد کشور از ضعف کنترلهای داخلی متحمل خسارت و زیان‌های قابل توجه و سنگینی میشود (وکیلی فرد و همکاران، ۱۳۹۸).

نهادهای آموزشی نقش اساسی در توسعه و پیشرفت جوامع دارند. این نهادها از مراکز مختلفی شامل مدارس، دانشگاه‌ها، و موسسات آموزشی تشکیل شده‌اند. اهمیت این نهادها در انتقال دانش، تربیت نیروهای متخصص، و ایجاد افراد مسئول و فعال در جامعه بسیار بالاست. مدارس به عنوان نهادهای ابتدایی آموزشی، محیطی فراهم می‌کنند که دانش‌آموزان به یادگیری مهارت‌ها، دانش‌ها، و اخلاقیات اجتماعی می‌پردازند. این نهاد با ارتقاء سطح تحصیلات جمعیت، نقش اساسی در توسعه هویت فرهنگی و اجتماعی افراد دارد (لای^۲ و همکاران، ۲۰۲۰). دانشگاه‌ها به عنوان مرحله بالاتر آموزش، به دانشجویان فرصت می‌دهند تا تخصص‌های خود را عمیق‌تر بررسی کرده و به مهارت‌های پیشرفته‌تر دست پیدا کنند. این نهادها به تولید علم و تحقیقات نیز مشغول هستند و در توسعه فناوری و علم کشورها نقش بسیار مهمی دارند. موسسات آموزشی مانند آموزشگاه‌های فنی حرفه‌ای، دوره‌های آموزشی تخصصی، و مراکز آموزش حرفه‌ای، به افراد فرصت می‌دهند تا مهارت‌های عملی و تخصصی خود را افزایش دهند (کیم^۳ و همکاران، ۲۰۲۲). این نهادها در تأمین نیروی کار ماهر و تخصصی نقش مهمی ایفا می‌کنند. نهادهای آموزشی به عنوان مسیری برای توسعه فردی و جمعیتی دیده می‌شوند. ارتقاء سطح دانش و مهارت در جامعه، می‌تواند به بهبود شرایط اقتصادی، اجتماعی، و فرهنگی منجر شود. از این رو، سرمایه‌گذاری در این نهادها به عنوان یک استراتژی حیاتی برای توسعه پایدار جوامع در نظر گرفته می‌شود. نظریه هومن یکی از مبانی نظری مهم در زمینه آموزش و یادگیری است. این نظریه بر ایده‌ی آموزش به عنوان فرآیند تعاملی بین افراد و محیط آموزشی تأکید دارد (عبدی و همکاران، ۱۴۰۱). در هر نظام آموزشی، وجود کنترلهای داخلی برای

¹ Burke

² Lai

³ Kim

تضمین شفافیت، انضباط، و بهبود کیفیت خدمات تحصیلی ضروری است. دانشگاه‌ها به عنوان مؤسسات آموزشی از اهمیت ویژه‌ای برخوردارند و نیازمند ساختارها و مکانیزم‌های مدیریتی قوی هستند تا به چالش‌ها و انتظارات جامعه پاسخ دهند. یکی از اصول اساسی کنترل داخلی در دانشگاه‌ها، حفظ شفافیت مالی است. این شفافیت به اطمینان از صحت و کارآمدی استفاده از منابع مالی و تأیید صحت گزارش‌های مالی کمک می‌کند. همچنین، کنترل‌های داخلی از طریق مانیتورینگ فعالیت‌های مالی، احتمال فساد و سوءاستفاده را کاهش می‌دهند. کنترل‌های داخلی در دانشگاه‌ها نقش مهمی در افزایش کیفیت تدریس و ارتقاء فرآیندهای آموزشی دارند. مکانیزم‌های ارزیابی از طریق بازرسی‌ها، نظرسنجی‌ها و معیارهای آموزشی، مسیرهای بهبود و اصلاح را به دانشگاه ارائه می‌دهند (محمدی و همکاران، ۱۳۹۸). همچنین، ایجاد کنترل‌های داخلی در دانشگاه‌ها به ارتقاء شفافیت و انتقاء سازمانی کمک می‌کند. این امر باعث اعتماد جامعه به دانشگاه می‌شود و به آن کمک می‌کند که به عنوان یک مؤسسه معتبر و مسئولیت‌پذیر شناخته شود. ضرورت تعیین و پیشرفت سیاست‌ها و استراتژی‌های دانشگاه از دیگر دلایلی است که نیازمند کنترل‌های داخلی قوی می‌شود. این کنترل‌ها به تدوین و اجرای سیاست‌های مناسب، مدیریت منابع بهینه و انجام تحولات اساسی در دانشگاه کمک می‌کنند (مومن زاده و همکاران، ۱۳۹۷). کنترل‌های داخلی در دانشگاه آزاد به عنوان یک نهاد آموزشی با تعداد زیادی از دانشجویان، اساتید، و واحدهای مختلف، اهمیت بیشتری پیدا می‌کند. ضرورت تنظیم و کنترل بهینه این مؤلفه‌ها، مدیریت را در جلب رضایت دانشجویان، توسعه برنامه‌های تحصیلی، و بهبود فرآیندهای اداری کمک می‌کند. همچنین، ایجاد کنترل‌های داخلی در دانشگاه آزاد به ارتقاء توانمندی‌های اداری و مدیریتی می‌انجامد. این کنترل‌ها با تأمین استقلال و پاسخگویی موثر در مدیریت، افزایش کیفیت خدمات، و کاهش احتمال خطاها کمک می‌کنند. در نهایت، تدابیر کنترل داخلی در دانشگاه آزاد می‌توانند به ارتقاء سازمان و تحقق اهداف آموزشی و معاشی آن کمک کنند. این اقدامات نه تنها بهبود اعتبار و موقعیت دانشگاه را تضمین می‌کنند بلکه به عنوان الگویی موثر برای سایر دانشگاه‌ها نیز شناخته می‌شوند (چن^۱ و همکاران، ۲۰۲۰).

کیم^۲ و همکاران (۲۰۲۲)، در تحقیق خود به ضعف کنترل داخلی و رفتار نامتقارن هزینه‌های فروش، عمومی و اداری پرداختند. شرکت‌هایی با مشکلات ضعف کنترل داخلی کمتر احتمال دارد که اطلاعات به موقع و دقیق مفید برای مدیریت منابع داخلی را در اختیار مدیران قرار دهند. تئوری گزینه‌های واقعی نشان می‌دهد که مدیران در شرکت‌های ضعف کنترل داخلی، که با عدم قطعیت اطلاعاتی مواجه هستند، به احتمال زیاد تعدیل‌های کاهش

^۱ Chen

منابع را با اعمال گزینه‌ای برای صبر کردن تا زمانی که اطلاعات بیشتری در مورد چشم‌انداز کسب‌وکار آینده در دسترس قرار گیرد، به تعویق می‌اندازند. بر اساس این نظریه، ما فرض می‌کنیم و متوجه می‌شویم که هزینه‌های فروش، عمومی و اداری برای شرکت‌های ضعف کنترل داخلی نسبت به شرکت‌های غیر ضعف کنترل داخلی چسبنده‌تر است. ما همچنین دریافتیم که اثر ضعف کنترل داخلی بر چسبندگی هزینه‌های فروش، عمومی و اداری در درجه اول به مشکلات کنترل اطلاعات داخلی نسبت داده می‌شود و پس از اینکه شرکت‌ها ضعف کنترل داخلی گزارش شده قبلی را اصلاح کردند، به‌طور قابل توجهی ضعیف می‌شود. این تأثیر ضعف کنترل داخلی بر چسبندگی هزینه‌های فروش، عمومی و اداری برای کنترل تأثیر احتمالی متغیرهای حذف شده، محاسبه درون زایی بالقوه در حضور ضعف کنترل داخلی، و استفاده از یک معیار خاص شرکت از چسبندگی هزینه، قوی است. نتایج ما با پیش‌بینی تئوری گزینه‌های واقعی مطابقت دارد که کیفیت اطلاعات ضعیف مرتبط با ضعف کنترل داخلی مدیران را به تعویق انداختن تعدیل‌های رو به پایین منابع هزینه‌های فروش، عمومی و اداری تا زمانی که عدم قطعیت اطلاعات برطرف شود، مطابقت دارد.

