

## تأثیر کنترل داخلی و شایستگی‌های مدیر بر حاکمیت شرکتی مطلوب با تأکید بر نقش میانجی کیفیت سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت

دکتر محمد محمدی

گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی پرندک، ساوه، ایران. (نویسنده مسئول).  
Mkz.mohamadi@gmail.com

شیدا بدرلو

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی پرندک، ساوه، ایران.  
Sheidabadrloo240@gmail.com

### چکیده

هدف پژوهش این بررسی تأثیر کنترل داخلی و شایستگی‌های مدیر بر حاکمیت شرکتی مطلوب با تأکید بر نقش میانجی کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در سازمان بورس اوراق بهادار تهران، می‌باشد. این پژوهش، بر حسب هدف کاربردی، نوع داده‌ها کمی و نحوه اجراء، توصیفی از نوع همبستگی پیمایشی می‌باشد. در این پژوهش، از روش‌های مدل معادلات ساختاری و نرم‌افزار لیزرل ۸،۸ استفاده گردید. نتایج فرضیات پژوهش نشان داد که اثربخشی کنترل داخلی بر حاکمیت شرکتی مطلوب تأثیر معناداری دارد. شایستگی‌های مدیریتی بر حاکمیت شرکتی مطلوب تأثیر معناداری ندارد. اثربخشی کنترل داخلی از طریق نقش میانجی کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت بر حاکمیت شرکتی مطلوب تأثیر معناداری دارد. شایستگی‌های مدیریتی از طریق نقش میانجی کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت بر حاکمیت شرکتی مطلوب تأثیر معناداری دارد. کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت بر حاکمیت شرکتی مطلوب تأثیر معناداری دارد. شایستگی‌های مدیریتی بر کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت تأثیر معناداری دارد. پیاده‌سازی حاکمیت شرکتی خوب با بهبود اعتبار و شهرت شرکت مرتبط است. بر این مبنا حاکمیت شرکتی خوب بدون کنترل داخلی نمی‌تواند وجود داشته باشد. سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت از طریق چهار عنصر کلیدی عنوان شده در این پژوهش یعنی ادغام، انعطاف‌پذیری، قابلیت اطمینان و کارایی می‌تواند به تأثیرگذاری بیشتر، بهتر و سریع‌تر ساز و کارهای کنترل داخلی بر حاکمیت شرکتی در شرکت‌های ایرانی منجر شود. شایستگی‌های مدیران (شایستگی دانشی و فنی) در شرکت، چنانچه همراه با پیاده‌سازی سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت باشد می‌تواند باعث کارآمدتر شدن حاکمیت شرکتی شود.

**واژگان کلیدی:** کنترل داخلی، شایستگی‌های مدیر، حاکمیت شرکتی مطلوب، سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت.

### مقدمه

مسئله حاکمیت شرکتی در دنیای کسب و کار امروزی، به طور فزاینده‌ای تأثیرگذار است. این امر ناشی از نیاز به محافظت از منافع سرمایه‌گذاران (سهامداران) در برابر فرصت‌طلبی‌های مدیر در شرکت‌ها می‌باشد که بدلیل مسئله تفکیک بین مالکیت و مدیریت در آن‌ها، امری مهم تلقی می‌شود (اوچوا<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰). همچنین، در سال‌های اخیر، تجزیه و تحلیل ابعاد و

<sup>1</sup> Ochoa

شاخص‌های حاکمیت شرکتی در حال تبدیل شدن به یک عنصر اصلی برای درک پویایی شرکت‌ها می‌باشد و شاخصی مهم از اعتماد سرمایه‌گذاران به تصمیمات گرفته شده توسط مدیریت و هیئت مدیره شرکت‌های بورسی تلقی می‌شود. (ویتولا و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰). بکارگیری اصول، قوانین و رویه‌هایی که مختص یک حاکمیت شرکتی خوب است، دارای مزایای تعیین‌کننده‌ای از جمله افزایش اعتبار گزارش‌گری مالی و غیر مالی به سرمایه‌گذاران، سهولت دسترسی به سرمایه و کاهش هزینه‌های تأمین مالی و ارزش‌گذاری تمام فرصت‌های رقابتی می‌باشد (دانسکیو و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۱). حاکمیت شرکتی به عنوان مجموعه قوانینی در نظر گرفته می‌شود که روابط بین سهامداران، مدیران سازمان، طلبکاران، دولت‌ها، کارمندان و سایر سهامداران داخلی و خارجی را با یک سازمان کنترل کرده و تنظیم می‌کند (ناپیتوپولو<sup>۳</sup>، ۲۰۲۰). اهداف حاکمیت شرکتی خوب عبارتند از:

۱: کاهش فاصله بین احزاب دارای منافع در یک سازمان.

۲: افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران در سرمایه‌گذاری.

۳: کاهش هزینه‌های سرمایه‌ای.

۴: متقاعد کردن همه طرف‌ها به تعهدات قانونی در مدیریت سازمان.

۵: ایجاد ارزش‌های سازمانی شامل روابط بین سهامداران، دارندگان اوراق قرضه و ذی‌نفعان (روین<sup>۴</sup>، ۲۰۰۳).

در این میان، به منظور انجام فعالیت‌ها بنحوی که از اصول حاکمیت شرکتی خوب منحرف نشود و قادر به تحقق آن باشد، سیستم اطلاعاتی به یک راهنمای فنی مطلوب جهت پیاده‌سازی همه آن‌ها تبدیل شده است؛ سیستم‌های اطلاعاتی بهینه و مطابق با سیستم‌های اطلاعاتی واجد شرایط، سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت می‌باشد. سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت بخشی از سیستم‌های اطلاعات حسابداری در یک سازمان محسوب می‌شود (ناپیتوپولو، ۲۰۲۰). سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت، یک فرآیند دقیق است که می‌تواند به عنوان یک چارچوب یکپارچه در شرکت و با استفاده از منابع کافی در جهت ارائه اطلاعات مرتبط به مدیران و کارکنان در یک سازمان، اعم از اطلاعات مالی و غیر مالی، برای تصمیم‌گیری در رسیدن به اهداف، مورد استفاده قرار گیرد (ناپیتوپولو، ۲۰۱۵). هدف سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت، ارائه اطلاعات مطلوب برای تصمیم‌گیرندگان در سازمان‌ها، به صورت دقیق و همانند سیستم‌های اطلاعاتی در حالت کلی می‌باشد. دامنه سیستم اطلاعات حسابداری پهنه گسترده‌ای دارد تا مدیران بر مبنای آن، قادر به کسب اطلاعات در تصمیم‌گیری بهینه اقتصادی در دراز مدت شوند. به عنوان مثال، در حوزه بیمارستان، سیستم‌های اطلاعاتی، تعیین‌کننده فرآیند حمایت از کار برای همکاری بین ارائه‌دهندگان بهداشت، مدیریت امور اداری، تأمین مالی و فرایندهای مراقبت از بیمار هستند یا در "صنعت سرمایه‌گذاری مخاطره آمیز"<sup>۵</sup> سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت توسعه مشارکت را تسهیل می‌کنند؛ به همین ترتیب، با شرکت‌های بیمه، سیستم‌های اطلاعاتی متصل بین بخش‌ها می‌توانند تصمیم‌گیری سریع‌تر و دقیق‌تری را پشتیبانی کنند و همچنین کاهش ریسک نیز می‌تواند زودتر از زمان ارائه کامل اطلاعات انجام شود؛ در همین حال، در صنعت تولید و صنایع غذایی، سیستم‌های اطلاعاتی با کیفیت زیاد، از ادغام بین سیستم‌های فرعی که برای تدارکات، تولید و کل زنجیره تأمین انجام می‌شوند، تولید می‌گردند؛ ادغام فرآیندهای زنجیره تأمین یک قابلیت با ارزش بالا است که منجر به افزایش ارزش تجاری می‌شود (یوسل و همکاران<sup>۶</sup>،

<sup>1</sup> Vitolla et al

<sup>2</sup> Dănescu et al

<sup>3</sup> Napitupulu

<sup>4</sup> Ruin

<sup>5</sup> Venture capital industry

<sup>6</sup> Yucel et al

۲۰۱۱؛ گوباخلو و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۱). از سوی دیگر، برای تحقق بخشیدن به کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی، مطابق با اهداف شرکت، لازم است یک کنترل داخلی موثر وجود داشته باشد و به تبع آن شایستگی‌های مدیر نیز در نظر گرفته شده است. شایستگی‌های مدیر، تاثیر زیادی بر کیفیت سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت دارد (لستاری<sup>۲</sup>، ۲۰۱۵ و اسچنبرینر و ناه<sup>۳</sup>، ۲۰۱۴). شایستگی‌های مدیر شامل دانش، مهارت و توانایی کافی است (موئلر<sup>۴</sup>، ۲۰۱۸). بر همین اساس، دانش کارکنان در مورد سیستم‌های اطلاعاتی عامل تعیین کننده‌ای در بهبود کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی در یک شرکت می‌باشد (سدیرا و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۰)؛ بنابراین، دانش، مهارت‌ها و نبوغ کارکنان فردی درگیر در کار و حرفه بسیار مهم خواهد بود، زیرا افراد شایسته به اندازه سیستم‌های اطلاعاتی شرکت، مهم و بارز هستند (ژو<sup>۶</sup>، ۲۰۰۹). ترکیب دانش و تخصص کاربر به راه حل بهتری منجر می‌شود، بنابراین اگر کارمندان از دانش خود به بهترین شکل استفاده نمایند، سیستم‌های اطلاعاتی می‌توانند برای سازمان سودآور باشند (لاودون و لاودون<sup>۷</sup>، ۲۰۱۲). علاوه بر شایستگی‌های مدیر که عنوان گردید، برای اطمینان از اینکه سیستم‌های اطلاعات حسابداری (هم سیستم‌های اطلاعات حسابداری مالی و هم سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت) مطابق با نیازها کار کنند، کنترل داخلی نیز لازم است تا از ریسک انحراف از اهداف مورد نظر جلوگیری شود (فیتریاتی و سوسانتو<sup>۸</sup>، ۲۰۱۷). کنترل داخلی شامل سیاست‌ها و رویه‌هایی است که برای اطمینان دادن به مدیریت در راستای رسیدن شرکت به اهداف و مقاصد آن طراحی شده است (آرنس و همکاران<sup>۹</sup>، ۲۰۱۲). کارگروه سازمان‌های پشتیبان مالی کمیسیون تردوی (موسوم به کوزو<sup>۱۰</sup>) بر اهمیت حفظ اطلاعات سیستم‌های پشتیبانی متناسب که با نیازهای کل شرکت همسو باشد تأکید می‌کند؛ کنترل‌های داخلی "کوزو" همچنین بر اهمیت ادغام سیستم‌های اطلاعاتی به طور خودکار با سایر عملیات تأکید دارند. بنابراین، ساختار کنترل داخلی ارائه شده توسط "کوزو"، به ویژه در محیط کنترلی، بر کنترل سیستم‌های اطلاعاتی استوار است (ناپیتوپولو، ۲۰۲۰). مسأله اصلی پژوهش با بررسی عمیق پژوهش‌های داخلی و خارجی بر این مبنا شکل می‌گیرد که بسیاری از شرکت‌های موجود در ایران اقداماتی را انجام می‌دهند که مطابق با قوانین نیست، مانند رشوه و فساد، اختلاس در بودجه، کلاهبرداری در سرمایه‌گذاری، سوء استفاده از اختیارات قانونی، آلودگی محیط زیست، بی‌عدالتی در برخورد با کارمندان، کلاهبرداری و غیره - که به ذینفعان و جامعه آسیب می‌رساند. این موارد، ثابت می‌کند که حاکمیت شرکتی در کشور ایران و در بافت شرکت‌ها علی‌رغم پژوهش‌های فراوان صورت گرفته در حوزه حاکمیت شرکتی هنوز هم در رتبه پایین و نازلی قرار دارد و نمی‌تواند به صورت مطلوب به تنظیم و کنترل شرکت‌ها برای ایجاد ارزش افزوده برای منافع ذینفعان کمک می‌کند. بنابراین، پژوهش حاضر با توجه به مباحث مطرح شده در خصوص کاربرد موفقیت‌آمیز حاکمیت شرکتی در دیگر کشورها و تاثیر آن بر کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت، اثربخشی کنترل داخلی و صلاحیت‌های مدیر به دنبال تبیین مسائل نامکشوف و مبهم رابطه این مؤلفه‌ها با هم و اثرگذاری مطلوب آن‌ها بر ساز و کارهای حاکمیت شرکتی مطلوب شرکت‌های ایرانی می‌باشد.

