



شناسایی عوامل مؤثر بر استقرار نظام کنترل داخلی (رویکرد نظریه داده‌بنیاد چندگانه)

آرش تحریری

استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. رایانامه: arashtahriri@ut.ac.ir

سهیل محمدحسن‌زاده*

* نویسنده مسئول، دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. رایانامه: soheilhasanzade@ut.ac.ir

چکیده

هدف: سازمان‌ها به دنبال ابزارهایی هستند که در دستیابی به اهداف، آن‌ها را یاری دهد. به‌کارگیری کنترل داخلی، در رسیدن به اهداف سازمان اطمینان معقولی می‌دهد. نحوه پیاده‌سازی نظام یادشده، بر اجرای آن و میزان ضعف‌هایی تأثیرگذار است که در ارزیابی آن شناسایی شده است. بنابراین هدف این پژوهش شناسایی عوامل مؤثر بر استقرار نظام کنترل داخلی است.

روش: رویکرد پژوهش کیفی بوده و با استفاده از روش داده‌بنیاد چندگانه اجرا شده است؛ بنابراین در دو سطح داده‌بنیاد تجربی و نظری، تجزیه و تحلیل داده‌ها انجام شده است. اطلاعات تجربی لازم، با نمونه‌گیری نظری از ۱۳ مصاحبه نیمه‌ساختار یافته با متخصصان با تجارب موفق پیاده‌سازی نظام یاد شده در سال‌های ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ و اطلاعات نظری نیز، از طریق مرور ادبیات به‌دست آمده است.

یافته‌ها: نتایج این پژوهش نشان داد که ناکارایی و اثربخشی رویه‌ها، عدم تفکیک مناسب وظایف و عدم مستندسازی مناسب رویه‌ها، استقرار را امری اجتناب‌ناپذیر می‌سازد. همچنین، فرایند پیاده‌سازی کنترل داخلی، تحت تأثیر این عوامل است: کیفیت حسابداری مستقل، ساختار سازمانی، سامانه‌های کامپیوتری، ویژگی‌های مدیران ارشد، کیفیت دانش گروه مسئول استقرار، کیفیت هیئت مدیره و قوانین برون‌سازمانی.

نتیجه‌گیری: با اعتمادسازی، آموزش، زمان‌بندی مناسب، نظارت مستمر، شناخت نظام و شناسایی نیازها، می‌توان با توجه به اندازه سازمان، نوع صنعت، محدودیت زمانی و حمایت کارکنان و مدیران، نظام کنترل داخلی را به نحو مطلوب پیاده‌سازی کرد.

کلیدواژه‌ها: نظام کنترل داخلی، فرایند استقرار، روش، اهداف سازمانی.

استناد: تحریری، آرش و محمدحسن‌زاده، سهیل (۱۴۰۱). شناسایی عوامل مؤثر بر استقرار نظام کنترل داخلی (رویکرد نظریه داده‌بنیاد چندگانه). *بررسی‌های حسابداری و حسابداری*، ۲۹(۳)، ۴۴۷-۴۷۴.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۱/۲۸

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۰/۰۴/۲۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۰/۰۵

تاریخ انتشار: ۱۴۰۱/۰۷/۳۰

doi: <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2021.318924.1008520>

بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۱۴۰۱، دوره ۲۹، شماره ۳، صص. ۴۴۷-۴۷۴

ناشر: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان

مقدمه

در دنیای پیچیده، رقابتی و رو به رشد امروزی، سازمان‌ها باید اقدام به شناسایی و تنظیم اهداف خود همراه با کنترل ریسک‌های مربوط به فعالیت‌های روزمره کنند. سیر تحول این محیط پویا، تمرکز سازمان‌ها را به شناسایی اهداف، چشم‌اندازها و مأموریت‌های سازمانی، نحوه اجرای بهینه فعالیت‌ها و نیز تدوین رویه‌هایی هدایت می‌کند که منطبق با شرایط محیطی در حال تغییر باشد. استقرار^۱ کنترل داخلی به‌عنوان عاملی مهم و تأثیرگذار با ایجاد ارزش افزوده و به‌صورت انعطاف‌پذیر، به سازمان در دستیابی به اهداف سازمانی یاری می‌رساند (ساد^۲، ۲۰۱۵).

فرایندهای استقرار، اجرا و ارزیابی نظام کنترل داخلی در سازمان‌ها، دارای مفاهیم جداگانه هستند. استقرار به فرایندی اشاره دارد که نظام را پایه‌گذاری می‌کند. در فرایند اجرا، کنترل داخلی توسط واحد حسابرسی داخلی، کمیته حسابرسی، هیئت مدیره و سایر ارکان راهبری شرکت و بر اساس راهنمایی‌های مربوط از جمله چارچوب کوزو^۳ (۲۰۱۲) به‌کار گرفته می‌شود. ارزیابی اثربخشی نیز فرایندی جداگانه است که توسط واحد تجاری، حسابرس داخلی یا نهاد برون‌سازمانی انجام می‌شود. اگر استقرار به نحوه مطلوب انجام نشود، اجرا دچار مشکل شده و در فرایند ارزیابی اثربخشی، نقاط ضعف شناسایی می‌شود.

علی‌رغم تأثیرات مثبت مورد انتظار از استقرار نظام کنترل داخلی مانند اثربخشی برای سازمان (لی^۴، ۲۰۲۰؛ تان^۵، ۲۰۲۰)، بهبود عملکرد و ارزش بازار شرکت (ابراهیمی کردلر، حسن بیگی و غواصی کناری، ۱۳۹۷)، مدیریت اثربخش ریسک‌های سازمان (آکویلا^۶، ۲۰۱۳)، بهبود نظام راهبری شرکت (ابراهیمی کردلر و آخوندی، ۱۳۹۸) و افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی (گل علیزاده، باقر پور و نوغانی، ۱۳۹۵)، برخی از پژوهش‌ها نشان‌دهنده عدم کارایی و اثربخشی نظام بوده‌اند (لمی^۷، ۲۰۱۵؛ آدام^۸، ۲۰۱۵؛ هیانگ ژو^۹، ۲۰۱۳). این فقدان با عنوان نقاط ضعف بااهمیت و در «گزارش کنترل داخلی» منتشر می‌شود.

با بررسی بندهای ذیل مسئولیت قانونی گزارش حسابرس، ۴۹ درصد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارای دست‌کم یک ضعف در نظام کنترل داخلی بوده‌اند (جامعی، کولی‌وند، محمدی کلاره، ۱۳۹۹). استقرار نامناسب نظام موجب نارسائی و ضعف کنترل داخلی می‌شود. بنابراین شناسایی عواملی که بر استقرار تأثیرگذارند، دارای اهمیت است.

پژوهش‌های مختلف به بررسی ارزیابی اثربخشی، اهمیت وجود یا ارتباط اجزای نظام کنترل داخلی با متغیرهای مختلف حسابداری پرداخته‌اند (کوتوپوس^{۱۰}، ۲۰۱۸؛ افاه^{۱۱}، ۲۰۱۱؛ سلطان، ۲۰۱۱). در حالی که نحوه استقرار نظام کنترل

1. Implementation
2. Saud
3. COSO
4. Li
5. Tuan
6. D'Aquila
7. Lemi
8. Aduam
9. Hongyu Zhou
10. Koutoupis
11. Effah

داخلی و اثرهای آن بر نتایج ارزیابی اثربخشی، مورد اشاره قرار نگرفته است. در ادبیات تنها به وجود یا عدم وجود ارتباط متغیرهای مختلف با اثربخشی نظام کنترل داخلی، تأثیر مستقیم یا عدم تأثیر آن و در نهایت میزان اثربخشی نظام اشاره شده است. ارزیابی اثربخشی نظام کنترل داخلی، شرط لازم برای تشخیص عدم کارایی و اثربخشی نظام است، اما شرط کافی نبوده و چگونگی استقرار نیز باید در نظر گرفته شود.