الزبان و جی ویلیام (۲۰۲۱) در پژوهشی عوامل موثر بر اثر بخشی کنترل های داخلی در بخش عمومی عربستان سعودی را مورد بررسی قرار دادند، بر این اساس پنج عامل شامل صلاحیت حسابرسان داخلی، اندازه واحد کنترل های داخلی، ارتباط بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل، میزان پشتیبانی مدیریت شرکت از واحد کنترل های داخلی و میزان استقلال واحد کنترل های داخلی به عنوان عوامل موثر بر اثر بخشی کنترل های داخلی مورد آزمون قرار گرفتند می‌کنند. داده‌ها از طریق پرسشنامه از ۲۰۳ مدیر و ۲۳۱ حسابرس داخلی در ۷۹ شرکت بخش عمومی عربستان سعودی جمع آوری شد، نتایج نشان داد که پشتیبانی مدیریت بیشترین تأثیر را بر اثر بخشی کنترل های داخلی دارد و بعد از آن به ترتیب اندازه واحد کنترل های داخلی، صلاحیت کارکنان، استقلال کنترل های داخلی و ارتباط حسابرسان داخلی با حسابرسان مستقل بر اثر بخشی کنترل های داخلی تأثیر دارند.

لوبو^۱ و همکاران (۲۰۲۰)، در تحقیق خود به ضعف در کنترل های داخلی و ریسک سقوط قیمت سهام پرداختند. ما ارتباط بین ضعف با اهمیت در کنترل‌های داخلی افشا شده تحت بخش ۳۰۲ قانون SOX^۲ سال ۲۰۰۲ و ریسک سقوط قیمت سهام در آینده را بررسی می‌کنیم. ما استدلال می‌کنیم که نسبت به شرکت‌هایی با کنترل‌های داخلی مؤثر، شرکت‌های با کنترل‌های داخلی دقت گزارش‌گری مالی پایین‌تری دارند. دقت کمتر گزارش دهی (الف) اختلاف نظر سرمایه‌گذاران را با توجه به ارزش گذاری شرکت افزایش می‌دهد و (ب) عدم تقارن

1 Lobo

2 Sarbanes-Oxley

اطلاعات منفی توسط مدیران را تسهیل می کند که عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سرمایه گذاران خارجی را افزایش می دهد. ما فرض می کنیم که هر دو این اثرات احتمال سقوط قیمت سهام در آینده را افزایش می دهند. ما شواهد تجربی را می یابیم که با پیش بینی ما سازگار است. در تجزیه و تحلیل های اضافی، ما مستند می کنیم که ارتباط مثبت بین کنترل های داخلی و ریسک سقوط عمدتاً توسط سطح شرکت به جای ضعف های خاص حساب هدایت می شود، با تعداد ضعف های مادی افزایش می یابد و در طول بحران مالی تشدید می شود. علاوه بر این، متوجه می شویم که وجود و افشای کنترل های داخلی به طور فزاینده ای بر ریسک تصادف تأثیر می گذارد، و کنترل های داخلی باعث می شود مدیران از اخبار بد خودداری کنند. در نهایت، ما موفق به یافتن شواهد ثابتی مبنی بر وجود رابطه معنادار بین کنترل های داخلی افشا شده نشدیم.

لای^۱ و همکاران (۲۰۲۰)، در تحقیق خود به کیفیت کنترل داخلی و کارایی سرمایه گذاری پرداختند. ما بررسی می کنیم که آیا کیفیت کنترل داخلی بر گزارش گری مالی (ICOFR) پیامدهایی برای کیفیت کنترل داخلی بر دارایی های ثابت با بررسی رابطه بین ضعف های با اهمیت (MWs) و کارایی سرمایه گذاری دارد یا خیر. پس از حذف مجدد شرکت ها و کنترل کیفیت سود گزارش شده خارجی و درون زایی بالقوه افشای ضعف مادی، متوجه می شویم که مدیران در شرکت هایی با ICOFR ضعیف به احتمال زیاد سرمایه گذاری های ناکارآمد انجام می دهند. این رابطه زمانی قوی تر است که مگاوات سرمایه گذاری خاص به مخارج سرمایه ای و دارایی، تاسیسات و تجهیزات مربوط می شود. ما همچنین یک رابطه منفی معنی دار را بین جریان های نقدی آتی و سرمایه گذاری های انجام شده توسط شرکت هایی با ICOFR ضعیف نشان می دهیم. به طور کلی، یافته های ما از مطالعات قبلی متمایز است زیرا مستقل از کیفیت گزارش گری مالی است و نشان می دهد که ICOFR ضعیف نشان می دهد که کنترل های داخلی بر دارایی های ثابت نیز شکست خورده است.

اوبادی^۲ و همکاران (۲۰۲۰)، در تحقیق خود چرا حسابرسان در گزارش ضعف های مهم در کنترل های داخلی شکست می خورند پرداختند. ما بررسی می کنیم که چرا حسابرسان در گزارشی از ضعف های با اهمیت در کنترل های داخلی (ICMWs) قبل از ارائه صورت های مالی حسابرسی شده نادرست، کوتاهی می کنند. برای پرداختن به این سوال، داده های اختصاصی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت عمومی (PCAOB) را در مورد کمبودهای کنترل داخلی مشتریان حسابرسی (اعم از ضعف های با اهمیت و کاستی های کمتر شدید) و نقص در ممیزی کنترل های داخلی مستند شده توسط بازرسان PCAOB تجزیه و تحلیل می کنیم. ما شواهدی را با استفاده از نواقص ممیزی و کنترل پیدا می کنیم که نشان می دهد شکست در تشخیص یک توضیح قابل توجه و در عین

¹ Lai

² Aobdia

حال نادیده گرفته شده برای ICMW های گزارش نشده است. تحلیل های اضافی نشان می دهد که عوامل مرتبط با انگیزه ها و تخصص حسابرس، ضعف های کنترل داخلی کشف نشده را توضیح می دهند. در مجموع، نتایج ما نشان می دهد که دانشگاهیان، و همچنین تنظیم کنندگان و متخصصان، باید تشخیص را به عنوان دلیل مهمی در نظر بگیرند که چرا صورت های مالی تحریف شده قبل از افشای ICMW نیست.

لازوس گریگوریس ، کاراگیورگوس الکیوادیس (۲۰۲۳) در تحقیقی حسابرسی داخلی بعنوان یک ابزار بهینه سازی برای سازمان های نظارتی آموزشی مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که حسابرسی بصورت حمایتی و نه پیشگیرانه استفاده می شود. یافته جالب در سازماندهی مجدد ناشی از نیاز به بهینه سازی فرآیند ها قبل از اجرای حسابرسی است. بنابراین حسابرسی تنها ابزاری برای بهینه سازی فرآیند ها ، بلکه وسیله ای برای تحریک در نظر گرفته می شود. بنابراین علیرغم اهمیت درک شده حسابرسی برای سازمان ها و دولت ها از خواص درمانی آن بطور کامل استفاده نمی شود.

گیسلین بورخس ، لئاندر لوئیز کلاین (۲۰۲۳) در تحقیقی کیفیت حسابرسی داخلی در مؤسسات آموزشی فدرال: با آنالیز ادراکی اعضای حسابرسی داخلی و مدیریت ارشد مورد بررسی قرار دادند.