<sup>1</sup> Ghobakhloo et al

<sup>2</sup> Lestari

<sup>3</sup> Eschenbrenner & Nah

<sup>4</sup> Moeller

<sup>5</sup> Sedera et al

<sup>6</sup> Xu

<sup>7</sup> Laudon & Laudon

<sup>8</sup> Fitriati & Susanto

<sup>9</sup> Arens et al

<sup>10</sup> Treadway Commission's (COSO's)

## ادبیات و مبانی نظری پژوهش حاکمیت شرکتی

در سال‌های اخیر، موضوع حاکمیت شرکتی در سراسر جهان اهمیت فزاینده‌ای یافته است. دو عامل مهم یعنی ادغام و جهانی‌سازی بازارهای مالی و افزایش رسوایی شرکت‌هایی مانند انرون، ورلد کام منجر به تحولات سریع در این زمینه شده است. اخیراً کشورهای برزیل، روسیه، هند و چین به عنوان شرکت‌های عضو سازمان بریک به عنوان یک قدرت اقتصادی تأثیرگذار در اقتصاد جهانی ظاهر شده‌اند. تخمین زده می‌شود که تولید ناخالص داخلی ترکیبی (تولید داخلی ناخالص) کشورهای عضو سازمان بریک احتمالاً بالاتر از کشورهای توسعه یافته باشد. حاکمیت شرکتی در دوره‌های معاصر با رشد و گسترش شرکت‌ها در اقتصادهای توسعه یافته و در حال ظهور، اهمیت بیشتری پیدا کرده است. (کاپری و آوسلوس<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰). از نظر بانک جهانی، حاکمیت "روشی است که بر مبنای آن قدرت در مدیریت منابع اقتصادی و اجتماعی یک کشور برای توسعه" اعمال می‌شود. حاکمیت شرکتی خوب به عوامل اجتماعی، اقتصادی و سیاسی اهمیت می‌دهد و اطمینان حاصل می‌کند که تصمیم‌گیری در مورد تخصیص منابع به بهترین شکل صورت می‌گیرد (نور و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰). حاکمیت در مورد فعالیت‌های اقتصادی، سیستم تدوین سیاست‌ها و سیستم اجرای سیاست‌ها است. هدف حاکمیت شرکتی خوب بهبود اقتصاد و رشد است (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی<sup>۳</sup>، ۲۰۰۴). "حاکمیت به فرآیندهای اقدامات دولت و چگونگی انجام کارها اشاره دارد، نه فقط به آنچه انجام می‌شود" (سازمان ملل<sup>۴</sup>، ۲۰۰۸). حاکمیت توانایی طراحی و اجرای سیاست‌های پایداری و رشد است (برنامه پیشرفت و توسعه ملل متحد<sup>۵</sup>، ۲۰۱۱). حاکمیت وظیفه هدایت و کنترل سازمان را برای دستیابی به اهداف آن بر عهده دارد (ناصرالدین و شراباتی<sup>۶</sup>، ۲۰۱۶). اگرچه درباره تعریف و مؤلفه‌های حاکمیت، که همه کشورهای، مؤسسات و صنایع را تشکیل می‌دهد، اتفاق نظر وجود ندارد، معیارهایی وجود دارد که می‌توان حاکمیت شرکتی خوب را ارزیابی کرد (ناصرالدین و شراباتی، ۲۰۱۹). شیخ و همکاران<sup>۷</sup> (۲۰۱۳) حاکمیت شرکتی را به روشی اطلاق می‌کنند که تأمین‌کنندگان امور مالی از بازگشت سرمایه خود اطمینان می‌یابند. بازگشت سرمایه به تأمین‌کنندگان مالی، به قانون و قرارداد، عملکرد بازارهای مختلف و رفتار انواع عوامل دخیل بستگی دارد. این اصطلاح می‌تواند به عوامل داخلی تعریف شده توسط مدیران، سهامداران یا اساسنامه یک شرکت و همچنین به نیروهای خارجی مانند گروه‌های مصرف‌کننده، مشتریان و مقررات دولتی اشاره داشته باشد. حاکمیت شرکتی خوب شامل حقوق و رفتار عادلانه سهامداران، منافع سایر ذینفعان؛ نقش و مسئولیت‌های هیئت مدیره؛ صداقت و رفتار اخلاقی، پاسخگویی، شفافیت و افشاگری می‌باشد (نور و همکاران، ۲۰۲۰). حاکمیت شرکتی خوب، مجموعه‌ای از مکانیسم‌های کنترلی است که به طور گسترده برای نظارت و تصویب تصمیمات مدیریت و به منظور اطمینان از اینکه سازمان در جهت بهترین منافع ذینفعان خود به طور کارآمد عمل می‌کند، استفاده می‌شود (دپاس و ماناوادوگه<sup>۸</sup>، ۲۰۲۱). حاکمیت شرکتی خوب، مشوق‌های مناسبی برای مدیران و رهبران و در راستای دستیابی به اهداف مورد نظر فراهم می‌کند که مطابق با منافع شرکت‌ها و سهامداران است و همچنین فرایندهای نظارت مؤثر را تسهیل می‌نماید. از طریق اجرای حاکمیت شرکتی خوب، مدیران ملزم به تصمیم‌گیری‌های مالی می‌شوند که می‌تواند برای ذینفعان سود داشته باشد در حالی که شرکت‌هایی که در اجرای حاکمیت شرکتی خوب توانایی ندارند، در نهایت، توسط سرمایه‌گذاران رها می‌شوند.

<sup>1</sup> Kyere & Ausloos

<sup>2</sup> Nour et al

<sup>3</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development

<sup>4</sup> UN

<sup>5</sup> United Nations Development Programme

<sup>6</sup> Nasereddin and Sharabati

<sup>7</sup> Sheikh et al

<sup>8</sup> Dias & Manawaduge

شوند، کمتر مورد استقبال عموم قرار می‌گیرند و اگر براساس نتایج ارزیابی قاطع اثبات شود که این قانون را نقض می‌کنند، مجازات می‌شوند (اودئومیلان و اوکافور<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸).

## کنترل داخلی

کنترل داخلی در حال تبدیل شدن به یکی از مهمترین ابزارها برای توسعه انضباط شخصی و بهبود عملکرد مدیریت شرکت‌ها می‌باشد (کوو و کی<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰). «کمیته سازمان‌های حمایت مالی کمیسیون تردوی<sup>۳</sup>» (۲۰۲۰) دو روش را توضیح می‌دهد که سیستم کنترل داخلی از طریق آن بر پایداری شرکت تأثیر می‌گذارد: اول، کنترل داخلی، اثربخشی و کارایی عملیات را افزایش می‌دهد و مطابقت با قوانین و مقررات قابل اجرا را تضمین می‌کند، در نتیجه به شرکت‌ها کمک می‌کند عملکرد آتی خود را بهبود بخشند؛ دوم، کنترل داخلی قابلیت اطمینان گزارش‌هایی را که شرکت‌ها افشا می‌کنند، افزایش می‌دهد و به سهامداران آن‌ها کمک می‌کند تا پایداری شرکت را به طور دقیق ارزیابی و نظارت کنند (لی<sup>۴</sup>، ۲۰۲۰).

کنترل داخلی به فعالیتهای کنترلی مختلفی گفته می‌شود که برای دستیابی به اهداف مدیریتی شرکت انجام می‌شود؛ سیستم کنترل داخلی به فرآیندی بسیار مهم شده است، به ویژه از آنجا که ایالات متحده «قانون ساربنز-آکسلی<sup>۵</sup>» (قانون اصلاح حسابداری شرکت عام و محافظت از سرمایه‌گذار) را پس از رسوایی شرکت انرون تصویب کرد و مقررات شدیدی را در مورد استقرار و نگهداری سیستم‌های کنترل داخلی تصویب کرد. از زمان اجرای این قانون، مطالعات مختلفی در مورد سیستم‌های کنترل داخلی در دانشگاه انجام شده است (کوو و کی، ۲۰۲۰). کنترل داخلی فرآیندی است که توسط هیئت مدیره، مدیریت و سایر پرسنل واحد تجاری انجام می‌شود و برای ایجاد اطمینان منطقی در مورد دستیابی به اهداف مربوط به عملیات، گزارش و انطباق طراحی شده است (کمیته سازمان‌های حمایت مالی کمیسیون تردوی، ۲۰۲۰). چارچوب یکپارچه کنترل داخلی کوزو به طور گسترده‌ای در سطح بین‌المللی شناخته شده است و بخشی از توصیه‌های آن در قانون ساربنز-آکسلی در سال ۲۰۰۲ مورد استفاده قرار گرفت. مسئولیت اصلی کنترل داخلی به عهده مدیریت است. هیئت حاکمه در نهایت مسئول اطمینان از انجام این مسئولیت توسط مدیریت است (یوناس و کاسیم، ۲۰۱۹). سیاست‌ها، رویه‌ها، طراحی سازمان و امنیت فیزیکی، بخشی از فرآیند کنترل داخلی است. تعاریف زیادی از کنترل داخلی وجود دارد. بسته به شرایط هر بار به صورت متفاوتی می‌توان آن را درک کرد. فریزر<sup>۶</sup> (۲۰۱۲) کنترل داخلی را رویه‌ها و سیاست‌هایی توصیف کرد که پیروی از بخشنامه‌های مدیریت را تضمین می‌کنند. طبق گفته آداگیه<sup>۷</sup> (۲۰۱۵) کنترل داخلی توسط مدیریت یک سازمان برای رشد و بقای سازمان طراحی و نصب می‌شود. اندانگیو<sup>۸</sup> (۲۰۱۳) اظهار داشت که سیستم‌های کنترل داخلی مجموعه‌ای از رویه‌ها و سیاست‌های سازمانی است که پردازش معاملات را به روشی جلو می‌برد تا از سرقت، اتلاف و سو استفاده از منابع یک سازمان جلوگیری شود. آداگیه (۲۰۱۵) همچنین خاطر نشان کرد که اهداف اصلی سیستم کنترل داخلی اطمینان از قابلیت اطمینان گزارشگری مالی، کارایی و اثربخشی عملیات و انطباق با قوانین و مقررات است. از دیدگاه احمد و همکاران<sup>۹</sup> (۲۰۱۵)، کنترل داخلی در صورتی مؤثر در نظر گرفته می‌

<sup>1</sup> Odoemelam & Okafor

<sup>2</sup> Koo & Ki

<sup>3</sup> The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)

<sup>4</sup> Li

<sup>5</sup> Sarbanes-Oxley Act

<sup>6</sup> Frazer

<sup>7</sup> Adageye

<sup>8</sup> Ndungu

<sup>9</sup> Ahmad et al

شود که نتیجه آن با اهداف تعیین شده مطابقت داشته باشد در حالی که آدایه (۲۰۱۵) صلاحیت و استقلال کارکنان را به عنوان معیار کنترل داخلی مؤثر تعیین کرد.

### شایستگی و صلاحیت‌های مدیریتی

صلاحیت یا شایستگی در تعریف به عنوان صفات، رفتارها و ویژگی‌های خاصی هستند که باعث عملکرد موفقیت‌آمیز می‌شوند. شایستگی، توانایی متشکل از رفتارهای مرتبط اما متفاوتی است که از یک ساختار اساسی به نام قصد ناشی می‌شود و زمینه عملکرد فرد را نشان می‌دهد. اسپنسر و اسپنسر<sup>۱</sup> (۱۹۹۳) اظهار داشتند که "شایستگی، ویژگی اساسی یک فرد است که مربوط به عملکرد مؤثر و / یا موفقیت‌آمیز در یک شغل یا موقعیت می‌باشد." بر این اساس، ویژگی‌های اساسی، در اینجا، شامل انگیزه‌ها (چیزهایی است که شخص به طور مداوم در مورد آن‌ها فکر می‌کند یا می‌خواهد باعث عمل شود)، صفات (ویژگی‌های جسمی و پاسخ‌های مداوم به موقعیت‌ها یا اطلاعات)، خودپنداره (نگرش‌ها، ارزش‌ها یا خود فرد) (تصویر)، دانش (اطلاعاتی که شخص در یک حوزه محتوای خاص دارد) و مهارت‌ها (توانایی انجام یک کار بدنی یا ذهنی خاص) می‌باشند (مرادی و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۱). مرادی و همکاران (۲۰۲۰) شایستگی‌های مدیران را به عنوان قابلیت‌های استفاده از مهارت‌ها، دانش و ویژگی‌های شخصی تعریف می‌کند که باعث بهبود اثربخشی و کارایی مدیران پروژه در عملکرد شغلی آن‌ها می‌شود و متعاقباً احتمال موفقیت پروژه را افزایش می‌دهد. براساس اصول ارائه شده توسط اسپنسر و اسپنسر (۱۹۹۳). به طور خلاصه، تعاریف ذکر شده بیانگر این است که صلاحیت‌ها دارای دو جنبه مهم هستند: (۱) کمک به عملکرد موفق و (۲) دشواری بهبود وضعیت. تحقیقات در مورد شایستگی‌ها به منظور تجزیه و تحلیل، درک و توضیح اهمیت شایستگی‌های مدیریتی در سازمان‌ها انجام شده است. بسیاری از مطالعات نشان داده‌اند که شایستگی‌ها مجموعه‌ای از دانش، ویژگی‌ها و نگرش‌های مربوط به آن است که با عملکرد مؤثر مرتبط است و می‌توان آن را ارزیابی کرد. هر سازمان تجاری برای موفقیت در فضای تجاری بسیار رقابتی و پویای امروز به مدیران کارآمد نیاز دارد. برای یک سازمان تجاری بسیار مهم است که افراد با استعداد را شناسایی، توسعه و حفظ کند. هر مدیر موفق و مؤثر دارای صلاحیت‌های متعددی است که به وی امکان می‌دهد تا در سطوح مختلف مدیریتی کارآمد و مؤثر عمل کند. مدیریت در هر نوع زمینه سازمانی رخ می‌دهد که در آن منابع انسانی و جسمی برای دستیابی به اهداف خاص ترکیب شده باشد؛ شایستگی‌های مدیریتی امروزه در انواع مختلف سازمان‌ها نقش مهمی ایفا می‌کند. صلاحیت‌ها می‌تواند تفاوت بین مدیران متوسط و عالی را تشخیص دهد. رابطه بین صلاحیت‌های مدیریتی و موفقیت در تجارت کماکان مسأله مهمی در ادبیات سازمانی باقی مانده است. صلاحیت‌ها می‌تواند مزیت رقابتی شرکت‌ها را نسبت به رقبا به دست آورد. این امر می‌تواند از طریق توسعه صلاحیت‌هایی حاصل شود که به راحتی از یک تجارت به تجارت دیگر منتقل نشوند. صلاحیت‌ها را می‌توان بلوغ فردی نیز قلمداد نمود وقتی که دیگر به موقعیت استراتژیک شرکت مربوط نباشند. برخی از صلاحیت‌های اصلی که تکرار آن‌ها دشوار است می‌توانند از طریق شهرت، خدمات، سنت‌ها و جایگاه شرکت توسعه یابد (ولبو و مانکساری<sup>۳</sup>، ۲۰۱۷). شایستگی‌های مدیریتی به دانش، توانایی‌ها، مهارت‌ها و رفتارهای مورد نیاز برای عملکرد شغلی مؤثر در مشاغل مدیریتی اطلاق می‌شود. علاوه بر اجرای هر عملکرد به طور مؤثر، هر سطح از مدیر باید مهارت‌های مدیریتی را با توجه به انجام وظایف و مسئولیت‌های مربوط به شغل نشان دهد زیرا مهارت‌های مدیریت از طریق عملکردهای مدیریتی نظم و سازگاری را ایجاد می‌کند (بیتمن و اسنیل<sup>۴</sup>، ۲۰۰۲). صلاحیت‌ها بسته به نوع شغل و