با وجود شکاف‌های تئوریک و کاربردی بیان شده و ضرورت بررسی نحوه پیاده‌سازی نظام کنترل داخلی که از مشکلات آتی و عدم اثربخشی آن پیشگیری کند، تاکنون پژوهشی در این خصوص انجام نشده است. بنابراین مطالعه کیفی حاضر بر اساس رویکرد داده بنیاد چندگانه، برای درک مناسبی از فرایند پیاده‌سازی و تأثیرات و ابعاد آن به دنبال پاسخ به آن است که عوامل مؤثر بر استقرار نظام کنترل داخلی کدامند؟ به بیان دیگر، پیش از ورود به اجرا و ارزیابی نظام کنترل داخلی، چگونه می‌توان بنیان مورد نیاز را به نحوی پایه‌ریزی کرد که حداکثر منافع مورد انتظار از نظام مذکور قابل دستیابی باشد؟ آیا نسخه یکسانی از چگونگی پیاده‌سازی نظام وجود دارد؟ چه عواملی استقرار نظام را امری ضروری ساخته و چگونه می‌توان با پیاده‌سازی مطلوب آن، از ایجاد نقاط ضعف احتمالی آتی پیشگیری کرده و برای سازمان، ارزش افزوده خلق کرد؟

در راستای مسئله پژوهش، سوال اصلی که تلاش می‌شود به آن پاسخ داده شود این است که عوامل مؤثر بر استقرار نظام کنترل داخلی کدامند؟ شناسایی این عوامل می‌تواند با توجه به در نظر گرفتن شرایط محدودکننده و خاص واحدهای تجاری، منجر به راه‌کارهای پیاده‌سازی نظام کنترل داخلی شود که اجرای آن‌ها با خلق ارزش افزوده همراه شده، تأثیرات استقرار را بیان کرده، به شناسایی مشکلات کمک کرده و برای اجرای عملی و منعطف مفید باشد.

مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

استفاده اثربخش و کارآمد از منابع موجود سازمان برای دستیابی به اهداف، بهبود فرایندها و در نهایت ایجاد شفافیت و پاسخ‌گویی از جمله اهداف نظام کنترل داخلی است. متناسب با سهم از قدرت سازمان‌ها، مسئولیت پاسخ‌گویی در قبال صاحبان حق وجود دارد. سازمان باید به سهام‌داران، اعتباردهندگان، اتحادیه‌ها، مشتریان و به طور کلی عموم مردم پاسخ‌گو باشد (جامعی، رضایی یمین و ابراهیمی، ۱۳۹۵). استقرار نظام کنترل داخلی احتمال دستکاری سود را کاهش داده (رشیدی و ابراهیمی، ۱۳۹۹)، موجب شفافیت مالی شده و بر پاسخ‌گویی تأثیرگذار است (ابوباکر^۱، ۲۰۱۷).

از طرف دیگر، گستردگی و پیچیدگی روزافزون فعالیت‌ها، تشدید رقابت، تغییرات سریع محیط‌های اقتصادی، فناوری اطلاعات و نظام‌های مکانیزه، سازمان‌ها را با انواع ریسک‌ها در دستیابی به اهداف مواجه کرده است. مدیریت به‌منظور ایجاد انعطاف‌پذیری در برابر تغییرات رقابتی پیرامون سازمان از جمله تغییر در تقاضا و سلیقه مشتریان و تجدید نظر در خصوص ساختارهای قبلی به‌منظور رشد آتی، نظام کنترل داخلی را به خدمت گرفته تا بتواند به موقع از خود واکنش مناسبی نشان دهد.

بنابراین نظام کنترل داخلی فرایندی متأثر از هیئت مدیره سازمان است که برای اطمینان معقول از دستیابی به

اهداف شامل عملیات‌ها^۱، گزارشگری^۲ و رعایت^۳ طراحی شده است. اهداف عملیات‌ها بر کارایی و اثربخشی رویه‌ها، اهداف گزارشگری بر قابلیت اتکا و مربوط بودن گزارش‌های درون و برون سازمانی مالی و غیر مالی و اهداف رعایت نیز بر مطابقت با قوانین برون سازمانی و دستورالعمل‌های درون سازمانی تمرکز دارند.

نظام کنترل داخلی نیازمند نظارت و توجه مدیریت و ارکان راهبری شرکت بوده و دستیابی به اعمال نظارت، اثربخشی، کارایی و انعطاف‌پذیری سازمان را امکان‌پذیر می‌سازد (اروزکو و همکاران، ۲۰۱۵). استقرار کنترل‌های داخلی به این معنا نیست که واحد تجاری همواره به اهداف خود خواهد رسید، بلکه احتمال دستیابی به اهداف با پیاده‌سازی افزایش می‌یابد. با این حال، محدودیت‌های ذاتی شامل صرفه اقتصادی، تباری کارکنان و رویدادهای خارج از کنترل مدیریت همواره وجود داشته و باید در مسیر اجرای نظام در نظر گرفته شوند.

شایان ذکر است نسخه یکسانی از نظام کنترل داخلی برای کلیه سازمان‌ها با هر اندازه و هر نوع فعالیت وجود ندارد. سازمان‌های بزرگ، منابع بیشتری برای تخصیص دارند و با سرعت و کیفیت بالاتری نسبت به نهادهای کوچک‌تر، نظام کنترل‌های داخلی را پیاده‌سازی می‌کنند (آندرسون^۴، ۲۰۱۲). تنوع فعالیت نیز باعث می‌شود واحدهای تجاری دارای قوانین و مقررات خاص محیط تجاری خود باشند. در صورتی که استانداردهای از پیش تعیین شده وجود داشته باشند، فرایند استقرار، ساده‌تر بوده و رویه‌ها از پیش بهبود یافته است (آرنگر^۵، ۲۰۱۴).

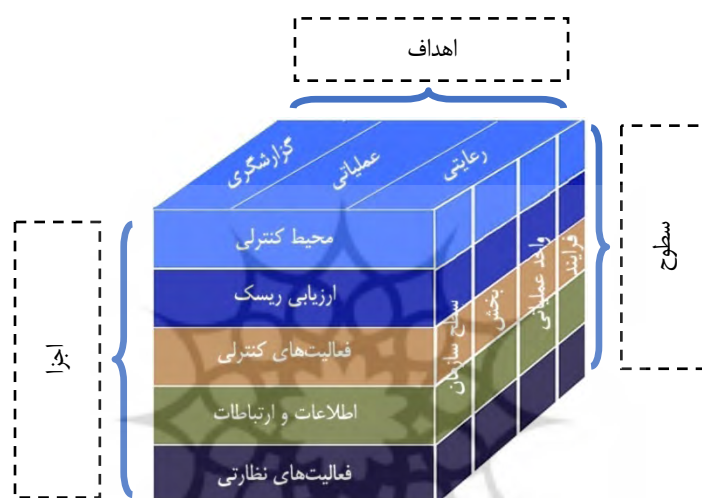
چارچوب‌های کنترل داخلی

همان‌گونه که در بخش مقدمه اشاره شد، باید بین فرایند استقرار، اجرا و ارزیابی کنترل‌های داخلی تمایز قائل شد. از آنجا که اجرای نظام کنترل داخلی هنجاری و دستوری نیست، چارچوب‌های کنترل داخلی به‌منظور راهنمایی مدیریت و نه الزام به اجرای آن، توسط نهادهای مختلف ارائه شده‌اند. سه چارچوب شامل کوزو در ایالات متحده آمریکا، ترنبال^۶ در انگلستان و کوکو^۷ در کانادا که به‌عنوان راهنمایی برای اجرای کنترل داخلی وجود دارد. چارچوب یکپارچه کوزو (۲۰۱۳) که در شکل ۱ نشان داده است، به‌طور گسترده‌ای در دنیا مورد استفاده قرار گرفته و دارای اجزای پنج‌گانه و هدفه اصل نشان‌دهنده مفاهیم بنیادی مرتبط با هر بخش، تعیین کرده است. در ادامه، خلاصه مفاهیم مربوط به هر یک از این اجزا شامل محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و فعالیت‌های نظارتی مورد اشاره قرار گرفته و اصول مرتبط با آن‌ها ارائه شده است.