نتایج نشان داد که عملکرد حسابرسی داخلی ، شیوه های بهبود مستمر و ارتباط میان حسابرسان داخلی و خارجی بعنوان عوامل تأثیر مثبتی بر متغیر وابسته کیفیت حسابرسی داخلی داشته است. عملکرد حسابرسی داخلی و شیوه های بهبود مستمر بعنوان عوامل بر هر دو مدل ایجاد شده (اعضای حسابرسی و مدیریت ارشد) تأثیر گذاشت ، درحالیکه رابطه بین حسابرسان داخلی و خارجی فقط به مدیریت ارشد مربوط بود. از سوی دیگر حمایت سازمانی و استقلال حسابرسی داخلی از نظر آماری معنادار نبودند.

میتا کاستاندا ، آراسلی آنجلینا و پیلا بئاتریز بالدئون (۲۰۲۱) در تحقیقی کنترل داخلی و تأثیر آن بر بهره وری نیروی کار در مؤسسات آموزشی دولتی: بررسی سیستماتیک مورد بررسی قرار دادند.

۳. پرسش های پژوهش:

- ۱- نقاط ضعف کنترل های داخلی کدامند؟
- ۲- عوامل علی موثر بر کنترل های داخلی کدامند؟
- ۳- عوامل زمینه ای موثر بر کنترل های داخلی کدامند؟
- ۴- عوامل مداخله گر موثر بر کنترل های داخلی کدامند؟
- ۵- راهبردهای (راهکار) ارتقا کنترل های داخلی کدامند؟
- ۶- پیامدهای ارتقا کنترل های داخلی کدامند؟

۴. روش شناسی تحقیق

تحقیق حاضر از منظر نتیجه اجرای آن یک پژوهش کاربردی، از منظر هدف اجرا یک پژوهش اکتشافی به روش گراند تئوری می باشد. همچنین این پژوهش از نظر فرایند اجرا، ترکیبی می باشد چرا که با توجه به نیاز، از ترکیب دو روش کمی و کیفی استفاده شده است. در مرحله اول جهت شناسایی نقاط ضعف اجرای کنترل های داخلی در نهادهای آموزشی، پژوهش کیفی به روش گراند تئوری صورت گرفت و در مرحله دیگر با استفاده از روش معادلات ساختاری به بررسی مدل ساختاری تحقیق پرداخته می شود. در این مطالعه در بخش کیفی با توجه به روش اجرای پژوهش، اطلاعات با استفاده از مصاحبه گردآوری شدند. پنج سوال در طی یک مصاحبه از جامعه آزمودنی ها که شامل ۱۲ نفر از اساتید رشته حسابداری که دارای سابقه تدریس یا مدیریتی در یکی از نهادهای آموزشی بودند، مطرح گردید. که این تحقیق با ۱۲ نفر خبره به اشباع نظری رسید در این قسمت با استفاده از نرم افزار MAXQD به تجزیه و تحلیل داده ها پرداخته شد. در بخش کمی اطلاعات مربوط به ۱۱۱ نفر از کارکنان امور مالی دانشگاه آزاد اسلامی سطح تهران مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت

۵. یافته های تحقیق

واکاوی اطلاعات فرایندی چند مرحله ای است که طی آن پس از گردآوری داده ها و محاسبه مقادیر متغیرهای مورد نظر برای بررسی سوالات پژوهش، اطلاعات حاصله مورد آزمون قرار گرفته و بر اساس یافته حاصل از نتایج، به جواب سوالات اقدام می گردد.

بررسی سوال اول: نقاط ضعف کنترل های داخلی کدامند؟

زمانی که در مورد کنترل‌های داخلی صحبت می‌شود با توجه به اینکه سه نوع حسابرسی (حسابرسی عملیاتی، حسابرسی رعایت و حسابرسی صورت‌های مالی) داریم لذا این تحقیق در این سه نوع حسابرسی دنبال شناسایی نقاط ضعف کنترل‌های داخلی می‌باشد. با توجه به اینکه حسابرسی عملیاتی دنبال اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی است، پس می‌توان در این سه قسمت نقاط ضعف کنترل داخلی سنجید. بر اساس نظر یکی از صاحب‌نظران بصورت کلی در هر سازمانی بخصوص در نهادهای آموزشی یکی از مسله‌های مهم در عدم اجرای کنترل‌های داخلی «نیروی انسانی» می‌باشد. چون اجرای کنترل کنترل داخلی از نیروی انسانی نشات می‌گیرد (هم مدیر هم کارکنان) که این نیروی انسانی یا تعریف درستی از کنترل داخلی ندارد یا سیستم مناسبی جهت اجرای کنترل داخلی نداشته باشد و یا اینکه شرح وظایفی جهت اجرای کنترل داخلی وضع نشده باشد. که این تاثیر عوامل انسانی را می‌توان در بخش کارایی و اثربخشی مشاهده کرد. یکی از مصاحبه‌شوندگان اذعان داشتند «اگر بتوان کارایی پرسنل در نهادهای آموزشی بالا برد در نتیجه اثر بخشی افزایش پیدا می‌کند که نهایتاً صرفه اقتصادی نهاد آموزشی هم در نظر گرفته شده است که در جهت این افزایش کارایی باید رضایت شغلی را در نظر گرفت یعنی با افزایش رضایت پرسنل می‌توان به سطوح بالاتر کارایی و اثر بخشی دست یافت». میتوان گفت نیروی انسانی نقش مهمی در نقاط ضعف عملیاتی دارد. در قسمت آزمون‌های رعایت می‌توان در بخش‌های قوانین و مقررات، سیاست‌ها و روش‌ها و خط‌مشی‌ها نقاط ضعف وجود داشته باشد. یکی از مصاحبه‌شوندگان عنوان نمود: «بعضی از مقررات موجود موجب پیشرفت برنامه کاری سیستم می‌شود». در بسیاری از قسمت‌های نهادهای آموزشی بخصوص در قسمت اداری مالی، قوانین و مقررات الزامی است که بعضاً موجب جلوگیری از ادامه برنامه سیستم می‌شود. با توجه به اینکه حسابرسی صورت‌های مالی دنبال یک گزارش با کیفیت برای حسابرس مستقل است لذا در بخش‌های شفافیت صورت‌های مالی، قابلیت اتکا و اتکاپذیری، صداقت و وجود اطلاعات، کامل بودن و ارزشیابی می‌توان نقاط ضعف وجود داشته باشد. یکی از صاحب‌نظران بیان نمودند: «که در هر شرکتی حداقل کنترل داخلی وجود دارد نمیتوان گفت نهادی است که هیچ کنترل داخلی ندارد. با این وجود هرچقدر کنترل داخلی در سطح پایتتری باشد حسابرس داخلی مشکلات بیشتری در اثبات قابلیت اتکا و اتکاپذیری، صداقت و وجود اطلاعات، کامل بودن و ارزشیابی اطلاعات خواهد داشت و همین امر به نوبه خود کارایی و اثر بخشی سیستم تضعیف می‌کند».

بررسی سوال دوم: عوامل علی موثر بر کنترل‌های داخلی کدامند؟

با توجه به دنیایی امروز که به سمت و سوی فناوری اطلاعات هوشمند و کارا حرکت می‌کند و موجب افزایش دقت و بالا بردن کیفیت خدمات می‌شود لذا در مرحله اول باید بررسی کرد که نهادهای آموزشی در چه قسمت‌های مشکلات نرم افزاری دارد و از چه سیستم اطلاعات و فناوری استفاده می‌کنند. پس مشکلات نرم افزاری در نهاد های آموزشی یکی از عوامل علی موثر بر کنترل های داخلی می‌تواند باشد و همچنین ایجاد زیر ساخت ها و ابزار ها، مدرنیزه کردن برنامه ریزی و بودجه ریزی، سیستم شفاف سازی متمرکز سایر درآمدها و عدم برخورداری از سیستم های هوشمند از دیگر عوامل علی موثر بر کنترل های داخلی می‌تواند باشد. یکی از مصاحبه‌شوندگان اذعان داشت: «ضعف بستر فناوری اطلاعات موجب ضعف کنترل‌های داخلی می‌شود» همین امر ایجاب می‌کند که زیرساخت فناوری اطلاعات یکی از عوامل علی موثر بر کنترل‌های داخلی باشد.