<sup>1</sup> Spencer and Spencer

<sup>2</sup> Moradi et al

<sup>3</sup> Velu & Manxhari

<sup>4</sup> Bateman & Snell

شایستگی‌های مدیر متفاوت است، شبیه به صلاحیت‌های اصلی شرکت، که می‌توانند با متغیرهایی مانند زمان، محل کار یا اندازه تجارت تغییر کنند. تعریف دقیق صلاحیت‌های مدیریتی به شدت مورد مناقشه است (ولیو و مانکساری، ۲۰۱۷).

### کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت

در خلال فرآیندهای روزانه کاری، اطلاعات بسیاری در داخل سازمان برای تصمیم‌گیرندگان و سایر کاربران برای تأمین طیف وسیعی از نیازهای داخلی جریان می‌یابد (واهدیات و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹). علاوه بر این، اطلاعات از سازمان خارج می‌شود و در دسترس کاربران خارجی، مانند مشتریان، تأمین‌کنندگان و سهامداران، قرار می‌گیرد. کاربران اطلاعات، نیازهای متفاوتی در خصوص اطلاعات مانند سطح دسترسی به اطلاعات و جزئیات آن دارند (هال<sup>۲</sup>، ۲۰۱۵). سیستم‌های اطلاعات حسابداری مزایای رقابتی را فراهم می‌کند و اثربخشی و قابلیت اطمینان آن‌ها به منظور توسعه شرکت‌ها بسیار مهم است؛ همانطور که راهبردهای کسب و کار با گذشت زمان تغییر می‌کنند تا با چالش‌های جدید جهانی روبرو شوند؛ سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت نیز باید تغییر کنند. با این حال، تغییرات به ندرت صورت می‌گیرد و نتایج آن همیشه با انتظارات مدیریتی همسو نیست (ماچیا<sup>۳</sup>، ۲۰۱۹). مفهوم کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت شامل ویژگی‌هایی است که می‌تواند به عنوان یک چارچوب یکپارچه در شرکت با استفاده از منابع برای ارائه اطلاعات مربوط به مدیران و کارمندان در یک سازمان، اعم از اطلاعات مالی یا اطلاعات غیر مالی، برای تصمیم‌گیری در سازمان و تحقق اهداف استفاده شود. اگر سیستمی بتواند با توجه به نیاز آن‌ها به کاربران کمک کند، کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت می‌تواند رضایت کاربران سیستم را فراهم نماید؛ بنابراین، رضایت کاربر معیاری است که کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی را توضیح می‌دهد. محتوای اطلاعات ارائه شده توسط سیستم‌های اطلاعات حسابداری، مانند دقت اطلاعات، قالب گزارش، سهولت استفاده و به موقع بودن اطلاعات بر رضایت کاربر نهایی تأثیر می‌گذارد (ناپیتولو و همکاران، ۲۰۱۹). سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت اطلاعات لازم را برای دستیابی به اهداف مدیریت فراهم می‌کند. سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت به قوانین و معیارهای رسمی که ماهیت ورودی، فرآیند یا خروجی را تعیین می‌کند، محدود نیست. این معیارها به طور کلی انعطاف‌پذیر و مبتنی بر مدیریت هدف هستند. سیستم‌های حسابداری مدیریت سه هدف کلی دارند (واهدیات و همکاران، ۲۰۱۹):

- ۱) ارائه اطلاعات به منظور هزینه خدمات، محصولات و سایر اهداف مدیریت.
- ۲) ارائه اطلاعات برای برنامه‌ریزی، کنترل، ارزیابی و یک پیشرفت مستمر.
- ۳) ارائه اطلاعات برای تصمیم‌گیری.

### بررسی پیشینه‌های پژوهشی

حاجی‌ها و حسین نژاد (۱۳۹۴) پژوهشی با عنوان عوامل تأثیرگذار بر نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی انجام دادند. تجزیه و تحلیل‌های رگرسیون ترکیبی نشان داد که بین لگاریتم قیمت سهام در تعداد سهام، نسبت موجودی کالا به جمع کل دارایی و زیان با نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد و تسعیر نرخ ارز، رشد درآمد، ارزش بازار بر ارزش دفتری، نمره Z آلتمن و جمع کل بدهی بر دارایی رابطه‌ای با نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی ندارد. در نتیجه می‌توان گفت ضعف‌های با اهمیت موجود در گزارش حسابرس از بعضی معیارهای مالی تأثیر می‌پذیرد. حاجی‌ها و نادری (۱۳۹۷) پژوهشی با عنوان بررسی ارتباط بین کیفیت حسابداری با ضعف‌های با اهمیت کنترل داخلی

<sup>1</sup> Wahdiat et al

<sup>2</sup> Hall

<sup>3</sup> Macchia

انجام دادند. تجزیه و تحلیل رگرسیون نشان از آن دارد که اقلام تعهدی عملیاتی و کل اقلام تعهدی با ضعف‌های بااهمیت کنترل داخلی رابطه مثبت و معنی‌دار و اقلام تعهدی سرمایه‌گذاری و اقلام نقد عملیاتی با ضعف‌های بااهمیت کنترل داخلی رابطه منفی و معنی‌داری دارد. عابد و همکاران (۱۳۹۷) پژوهشی با عنوان توانایی، دانش مالی مدیران عامل و شفافیت گزارشگری مالی انجام دادند. نتایج تحقیق نشان داد که توانایی مدیران عامل اثر مثبتی بر شفافیت گزارشگری مالی دارد، اما این تأثیر معنادار نشد. همچنین بین دانش مالی مدیران عامل و شفافیت گزارشگری مالی ارتباط معناداری مشاهده نگردیده است. در نهایت، نتایج تحقیق نشان داد که توانایی و دانش مالی مدیران عامل بصورت همزمان اثر مثبت و معناداری بر شفافیت گزارشگری مالی دارند. خجسته (۱۳۹۸) پژوهشی با عنوان بررسی رابطه بین حاکمیت شرکتی و قدرت مدیر عامل با عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام داد. نتایج تحقیق حاکی از آن است که بین قدرت مدیرعامل و عملکرد مالی شرکت رابطه‌ی معناداری وجود دارد. بین اندازه هیئت مدیره و عملکرد مالی رابطه‌ی معناداری وجود ندارد. بین استقلال هیئت مدیره و عملکرد مالی رابطه‌ی معناداری وجود دارد. باقرزادگان و خان محمدی (۱۳۹۸) پژوهشی با عنوان بررسی رابطه بین کیفیت اطلاعات حسابداری و حاکمیت شرکتی با سرمایه‌گذاری در عملیات اصلی شرکت انجام دادند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد، یک رابطه مثبت و معنی‌دار بین شاخص جامع کیفیت سود و میزان سرمایه‌گذاری در عملیات اصلی شرکت وجود دارد. آقایی و محمدرجی (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان بررسی تأثیر ویژگی‌های شرکت و حاکمیت شرکتی بر ضعف کنترل داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام دادند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش نشان می‌دهد که هر چه ساختار عملکرد شرکت قویتر باشد ضعف سیستم کنترل داخلی کمتر می‌شود و همچنین ویژگی‌های شرکت (سن، اندازه، رشد مالی، اهرم مالی) و همچنین حاکمیت شرکتی بر ضعف کنترل داخلی تأثیرگذار است. دالیمونتی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۸) پژوهشی با عنوان کنترل داخلی سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریتی شرکت‌های دولتی در اندونزی انجام دادند. یافته‌ها نشان می‌دهد که به طور کلی کنترل داخلی در سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت در شرکت‌های دولتی به خوبی طبقه‌بندی شده است، اما هنوز برخی ضعف‌های کنترل داخلی در شرکت‌های دولتی در کنترل دارایی و کنترل امنیت داده‌ها وجود دارد. الهباشی<sup>۲</sup> (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان تأثیر خدمات دولتی شرکت در حسابداری حسابداری در مصر انجام دادند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که استقلال هیئت مدیره و کیفیت حسابرسی با محافظه کاری حسابداری رابطه مثبت و معناداری دارند. علاوه بر این، مالکیت نهادی و سهام بزرگ بلوک ارتباط منفی قابل توجهی دارد. شرکت‌هایی که ارزش بازار به کتاب بیشتری دارند احتمالاً در گزارش‌های خود محافظه کارتر خواهند بود. ناپیتوپولو (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان کنترل داخلی، صلاحیت مدیر، سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت و حاکمیت شرکتی خوب: شواهدی از بانک‌های روستایی در اندونزی انجام دادند. این مطالعه نشان داد که صلاحیت‌های مدیران بر کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت در بانک‌های روستایی تأثیر می‌گذارد، در حالی که اثربخشی کنترل‌های داخلی تأثیری ندارد. این مطالعه همچنین نشان داد که در صورت نقش واسطه‌ای کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت، صلاحیت مدیر و اثربخشی کنترل‌های داخلی در استفاده از اصول حاکمیت شرکتی خوب بر بانک‌های روستایی تأثیر دارد. هاردیدینگشی و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان آیا صلاحیت، تعهد و کنترل داخلی بر مسئولیت‌پذیری تأثیر می‌گذارد؟ انجام دادند. نتایج نشان داد که منابع، تعهد سازمانی و کنترل داخلی تأثیر مثبتی بر ساز و کار پاسخگویی صندوق مالی تخصیص شده در روستا دارد. لستاری و همکاران (۲۰۲۰) پژوهشی با عوامل تأثیرگذار بر کیفیت سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت و تأثیرات آن بر اجرای حاکمیت شرکتی خوب انجام دادند. نتایج مطالعه نشان داد که صلاحیت مدیر

<sup>1</sup>. Dalimunthe et al

<sup>2</sup>. El-habashy

<sup>3</sup>. HARDININGSIH et al



و فرهنگ سازمانی بر کیفیت سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت تأثیر ندارد. برعکس، عدم اطمینان از فضای خارجی تأثیر مثبت و قابل توجهی بر کیفیت سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت داشت. بنابراین، کیفیت سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت تأثیر مثبت و قابل توجهی در اجرای حاکمیت شرکتی خوب داشت. ویسنا و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان شایستگی‌های کاربر و تأثیر آن در پیاده‌سازی سیستم اطلاعات حسابداری انجام دادند. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که صلاحیت‌های کاربر (مهارت‌ها و دانش) بر سیستم اطلاعات حسابداری تأثیر می‌گذارد.

### فرضیه‌های پژوهش

- تعیین اثربخشی کنترل داخلی بر حاکمیت شرکتی مطلوب تأثیر معناداری دارد.
- تعیین شایستگی‌های مدیر بر حاکمیت شرکتی مطلوب تأثیر معناداری دارد.
- تعیین اثربخشی کنترل داخلی از طریق نقش میانجی کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت بر حاکمیت شرکتی مطلوب تأثیر معناداری دارد.
- تعیین شایستگی‌های مدیر از طریق نقش میانجی کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت بر حاکمیت شرکتی مطلوب تأثیر معناداری دارد.
- تعیین کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت بر حاکمیت شرکتی مطلوب تأثیر معناداری دارد.
- تعیین اثربخشی کنترل داخلی بر کیفیت اطلاعات حسابداری مدیریت تأثیر معناداری دارد.
- تعیین شایستگی‌های مدیر بر کیفیت اطلاعات حسابداری مدیریت تأثیر معناداری دارد.