با رعایت و تطبیق سازمان با هر یک از این اصول، از دستیابی به اهداف سازمان اطمینان معقول حاصل خواهد شد. با ارزیابی نظام نارسائی در هر یک از اصول نیز منجر به شناسایی نقاط ضعفی خواهد شد که توجه مدیریت را به جست‌وجوی برای اعمال راه‌کار مناسب برای رفع آن، سوق می‌دهد. ارزیابی مذکور توسط واحد حسابرسی داخلی انجام

1. Operations
2. Reporting
3. Compliance
4. Anderson
5. Arnegger
6. Turnbull
7. Criteria of Control Board Guidance on Control (COCO)

می‌شود و اثربخشی این واحد، عاملی مهم در استقرار، اجرا و ارزیابی نظام کنترل داخلی است (چنگ و همکاران^۱، ۲۰۱۹). بنابراین شناسایی مؤلفه‌های تأثیرگذار بر آن منجر به بهبود شناخت فرایند پیاده‌سازی می‌شود. حسابرسی داخلی نقش مهمی در دستیابی سازمان به اهداف دارد (ماندی^۲، ۲۰۱۴) و با پشتیبانی مدیریت (رحمانی و محمدخانی، ۱۳۹۸) موجب بهبود رویه‌های راهبری می‌شود (راهماتیکا^۳، ۲۰۱۴). دانش، مهارت و صلاحیت کارکنان واحد مذکور (منتی و زمان، ۱۳۹۸)، آگاهی مدیران (نیک بخت و قدس حسن آباد، ۱۳۹۸)، پشتیبانی مدیریت به منظور اجرای مسئولیت‌ها (جامعی و جعفری، ۱۳۹۹)، آموزش و توسعه مستمر (آسیلیگوا^۴، ۲۰۱۷)، استقلال افراد (لای، ۲۰۱۱) و مشخص بودن دامنه فعالیت (فرنالد^۵، ۱۹۴۳) از جمله عوامل مؤثر بر اثربخشی واحد حسابرسی داخلی است.



شکل ۱. چارچوب یکپارچه کنترل داخلی کوزو

منبع: کوزو (۲۰۱۳)

محیط کنترلی

محیط کنترلی، استانداردها، رویه‌ها و ساختارهایی است که مبنای به‌کارگیری کنترل داخلی در سراسر سازمان است. مدیریت، بیانگر اهمیت کنترل داخلی و استانداردهای رفتاری مورد انتظار است. پنج اصل مربوط به محیط کنترلی عبارت‌اند از: ۱. سازمان نشان‌دهنده تعهد به صداقت و ارزش‌های اخلاقی است؛ ۲. هیئت مدیره نشان‌دهنده استقلال از مدیریت و اعمال نظارت بر توسعه و عملکرد کنترل‌های داخلی است؛ ۳. مدیریت با نظارت هیئت مدیره، ساختارها، خطوط گزارشگری و مسئولیت‌های مورد نیاز مسیر دستیابی به اهداف را تعیین می‌کند؛ ۴. سازمان متعهد به جذب، توسعه توانایی و حفظ افراد با صلاحیت به منظور دستیابی به اهداف است؛ ۵. سازمان افراد پاسخ‌گو^۶ برای اجرای کنترل داخلی به منظور دستیابی به اهداف مشخص می‌کند.

1. Chang et al.
2. Monday
3. Rahmatika
4. Asiligwa
5. Fernald
- 6 Accountable

ارزیابی ریسک

ارزیابی ریسک، شامل فرایند تکرارپذیر و پویا برای ارزیابی و تحلیل خطرات دستیابی به اهداف بوده و به دنبال چگونگی مدیریت آن‌ها است. مدیریت باید تغییرات احتمالی در محیط برون‌سازمانی و مدل کسب و کار را مورد بررسی قرار دهد. چهار اصل مربوط به ارزیابی ریسک عبارت‌اند از: ۱. سازمان اهداف را با توجه به توانایی شناسایی و ارزیابی خطرات تعیین می‌کند؛ ۲. سازمان خطرهای دستیابی به اهداف را شناسایی کرده و آن‌ها را تحلیل می‌کند؛ ۳. سازمان تقلب بالقوه در ارزیابی ریسک دستیابی به اهداف را در نظر می‌گیرد؛ ۴. سازمان اقدام به شناسایی و ارزیابی تغییراتی می‌کند که می‌تواند تأثیر شایان توجهی بر نظام کنترل داخلی داشته باشد.

فعالیت‌های کنترلی

فعالیت‌های کنترلی اقدام‌هایی است که از طریق سیاست‌ها و رویه‌ها مشخص شده و هدف آن‌ها کمک به حصول اطمینان از این است که دستورهای مدیریت، به کاهش خطرات دستیابی به اهداف منجر می‌شوند. این فعالیت‌ها در تمام سطوح سازمان، در مراحل مختلف فرایندهای کسب‌وکار و همچنین سراسر محیط فناوری اطلاعات اجرا می‌شوند. سه اصل مربوط به فعالیت‌های کنترلی عبارت‌اند از: ۱. سازمان فعالیت‌های کنترلی را انتخاب کرده و توسعه می‌دهد که به کاهش خطرهای دستیابی به اهداف به سطح قابل قبول یاری رساند؛ ۲. سازمان فعالیت‌های کنترلی را با توجه به فناوری برای حمایت از دستیابی به اهداف، انتخاب کرده و توسعه می‌دهد؛ ۳. سازمان فعالیت‌های کنترلی را از طریق تدوین خط‌مشی‌ها و رویه‌هایی که این خط‌مشی‌ها را به اجرا درمی‌آورد، مستقر می‌کند.

اطلاعات و ارتباطات

اطلاعات برای انجام مسئولیت‌های کنترل داخلی در حمایت از دستیابی به اهداف، مورد نیاز است. ارتباطات از منابع درون‌سازمانی و برون‌سازمانی به دست می‌آید. ارتباطات کارکنان را قادر به درک مسئولیت‌های مربوط به دستیابی به اهداف می‌کند. سه اصل مربوط به اطلاعات و ارتباطات عبارت‌اند از: ۱. سازمان اطلاعات مربوط و کیفی را به دست می‌آورد یا ایجاد می‌کند و مورد استفاده قرار می‌دهد که به اجرای کنترل‌های داخلی کمک کند؛ ۲. سازمان ارتباطات داخلی اطلاعات مشتمل بر اهداف و مسئولیت‌های مربوط به کنترل داخلی را برقرار می‌کند که لزوماً از اجرای آن پشتیبانی کند؛ ۳. سازمان ارتباطات با اشخاص برون‌سازمانی را با در نظر داشتن موضوعات تأثیرگذار بر کنترل‌های داخلی برقرار می‌کند.

فعالیت‌های نظارتی

ارزیابی‌های در لحظه، جداگانه یا ترکیب آن برای بررسی اثربخشی و کارایی پنج بخش کنترل داخلی انجام می‌شود. یافته‌ها مورد بررسی قرار گرفته و هرگونه ضعف بااهمیت به سرعت به اطلاع مدیریت می‌رسد. دو اصل مربوط به فعالیت‌های نظارتی عبارت‌اند از: ۱. سازمان ارزیابی‌های مستمر یا جداگانه را برای حصول اطمینان از این که اجرای کنترل داخلی وجود داشته و عمل می‌کنند، انتخاب کرده، توسعه داده و اجرا می‌کند. ۲. سازمان نقاط ضعف کنترل داخلی را ارزیابی و به شیوه‌ای بهنگام به اشخاص مسئول، بر حسب مورد، مدیر ارشد و هیئت مدیره اطلاع‌رسانی می‌نماید.