یکی دیگر از صاحب‌نظران اذعان داشت: «مولفه‌های اصلی چارچوب COSO، کار حسابداری و حسابرسی را راحت‌تر می‌کند. به همین دلیل است که آموزش حسابداری داخلی مبتنی بر استاندارد کوزو، بسیار رایج است» حسابرسی داخلی شرکت باید توسط حسابرس داخلی یا حسابرس مستقل انجام شود. هر دو مسیر در یک چیز مشترک هستند و آن الزامی بودن انجام حسابرسی است. فرایند حسابرسی برای پیدا کردن ایرادات، مشکلات، نواقص، انحرافات و تقلب موجود در اسناد مالی و حسابداری انجام می‌شود. سیستم کنترل داخلی COSO یا مدل کوزو برای راحت‌تر کردن این فرآیند به وجود آمده است. با وجود چارچوب کنترل داخلی کوزو، گزارشات مالی سازمان مطمئن‌تر و قابل اتکاتر است. علاوه بر آن دست‌یابی به اهداف و چشم‌اندازهای مورد نظر سازمان هم راحت‌تر است. اهداف کنترل داخلی تنها زمانی محقق می‌شود که اصول آن رعایت شود. اصول سیستم کنترل داخلی COSO یا مدل کوزو به شرح زیر است:

- رعایت ارزش‌های اخلاقی سازمان
- رعایت استقلال در تدوین، مدیریت و نظارت بر کنترل‌های داخلی
- گزارش دهی منظم و ساختارمند از روند اجرای کنترل‌های داخلی
- تعهد سازمان به جذب و استخدام نیروهای مستعد برای رسیدن به اهداف مورد نظر
- پاسخگو بودن مدیران و اعضای هیئت مدیره در قبال کنترل‌های داخلی
- تعیین اهداف قابل دستیابی برای سازمان
- ارزیابی ریسک‌های موجود در سازمان
- نظارت و ارزیابی موارد تاثیر گذار بر کنترل‌های داخلی
- در نظر گرفتن تقلب و اشتباه در سازمان برای ارزیابی ریسک
- تدوین کنترل‌های داخلی برای مدیریت ریسک

صاحب‌نظر دیگری بیان نمود: «مکعب کوزو، سیستمی از کنترل‌های داخلی را ایجاد می‌کند که به بهبود فرایندهای درون سازمانی می‌انجامد». می‌توان گفت چارچوب و سیستم کنترل داخلی COSO یا مدل کوزو که توسط انجمن‌های حسابداری و حسابرسی آمریکا تهیه شده، راهنمای بسیار خوبی برای رسیدن به اهداف مورد نظر سازمان است. این مصاحبه‌شونده اظهار داشتند: «در یک نهاد آموزشی هدف حداقل کردن ریسک و حداکثر کردن کیفیت آموزشی است که همین امر موجب شکل‌گیری کنترل داخلی می‌شود».

یکی دیگر از عوامل علی موثر بر کنترل‌های داخلی ارتباطات سازمان است. یکی از مصاحبه‌شوندگان اظهار داشت: «برای راحتی ارتباط درون نهادهای آموزشی و ارتباط نهاد با نهادهای آموزشی دیگر کنترل داخلی امری حیاتی است». در این تحقیق ارتباط به معنای انتقال درست اطلاعات با حفاظت از اطلاعات بین افراد است. این تبادل در مکان‌ها و شرایط مختلف می‌تواند نیاز انسان را به اشکال مختلفی برطرف نماید. کارکرد روابط عمومی در سازمان، کمک به ایجاد اعتماد و اعتبار در گروه‌های سازمانی و ارتباط با مخاطبان آن است و باعث ارتقای سازمان می‌شود که در این راستا در نهادهای آموزشی دانشجویان و اساتید به همچنین ارتباطی نیازمند هستند و همین امر موجب حفظ دارایی‌های این نهادها (دانشجویان، اساتید و کارکنان) می‌شود. لازم به ذکر است که ارتقا فناوری اطلاعات کمک شایانی به حفظ دارایی‌های این نهادها (دانشجویان، اساتید و کارکنان) خواهد داشت. با این وجود چون کنترل‌های داخلی در نهادهای آموزشی به توسعه ارتباط بین انسانها و ارتقای مهارت آنها کمک می‌کند لذا ضرورت آن بیشتر از هرجایی احساس می‌شود.

بررسی سوال سوم: عوامل زمینه‌ای موثر بر کنترل‌های داخلی کدامند؟

الزامات قانونی یکی از عوامل زمینه‌ای موثر بر کنترل‌های داخلی است. یکی از مصاحبه‌شوندگان اظهار داشت: «در نهادهای آموزشی هیچ سازمانی جهت نظارت برای اجرایی قوانین وجود ندارد» پس عدم وجود سازمان‌ها یا انجمن‌ها و نهاد‌های حرفه‌ای برای الزام یکی از عوامل زمینه‌ای موثر بر کنترل‌های داخلی است. همچنین یکی از مصاحبه‌شوندگان اذعان داشت: «در این راستا هیچ تغییر رویکردی جهت عملی کردن این الزامات وجود ندارد همچنین اجرای دقیق قوانین بالا دستی می‌تواند به بهبود کنترل‌های داخلی کمک کند». در نهادهای آموزشی نظام حسابداری و حسابرسی بهینه‌ای وجود ندارد. که در راستای نظام حسابداری و حسابرسی یکی از صاحب‌نظران به سه مورد «۱- فقدان نظام حسابرسی مالی بهینه، ۲- فقدان نظام حسابرسی عملکرد بهینه، ۳- فقدان نظام حسابرسی

رعایت بهینه» اشاره نمود. با توجه به اینکه باید سنجیده شود که از نظر مدیریتی در نهادهای آموزشی چطور کنترل های داخلی بهبود میابد یکی از صاحب نظران بیان نمودند: «سیاست های مدیریتی و نگرش مدیران یکی از عوامل زمینه ای موثر بر کنترل های داخلی است». در مرحله اول باید بررسی شود که مدیر نهاد از مدیریت نوین استفاده می کند یا خیر که با مدیریت سنتی کاملاً متفاوت است. بررسی شود که فرهنگ سازمانی به صورت متمرکز عمل می کند یا غیر متمرکز. لازم است که روش تلاش شرکت جهت رسیدن به اهداف مشخص شود. نتیجه خروجی مدیر مشخص شود. مدیری که چندین سال در نهاد آموزشی فعالیت می کند خروجی نهایی مشخص می کند که عملکرد مناسبی داشته است یا خیر. با توجه به اینکه نگرش آینده نگر یکی از خصوصیات یک مدیر خوب است لذا در این راستا یکی از صاحب نظران اظهار داشتند: «برنامه ریزی بلند مدت و سالانه از ابعاد سیاست های مدیریتی و نگرش مدیران است که یکی از عوامل زمینه ای موثر بر کنترل های داخلی است». اعتقاد مدیران به تغییر وضعیت فعلی، اصلاح نظام حسابداری بر سیستم ها، نگرش واقع بینانه به استقرار کنترل های داخلی و در نظر گرفتن امکانات موجود برای استقرار کنترل های داخلی از دیگر ابعاد سیاست های مدیریتی و نگرش مدیران می باشد.