### روش‌شناسی پژوهش

از آنجا که به نوعی هدف این پژوهش؛ بهبود و توسعه عملکرد مدیریتی و نتایج آن در رفع نیازهای اطلاعاتی و تصمیم‌گیری شرکت‌های ایرانی مؤثر است، می‌توان روش این تحقیق را براساس هدف، روش کاربردی - توسعه‌ای دانست. از دیگر سو، پژوهش حاضر، وضعیت فعلی کنترل داخلی، شایستگی‌های مدیر، حاکمیت شرکتی مطلوب و از همه مهم‌تر نقش کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت را از منظر مدیران مالی و حسابداران مدیریتی را بررسی نموده و به توصیف و تشریح عقاید و نگرش‌های جامعه مورد نظر می‌پردازد؛ لذا می‌توان آن را تحقیقی توصیفی دانست. با توجه به نوع انگیزشی اطلاعات مورد نیاز تحقیق و روش گردآوری آن‌ها؛ می‌توان نتیجه گرفت که روش انجام این تحقیق، توصیفی - پیمایشی است. جامعه آماری پژوهش حاضر از میان ۳۰۹ نفر و مشتمل بر مدیران مالی، مدیران کنترل کیفیت، حسابداران ارشد و مدیران منابع انسانی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد.

<sup>1</sup> Wisna et al

### نحوه اندازه گیری متغیرهای پژوهش

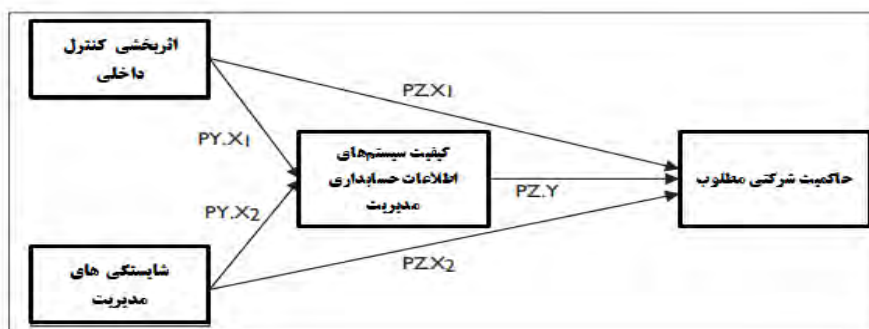
جدول (۱): تعاریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته	منابع مورد استفاده شاخص های پژوهش	مقیاس	تعداد ابعاد	سنجه های مرتبط و تعداد آنها
حاکمیت شرکتی مطلوب	ناپیتوپولو (۲۰۲۰): کنترل داخلی، صلاحیت مدیر، سیستم های اطلاعات حسابداری مدیریت و حاکمیت شرکتی خوب	لیکرت	۴ بُعد	شفافیت (دو سنجه) مسئولیت پذیری (سه سنجه) پاسخگویی (دو سنجه) انصاف و عدالت (دو سنجه)
		مقیاس	تعداد ابعاد	سنجه های مرتبط و تعداد آنها
لیکرت		۲ بُعد	کنترل عمومی (چهار سنجه) کنترل ویژه (سه سنجه)	
لیکرت		۲ بُعد	دانش (سه سنجه) مهارت (سه سنجه)	
مقیاس		تعداد ابعاد	سنجه های مرتبط و تعداد آنها	
لیکرت		۴ بُعد	ادغام (دو سنجه) انعطاف پذیری (سه سنجه) قابلیت اطمینان و اعتبار (دو سنجه) کارایی و اثربخشی (پنج سنجه)	
متغیرهای مستقل				
اثربخشی کنترل داخلی				
شایستگی های مدیریتی				
متغیرهای میانجی				
کیفیت سیستم های اطلاعات حسابداری مدیریت				

### مدل مفهومی پژوهش

با توجه به بررسی جامع مبانی نظری مطرح شده در قسمت قبلی؛ مدل مفهومی پژوهش به شکل زیر ترسیم می گردد:

شکل (۱): مدل مفهومی پژوهش: ناپیتوپولو (۲۰۲۰)



## تحلیل یافته‌های پژوهش آمار توصیفی

جدول (۲): توزیع فراوانی جنسیت پاسخ‌دهندگان

جنسیت	فراوانی	درصد معتبر
مرد	۲۲۹	۷۴
زن	۸۰	۲۶
جمع کل	۳۰۹	۱۰۰

جدول (۳): بررسی وضعیت پاسخ‌دهندگان از نقطه نظر سن

سن	فراوانی	درصد معتبر
۲۰ تا ۳۰ سال	۲۲	۷
۳۰ تا ۴۰ سال	۵۶	۱۸
۴۰ تا ۵۰ سال	۱۹۷	۶۴
بیشتر از ۵۰ سال	۳۴	۱۱
کل	۳۰۹	۱۰۰

جدول (۴): توزیع فراوانی افراد پاسخ‌دهنده از نظر تحصیلات

تحصیلات	فراوانی	درصد معتبر
کارشناسی	۸۴	۲۷
کارشناسی ارشد	۱۸۵	۶۰
دکتری	۴۰	۱۳
کل	۳۰۹	۱۰۰

## آمار استنباطی

### چگونگی توزیع متغیرهای پژوهش بر اساس شاخص‌های مرکزی و پراکندگی

جدول (۵): شاخص‌های مرکزی و پراکندگی و توزیع متغیرهای پژوهش

متغیرها	میانگین	انحراف معیار
کنترل داخلی	۳/۰۹	۰/۷۵
شایستگی‌های مدیر	۲/۹۹	۰/۵۶
کیفیت سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت	۳/۴۵	۰/۶۶
حاکمیت شرکتی مطلوب	۳/۵۴	۰/۷۳
کنترل داخلی	۳/۰۹	۰/۷۵

با توجه به جدول فوق، مشخص است که بیشترین میانگین مربوط به متغیر حاکمیت شرکتی مطلوب با میانگین ۳/۵۴ و کمترین میانگین مربوط به شایستگی‌های مدیر با میانگین ۲/۹۹ می‌باشد. همچنین میانگین متغیر اثربخشی کنترل داخلی ۳/۰۹ و میانگین متغیر کیفیت سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت، ۳/۴۵ می‌باشد.

## بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش

جدول (۶): آزمون کولموگروف-اسمیرنوف

سطح معنی داری	آماره آزمون	انحراف معیار
۰/۶۶	۰/۵۸	کنترل داخلی
۰/۷۱	۰/۴۴	شایستگی‌های مدیر
۰/۳۱	۰/۸۹	کیفیت سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت
۰/۱۸	۱/۱۹	حاکمیت شرکتهای مطلوب
۰/۶۶	۰/۵۸	کنترل داخلی

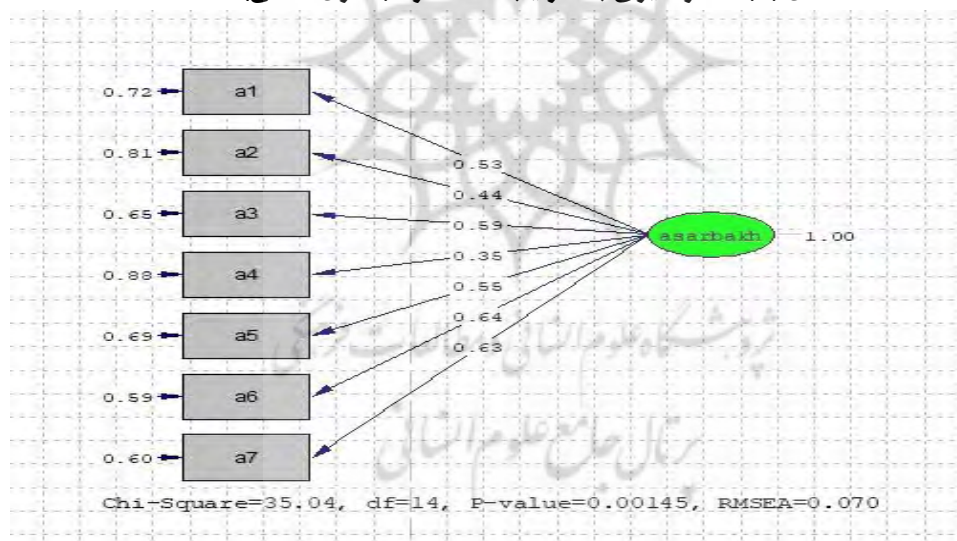
همانطور که از داده‌های جدول فوق، مشخص است، سطح معناداری آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای همه متغیرها بزرگتر از مقدار ۰/۰۵ است. در نتیجه این متغیرهای مورد بررسی در پژوهش حاضر دارای توزیع نرمال می‌باشند و برای اثبات فرضیات تحقیق می‌توان از آزمون‌های پارامتریک استفاده کرد.

## مدل اندازه‌گیری یا تحلیل عاملی تأییدی (CFA)

### مدل اندازه‌گیری پرسشنامه اثربخشی کنترل داخلی

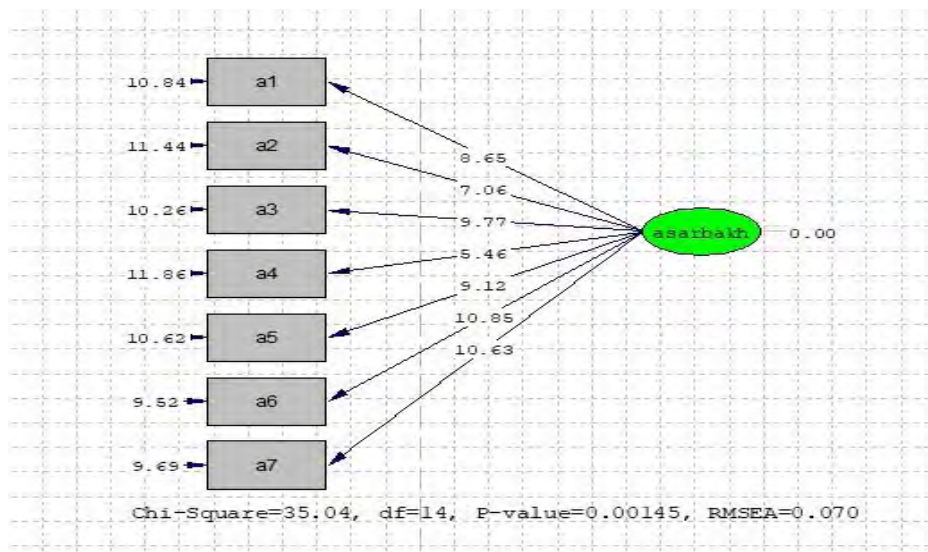
مدل اندازه‌گیری هر یک از این شیوه‌ها در شکل (۲) و (۳) آمده است. بر اساس این مدل اولیه مشخص می‌شود که همه مؤلفه‌ها دارای مقدار t بیش از ۱/۹۶ هستند و از این رو معرف‌های قابل قبولی بشمار می‌روند.