کنترل داخلی و حسابرسی داخلی: وجوه تمایز و اشتراک

کنترل داخلی به‌عنوان نظام شناخته می‌شود و در مقابل حسابرسی داخلی یک فعالیت است. می‌توان در تعاریف، اهداف، و ماهیت نیز در جست‌وجوی نقاط مشترک و افتراق این دو مفهوم بود. حسابرسی داخلی، عملیات غیرمتعصبانه، مستقل و منظم است که توسط مدیریت و به‌منظور کنترل سازمان انجام می‌شود. کنترل داخلی فرایندی است که به‌منظور فراهم کردن اطمینانی معقول از دستیابی به اهداف رعایتی، گزارشگری و عملیاتی، طراحی می‌شود. هدف حسابرسی داخلی پس از تصویب قانون شرکت‌های فاسد و فریب‌کار در سال ۱۹۷۷ میلادی از کنترل کیفیت حسابداری و کشف تقلب به کنترل تمامی عملیات داخلی و خدمات مشاوره‌ای تغییر یافت. اهداف جزئی شامل حصول اطمینان از کامل بودن و صحت ثبت‌های حسابداری، رعایت استانداردهای حسابداری، جلوگیری و پیشگیری از تقلب، شناسایی گلوگاه‌های عملیاتی و ارائه راه‌کارهای رفع نقاط ضعف شناسایی شده است. کنترل داخلی علاوه بر اهداف فوق با دید وسیع‌تر به‌دنبال تأثیرگذاری بر اثربخشی و کارایی عملیات و حفاظت از دارایی‌ها است. ماهیت حسابرسی داخلی پیشگیرانه و کنترل داخلی کشف‌کننده است. با این حال هر دو مفهوم، به‌دنبال تعدیل ریسک‌های سازمان از طریق اعمال کنترل‌های اثربخش‌اند.

جایگاه پیاده‌سازی نظام کنترل‌های داخلی در راهبری شرکتی

استقرار نظام کنترل‌های داخلی متأثر از نحوه طراحی و اجرای راهبری شرکتی است (بیلال^۱، ۲۰۱۸). نظام مذکور می‌تواند نقش مهمی در راهبری خوب نقش داشته باشد و بالعکس. پیاده‌سازی مناسب منجر به مکانیزم‌های راهبری قوی شده و به دستیابی به اهداف مدیریت کمک کرده و با بهبود کشف اشتباهات، ریسک را تعدیل می‌کند (کازاز^۲، ۲۰۱۹). یکی از ارکان راهبری شرکت، الزام به تشکیل کمیته حسابرسی، به‌منظور افشای نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی است. چنانچه فرایند پیاده‌سازی نظام با همراهی کمیته فوق انجام شود، کیفیت استقرار بهبود خواهد یافت. انتظار می‌رود هر اندازه کیفیت کمیته‌های حسابرسی ارتقا یابد، شاخص‌های اثربخشی کنترل‌های داخلی بهبود یابد. استقلال، تخصص مالی و با سابقه بودن اعضای کمیته، به افزایش کیفیت پیاده‌سازی نظام یاری می‌رساند (بذرافشان، ۱۳۹۵).

روشناسی پژوهش

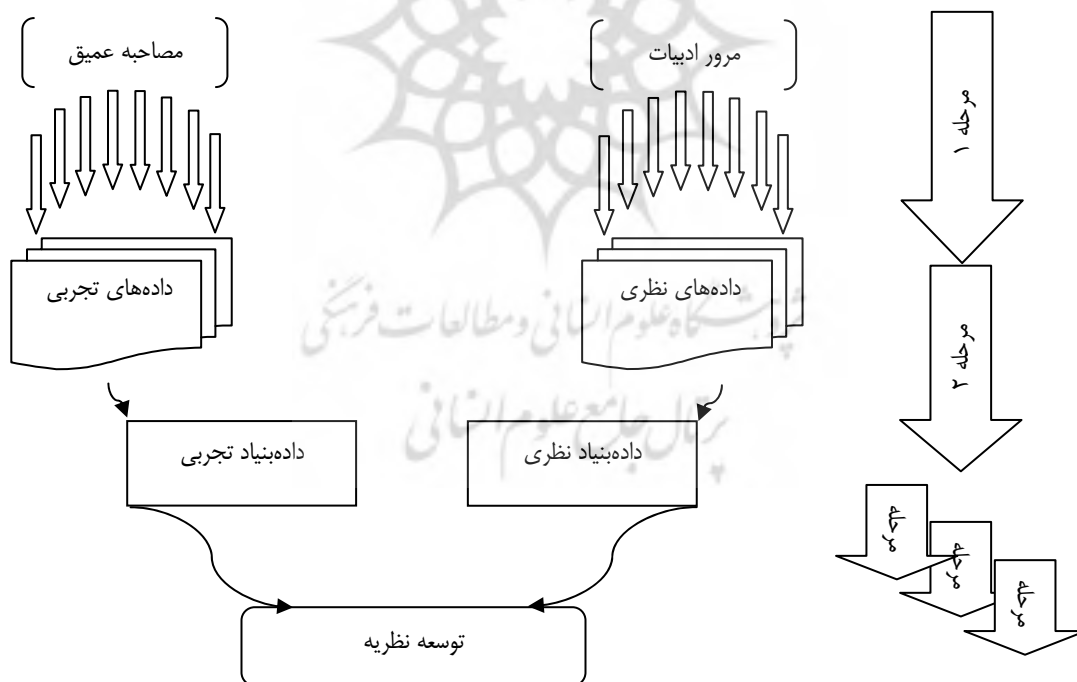
رویکرد پژوهش حاضر، کیفی بوده و به‌دنبال شناسایی عوامل مؤثر بر استقرار نظام کنترل داخلی با استفاده از نظریه برخاسته از داده‌های چندگانه است. نظریه داده‌بنیاد اولیه توسط استراوس^۳ و گلیزر^۴ در سال ۱۹۶۷ میلادی مطرح شد و رویکردی استقرایی را ارائه کرد که در آن پژوهشگر را با زمینی از داده‌های پراکنده تجربی که عموماً از مصاحبه به‌دست آمده، روبه‌رو می‌کرد. سپس اقدام به برجسب‌زنی داده‌ها، دسته‌بندی داده‌های پرتکرار و چیدمان مفاهیم شده و نظریه خلق می‌شد.

گلدکهل و کرونهاولم^۵ در سال ۲۰۱۰ میلادی در مقاله‌ای تحت عنوان «افزودن داده بنیاد نظری به نظریه برخاسته

1. Bilal
2. Kazaz
3. Strauss
4. Glaser
5. Goldkuhl & Cronholm

از داده‌ها: پیش به سوی تئوری داده‌بنیاد چندگانه» روش پژوهش کیفی را معرفی کردند که مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد بود و به نوعی سعی در ارتقا و بهبود آن داشت. مطابق این تئوری، نظریه می‌تواند با مشارکت داده‌هایی پایه‌گذاری شود که از ادبیات تحقیق به دست می‌آید. تئوری داده‌بنیاد چندگانه را می‌توان رویکردی توسعه‌یافته از نظریه داده‌بنیاد دانست که تنها به استقرا اکتفا نکرده و داده‌بنیاد نظری را به داده‌بنیاد تجربی اضافه می‌کند. داده‌بنیاد چندگانه سعی در ترکیب نظریه‌پردازی به صورت استقرایی و قیاسی دارد، بنابراین رویکرد جامع‌تری از نسخه قدیمی فراهم می‌کند (گلدگوهل و کرونهاولم، ۲۰۱۸).

دلیل انتخاب نظریه داده‌بنیاد چندگانه یا نوین به جای رویکرد اولیه در این پژوهش استفاده از ادبیات مربوط و داده‌های نظری (داده‌بنیاد نظری) در کنار داده‌های تجربی (داده‌بنیاد تجربی) است. به عبارت دیگر، با توجه به اینکه داده‌بنیاد به معنای «فراهم کردن دلیل یا توجیه» برای برخی چیزهاست، نه تنها باید داده‌های تجربی برای پدیدارشدن نظریه فراهم شود، بلکه به سایر مآخذ دانش نیز برای توجیه نیاز است. نظریه‌هایی که از پیش موجودند، ممکن است در توسعه نظریه تأثیر داشته باشند. داده بنیاد چندگانه با استفاده از داده‌بنیاد نظری و با رویکرد قیاسی، به پژوهشگر اجازه می‌دهد که توجیه کند چگونه پدیده‌های ساختاری بزرگ‌تر، خود داده‌ها را شکل می‌دهد (مالاگان و ولز، ۲۰۰۹). پژوهش‌های حوزه نظام کنترل‌های داخلی می‌تواند شواهدی برای پژوهشگر فراهم کند که برای غنی‌تر شدن نظریه مفید باشد.