بررسی سوال چهارم: عوامل مداخله گر موثر بر کنترل های داخلی کدامند؟

در بخش عوامل مداخله گر، عواملی وجود دارند که در مسیر بهبود می توانند مداخله ایجاد کنند. یکی از صاحب نظران اظهار داشتند: «مبنای انسانی یکی از این عوامل مداخله گر موثر بر کنترل های داخلی است». این صاحب نظر اعتقاد دارد که عدم همراهی کارشناسان در حوضه های مختلف، عدم توجه به آموزش نیروی انسانی، عدم به کارگیری افراد با انگیزه در بخش های مرتبط و عدم به کارگیری نیروی انسانی متخصص از ابعاد مبنای انسانی موثر بر کنترل های داخلی است. یکی از مصاحبه شوندگان اذعان داشت: «یکی دیگر از عوامل مداخله گر ادراک مشترک است». یعنی قسمت های مختلف نهاد آموزشی تعامل نداشته باشند که همین امر موجب افت شدید کارایی سیستم می شود. این صاحب نظر ابعاد ادراک مشترک شامل فقدان درک مشترک بین بخش های مختلف در نهاد های آموزشی و فقدان درک واحد های آموزشی و واحد های زیربسط معرفی کرد.

مصاحبه شوندگان عنوان نمود: «عوامل قانونی یکی دیگر از عوامل مداخله گر موثر بر کنترل های داخلی است». به عبارتی بعضی مواقع نهاد آموزشی برنامه پیشرفتی دارد که ضوابط، دسئورالعمل ها و بخش نامه ها موجود یکی از عامل های عملی نکردن این برنامه است. ابعاد عوامل قانونی بصورت زیر معرفی کردند:

۱-تداخل و مغایرت برخی از قوانین و مقررات به وزارت علوم و وزارت بهداشت و قوانین داخلی نهاد های آموزشی، ۲-رجحان مغایرت برخی قوانین و مقررات

همچنین یکی از صاحب نظران اذعان داشت: «عوامل بیرونی یکی از عوامل مداخله گر موثر بر کنترل های داخلی است». این صاحب نظر عوامل بیرونی شامل شرایط اقتصادی، شرایط سیاسی، شرایط اقلیمی و قومیتی، روابط اقتصادی و روابط اجتماعی معرفی کرد. این صاحب نظر اظهار داشتند: «شرایط سیاسی موجب تغییر نگرش و نهایتا موجب تغییر در شیوه آموزش خواهد شد».

بررسی سوال پنجم: راهبردهای (راهکار) ارتقا کنترل های داخلی کدامند؟

یکی از مصاحبه شوندگان اذعان داشت: «امروزه هوشمندی کسب و کار یکی از راهبردهای مهم ارتقا در هر نهادی است». به عبارتی باید فناوری اطلاعات نهاد آموزشی هوشمند شود. این مصاحبه شونده ابعاد هوشمندی کسب و کار بصورت ایجاد تقویت گزارشگری مبتنی بر فناوری اطلاعات، ایجاد ثبت های خودمار و به هنگام و ایجاد سیستم های یکپارچه سازمانی تعریف کردند. یکی دیگر از مصاحبه شوندگان عنوان نمود: «کارایی و اثر بخشی و صرفه اقتصادی یکی دیگر از راهبردهای ارتقا کنترل های داخلی است». زمانی که نهادهای آموزشی کارایی و اثربخشی داشته باشد و صرفه اقتصادی بسنجد در این صورت از دوباره کاری جلوگیری می شود. از منابع استفاده بهینه انجام می شود. موجب شناخت نحوه سنجش کارایی اثربخش و صرفه اقتصادی می شود. در نظر گرفتن وجود تحریم ها و منابع محدود و در نهایت ایمنی از ابعاد کارایی و اثر بخشی و صرفه اقتصادی می باشد. یکی دیگر از مصاحبه شوندگان اذعان داشت: «یک سیستم خوب، پاسخگویی و شفافیت یکی از خصوصیات آن است پس می توان گفت پاسخگویی و شفافیت یکی از راهبردهای ارتقا کنترل های داخلی دانست». ابعاد پاسخگویی و شفافیت شامل موارد زیر تعریف کرد.

۱-افزایش سرعت واکنش نهاد های آموزشی به تعیرات محیطی

۲- شفافیت فعالیت نهاد های آموزشی و کاهش فساد

۳- انتشار جریان آزاد اطلاعات

یکی دیگر از افراد مصاحبه شونده عنوان نمود: «نگرش سیستمی یکی دیگر از راهکارهای ارتقا کنترل های داخلی است که شامل ابعاد ایجاد سیستم جامع، استفاده از سیستم های جامع یکپارچه، ایجاد سیستم های اختصاصی یا سفارش شده و تهیه نقشه سیستم به هنگام است».

بررسی سوال ششم: پیامدهای ارتقا کنترل های داخلی کدامند؟

در پاسخ به سوال آخر مبنی بر اجرایی شدن راهبردهای پیشنهاد شده در راستای ارتقا کنترل داخلی، چه پیامدهایی می‌تواند به دنبال داشته باشد. پیامدها اشاره به نتایج تصمیماتی دارد که هر سازمان و مدیران آن‌ها در برهه‌های زمانی مختلف با اقتضای شرایط متفاوت اتخاذ می‌کنند که این پیامدها ممکن است مثبت یا منفی باشند. با توجه به نظرات مصاحبه‌شوندگان از پیامدها پیامدهای مثبت می‌توان به مدیریت هوشمند هزینه‌ها، افزایش سطح رضایت ذی‌نفعان، حذف و ادغام واحد‌های موازی، ایجاد مشارکت کامل بین واحد‌های آموزشی، مولد سازی دارایی‌های آموزشی اشاره نمود و در پیامدهای منفی به هزینه‌زا بودن استقرار این سیستم، مقاومت کارکنان و مدیران در برابر استقرار آن، امکان وجود خطا و یا عملکرد غیر منطبق با واقعیت بخصوص عدم اثبات اتکاء پذیری کامل سیستم‌های مبتنی بر هوش مصنوعی اشاره نمود.

جدول ۱- نتایج مصاحبه و کدهای استخراجی

مقوله‌ها	مفاهیم	کد اولیه
نقاط ضعف کنترل‌های داخلی	نقاط ضعف عملیاتی	اثربخشی
		کارایی
		صرفه اقتصادی
	نقاط ضعف رعایت	قوانین و مقررات
		سیاست‌ها و روش‌ها
		خط مشی‌ها
	نقاط ضعف گزارشگری مالی	شفافیت صورت‌های مالی
		قابلیت اتکا و اتکاپذیری
		صداقت و وجود اطلاعات
		کامل بودن
		ارزشیابی
عوامل علی موثر بر کنترل‌های داخلی	زیرساخت فناوری اطلاعات	مشکلات نرم‌افزاری در نهاد‌های آموزشی
		ایجاد زیرساخت‌ها و ابزارها
		مدرنیزه کردن برنامه ریزی و بودجه ریزی
		سیستم شفاف سازی متمرکز سایر درآمد‌ها
		عدم برخورداری از سیستم‌های هوشمند
	پایه سازی کنترل داخلی کوزو یا مکعب کوزو در سازمان	مشخص کردن چارچوب کنترل‌های داخلی
		استفاده از چارچوب مدیریت ریسک سازمان
		جلوگیری از وقوع تقلب در سازمان
	ارتباطات سازمان	ارتباطات درونی سازمان
		ارتباطات بیرونی سازمان
الزامات دستورالعمل‌ها	الزامات دستورالعمل‌ها	عدم وجود سازمان‌ها یا انجمن‌ها و نهاد‌های حرفه‌ای برای الزام
		تغییرریکرد نهاد‌های نظارتی بر حسابرسی داخلی