شکل (۲): اندازه‌گیری با ضرایب استاندارد (کنترل داخلی)



شکل (۲) مدل در حالت معناداری را نشان می‌دهد. همانگونه که در این شکل مشخص است، تمامی ضرایب بدست آمده معنادار شده‌اند. مقادیر آماره T بزرگتر از ۱/۹۶ یا کوچکتر از ۱/۹۶- نشان‌دهنده معنادار بودن روابط در سطح ۰/۰۵ است:

شکل (۳): مقدار t برای بررسی معنی داری پارامترهای مدل اندازه گیری (کنترل داخلی)



بارهای عاملی و معناداری مدل اندازه گیری در جدول (۷) آمده است:

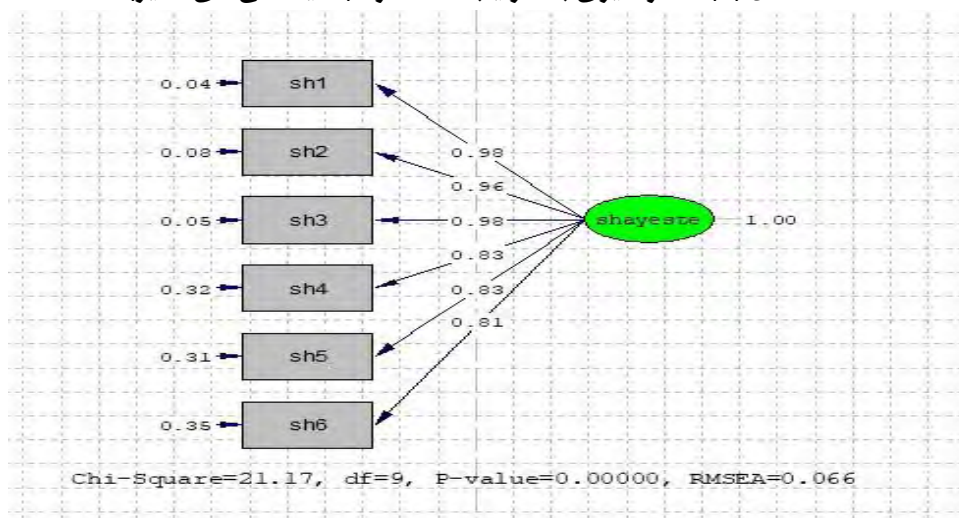
جدول (۷): t-value، بارهای عاملی و معناداری مدل اندازه گیری (کنترل داخلی)

متغیر	گویه	بار عاملی	معناداری بار عاملی	t-value	معناداری
اثر بخشی کنترل داخلی	۱	۵۳	✓	۸/۶۵	✓
	۲	۴۴	✓	۷/۰۶	✓
	۳	۵۹	✓	۹/۷۷	✓
	۴	۳۵	✓	۵/۴۶	✓
	۵	۵۵	✓	۹/۱۲	✓
	۶	۶۴	✓	۱۰/۸۵	✓
	۷	۶۳	✓	۱۰/۶۳	✓

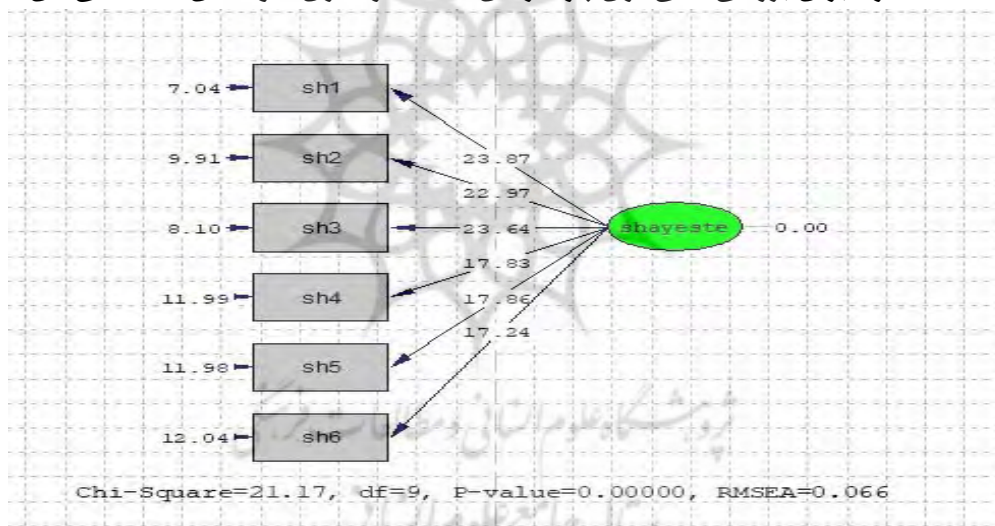
مدل اندازه گیری پرسشنامه شایستگی های مدیر

مدل اندازه گیری هر یک از این شیوه ها در شکل (۴) و (۵) آمده است. بر اساس این مدل اولیه مشخص می شود که همه مؤلفه ها دارای مقدار t بیش از ۱/۹۶ هستند و از این رو معرف های قابل قبولی بشمار می روند.

شکل (۴): اندازه‌گیری با ضرایب استاندارد (شایستگی‌های مدیر)



شکل (۵) مدل در حالت معناداری را نشان می‌دهد. همانگونه که در این شکل مشخص است، تمامی ضرایب بدست آمده معنادار شده‌اند. مقادیر آماره T بزرگتر از ۱/۹۶ یا کوچکتر از -۱/۹۶ نشان‌دهنده معنادار بودن روابط در سطح ۰/۰۵ است: شکل (۵): مقدار t برای بررسی معنی داری پارامترهای مدل اندازه‌گیری (گویه‌های شایستگی‌های مدیر)



بارهای عاملی و معناداری مدل اندازه‌گیری در جدول (۸) آمده است:

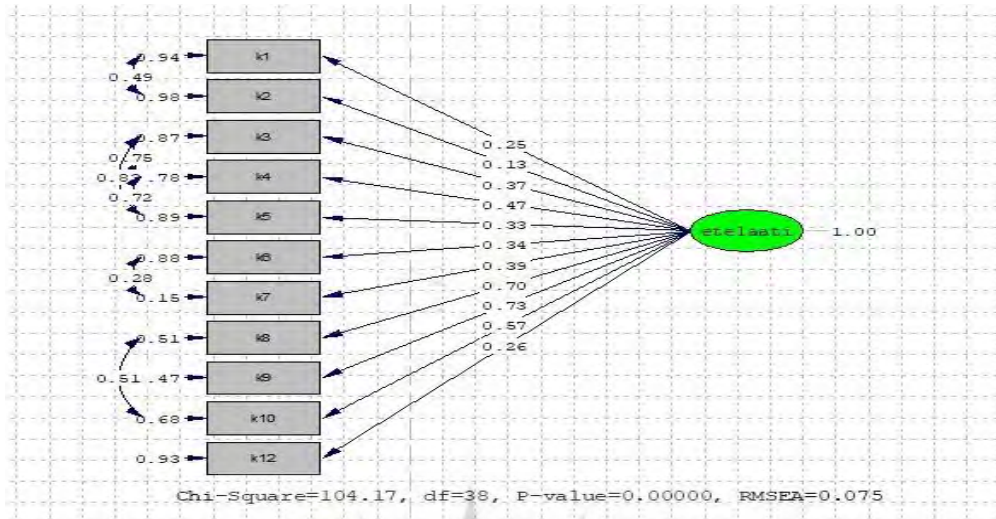
جدول (۸): t-value، بارهای عاملی و معناداری مدل اندازه‌گیری (شایستگی‌های مدیر)

متغیر	سوال	بار عاملی	معناداری بار عاملی	t-value	معناداری
شایستگی‌های مدیر	۱	۰/۹۸	✓	۲۳/۸۷	✓
	۲	۰/۹۶	✓	۲۲/۹۷	✓
	۳	۰/۹۸	✓	۲۳/۶۴	✓
	۴	۰/۸۳	✓	۱۷/۸۳	✓
	۵	۰/۸۳	✓	۱۷/۸۶	✓
	۶	۰/۸۱	✓	۱۷/۲۴	✓

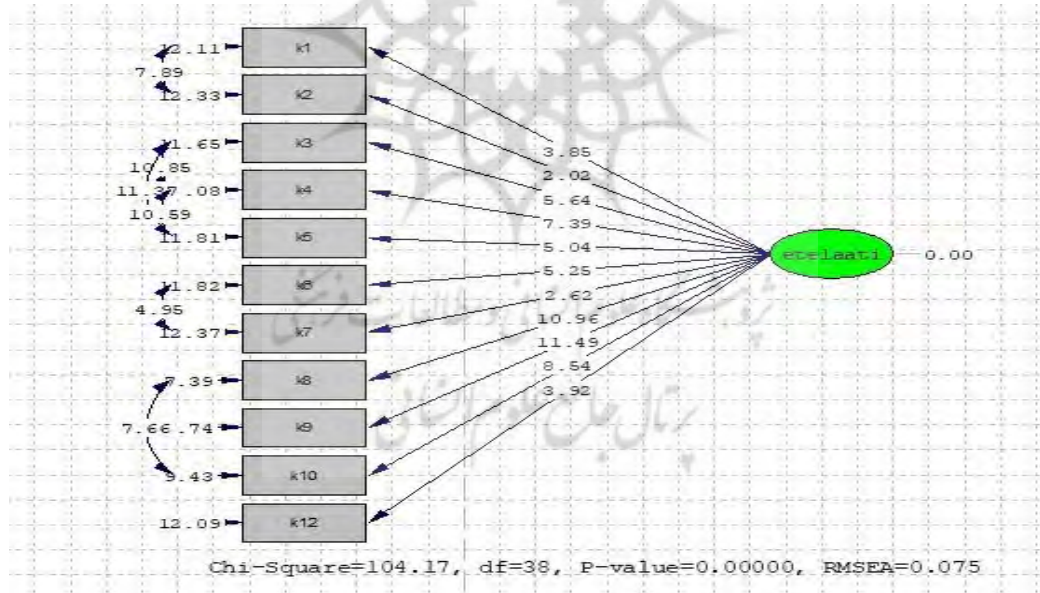
### مدل اندازه‌گیری پرسشنامه سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت

مدل اندازه‌گیری هر یک از این شیوه‌ها در شکل (۶) و (۷) آمده است. بر اساس این مدل اولیه مشخص می‌شود که همه مؤلفه‌ها دارای مقدار  $t$  بیش از  $1/96$  هستند و از این رو معرف‌های قابل قبولی بشمار می‌روند.

شکل (۶): اندازه‌گیری با ضرایب استاندارد (سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت)



شکل (۷) مدل در حالت معناداری را نشان می‌دهد. همانگونه که در این شکل مشخص است، تمامی ضرایب بدست آمده معنادار شده‌اند. مقادیر آماره  $T$  بزرگتر از  $1/96$  یا کوچکتر از  $-1/96$  نشان‌دهنده معنادار بودن روابط در سطح  $0.05$  است: شکل (۷): مقدار  $t$  برای بررسی معنی‌داری پارامترهای مدل اندازه‌گیری (سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت)



بارهای عاملی و معناداری مدل اندازه‌گیری در جدول (۹) آمده است:

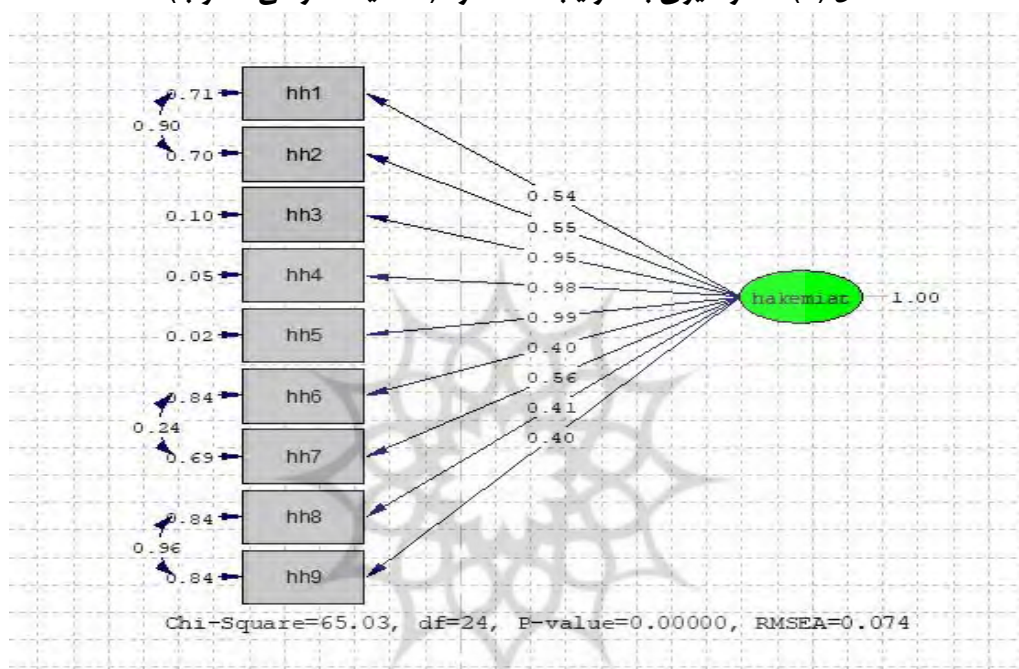
جدول (۹):  $t$ -value، بارهای عاملی و معناداری مدل اندازه‌گیری (سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت)

متغیر	گویه	بار عاملی	معناداری بار عاملی	t-value	معناداری
اطلاعات حسابداری مدیریت	۱	۰/۲۵	✓	۳/۸۵	✓
	۲	۰/۱۳	✓	۲/۰۲	✓
	۳	۰/۳۷	✓	۵/۶۴	✓
	۴	۰/۴۷	✓	۷/۳۹	✓
	۵	۰/۳۳	✓	۵/۰۴	✓
	۶	۰/۳۴	✓	۵/۲۵	✓