شکل ۲. مراحل انجام داده‌بنیاد چندگانه

منبع: گلدگوهل و کرونهاولم (۲۰۱۰)

در این پژوهش به منظور داده‌بنیاد تجربی از ابزار مصاحبه استفاده شده و مشارکت‌کنندگان شامل افراد با تجارب موفق در پیاده‌سازی نظام کنترل‌های داخلی بوده‌اند. به منظور داده‌بنیاد نظری، ادبیات برای توسعه نظریه بررسی شده است. مسیر پژوهش در شکل ۲ نشان داده شده است.

طبق شکل فوق، به طور کلی مراحل انجام این تحقیق به شرح زیر است:

- مرحله ۱. مصاحبه با افراد با تجارب موفق در پیاده‌سازی نظام کنترل‌های داخلی و مرور ادبیات: تولید داده‌ها
- مرحله ۲. تحلیل داده‌های به‌دست آمده از مرحله ۱
- مرحله ۳. کدگذاری استقرایی شامل: کدگذاری سطح اول: تولید مفاهیم و کدگذاری سطح دوم: تولید مقوله‌ها. در این مرحله به داده‌های پرتکرار برچسب زده می‌شود.
- مرحله ۴. کدگذاری الگویی: در این مرحله مقوله‌ها دسته‌بندی شده و ارتباط منطقی بین مقوله‌ها تبیین می‌شود. سپس اقدام به شناسایی شرایط بستر (درونی و بیرونی)، عمل، نتایج و پیامدهای عمل می‌شود.
- مرحله ۵. کدگذاری انتخابی: خلق نظریه نهایی. با روایت نحوه تأثیر هر یک از مقوله‌ها در رخداد مقوله محوری، بازبینی، پالایش و تکمیل آن‌ها، عوامل مؤثر بر استقرار نظام کنترل داخلی شناسایی می‌شود. در نهایت، فرایند صحه‌گذاری انجام شده و مقایسه نظریه نهایی و مفاهیم و مقوله‌های آن با ادبیات تحقیق انجام می‌شود.

از نرم افزار مکس کیودا نسخه ۱۰ به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده شده است. دوره زمانی پژوهش شامل سال‌های ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ بوده و نحوه انتخاب مشارکت‌کنندگان، نظری است. در این روش، از افرادی استفاده می‌شود که بیشترین قدرت تبیین و استدلال را فراهم می‌کنند و انتخاب آن‌ها تا زمانی تداوم می‌یابد که پژوهش به اشباع نظری برسد. یعنی زمانی که داده‌های جدید با داده‌هایی که قبلاً جمع‌آوری شده تفاوتی ندارد. هنگامی که تحقیق به یک نقطه بازده نزولی در حوزه جمع‌آوری داده‌ها رسید، پژوهش به کفایت رسیده است.

به منظور دستیابی به پایایی با کسب اجازه از مشارکت‌کننده، کلیه مصاحبه‌ها ضبط شده، تبدیل به متن شده و با دقت تحلیل و کدگذاری انجام شد. سپس از میان مصاحبه‌ها دو مورد به صورت تصادفی انتخاب شده و از همکار پژوهش پس از آموزش‌های لازم خواسته شد که اقدام به کدگذاری به صورت مستقل شود. ضریب کاپا معادل ۷۵ درصد به دست آمد که نشان‌دهنده توافق مناسب است. در این فرمول، نسبت یک ارزش خاص در یک طبقه که به وسیله کدگذار استفاده شده است در نسبت استفاده از همان ارزش به وسیله کدگذار دوم ضرب می‌شود. این نسبت‌ها با هم جمع شده تا توافق مورد انتظار به دست آید. اگر مقدار این ضریب بیشتر از ۶۰ درصد باشد، پایایی وجود دارد (کرسول^۱، ۲۰۱۸). برای سنجش پایایی از روش پایایی بازآزمون^۲ نیز استفاده شده است. این روش به میزان سازگاری طبقه‌بندی داده‌ها در طول زمان اشاره دارد. از میان کل مصاحبه‌ها، تعداد سه مصاحبه به صورت تصادفی انتخاب و هر کدام از آن‌ها دو بار در یک فاصله زمانی سی روزه کدگذاری شدند. سپس کدهای مشخص شده در دو فاصله زمانی برای هر کدام از مصاحبه‌ها با

1. Creswell

2. Re-test reliability

یکدیگر مقایسه و از طریق میزان توافقات و عدم توافقات موجود، برای هر کدام از مصاحبه‌ها، شاخص ثبات محاسبه شد. در هر کدام از مصاحبه‌ها، کدهایی که در دو فاصله زمانی با هم مشابه هستند، با عنوان توافق و کدهای غیرمشابه با عنوان عدم توافق مشخص می‌شوند (خواستار، ۱۳۸۸). روش محاسبه پایایی بازآزمون یا شاخص ثبات به صورت زیر است.

تعداد توافقات $\times 2$

تعداد کل کدها

جدول ۱ تعداد کدها، تعداد توافقات و تعداد عدم توافقات این سه مصاحبه را نشان می‌دهد.

جدول ۱. بررسی پایایی باز آزمون

ردیف	شماره مصاحبه	تعداد کل کدها	تعداد توافقات	تعداد عدم توافقات	پایایی بازآزمون (درصد)
۱	۱	۳۱	۱۲	۷	۷۷ درصد
۲	۳	۲۰	۸	۴	۸۰ درصد
۳	۶	۱۳	۶	۱	۹۲ درصد
	کل	۶۴	۲۶	۱۲	۸۱ درصد

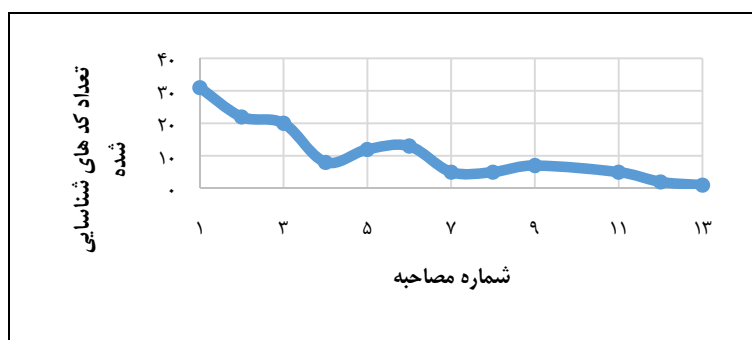
تعداد کل کدها در فاصله زمانی سی روزه برابر ۶۴ تعداد توافقات ۲۶ و تعداد عدم توافقات ۱۲ است. پایایی بازآزمون مصاحبه‌های انجام شده در این پژوهش ۸۱ درصد است. این مقدار بالای ۶۰ درصد است و قابلیت اعتماد کدگذاری مورد تأیید است.

به منظور اطمینان از روایی محتوایی سوالات مصاحبه نیز از شاخص‌های CVR^۱ (نسبت روایی محتوا) و CVI^۲ (شاخص روایی محتوا) استفاده شده است. نظرات پانل ۵ نفری از خبرگان مورد بررسی قرار گرفت که همه سؤال‌های ضروری ارزیابی شدند. بر این اساس مقدار CVR برابر ۰/۹۹ محاسبه شد که با توجه به حداقل مقدار CVR در پنل پنج نفره که برابر ۰/۹۹ است، در دامنه قابل قبول قرار گرفت. CVI کل نیز برابر با ۰/۸۹ محاسبه شد که نشان از روایی محتوایی سؤال‌ها دارد.

یافته‌های پژوهش

ابزار مورد استفاده به منظور جمع آوری داده‌ها، مصاحبه نیمه‌ساختار یافته بوده و از مشارکت سیزده نفر از افراد دارای تجارب موفق در پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی استفاده شده است. به منظور ایجاد تمرکز در مصاحبه‌ها از رویکرد پیشنهادی اسپیکارد^۳ (۲۰۱۰) برای ارتباط سؤال‌های مصاحبه به سؤال‌های پژوهش و تعیین چارچوب مفید برای مصاحبه‌ها استفاده شده است. نمونه‌گیری به صورت هدفمند صورت گرفت و تا جایی ادامه یافت که اندیشه جدیدی حاصل نشد و کفایت نظری رخ داد. از نمونه دوازدهم اشباع نظری صورت گرفت، اما نمونه‌گیری تا نفر سیزدهم ادامه پیدا کرد. تعداد کدهای جدید شناسایی شده هر مصاحبه در شکل ۳ نشان داده شده است.