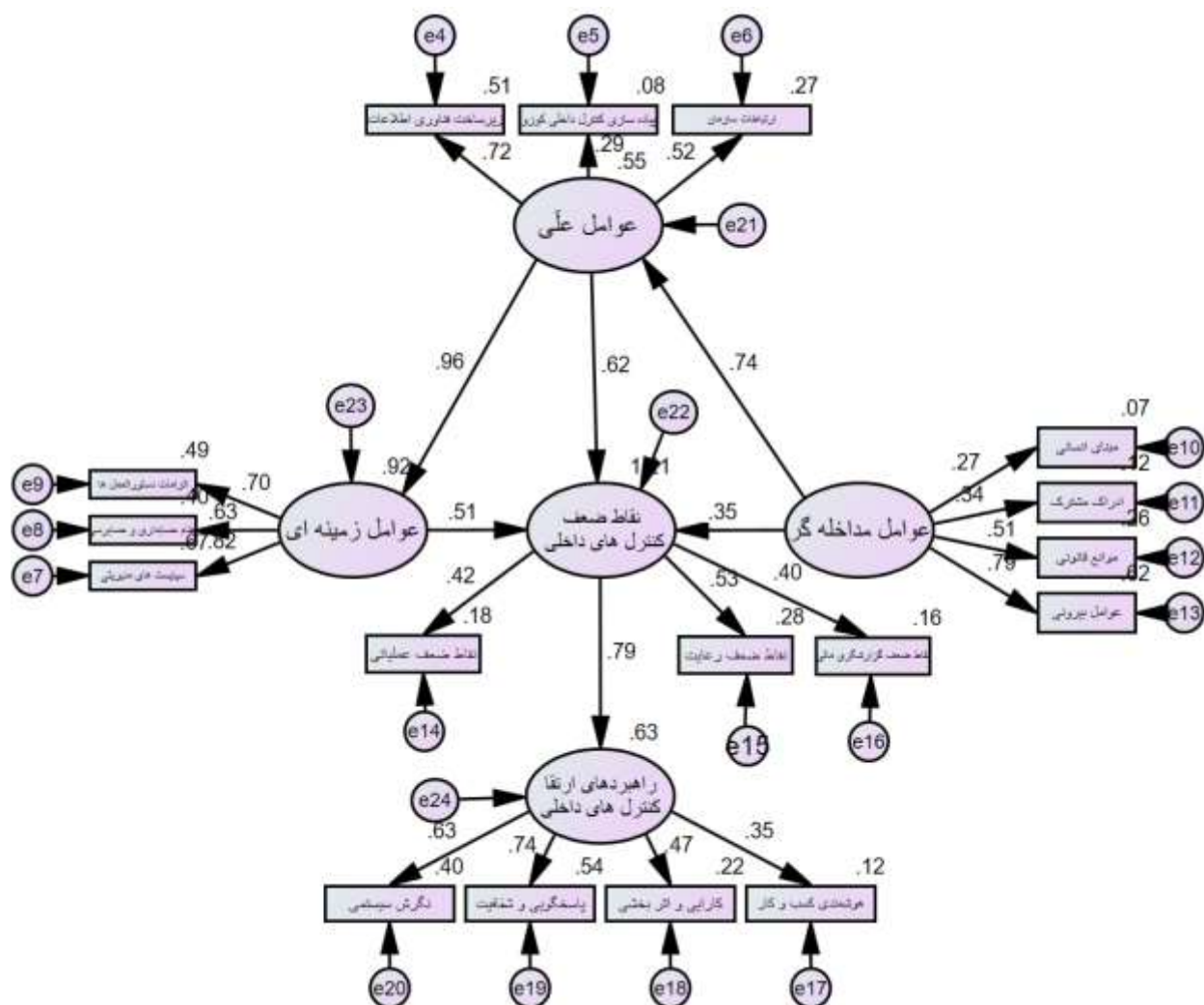
عوامل زمینه‌ای موثر بر کنترل های داخلی	نظام حسابداری و حسابرسی	اجرای دقیق دستورالعمل‌ها بالادستی و نظارت بر اجرای آن
		فقدان نظام حسابرسی مالی بهینه
		فقدان نظام حسابرسی عملکرد بهینه
		فقدان نظام حسابرسی رعایت بهینه
	سیاست های مدیریتی و و نگرش مدیران	الگوگیری از مدیریت نوین
		فرهنگ سازمانی
		مشاهده آثار تخصیص در خروجی ها
		برنامه ریزی بلند مدت و سالانه
		اعتقاد مدیران به تغیر وضعیت فعلی
		اصلاح نظام حسابداری بر سیستم ها
		نگرش واقع بینانه به استقرار کنترل های داخلی
		در نظر گرفتن امکانات موجود برای استقرار کنترل های داخلی
عوامل مداخله‌گر موثر بر کنترل های داخلی	مبنای انسانی	عدم همراهی کارشناسان در حوضه های مختلف
		عدم توجه به آموزش نیروی انسانی
		عدم به کارگیری افراد با انگیزه در بخش های مرتبط
		عدم به کارگیری نیروی انسانی متخصص
	ادراک مشترک	فقدان درک مشترک بین بخش های مختلف در نهاد های آموزشی
		فقدان درک واحد های آموزشی و واحد های زیربط
	موانع قانونی	تداخل و مغایرت برخی از قوانین و مقررات به وزارت علوم و وزارت بهداشت و قوانین داخلی نهاد های آموزشی
		رجحان مغایرت برخی قوانین و مقررات
	عوامل بیرونی	شرایط اقتصادی
		شرایط سیاسی
		شرایط اقلیمی و قومی
		روابط اقتصادی
		روابط اجتماعی
راهبردهای ارتقا کنترل های داخلی	هوشمندی کسب و کار	ایجاد تقویت گزارشگری مبتنی بر فناوری اطلاعات
		ایجاد ثبت های خودمدار و به هنگام
		ایجاد سیستم های یکپارچه سازمانی
	کارایی و اثر بخشی و و صرفه اقتصادی	جلوگیری از دوباره کاری
		شناخت نحوه سنجش کارایی اثربخش و صرفه اقتصادی
		استفاده بهینه از منابع
		وجود تحریم ها و منابع محدود
		ایمنی
	پاسخگویی و شفافیت	افزایش سرعت واکنش نهاد های آموزشی به تعبیرات محیطی
		شفافیت فعالیت نهاد های آموزشی و کاهش فساد
		انتشار جریان آزاد اطلاعات

	نگرش سیستمی	ایجاد سیستم جامع
		استفاده از سیستم های جامع یکپارچه
		ایجاد سیستم های اختصاصی یا سفارش شده
		تهیه نقشه سیستم به هنگام
پیامدهای ارتقا کنترل های داخلی	پیامدهای مثبت	افزایش سطح رضایت ذینفعان
		مدیریت هوشمند هزینه ها
		اجاد مشارکت کامل بین واحد های آموزشی
		حذف و ادغام واحد های موازی
		مولد سازی دارایی های نهاد های آموزشی
		تقویت رویکرد عمومی در نهاد های آموزشی
	پیامدهای منفی	هزینه زا بودن استقرار این سیستم
		مقاومت کارکنان و مدیران در برابر استقرار آن
		وجود خطا و یا عملکرد غیر منطبق با واقعیت
		عدم اثبات انکاء پذیری کامل سیستم های مبتنی بر هوش مصنوعی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۶-مدل ساختاری تحقیق

در این تحقیق برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده شد. با توجه به این که حجم جامعه تقریباً ۱۵۰ نفر می باشد و با قرار گرفت در فرمول کوکران حجم جامعه آماری ۱۰۸ نفر می شود که برای ۱۲۰ نفر پرسشنامه توزیع شده و از ۱۱۱ نفر پاسخ دریافت شده است که در بخش معادلات ساختاری استفاده شد. منظور از برازش مدل این است که تا چه حد یک مدل با داده های مربوطه سازگاری و توافق دارد. لذا در این قسمت به ارزیابی برازش مدل مفروض پژوهش پرداخته می شود تا از سازگاری آن با داده های پژوهش اطمینان حاصل گردد و در نهایت پاسخ سوالات پژوهش استنتاج گردد. بررسی برازش مدل مفهومی مدل در دو مرحله صورت پذیرفته است. نخست ارزیابی برازش بخش اندازه گیری مدل و دوم ارزیابی برازش بخش ساختاری مدل، که در ادامه به تفصیل در مورد آن ها بحث شده است.