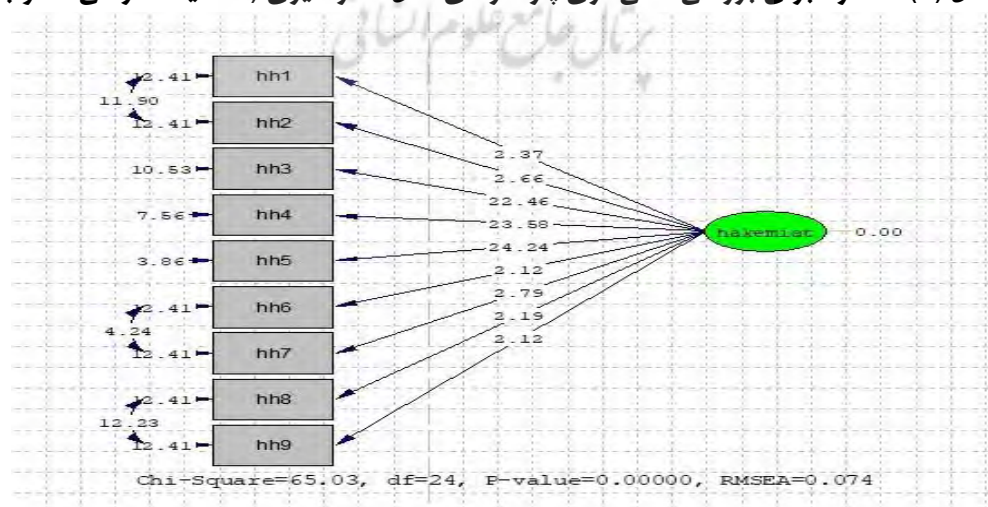
✓	۲/۶۲	✓	۰/۳۹	۷
✓	۱۰/۹۶	✓	۰/۷۰	۸
✓	۱۱/۴۹	✓	۰/۷۳	۹
✓	۸/۵۴	✓	۰/۵۷	۱۰
✓	۳/۹۲	✓	۰/۲۶	۱۱

### مدل اندازه‌گیری پرسشنامه حاکمیت شرکتی مطلوب

مدل اندازه‌گیری هر یک از این شیوه‌ها در شکل (۸) و (۹) آمده است. بر اساس این مدل اولیه مشخص می‌شود که همه مؤلفه‌ها دارای مقدار t بیش از ۱/۹۶ هستند و از این رو معرف‌های قابل قبولی بشمار می‌روند.  
شکل (۸): اندازه‌گیری با ضرایب استاندارد (حاکمیت شرکتی مطلوب)



شکل (۸) مدل در حالت معناداری را نشان می‌دهد. همانگونه که در این شکل مشخص است، تمامی ضرایب بدست آمده معنادار شده‌اند. مقادیر آماره T بزرگتر از ۱/۹۶ یا کوچکتر از -۱/۹۶ نشان‌دهنده معنادار بودن روابط در سطح ۰/۰۵ است:  
شکل (۹): مقدار t برای بررسی معنی‌داری پارامترهای مدل اندازه‌گیری (حاکمیت شرکتی مطلوب)



بارهای عاملی و معناداری مدل اندازه‌گیری در جدول (۱۰) آمده است:



جدول (۱۰): t-value، بارهای عاملی و معناداری مدل اندازه گیری (حاکمیت شرکتی مطلوب)

متغیر	سوال	بار عاملی	معناداری بار عاملی	t-value	معناداری
حاکمیت شرکتی مطلوب	۱	۰/۵۴	✓	۲/۳۷	✓
	۲	۰/۵۵	✓	۲/۶۶	✓
	۳	۰/۹۵	✓	۲۲/۴۶	✓
	۴	۰/۹۸	✓	۲۳/۵۸	✓
	۵	۰/۹۹	✓	۲۴/۲۴	✓
	۶	۰/۴۰	✓	۲/۱۲	✓
	۷	۰/۵۶	✓	۲/۷۹	✓
	۸	۰/۴۱	✓	۲/۱۹	✓
	۹	۰/۴۰	✓	۲/۱۲	✓

جدول (۱۱): ضرایب مسیر اثرات سازه‌ها و معنی داری پارامترهای برآورد شده فرضیه‌های پژوهش

سازه مستقل	سازه وابسته	تأثیر مستقیم	تأثیر غیر مستقیم	آماره t	بررسی فرضیه
اثربخشی کنترل داخلی	حاکمیت شرکتی مطلوب	۰/۳۵*	۰/۱۷*	۲/۵۹	تایید
شایستگی‌های مدیریت	حاکمیت شرکتی مطلوب	۰/۱۵	۰/۱۴*	۱/۵۰	رد
اثربخشی کنترل داخلی	کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت	۰/۳۴*	---	۲/۷۰	تایید
شایستگی‌های مدیریت	کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت	۰/۲۸*	---	۲/۵۹	تایید
کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت	حاکمیت شرکتی مطلوب	۰/۵۰*	---	۲/۴۲	تایید

### نتایج فرضیه اول پژوهش

فرضیه اول تحقیق بیان می‌دارد که اثربخشی کنترل داخلی بر حاکمیت شرکتی مطلوب تأثیر معناداری دارد. ضریب مسیر اثربخشی کنترل داخلی بر حاکمیت شرکتی مطلوب برابر ۰/۳۵ بوده و دارای مقدار t معادل ۲/۵۹ است. مقدار t برای این پارامتر بیشتر از  $\pm 1/96$  محاسبه شده است. لذا فرض صفر با ۹۵ درصد اطمینان رد می‌شود. یعنی اثربخشی کنترل داخلی بر حاکمیت شرکتی مطلوب تأثیر معناداری دارد. لذا این فرضیه تحقیق تأیید می‌شود.

### نتایج فرضیه دوم پژوهش

فرضیه دوم تحقیق بیان می‌دارد که شایستگی‌های مدیریت بر حاکمیت شرکتی مطلوب تأثیر معناداری دارد. ضریب مسیر اثر شایستگی‌های مدیریت بر حاکمیت شرکتی مطلوب برابر ۰/۱۵ بوده و دارای مقدار t معادل ۱/۵۰ است. مقدار t برای این پارامتر کمتر از  $\pm 1/96$  محاسبه شده است. لذا فرض صفر با ۹۵ درصد اطمینان تأیید می‌شود. یعنی شایستگی‌های مدیریت بر حاکمیت شرکتی مطلوب تأثیر معناداری ندارد. لذا این فرضیه تحقیق رد می‌شود.

### نتایج فرضیه سوم پژوهش

فرضیه سوم تحقیق بیان می‌دارد که اثربخشی کنترل داخلی از طریق نقش میانجی کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت بر حاکمیت شرکتی مطلوب تأثیر معناداری دارد. با توجه به اینکه اعداد به دست آمده معنی داری ناشی از رابطه مستقیم بین دو متغیر اثربخشی کنترل داخلی و حاکمیت شرکتی بیشتر از  $\pm 1/96$  می‌باشد بنابراین همانطور که در فرضیه قبل نیز ذکر شد رابطه‌ای مستقیم بین این دو متغیر یافت شد و از سوی دیگر روابط معنی داری بصورت غیرمستقیم و با نقش میانجی کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت بالاتر از  $\pm 1/96$  است بنابراین می‌توان

اظهار داشت که کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت نقش میانجی در رابطه بین اثربخشی کنترل داخلی و حاکمیت شرکتی دارد. ضریب استاندارد غیرمستقیم با نقش واسطه‌ای کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت ۰/۱۷ می‌باشد و اثرات کل آن نیز به ۰/۵۲ می‌رسد و بنابراین می‌توان اظهار کرد که ۳۸ درصد از تغییرات حاکمیت شرکتی ناشی از تأثیر سیستم اثربخشی کنترل داخلی با نقش میانجی کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت می‌باشد.

### نتایج فرضیه چهارم پژوهش

فرضیه چهارم تحقیق بیان می‌دارد که شایستگی‌های مدیریت از طریق نقش میانجی کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت بر حاکمیت شرکتی مطلوب تأثیر معناداری دارد. با توجه به اینکه اعداد به دست آمده معنی‌داری ناشی از رابطه مستقیم بین دو متغیر شایستگی‌های مدیریت و حاکمیت شرکتی کمتر از  $\pm 1/96$  می‌باشد و همانطور که در فرضیه قبل نیز ذکر شد رابطه‌ای بین این دو متغیر یافت نشد و از سوی دیگر روابط معنی‌داری بصورت غیرمستقیم و با نقش میانجی کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت بالاتر از  $\pm 1/96$  است بنابراین می‌توان اظهار داشت که کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت نقش میانجی در رابطه بین شایستگی‌های مدیریت و حاکمیت شرکتی دارد. ضریب استاندارد غیرمستقیم با نقش واسطه‌ای کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت ۰/۱۴ می‌باشد و اثرات کل آن نیز به ۰/۱۴ می‌رسد و بنابراین می‌توان اظهار کرد که ۱۴ درصد از تغییرات حاکمیت شرکتی صرفاً ناشی از تأثیر شایستگی‌های مدیریت با نقش میانجی کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت می‌باشد.

### نتایج فرضیه پنجم پژوهش

فرضیه پنجم تحقیق بیان می‌دارد که کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت بر حاکمیت شرکتی مطلوب تأثیر معناداری دارد. ضریب مسیر اثر کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت بر حاکمیت شرکتی برابر ۰/۵۰ بوده و دارای مقدار  $t$  معادل ۲/۴۲ است. مقدار  $t$  برای این پارامتر بیشتر از  $\pm 1/96$  محاسبه شده است. لذا فرض صفر با ۹۵ درصد اطمینان رد می‌شود. یعنی کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت بر حاکمیت شرکتی مطلوب تأثیر معناداری دارد. لذا این فرضیه تحقیق تأیید می‌شود.

### نتایج فرضیه ششم پژوهش

فرضیه ششم تحقیق بیان می‌دارد که اثربخشی کنترل داخلی بر کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت تأثیر معناداری دارد. ضریب مسیر اثر بخشی کنترل داخلی بر کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت برابر ۰/۳۳ بوده و دارای مقدار  $t$  معادل ۲/۷۰ است. مقدار  $t$  برای این پارامتر بیشتر از  $\pm 1/96$  محاسبه شده است. لذا فرض صفر با ۹۵ درصد اطمینان رد می‌شود. یعنی اثربخشی کنترل داخلی بر کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت مطلوب تأثیر معناداری دارد. لذا این فرضیه تحقیق تأیید می‌شود.

### نتایج فرضیه هفتم پژوهش

فرضیه هفتم تحقیق بیان می‌دارد که شایستگی‌های مدیریت بر کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت تأثیر معناداری دارد. ضریب مسیر شایستگی‌های مدیریت بر کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت برابر ۰/۲۸ بوده و دارای مقدار  $t$  معادل ۲/۵۹ است. مقدار  $t$  برای این پارامتر بیشتر از  $\pm 1/96$  محاسبه شده است. لذا فرض صفر با ۹۵ درصد اطمینان رد می‌شود. یعنی شایستگی‌های مدیریت بر کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت مطلوب تأثیر معناداری دارد. لذا این فرضیه تحقیق تأیید می‌شود.

## نتایج و پیشنهادات پژوهش

**فرضیه اول:** اثربخشی کنترل داخلی بر حاکمیت شرکتی مطلوب تأثیر معناداری دارد:

نتایج نشان داد که اثربخشی کنترل داخلی بر حاکمیت شرکتی مطلوب تأثیر معناداری دارد. نتایج در ارتباط با تحلیل‌ها و استنباط‌های بیشتر پژوهشگر و از منظر تئوریک و حسابداری می‌توان بیان داشت که پیاده‌سازی حاکمیت شرکتی خوب با بهبود اعتبار و شهرت شرکت مرتبط است. بر این مبنا حاکمیت شرکتی خوب بدون کنترل داخلی نمی‌تواند وجود داشته باشد. این امر منجر به در نظر گرفتن نقش کنترل داخلی در حاکمیت شرکتی می‌شود. عدم وجود کنترل‌های داخلی و عملکرد ناقص آن‌ها، شرکت‌ها را در برابر خطرات متعددی مانند ثبت نامناسب معاملات حسابداری و انجام معاملات غیرمجاز و تقلب آسیب‌پذیر می‌کند که همه این‌ها تأثیر قابل توجهی بر عملکرد مالی و رقابت‌پذیری دارد. بر این اساس اجرای حاکمیت شرکتی خوب در شرکت‌های ایرانی را می‌توان با نقش کنترل داخلی که مطابق قوانین سازمان عمل می‌کنند، پشتیبانی کرد. این مهم نتایج مثبتی بر آینده شرکت‌ها با توجه به وضعیت خطیر فعلی دارد. نتایج عنوان شده با یافته‌های پژوهش فرزدقی و همکاران (۱۳۹۹) با عنوان تأثیر مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی بر رابطه بین ضعف کنترل داخلی و کیفیت ارقام تعهدی؛ پژوهش ناپیتوپولو (۲۰۲۰) با عنوان کنترل داخلی، صلاحیت مدیر، سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت و حاکمیت شرکتی خوب: شواهدی از بانک‌های روستایی در اندونزی؛ پژوهش محمد (۲۰۲۰) با عنوان نقش سیستم کنترل داخلی بر فعال‌سازی حاکمیت شرکتی و پژوهش کیان-هوی (۲۰۱۸) با عنوان حاکمیت شرکتی، کنترل داخلی و کیفیت افشای اطلاعات حسابداری، همراستا می‌باشد.