1. Content Validity Ratio
2. Content Validity Index
3. Spickard



شکل ۳. تعداد کدهای جدید شناسایی شده در هر مصاحبه

ویژگی‌های مشارکت‌کنندگان به شرح جدول ۲ است. همان‌گونه در جدول مشخص است، با توجه به اینکه هدف پژوهش شناسایی مؤلفه‌های استقرار مطلوب نظام کنترل داخلی است، از افراد دارای تجارب موفق در پیاده‌سازی نظام بر اساس چارچوب‌های پذیرفته شده از جمله کوزو و دارای رزومه علمی مرتبط با حوزه پژوهش استفاده شده است. همچنین تنوع تخصص در صنایع مورد تأکید قرار گرفته و مشارکت‌کنندگان دارای حداقل مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد حسابداری یا رشته‌های مرتبط و ۱۰ سال تجربه حرفه‌ای بوده‌اند.

جدول ۲. ویژگی‌های مشارکت‌کنندگان

ردیف	نوع صنعت	تحصیلات	جنسیت	سابقه فعالیت	سمت اجرایی
۱	نفت، گاز و پتروشیمی	کارشناسی ارشد	مرد	۱۵	معاون مالی و اداری
۲	بانکداری	دکتری	زن	۱۵	مدیر حسابرسی داخلی
۳	کمک نوآور (استارت‌آپ)	کارشناسی ارشد	مرد	۱۰	مدیر حسابرسی داخلی
۴	تولید سیمان	دکتری	مرد	۱۰	مدیر حسابرسی داخلی و مدرس دانشگاه
۵	بانکداری	دانشجوی دکتری	مرد	۱۲	مشاور پیاده‌سازی کنترل داخلی و مدرس دانشگاه
۶	گردشگری	دانشجوی دکتری	مرد	۱۰	مدیر حسابرسی داخلی و مدرس دانشگاه
۷	تولید محصولات غذایی	کارشناسی ارشد	مرد	۲۶	عضو کمیته حسابرسی، حسابدار رسمی، شریک مؤسسه، کارشناس رسمی دادگستری
۸	سرمایه‌گذاری	کارشناسی ارشد	مرد	۱۵	مدیر حسابرسی داخلی
۹	حسابرسی مستقل	کارشناسی ارشد	مرد	۳۳	حسابدار رسمی و شریک مؤسسه و مدرس دانشگاه
۱۰	سرمایه‌گذاری	دانشجوی دکتری	مرد	۱۰	مدیر حسابرسی داخلی
۱۱	حسابرسی مستقل	کارشناسی ارشد	مرد	۱۹	حسابدار رسمی، کارشناس رسمی دادگستری و مشاور مالی و مالیاتی و مدرس دانشگاه
۱۲	حسابرسی مستقل	کارشناسی ارشد	مرد	۱۶	مشاور مالی و مالیاتی و مدیر مالی و اداری
۱۳	سرمایه‌گذاری	کارشناسی ارشد	مرد	۱۲	حسابدار رسمی و مدیر حسابرسی داخلی

کدگذاری باز و الگویی

کدگذاری باز شامل خرد کردن، مقایسه کردن، مفهوم‌پردازی کردن و مقوله‌بندی کردن داده‌ها است. پس از انجام هر مصاحبه، ابتدا متن آن بررسی شده و با توجه به هر جمله اساسی درون متن، مفاهیم اولیه استخراج شده است. مکالمات ضبط شده، متن آن‌ها به دقت یادداشت و مطالعه شده، نکات کلیدی شناسایی شده و کدگذاری باز انجام شده است. پس از کدگذاری، مصاحبه بعدی صورت گرفته و این فرایند تا زمانی ادامه پیدا کرد که جمع بندی نتایج و بررسی آن، اشباع نظری را در پی داشت. پژوهش حاضر با انجام ۱۳ مصاحبه به اشباع نظری رسیده است. از این مصاحبه‌ها مجموعاً ۱۳۱ کد و ۹۷ مفهوم و نیز از طریق بررسی ادبیات تحقیق ۲۶ کد و مفهوم استخراج شده است.

کدگذاری سطح دوم از طریق طبقه‌بندی مفاهیم مشابه و مقوله‌پردازی آن‌ها صورت گرفت. این سطح از کدگذاری، استفاده از فراوان‌ترین یا معنادارترین کدهای اولیه برای خلاصه کردن میزان زیادی از داده‌ها است. ضمن مراجعه به متن و مفاهیم و مقایسه آن‌ها با یکدیگر، شناسایی کدهای مشابه انجام شده و با تعیین و مرتب کردن مفاهیم اولیه، کدهای مشترک در قالب یک مقوله قرار گرفته است. در کدگذاری سطح دوم، مفاهیم به ۳۱ مقوله تقلیل یافتند. نتایج مرحله مذکور مشتمل بر شکل‌گیری مقولات به تفکیک نوع داده‌بنیاد تجربی (برخاسته از مصاحبه‌ها) و داده‌بنیاد نظری (برخاسته از ادبیات تحقیق) را می‌توان در جدول ۳ مشاهده کرد.

کدگذاری الگویی پس از کدگذاری سطح دوم (کدگذاری باز) و پالایش مفهومی صورت پذیرفت و مقوله‌ها دسته‌بندی شده و به مقوله‌های محوری اختصاص یافته و شرایط علی، شرایط بستر درونی و بیرونی، عمل و نتایج عمل شناسایی شده است.

جدول ۳. غربالگری مفاهیم به مقولات (کدگذاری باز سطح دوم) و مقولات اصلی شناسایی شده در کدگذاری الگویی

ردیف	کدگذاری الگویی	کدگذاری باز - سطح اول		شماره مصاحبه (منبع)
		مقوله محوری	مفهوم	
۱	کیفیت کمیته حسابرسی	مقوله محوری	تخصص اعضای کمیته حسابرسی	۱
۲			اثر بخشی کمیته حسابرسی	۳
۳			استقلال اعضای کمیته حسابرسی	۳
۴			میزان حقوق و مزایای کمیته حسابرسی	۵
۵			اندازه کمیته حسابرسی	۴
۶	کیفیت واحد حسابرسی داخلی	مقوله محوری	تعامل حسابرسی داخلی با کمیته‌های هیئت مدیره	۵
۷			توانایی مدیر حسابرسی داخلی	۵
۸			میزان حقوق و مزایای مدیر حسابرسی داخلی	۵
۹			اندازه واحد حسابرسی داخلی	۶
۱۰			برون‌سپاری حسابرسی داخلی	۴
۱۱			میزان تخصص در صنعت	۴

ردیف	کدگذاری الگویی	کدگذاری باز - سطح دوم	کدگذاری باز - سطح اول	
			مفهوم	نوع داده بنیاد
۱۲	کیفیت حسابرسی مستقل	کیفیت حسابرسی مستقل	کیفیت گزارش حسابرسی	تجربی
۱۳			حسابرسی مستقل اثربخش	تجربی
۱۴			میزان تخصص در صنعت	تجربی
۱۵			دوره تصدی حسابرس	نظری
۱۶			حق الزحمه حسابرسی	نظری
۱۷			اندازه مؤسسه حسابرسی	نظری
۱۸			آشنایی حسابرس با فناوری اطلاعات	نظری
۱۹			انجام خدمات مالیاتی توسط مؤسسه حسابرسی	نظری
۲۰			کیفیت نامه مدیریت	تجربی
۲۱			ارتباط با حسابرسی مستقل	تجربی
۲۲	کیفیت گروه مسئول استقرار	کیفیت گروه مسئول استقرار	اندازه تیم استقرار	تجربی
۲۳			تجربه مرتبط در صنعت	تجربی
۲۴			دانش مناسب	تجربی
۲۵			روابط عمومی مناسب	تجربی
۲۶			بهره‌گیری از سایر علوم	تجربی
۲۷	کیفیت کمیته‌های هیئت مدیره	کیفیت کمیته‌های هیئت مدیره	وجود کمیته حسابرسی	تجربی
۲۸			وجود کمیته ریسک	تجربی
۲۹			وجود کمیته تطبیق	تجربی
۳۰			استقلال کمیته‌ها	تجربی
۳۱			برون‌سپاری کمیته‌های هیئت مدیره	تجربی
۳۲	کیفیت نظام‌های کامپیوتری	کیفیت نظام‌های کامپیوتری	کارایی و اثربخشی نظام‌های اطلاعاتی	تجربی
۳۳			وجود نظام‌های یکپارچه مدیریت منابع سازمان	تجربی
۳۴			یکپارچگی نظام‌های کامپیوتری	تجربی
۳۵			مستند سازی رویه‌های نظام‌های اطلاعاتی	تجربی
۳۶			هماهنگی با کنترل‌های داخلی	تجربی