مدل (۱) ضریب رگرسیونی استاندارد مدل ساختاری تحقیق (منبع: یافته‌های پژوهشگر)

با توجه به مدل فوق و ضرایب استاندارد مشاهده می‌شود که عوامل علی بیشترین نقش در تعیین نقاط ضعف کنترل‌های داخلی دارد و در مرحله دوم عوامل زمینه‌ای و در نهایت رتبه سوم عوامل مداخله‌گر خواهد داشت.

جدول ۲- شاخص‌های برازش مدل فرضیات فرعی پژوهش

شاخص	مجذور کای	<i>CMIN/DF</i>	<i>CFI</i>	<i>NFI</i>	<i>RMSRA</i>	<i>GFI</i>
مدل مفهومی	52.606	1.031	0.982	.990	0.010	.974

منبع: یافته‌های پژوهشگر

CFI و NFI، شاخص هایی هستند که برازش مدل پیشنهاد شده به مدل مستقل (که فرض می کند بین داده ها رابطه ای وجود ندارد) را می سنجد و به ترتیب در مدل برابر ۰.۹۸۲ و ۰.۹۹۰ هستند. با توجه به این که مقادیر ۰.۹ و بالاتر قابل قبول می باشند، این اندازه ها نیز نمایانگر برازش قابل قبول مدل هستند.

RMSEA، متوسط باقی مانده های بین همبستگی / کوواریانس مشاهده شده نمونه و مدل مورد انتظار برآورد شده از جامعه است که بنابر توصیه لوهلین مقدار کمتر از ۰.۰۸ به معنای برازش خوب می باشد.

GFI نیز مقدار نسبی واریانس ها و کوواریانس ها را به گونه مشترک از طریق مدل ارزیابی می کند. ویژگی خاص شاخص GFI این است که به حجم نمونه بستگی ندارند. دامنه تغییرات این دو شاخص بین صفر و یک می باشد و مقدار برابر یا بزرگ تر از ۰.۹۰ نمایانگر برازش مطلوب است همانطور که در جدول آمده است مقدار GFI برابر ۰.۹۷۴ می باشد که نشانگر برازش مطلوب مدل ساختاری تحقیق است.

جدول (۳) ضرایب رگرسیونی و معنی داری متغیرهای مدل

شرح	ضریب	خطای استاندارد	ناحیه بحرانی	سطح معنی داری
عوامل علی →	1.494	0.649	2.303	0.021
عوامل زمینه ای →	1.102	0.174	6.346	0.000
نقاط ضعف کنترل های داخلی →	0.299	0.142	2.106	0.035
نقاط ضعف کنترل های داخلی →	0.423	0.166	2.548	0.013
نقاط ضعف کنترل های داخلی →	0.390	0.183	2.131	0.029
راهبردهای ارتقا کنترل های داخلی →	0.800	0.291	2.755	0.006

*** در سطح ۱ درصد معنی دار می باشد. منبع: یافته های پژوهشگر

۶. بحث و نتیجه گیری

در این تحقیق در مرحله اول به انجام تئوری داده بنیاد، پرداخته شد. بعد از شناسایی نقاط ضعف اجرای کنترل های داخلی در نهادهای آموزشی به طراحی مدل ساختاری تحقیق پرداخته شد.

براساس مدل ساختاری بدست آمده ، عوامل مداخله گر (۰/۷۴) بر روی عوامل علی و عوامل علی (۰/۹۶) بر روی عوامل زمینه ای اثر گذار بوده اند.

از میان عوامل فوق ، عوامل علی با (۰/۶۲) ، عوامل زمینه ای با (۰/۵۱) و عوامل مداخله گر با (۰/۳۵) به ترتیب از بیشترین تا کمترین تأثیر را بر روی نقاط ضعف کنترل های داخلی داشته اند و نقاط ضعف کنترل های داخلی (۰/۷۹) میزان اثر گذاری بر روی راهبرد های ارتقا کنترل های داخلی داشته است.

تأثیر عوامل علی، عوامل زمینه ای و عوامل مداخله گر بر نقاط ضعف کنترل های داخلی به ترتیب برابر ۰/۴۲۳ ، ۰/۲۹۹ و ۰/۳۹۰ و مقدار سطح معنی داری آماره t این ضرایب به ترتیب برابر ۰/۰۱۳ ، ۰/۰۳۵ و ۰/۰۲۹ می باشد که با توجه به کوچکتی بودن این مقدار از ۰/۰۵ ضریب مسیر برآورد شده از نظر آماری در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی دار می باشد. به عبارتی دیگر نقاط ضعف کنترل های داخلی از نظر مدل ساختاری از عوامل عوامل علی، عوامل زمینه ای و عوامل مداخله گر تأثیر می گیرد.

به عبارتی دیگر نتایج نشان می دهد که با رفع نقاط ضعف کنترل های داخلی به راهبردهای ارتقا کنترل های داخل کمک خواهد کرد. یکی از مباحث مهم در این تحقیق منابع انسانی می باشد که بر کارایی و اثر بخشی نهاد آموزشی تأثیر ویژه ای دارد بر این اساس به مسئولین نهادهای آموزشی پیشنهاد می شود که فرصت یادگیری را از طریق ایجاد فرهنگ یادگیری در شرکت بهبود دهند. همچنین مدیران افراد را به یادگیری تشویق کنند تا به یادگیری مطالب جدید، در حرفه ی خود مهارت کسب کنند. برای مدیریت توسعه مشاغل، آموزشی برای پرورش کارمندان توانمند و استعداد های مناسب با آن جایگاه برایشان طراحی شود. طراحی سیستم توسعه شغلی مناسب به گونه ای که بتوان با تطبیق مهارت ها، تجربه و آرزوهای افراد با نیازها، استعداد کارمندان را ارتقاء دهند. در راستای نتایج این تحقیق عبدی و همکاران (۱۴۰۱) در تحقیق خود به نقش هزینه های نمایندگی بر اثر تغییر مدیر مالی و گردش حسابرس بر ضعف کنترل های داخلی پرداختند. نتایج نشان داد که تغییر مدیر مالی و گردش اختیاری حسابرس بر ضعف کنترل های داخلی اثر معنادار و مثبتی دارد؛ در حالی که گردش اجباری حسابرس بر ضعف کنترل های داخلی اثر معناداری نداشته است. همچنین نتایج نشان داده که اثر تغییر مدیر مالی و گردش اختیاری حسابرس بر ضعف کنترل های داخلی در شرکت هایی با مشکلات نمایندگی، معنادار است که با نتایج این تحقیق همراستا می باشد همچنین مرتضوی و همکاران (۱۴۰۱) در تحقیق خود به شناسایی ضعف های نظام

کنترل‌های داخلی بانک‌های ایران پرداختند. که در سه بخش عوامل علی، عوامل زمینه‌ای و عوامل مداخله‌گر شناسایی شده‌اند که همسو با نتایج این تحقیق می‌باشد. در همین راستا ولی زاده لاریجانی و همکاران (۱۴۰۰) در تحقیق خود به رابطه‌ی دوره تصدی و چرخش حسابرسان مستقل با گزارش نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی پرداختند. بین دوره تصدی حسابرس مستقل (در سطح مؤسسه و شریک) و افشای نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد. همچنین، افشای نقاط ضعف بااهمیت جدید کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی نیز با چرخش مؤسسه حسابرسی مرتبط است و این رابطه نیز مثبت و معنی‌دار است. از این نتایج می‌توان نتیجه گرفت که در مواردی که حسابرسان مستقل یا شریکان مؤسسه حسابرسی تغییراتی در تصدی یا چرخش خود داشته‌اند، افشای نقاط ضعف کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی نیز تأثیرگذار بوده و این موضوع می‌تواند یک نقطه ضعف در سیستم کنترل‌های داخلی محسوب شود که همسو با نتایج این تحقیق می‌باشد. همچنین کیم^۱ و همکاران (۲۰۲۲)، در تحقیق خود به ضعف کنترل داخلی و رفتار نامتقارن هزینه‌های فروش، عمومی و اداری پرداختند که همسو با نتایج این تحقیق می‌باشد. برگزاری دوره‌های آموزشی فناوری اطلاعات و ارتباطات زیر نظر افراد متخصص و در فضاهای مجهز برای رفع نیازهای نیروی انسانی در در نهادهای آموزشی در رابطه با این مهارت‌ها صورت گیرد همچنین حتی الامکان تسهیلاتی برای کسب مهارت‌های حرفه‌ای نیروی انسانی در مورد ابزار نوین فناوری اطلاعات در نهادهای آموزشی فراهم گردد. در نهایت تدوین برنامه‌های آموزشی و ارزیابی مداوم در نهادهای آموزشی از نتایج این برنامه‌ها جهت جوابگویی به نیازهای حرفه‌ای نیروی انسانی سازمان از سوی مدیران و مسئولین سازمان پیشنهاد می‌شود.