**فرضیه دوم:** شایستگی‌های مدیریت بر حاکمیت شرکتی مطلوب تأثیر معناداری دارد:

نتایج نشان داد که شایستگی‌های مدیریت بر حاکمیت شرکتی مطلوب تأثیر معناداری ندارد. در ارتباط با نتایج و تحلیل‌ها و استنباط‌های بیشتر پژوهشگر و از منظر تئوریک و حسابداری می‌توان بیان داشت از منظر جامعه آماری پژوهش تأثیرگذاری دو مؤلفه مد نظر از شایستگی‌های مدیریت یعنی شایستگی از منظر دانش و شایستگی از منظر فنی و مهارت بر حاکمیت شرکتی مطلوب مورد تأیید قرار نگرفته و دلیل آن را هم بتوان در تجربه گرایی مدیران این شرکت‌ها لحاظ کرد. برآورد پژوهشگر بر این است که با توجه به وضعیت خطیر فعلی در حوزه‌های مالی که گریبان بسیاری از شرکت‌ها را گرفته، ترجیح مدیریت بر این است که از افرادی در سمت مدیریت استفاده کنند که شایستگی مدیریت را از بعد تجربه و سابقه کار به ویژه در زمینه‌های مالی و حسابداری داشته باشند تا بتوانند شرکت‌ها را از تنگناهای مالی عبور دهند. اما این نکته را نباید فراموش کرد که حضور افراد با شایستگی‌های دانشی و مهارتی می‌تواند مکمل شایستگی از منظر تجربه نیز باشد و شرکت‌ها را سرعت بیشتری به پیش ببرد. نتایج عنوان شده با یافته‌های پژوهش عابد و همکاران (۱۳۹۷) با عنوان توانایی، دانش مالی مدیران عامل و شفافیت گزارشگری مالی و پژوهش ناپیتوپولو (۲۰۲۰) با عنوان کنترل داخلی، صلاحیت مدیر، سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت و حاکمیت شرکتی خوب: شواهدی از بانک‌های روستایی در اندونزی؛ همراستا می‌باشد.

**فرضیه سوم:** اثربخشی کنترل داخلی از طریق نقش میانجی کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت بر حاکمیت شرکتی مطلوب تأثیر معناداری دارد:

نتایج نشان داد که که کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت نقش میانجی و معناداری در رابطه بین اثربخشی کنترل داخلی و حاکمیت شرکتی دارد. در خصوص تحلیل بیشتر نتایج از دیدگاه پژوهشگر می‌توان بیان داشت که سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت از طریق چهار عنصر کلیدی عنوان شده در این پژوهش یعنی ادغام، انعطاف‌پذیری، قابلیت اطمینان و کارایی می‌تواند به تأثیرگذاری بیشتر، بهتر و سریع‌تر ساز و کارهای کنترل داخلی بر حاکمیت شرکتی در شرکت‌های ایرانی منجر شود. اما از آنجا که فرهنگ بکارگیری سیستم‌های اطلاعات حسابداری در

ایران، آنچنان که باید و شاید نهادینه نشده، لذا تا پیاده‌سازی ساز و کارهای این سیستم در تمامی شرکت‌های ایرانی راه درازی در پیش است. نتایج عنوان شده با یافته‌های پژوهش باقرزادگان و خان محمدی (۱۳۹۸) با عنوان بررسی رابطه بین کیفیت اطلاعات حسابداری و حاکمیت شرکتی با سرمایه‌گذاری در عملیات اصلی شرکت؛ ناپیتوپولو (۲۰۲۰) با عنوان کنترل داخلی، صلاحیت مدیر، سیستم‌های اطلاعات حسابداری و مدیریت و حاکمیت شرکتی خوب: شواهدی از بانک‌های روستایی در اندونزی؛ لستاری و همکاران (۲۰۲۰) با عنوان عوامل تأثیرگذار بر کیفیت سیستم اطلاعات حسابداری و مدیریت و تأثیرات آن بر اجرای حاکمیت شرکتی خوب و پژوهش دالیومنتی و همکاران (۲۰۱۸) با عنوان کنترل داخلی سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریتی شرکت‌های دولتی در اندونزی، هماهنگی دارد.

**فرضیه چهارم:** شایستگی‌های مدیریت از طریق نقش میانجی کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت بر حاکمیت شرکتی مطلوب تأثیر معناداری دارد:

نتایج نشان می‌دهد که کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت نقش میانجی و معناداری در رابطه بین شایستگی‌های مدیریت و حاکمیت شرکتی دارد. در ارتباط با تحلیل‌ها و استنباط‌های بیشتر پژوهشگر و از منظر تئوریک و حسابداری می‌توان بیان داشت که شایستگی‌های مدیران (شایستگی دانشی و فنی) در شرکت، چنانچه همراه با پیاده‌سازی سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت باشد می‌تواند باعث کارآمدتر شدن حاکمیت شرکتی شود. پیاده‌سازی مفاهیم حاکمیت شرکتی در شرکت‌های مورد بررسی و تحت تأثیر سیستم اطلاعاتی متناسب و بعلاوه، شایستگی مدیران می‌تواند بر اجرای اصول حاکمیت شرکتی در این شرکت‌ها تأثیر بگذارد. این وضعیت تنها در صورتی امکان‌پذیر است که توسط سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت به خوبی پشتیبانی شده باشد. دانش کافی کارکنان در مورد سیستم‌های اطلاعاتی در اجرای سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت به نفع شرکت خواهد بود که می‌تواند مدیریت شرکت را بهتر بهبود بخشد. نتایج عنوان شده با یافته‌های پژوهش ناپیتوپولو (۲۰۲۰) با عنوان کنترل داخلی، صلاحیت مدیر، سیستم‌های اطلاعات حسابداری و مدیریت و حاکمیت شرکتی خوب: شواهدی از بانک‌های روستایی در اندونزی؛ لستاری و همکاران (۲۰۲۰) با عنوان عوامل تأثیرگذار بر کیفیت سیستم اطلاعات حسابداری و مدیریت و تأثیرات آن بر اجرای حاکمیت شرکتی خوب و پژوهش ویسنا و همکاران (۲۰۲۰) با عنوان شایستگی‌های کاربر و تأثیر آن در پیاده‌سازی سیستم اطلاعات حسابداری، هماهنگی دارد.

**فرضیه پنجم:** کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت بر حاکمیت شرکتی مطلوب تأثیر معناداری دارد:

نتایج نشان می‌دهد که کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت بر حاکمیت شرکتی مطلوب تأثیر معناداری دارد. در ارتباط با تحلیل یافته‌ها می‌توان بیان داشت که انتشار گزارشات مربوط به حاکمیت شرکتی مشروط به افشای اطلاعات است. اصل شفافیت عبارت است از باز بودن در ارائه اطلاعات مرتبط، شرکت در فرایند تصمیم‌گیری و افشای اطلاعات مربوط به سازمان. یکی از اصول شفافیت که باید رعایت شود این است که شرکت‌ها ملزم به ارائه گزارش اجرای حاکمیت شرکتی خوب به نهادهای بالادستی هستند. برای حمایت از این اصل شفافیت، اطلاعات با کیفیت از مجرای سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت مورد نیاز است. در خصوص اصل پاسخگویی و عملکرد و اجرای مربوط به فرایند مسئولیت‌پذیری باید گفت که این با فرایند با پیگیری مربوط به یافته‌های حسابرسی و همچنین توصیه‌های حسابرس داخلی و خارجی و همچنین نظارت بر هیئت مدیره، صورت می‌گیرد. نتایج عنوان شده با یافته‌های پژوهش ناپیتوپولو (۲۰۲۰) با عنوان کنترل داخلی، صلاحیت مدیر، سیستم‌های اطلاعات حسابداری و مدیریت و حاکمیت شرکتی خوب: شواهدی از بانک‌های روستایی در اندونزی؛ لستاری و همکاران (۲۰۲۰) با عنوان عوامل تأثیرگذار بر کیفیت سیستم اطلاعات حسابداری و مدیریت و تأثیرات آن بر اجرای حاکمیت شرکتی خوب و پژوهش العطار (۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان تأثیر سیستم اطلاعات حسابداری بر حاکمیت شرکتی، همسویی دارد.

**فرضیه ششم:** اثربخشی کنترل داخلی بر کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت تأثیر معناداری دارد: نتایج نشان می‌دهد که اثربخشی کنترل داخلی بر کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت مطلوب تأثیر معناداری دارد. در ارتباط با تحلیل نتایج می‌توان بیان داشت که کنترل سیستم‌های اطلاعاتی باید به منظور اطمینان از ورود داده‌ها، تکنیک‌های پردازش، روش‌های ذخیره‌سازی و خروجی اطلاعات به گونه‌ای توسعه یابد که بتواند بر کیفیت و ایمنی فعالیت‌های ورودی، فرآیند، خروجی و ذخیره‌سازی سیستم‌های اطلاعاتی نظارت نماید. کنترل عمومی بر بسیاری از عملکردهای سیستم‌های اطلاعاتی باید اعمال شود تا به اطمینان بخشی از روش‌های کنترل مناسب برای همه برنامه‌ها کمک کند. کنترل عمومی همچنین بر اثربخشی فرآیندهای حسابداری تأثیر می‌گذارد. نتایج عنوان شده با یافته‌های پژوهش نتایج عنوان شده با یافته‌های پژوهش ناپیتوپولو (۲۰۲۰) با عنوان کنترل داخلی، صلاحیت مدیر، سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت و حاکمیت شرکتی خوب: شواهدی از بانک‌های روستایی در اندونزی؛ همراستایی دارد.

**فرضیه هفتم:** شایستگی‌های مدیریت بر کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت تأثیر معناداری دارد: نتایج نشان می‌دهد که شایستگی‌های مدیریت بر کیفیت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت مطلوب تأثیر معناداری دارد. در ارتباط با تحلیل نتایج می‌توان بیان داشت که افزایش شایستگی‌های مدیران شرکت‌ها از طریق آموزش رسمی و صدور گواهینامه‌های مرتبط انجام می‌شود، اما بنظر می‌رسد آموزش رسمی در مدیریت عملیاتی چندان مؤثر نمی‌باشد. این به این دلیل است که هیچ برنامه آموزشی خاص در آموزش رسمی و مرتبط با مدیریت عملیاتی وجود ندارد. شایستگی‌های موجود توسط مدیران شرکت می‌تواند به پیاده‌سازی بهتر سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت کمک کند. شایستگی‌هایی که دانش و مهارت‌ها را با هم ترکیب می‌کنند به راه‌های خوبی منجر می‌شوند. مهارت‌هایی که مدیریت در اختیار دارد می‌تواند نیازهای فردی را با نیازهای سازمان ترکیب نماید تا اهداف برآورده شوند. نتایج عنوان شده با یافته‌های پژوهش نتایج عنوان شده با یافته‌های پژوهش عابد و همکاران (۱۳۹۷) با عنوان توانایی، دانش مالی مدیران عامل و شفافیت گزارشگری مالی و پژوهش ناپیتوپولو (۲۰۲۰) با عنوان کنترل داخلی، صلاحیت مدیر، سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت و حاکمیت شرکتی خوب: شواهدی از بانک‌های روستایی در اندونزی؛ همسویی دارد.

### پیشنهادات مبتنی بر نتایج حاصل از پژوهش

با توجه به نتایج حاصل از فرضیه نخست و آثار مثبت کنترل داخلی بر حاکمیت شرکتی مطلوب و از آنجا که حاکمیت شرکتی مطلوب برای شرکت‌ها امتیازات مهمی را فراهم می‌کند به مدیران شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پیشنهاد می‌شود که میزان کیفیت حاکمیت شرکتی خود را از طریق بکارگیری اصول آن، افزایش دهند.

• پیشنهاد می‌شود هیئت مدیره مسائل مهم را مطابق قوانین، مقررات و اساسنامه و همچنین "مقررات هیئت مدیره" و سایر مقررات داخلی حل و فصل نماید تا بتوان از حداکثر ظرفیت حاکمیت شرکتی بهره برد و ضعف‌های کنترل داخلی را تا حد ممکن کاهش داد.

• پیشنهاد می‌شود شرایط احراز شغل مدیران به منظور تعیین سمت در هیئت مدیره با توجه به شرح وظایف سازمان متناسب با مأموریت‌ها و وظایف هر شغل از طریق معاونت طرح برنامه و بودجه تدوین شود تا در فرایند شناسایی مدیران ملاک عمل قرار گیرد.

• هیئت مدیره باید سیستم اطلاعات حسابداری و حسابرسی منسجمی را ایجاد نماید تا به اعضای هیئت حسابرسی و نظارت اجازه دهد در جلسات مهم مربوط به مسائل مدیریتی شرکت کرده و تصمیم‌گیری مدیران و همچنین اجرای وظایف مدیران و کارکنان عملیاتی را حسابرسی کنند.

- به مدیران و صاحبان شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود در انتخاب مدیران به ویژگی‌ها و شایستگی‌های آنان به ویژه صلاحیت‌های دانشی و فنی آن‌ها و همچنین خبرگی آن‌ها در آگاهی از ساز و کارهای سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، توجه ویژه‌ای مبذول دارند چرا که مدیران لایق در این حوزه‌ها می‌توانند نتایج مطلوبی بر حاکمیت شرکتی داشته باشند.
- به مدیران شرکت‌ها پیشنهاد می‌گردد تأثیرگذاری تکنیک‌های حسابداری مدیریت (یعنی بودجه‌بندی) و همچنین شاخص‌های اطلاعات حسابداری مدیریت نظیر ادغام و انعطاف‌پذیری بر حاکمیت شرکتی را بیش از پیش جدی بگیرند. چرا که این روش‌ها و شاخص‌ها برای تخصیص مناسب منابع، جلوگیری از سوء استفاده از منابع مالی و غیر مالی شرکت و ایجاد ارزش برای سهامداران آن‌ها مهم هستند.