1. Cheng
2. Albring, Elder & Xu
3. López, Rich & Smith
4. Haislip
5. De Simone

ردیف	کدگذاری الگوی مقوله محوری	کدگذاری باز - سطح دوم مقوله	کدگذاری باز - سطح اول	
			نوع داده بنیاد	مفهوم
۳۷			تجربی	امنیت پایگاه‌های داده
۳۸	کیفیت هیئت مدیره		نظری	استقلال اعضای هیئت مدیره
۳۹			نظری	حق الزحمه مدیران
۴۰			نظری	اندازه هیئت مدیره
۴۱			نظری	ویژگی‌های مدیر ارشد اجرایی
۴۲	ویژگی‌های مدیریت		نظری	حرفه‌ای‌گری و آموزش مدیران ارشد
۴۳			نظری	دوگانگی مدیر عامل
۴۴			تجربی	قوانین و مقررات ناظر بر صنعت
۴۵	قوانین برون سازمانی و نهادهای ناظر		تجربی	الزام قانونی
۴۶			تجربی	دستورالعمل‌های اجرایی نهادهای ناظر
۴۷			تجربی	نهادهای ناظر بر صنعت
۴۸			تجربی	وجود یا عدم وجود نظام‌نامه کنترل‌های داخلی
۴۹	نظام‌نامه کنترل‌های داخلی		نظری	استفاده از مفاهیم راهبری شرکتی
۵۰			تجربی	تفکیک مالکیت و مدیریت
۵۱	ساختار سازمانی		تجربی	درصد اعضای غیر موظف هیئت مدیره
۵۲			تجربی	سابقه فعالیت شرکت
۵۳			تجربی	فرهنگ سازمانی
۵۴			تجربی	محیط فعالیت شرکت
۵۵			تجربی	نظارت هلدینگ بر شرکت‌های زیرمجموعه
۵۶			تجربی	وجود شعب در ساختار سازمانی
۵۷			نظری	ساختار مالکیت
۵۸			نظری	مالکیت خانوادگی
۵۹			تجربی	انعطاف‌پذیری ساختار سازمانی
۶۰			محدودیت زمانی	فشار زمانی بر گروه مسئول استقرار

1. Chen
2. Paletta
3. Tuan
4. Suyono & Hariyanto
5. Campbell
6. Michelon, Bozzolan & Beretta
7. Sarens & Christopher
8. Bardhan

ردیف	کدگذاری الگویی	کدگذاری باز - سطح دوم	کدگذاری باز - سطح اول	
			مفهوم	نوع داده بنیاد
۶۱	عمل (راهبردها)	حمایت مدیریت	زمان پیاده‌سازی و استقرار	تجربی
۶۲			عدم همکاری مدیریت	تجربی
۶۳			پشتیبانی مدیرعامل	تجربی
۶۴			پنهان کاری مدیران	تجربی
۶۵			تفکر سنتی	تجربی
۶۶			شناخت مدیریت از منافع استقرار	تجربی
۶۷			حمایت مدیران ارشد اجرایی	نظری هی ^۱ (۲۰۱۵)
۶۸		تضاد منافع	تجربی	
۶۹		اندازه شرکت	هزینه - منفعت	تجربی
۷۰			اندازه شرکت	تجربی
۷۱		نوع صنعت	پیچیدگی قوانین و مقررات	تجربی
۷۲			رقابتی بودن بازار محصول	نظری سوینو ^۲ (۲۰۱۲)
۷۳			نوع فعالیت	تجربی
۷۴		حمایت کارکنان	تبانی کارکنان	تجربی
۷۵			سهل‌انگاری کارکنان	تجربی
۷۶			عدم همکاری کارکنان	تجربی
۷۷			سیاست‌های جبران خدمت کارکنان	نظری گائو ^۳ (۲۰۱۶)
۷۸			عدم رضایت کارکنان از استقرار	تجربی
۷۹			ایجاد اعتماد بین کارکنان	تجربی
۸۰	اعتمادسازی	ارتباط عمومی مناسب تیم استقرار	تجربی	
۸۱		پایبندی به نظام کنترل‌های داخلی	تجربی	
۸۲	آموزش	آموزش کارکنان سازمان	تجربی	
۸۳		آموزش تیم استقرار	تجربی	
۸۴		آموزش مدیران	تجربی	
۸۵		برگزاری دوره آموزشی برای افراد	تجربی	
۸۶		نظارت مستمر	نظارت بر فرایند استقرار و ارزیابی مستمر	تجربی
۸۷	زمان‌بندی مناسب	زمان‌بندی مناسب استقرار	تجربی	
۸۸	شناخت نظام	شناخت مناسب از نظام و فرایندها	تجربی	
۸۹	شناسایی نیازهای سازمان	شناسایی نیازهای سازمان	تجربی	

1. He
2. Suyono
3. Gao

ردیف	کدگذاری الگوی مقوله محوری	کدگذاری باز - سطح دوم مقوله	کدگذاری باز - سطح اول مفهوم			
			نوع داده بنیاد	شماره مصاحبه (منبع)		
۹۰	تفکیک وظایف	عدم مستندسازی مناسب رویه‌ها	مستند نبودن نظام نامه کنترل‌های داخلی	تجربی	۱	
۹۱		عدم کارایی و اثربخشی رویه‌ها	عدم کارایی و اثربخشی رویه‌ها	تجربی	۲	
۹۲		عدم تفکیک وظایف	عدم تفکیک مناسب وظایف	عدم تفکیک مناسب وظایف	تجربی	۳
۹۳			موازی شدن امور اجرایی	موازی شدن امور اجرایی	تجربی	۶
۹۴	محیط کنترلی اثربخش	محیط کنترلی اثربخش	پیشگیری از تقلب	تجربی	۳	
۹۵			بهبود پاسخ‌گویی	تجربی	۱	
۹۶			بهبود تفویض اختیار	تجربی	۳	
۹۷			بهبود ساختار سازمانی	تجربی	۱	
۹۸			ارتقای سطح فرهنگی سازمان	تجربی	۲	
۹۹			بهبود روابط در سازمان	تجربی	۲	
۱۰۰			فعالیت‌های کنترلی اثربخش	فعالیت‌های کنترلی اثربخش	شناسایی ریسک‌ها	تجربی
۱۰۱	فعالیت‌های نظارتی اثربخش	فعالیت‌های نظارتی اثربخش	تعدیل ریسک‌ها	تجربی	۵	
۱۰۲			پیگیری و رفع نقاط ضعف کنترل‌های داخلی	تجربی	۲	
۱۰۳			بهبود نظارت بر رویه‌ها	تجربی	۳	
۱۰۴			حفاظت از دارایی‌ها	تجربی	۳	
۱۰۵	اهداف گزارشگری	اهداف گزارشگری	بهبود کیفیت گزارشگری مالی	تجربی	۴	
۱۰۶			کاهش گزارشگری متقابلانه	نظری	میلیمایی ^۱ (۲۰۱۴) و نیکبخت و محمودی خوشرو (۱۳۹۶)	
۱۰۷			کاهش عدم تقارن اطلاعاتی	نظری	گوپتا ^۲ (۲۰۱۸)	
۱۰۸			محافظه کاری در گزارشگری	نظری	میترا ^۳ (۲۰۱۵)	
۱۰۹			کاهش بازدهی‌های غیر عادی	نظری	نیشیزاکی ^۴ (۲۰۱۴)	
۱۱۰			کاهش اقلام تعهدی اختیاری	نظری	اوه ^۵ (۲۰۱۴)	
۱۱۱			اهداف رعایتی	اهداف رعایتی	رعایت رویه‌های سازمانی	تجربی
۱۱۲	رعایت قوانین و مقررات	تجربی			۶	
۱۱۳	اهداف عملیاتی	اهداف عملیاتی	دستیابی به اهداف غیر مالی	تجربی	۳	
۱۱۴			افزایش حجم معاملات	نظری	گوپتا (۲۰۱۸)	