فهرست منابع

- بحیرایی، افسانه و رحمانی، علی (۱۳۹۴)، کنترل‌های داخلی و ارزیابی اثربخشی کنترل‌های نرم، سومین کنفرانس بین‌المللی پژوهشهای کاربردی در مدیریت و حسابداری، تهران، دانشگاه شهید بهشتی
- پورحیدری، امید و رضایی، امید (۱۳۹۷)، بررسی عوامل موثر بر ارزش افزوده کنترل‌های داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرس، ۱۴ شماره ۱۴.
- وکیلی فرد، حمیدرضا اوحدی، فریدون کریمی حصاری، فرشاد (۱۳۹۸) رابطه بین ضعف کنترل‌های داخلی و ریسک سیستماتیک، مطالعات کمی در مدیریت، سال چهارم، شماره دوم.
- حاجیه، زهره و سهیلا محمد حسین نژاد (۱۳۹۴). عوامل تأثیرگذار بر نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی. پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، سال هفتم، شماره ۲۶، صص. ۱۱۹-۱۳۷.

¹ Kim

جهانبانی، مصطفی و باقرپور ولاشانی، محمد (۱۳۹۶)، کنترل های داخلی مبتنی بر ریسک ابزاری مدرن در خدمت مدیریت ریسک، جامعه حسابداران رسمی ایران، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۹، ص ۵۱-۹۲

خواجهی، شکراله، رضایی، فانی. (۱۴۰۱). رابطه بین اجتناب مالیاتی و ضعف کنترل های داخلی. قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری و حسابرسی، ۱(۱)، ۴۷-۶۶.

فرزدقی، سولماز، خریدار، سینا، محمدی نوده، فاضل، محمود. (۱۴۰۰). بررسی تاثیر مکانیسم های حاکمیت شرکتی بر رابطه ی بین ضعف کنترل داخلی و کیفیت اقلام تعهدی. حسابداری مدیریت، ۱۳(۴۶)، ۷۱-۸۶.

کردستانی، محمدی نسب. (۱۴۰۳). تأثیر اثربخشی کنترل های داخلی بر افشای ریسک در متن گزارش های مالی. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۵(۵۷)، ۱-۲۲.

عبدی، حدیث، خیرالهی، علیمزادی، مهری. (۱۴۰۱). نقش هزینه های نمایندگی بر اثر تغییر مدیر مالی و گردش حسابرس بر ضعف کنترل های داخلی. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۱(۴)، ۵۵-۹۰.

مرتضوی، شکرخواه. (۱۴۰۱). شناسایی ضعف های نظام کنترل های داخلی بانک های ایران. نشریه پژوهش های حسابداری مالی، ۱۴(۱)، ۸۱-۱۰۸.

مومنی یانسری. (۱۴۰۱). وضعیت مالی و ریسک سقوط آتی قیمت سهام؛ اهمیت کیفیت کنترل داخلی شرکت ها. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۵(۶۰)، ۱۵۷-۱۷۴.

محمد پور، فرشاد توکل، نیا اسماعیل اکبر، پور مجتبی (۱۴۰۰). ارزیابی کنترل داخلی و آثـار افشای اطلاعات ماهنامه بورس. شماره ۱۰۷ صص ۶۲-۶۶.

مهرانی، ساسان (۱۳۹۵)، کنترل های داخلی ، انجمن حساباران خیرهایران، مجله حسابدار، شماره 648 ، از صفحه ۶۸-۷۹.

محمدی، اکرم (۱۳۹۸) . شناسایی عوامل مؤثر بر اثربخشی کنترل های داخلی در دستگاه های دولتی حکومت اقلیم کردستان عراق .پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه بین المللی امام خمینی.

مومن زاده، مرضیه (۱۳۹۷) . بررسی نقش و اثربخشی کنترل های داخلی در دانشگاه .پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه الزهرا.

- Alzeban, A., Gwilliam D. (2021). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of international accounting auditing and taxation*. 23, 74-86.
- Al-Twajry, A., Brierley, J., & Gwilliam, D. (2016). The development of internal audit in Saudi Arabia: An institutional theory perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(5), 507-531.
- Balsam, Steven, Wei Jiang, Bo Lu ,(2020), Equity Incentives and Internal Control Weaknesses November 15, NO 48.,PP.1-34.
- Baltaci, M. and Y. Serdar (2015). Keeping an Eye on Sub-national Governments: Internal Control and Audit at Local Levels. World Bank Institute, Washington D.C.
- Bedard, J. (2014). Sarbanes Oxley internal control requirements and earnings quality. *Working paper*. Laval University, PP.1-41.
- Burke, J., Hoitash, R., Hoitash, U., 2018. The use and characteristics of component auditors: Implications for US audits. Available at SSRN 3240212.

- Chang, Y. T., Chen, H., Cheng, R. K., & Chi, W. (2019). The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. **Journal of Contemporary Accounting & Economics**, 15(1), 1-19.
- Chen Ji, Wei Lu, Wen Qu.(2020). Determinants and economic consequences of voluntary disclosure of internal control weaknesses in China, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, The Journal of Finance, 46 (4), 1325-1359.
- De Simone, L., Ege, M. and B. Stomberg (2015). Tax Internal Control Quality: The Role of Auditor Provided Tax Services. *The Accounting Review*, Vol. 4, pp, 1469-1496.
- Kim, J. B., Lee, J. J., & Park, J. C. (2022). Internal control weakness and the asymmetrical behavior of selling, general, and administrative costs. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 37(1), 259-292.
- Lobo, G., Wang, C., Yu, X., & Zhao, Y. (2020). Material weakness in internal controls and stock price crash risk. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 35(1), 106-138.
- Lai, S. M., Liu, C. L., & Chen, S. S. (2020). Internal control quality and investment efficiency. *Accounting Horizons*, 34(2), 125-145.
- Lisic, L. L., Neal, T. L., Zhang, I. X., & Zhang, Y. (2016). CEO power, internal control quality, and audit committee effectiveness in substance versus in form. *Contemporary Accounting Research*, 33(3), 1199-1237.
- Spira, L.F.,&Page, M.(2017).”Risk management: the relevance of internal control and the changing role of internal audit. “ *Accounting, Auditing, and Accountability journal*. 16,640-661.
- Ogneva, M., Subramanyam, K. R., & Raghunandan, K. (2017). Internal control weakness and equity: Evidence from SOX Section 404 disclosures. *The Accounting Review*, 82(5), 1255–1297.
- Aobdia, D., Choudhary, P., & Sadka, G. (2020). Why do auditors fail to report material weaknesses in internal controls? Evidence from the PCAOB data. *Evidence from the PCAOB Data* (December 17, 2020).
- Petrovici C., C. Shakespeare, A. Shih .(2019). The Causes and Consequences of Internal Control Problems in Nonprofit Organizations, *Accounting Review*, Vol. 86, pp. 325-357.
- Riku Nishizaki, Yudai Takano, Fumiko Takeda. (2014)., Information Content of Internal Control Weaknesses *The International Journal of Accounting*(49) 1 – 26.