### پیشنهادات برای پژوهش‌های آتی

- به پژوهشگران و تحلیل‌گران پیشنهاد می‌گردد در پژوهش‌ها و مطالعات آتی، از سایر ویژگی‌های حاکمیت شرکتی همانند ویژگی حسابرسان در کنار متغیرهای عنوان شده در این پژوهش بهره ببرند.
- از آنجا که پژوهش در زمینه کنترل‌های داخلی در ایران بسیار اندک است، به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌گردد این پژوهش را به صورت کمی- کیفی و همچنین در دیگر شرکت‌های غیربورسی نیز انجام دهند.
- به پژوهشگران و تحلیل‌گران پیشنهاد می‌گردد دیگر ابعاد شایستگی‌های مدیریت نظیر شایستگی‌های اخلاقی و حرفه‌ای و همچنین صلاحیت‌های ارتباطی را نیز در کنار متغیرهای عنوان شده در این پژوهش استفاده کنند.
- به پژوهشگران و تحلیل‌گران پیشنهاد می‌گردد از دیگر ابعاد سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت نظیر یکپارچگی و وسعت دامنه اطلاعاتی را در کنار متغیرهای عنوان شده در این پژوهش بهره ببرند.

### منابع

- ✓ آقای، آرزو، محمدرجیبی، سحر، (۱۳۹۹)، بررسی تاثیر ویژگی‌های شرکت و حاکمیت شرکتی بر ضعف کنترل داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، ششمین کنفرانس بین‌المللی علوم مدیریت و حسابداری، تهران.
- ✓ باقرزادگان، رضا، خان محمدی، محمدحامد، (۱۳۹۸)، بررسی رابطه بین کیفیت اطلاعات حسابداری و حاکمیت شرکتی با سرمایه‌گذاری در عملیات اصلی شرکت، حسابداری مدیریت، دوره ۱۲، شماره ۴۰، صص ۱-۱۴.
- ✓ حاجیه‌ها، زهره، نادری، مریم، (۱۳۹۷)، بررسی ارتباط بین کیفیت حسابداری با ضعف‌های بااهمیت کنترل داخلی، فصلنامه حسابداری مالی، دوره ۱۰، شماره ۳۷، صص ۹۵-۱۱۸.
- ✓ خجسته، اسماعیل، (۱۳۹۸)، بررسی رابطه بین حاکمیت شرکتی و قدرت مدیر عامل با عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، چهارمین کنفرانس ملی در مدیریت، حسابداری و اقتصاد با تاکید بر بازاریابی منطقه ای و جهانی، تهران.
- ✓ رستمی، امین، ودیعی، محمد حسین، باقرپور، لاشانی، محمدعلی، (۱۳۹۹)، طراحی مدل و اولویت‌بندی ابعاد شایستگی مدیران حسابرسان داخلی، رویکرد ترکیبی، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره ۵، شماره ۹، صص ۲۲۵-۲۶۷.
- ✓ صمدی لرگانی، محمود، (۱۳۹۶)، تأثیر امتیاز حاکمیت شرکتی بر ارزش بازخورد اطلاعات و عملکرد حسابداری، دانش حسابداری مالی، دوره ۴، شماره ۲، صص ۱۳۹-۱۶۲.
- ✓ طاهری عابد، رضا، علی نژاد ساروکلائی، مهدی، فغانی ماکرانی، خسرو، (۱۳۹۷)، توانایی، دانش مالی مدیران عامل و شفافیت گزارشگری مالی، دانش حسابداری مالی، دوره ۵، شماره ۲، صص ۸۵-۱۱۰.

✓ طهماسبی، مژگان، ابراهیمی، خدیجه، (۱۳۹۶)، تاثیر کیفیت اطلاعات حسابداری و حاکمیت شرکتی بر سرمایه گذاری بیش از حد، سومین کنفرانس بین المللی مدیریت، حسابداری و اقتصاد دانش بنیان با تاکید بر اقتصاد مقاومتی، تهران.  
✓ فرزدقی، سولماز، خریدار، سینا، محمدی نوده، فاضل، صمدی لرگانی، محمود، (۱۳۹۹)، بررسی تاثیر مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی بر رابطه‌ی بین ضعف کنترل داخلی و کیفیت اقلام تعهدی، حسابداری مدیریت، دوره ۱۳، شماره ۴۶، صص ۷۱-۸۶.

✓ مشهدی جعفر نظری، سحر، احتشام راثی، رضا، (۱۳۹۶)، تاثیر چارچوب کنترل و ارزیابی فناوری اطلاعات بر کیفیت کنترل های داخلی و کیفیت گزارشگری مالی شرکت های موجود در صنعت داروسازی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، فصلنامه مدیریت توسعه و تحول، شماره ۲۸، صص ۷۱-۸۱.

- ✓ Adagye, I. D. (2015). Effective internal control system in the Nasarawa State Tertiary Educational Institutions for efficiency: a case of Nasarawa State Polytechnic, Lafia. *International Journal of Educational and Pedagogical Sciences*, 9(11), 3902-3907.
- ✓ Ahmad, R. A. R., Abdullah, N., Jamel, N. E. S. M., & Omar, N. (2015). Board characteristics and risk management and internal control disclosure level: Evidence from malaysia. *Procedia Economics and Finance*, 31, 601-610.
- ✓ Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2012). *Auditing and assurance services: An integrated approach* (14th ed.). Pearson Prentice Hall.
- ✓ Bateman, T. S., & Snell, S. (2002). *Management: Competing in the new era*. Irwin Professional Publishing.
- ✓ Dalimunthe, A. R., Napitupulu, I. H., & Situngkir, A. (2018). The internal control of management accounting information systems of the state-owned enterprises in Indonesia. *Archives of Business Research*, 6(6), 303-314.
- ✓ Dănescu, T., Spătacean, I. O., Popa, M. A., & Sîrbu, C. G. (2021). The Impact of Corporate Governance Mechanism over Financial Performance: Evidence from Romania. *Sustainability*, 13(19), 10494.
- ✓ Dias, A. P. G. S., & Manawaduge, A. S. P. G. (2021). The Impact Of Corporate Governance Mechanism On Intellectual Capital Disclosure: Evidence From Non-Financial Listed Companies In Sri Lanka. *Accounting Panorama*, 4, 41.
- ✓ El-habashy, H. A. (2019). The effect of corporate governance attributes on accounting conservatism in Egypt. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 23(3), 1-18.
- ✓ Eschenbrenner, B., & Nah, F. F. (2014). Information systems user competency: A conceptual foundation. *Communications of the Association for Information Systems*, 34, 1362-1378.
- ✓ Fitriati, A., & Susanto, A. (2017). The accounting information system quality improvement through internal control and top management support effectiveness. *Journal of Theoretical and Applied Information Technology*, 95(19), 5003-5011.
- ✓ Frazer, L. (2012). The effect of internal control on the operating activities of small restaurants. *Journal of Business & Economics Research (JBER)*, 10(6), 361-374.
- ✓ Ghobakhloo, M., Sabouri, M. S., Hong, T. S., & Amirizadeh, K. (2011). Electronic commerce-enabled supply chain process integration and business value. *Journal of Systems and Information Technology*, 13(4), 344-368.
- ✓ Hall, J. A. (2015). *Accounting information systems*. Cengage Learning.
- ✓ HARDININGSIH, P., Udin, U. D. I. N., MASDJOJO, G. N., & SRIMINDARTI, C. (2020). Does Competency, Commitment, and Internal Control Influence Accountability?. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(4), 223-233.
- ✓ Koo, J. E., & Ki, E. S. (2020). Internal Control Personnel's Experience, Internal Control Weaknesses, and ESG Rating. *Sustainability*, 12(20), 8645.

- ✓ Kyere, M., & Ausloos, M. (2020). Corporate governance and firms financial performance in the United Kingdom. *International Journal of Finance & Economics*.
- ✓ Laudon, K. C., & Laudon, J. P. (2012). *Management information systems—Managing the digital firm* (12th ed.). Pearson Prentice Hall.
- ✓ Lestari, R. (2015). The influence of manager competence on the quality of management accounting information system and its implications on the quality of management accounting information.
- ✓ Li, X. (2020). The effectiveness of internal control and innovation performance: An intermediary effect based on corporate social responsibility. *Plos one*, 15(6), e0234506.
- ✓ Macchia, S. (2019). A review on Management Accounting Change. What's next?. *Economia Aziendale Online-*, 10(1), 107-134.
- ✓ Moeller, R. R. (2011). *COSO enterprise risk management: establishing effective governance, risk, and compliance processes* (Vol. 560). John Wiley & Sons.
- ✓ Moradi, S., Kähkönen, K., & Aaltonen, K. (2020). Comparison of research and industry views on project managers' competencies. *International Journal of Managing Projects in Business*.
- ✓ Moradi, S., Kähkönen, K., Klakegg, O. J., & Aaltonen, K. (2021). A Competency Model for the Selection and Performance Improvement of Project Managers in Collaborative Construction Projects: Behavioral Studies in Norway and Finland. *Buildings*, 11(1), 4.
- ✓ Napitupulu, I. H. (2015). Antecedence of user satisfaction in management accounting information systems quality: User involvement and user competency (survey of indonesia manufacture company managers). *International Journal of Applied Business and Economic Research*, 13(2), 561–577.
- ✓ Nasereddin, Y. A., & Sharabati, A. A. (2019). The Relationship between Strategic Management and Governance. *Proceedings of the Strategic awareness and Governance Governance Conference* (pp. 583-596). Academic Press.
- ✓ Nasereddin, Y. A., & Sharabati, A. A. (2016). Universities' Leadership Style in the Light of Governance Principles. *International Review of Management and Business Research*, 5(3), 1092–1114.
- ✓ Ndungu, H. (2013). The effect of internal controls on revenue generation: A case study of the University of Nairobi Enterprise and Services Limited (Doctoral dissertation, University of Nairobi).
- ✓ Nour, A. I., Sharabati, A. A. A., & Hammad, K. M. (2020). Corporate Governance and Corporate Social Responsibility Disclosure. *International Journal of Sustainable Entrepreneurship and Corporate Social Responsibility (IJSECSR)*, 5(1), 20-41.
- ✓ Ochoa, E. P. T. (2020). Corporate Governance in the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) and Its Influence on the Code of Good Corporate Governance for Peruvian Corporations. *Journal of Applied Business and Economics*, 22(1).
- ✓ Odoemelum, N., & Okafor, R. G. (2018). The influence of corporate governance on environmental disclosure of listed non-financial firms in Nigeria. *Indonesian Journal of Sustainability Accounting and Management*, 2(1), 25-49.
- ✓ Ruin, J. E. (2003). *Audit committee: Going forward towards corporate governance*. Malaysian Institute of Corporate Governance (MICG).
- ✓ Sedera, D., Gable, G., & Chan, T. (2010). Knowledge management competence for enterprise success. *The Journal of Strategic Information Systems*, 19(4), 296–306.
- ✓ Sheikh, N. A., Wang, Z., & Khan, S. (2013). The impact of internal attributes of corporate governance on firm performance: Evidence from Pakistan. *International Journal of Commerce and Management*, 23(1), 38–55.
- ✓ Spencer, L. M., & Spencer, P. S. M. (2008). *Competence at Work models for superior performance*. John Wiley & Sons.



- ✓ Veliu, L., & Manxhari, M. (2017). The impact of managerial competencies on business performance: SME's in Kosovo. *Journal of Management*, 30(1), 59-65.
- ✓ Vitolla, F., Raimo, N., & Rubino, M. (2020). The determinants of corporate governance disclosure level in the integrated reporting context. In 8th OFEL (Organizational, Financial, Ethical and Legal Issues) conference on Governance, Management and Entrepreneurship, "From corporations to social entrepreneurs: exploring the different faces of social innovation", April 17-18 2020, Dubrovnik, Croatia (pp. 47-58). Zagreb: Governance Research and Development Centre (CIRU).
- ✓ Wahdiat, I. S., Syifaudin, A., Mardi, M., Nurhadiyah, S., & Neliana, T. (2019, May). Factors that Affect Management Accounting Information Systems and its Implication to the Quality of Management Accounting Information (Cooperative industries at Kuningan Indonesia). In 1st International Conference on Economics, Business, Entrepreneurship, and Finance (ICEBEF 2018) (pp. 437-440). Atlantis Press.
- ✓ Wisna, N., Agung, A. A. G., & Yuniar, I. (2020). User Competency and Its Effect of Accounting Information System Implementation. *International Journal of Tourism*, 5.
- ✓ Xu, H. (2009). Data quality issues for accounting information systems' implementation: Systems, stakeholders, and organizational factors. *Journal of Technology Research*, 1, 1.
- ✓ Yucel, G., Cebi, S., Hoege, B., & Ozok, A. F. (2011). A fuzzy risk assessment model for hospital information system implementation. *Expert Systems with Applications*, 39, 1211–1218.