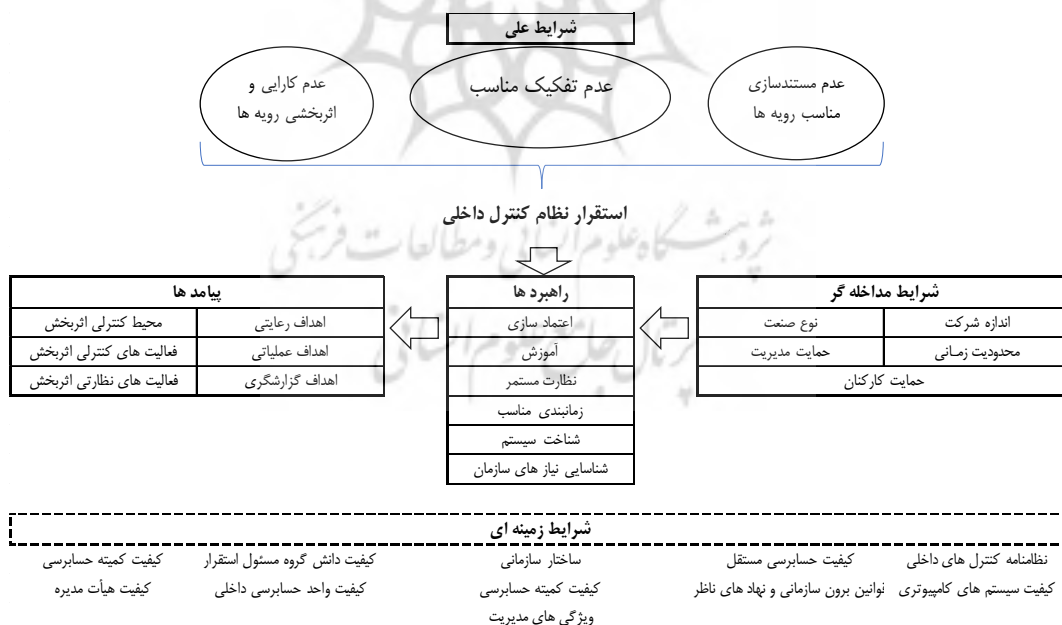
1. Myllymäki
2. Gupta
3. Mitra
4. Nishizaki
5. Oh

ردیف	کدگذاری الگویی	کدگذاری باز - سطح دوم	کدگذاری باز - سطح اول	
			مفهوم	نوع داده بنیاد
۱۱۵			صرفه جویی در هزینه‌ها	تجربی
۱۱۶			افزایش کیفیت سود	نظری ^۱ (۲۰۱۴)
۱۱۷			بهبود نقدشوندگی سهام	نظری ^۲ (۲۰۱۳)
۱۱۸			بهبود کارایی و اثربخشی سازمان	تجربی
۱۱۹			کاهش نرخ استقراض	نظری ^۳ (۲۰۱۶)
۱۲۰			اثربخشی سرمایه گذاری‌ها	نظری
۱۲۱			ایجاد ارزش افزوده برای سازمان	تجربی
۱۲۲			شناسایی گلوگاه‌ها	تجربی
۱۲۳			دستیابی به اهداف سازمان	تجربی

منبع: یافته‌های پژوهش

کدگذاری انتخابی

مرحله اصلی نظریه‌پردازی، کدگذاری انتخابی بوده که در آن مقوله محوری به دیگر مقوله‌ها ربط داده شده و روابط در چارچوب یک روایت روشن شده است. نظریه خلق شده به دو صورت مدل تصویری در شکل ۴ و روایت، ارائه شده است.



شکل ۴. عوامل مؤثر بر استقرار نظام کنترل داخلی

منبع: یافته‌های پژوهش

1. Brown
2. Dowdell
3. Guidara

روایت عوامل مؤثر بر استقرار نظام کنترل داخلی

پیاده‌سازی کنترل داخلی به سه دلیل ممکن است رخ دهد و استقرار را امری اجتناب ناپذیر سازد: ۱. عدم مستندسازی مناسب رویه‌ها، ۲. عدم تفکیک مناسب وظایف و ۳. عدم کارایی و اثربخشی رویه‌ها. با شناسایی نیاز به استقرار نظام، پیاده‌سازی مناسب به وجود نظام نامه کنترل‌های داخلی، کیفیت حسابرسی مستقل، ساختار سازمانی، کیفیت دانش گروه مسئول استقرار، کیفیت کمیته حسابرسی، کیفیت نظام‌های کامپیوتری، کیفیت هیئت مدیره، ویژگی‌های مدیریت، قوانین برون سازمانی، کیفیت کمیته‌های هیئت مدیره و کیفیت واحد حسابرسی داخلی بستگی دارد.

پس از داشتن پیش نیازهای فوق، سازمان از مجرای راهبردهای اعتمادسازی، آموزش، نظارت مستمر، زمان‌بندی مناسب، شناخت نظام و شناسایی نیازهای خود می‌تواند به استقرار نظام کنترل‌های داخلی دست یابد. اگر اعتماد بین کارکنان، مدیران و صاحبان سازمان در خصوص منافع مورد انتظار از استقرار نظام کنترل‌های داخلی وجود نداشته باشد، فرایند پیاده‌سازی با شکست مواجه خواهد شد. بنابراین، باید پیش از استقرار و نیز در حین اجرا، اعتمادی ایجاد شود که با حسن انجام وظایف در این خصوص همراه شده و همکاری‌های لازم از طریق کلیه سطوح سازمانی صورت پذیرد. نبود دانش فنی مورد نیاز برای استقرار نظام کنترل‌های داخلی نیز، چالش بزرگی در مسیر پیاده‌سازی است. برای رفع این معضل، باید آموزش‌های مستمر در هر مرحله از اجرا به کلیه کارکنان و مدیران در زمان استقرار صورت پذیرد. همان گونه که در مصاحبه شماره ۶ بیان شده است:

«نباید انتظار داشت نظامی که قرار است با اصول پیش رود، بدون دانش افراد درگیر در فرایند پیاده‌سازی درخصوص چارچوب کوزو مستقر شود و تنها تصور فراهم کردن ابزاری وجود داشته باشند که اسناد حسابداری را کنترل کند. باید کارکنان آموزش داده شوند. هم گروه مسئول استقرار، هم کل کارکنان و حتی مدیر. چطور می‌توان انتظار داشت نتیجه کار بدون دانش در خصوص هدف کنترل داخلی، مناسب باشد؟»

حتی در صورت استقرار مناسب کنترل‌های داخلی، نبود نظارت کافی باعث از بین رفتن تلاش‌های مربوط در مسیر پیاده‌سازی خواهد شد. نظارت باید به صورت مستمر و دوره‌ای در فرایند استقرار وجود داشته باشد. اجرای فرایندهای مربوط به استقرار مستلزم زمان‌بندی مناسب است. اگر سازمان در مرحله بلوغ خود باشد و بستر لازم محیا باشد، پیاده‌سازی مناسب دور از دسترس نخواهند بود. در صورتی که شناخت مناسبی از رویه‌ها و نظام فعلی حاصل نشود، امکان بررسی و بهبود آن و مقایسه آن با نظام بهینه وجود نخواهد داشت. در فرایند استقرار باید شناخت مناسبی از نظام فعلی وجود داشته باشد تا بر مبنای آن، قدم‌های مورد نیاز برای دستیابی به نظام بهینه برنامه ریزی و اجرا شود. علاوه بر موارد فوق، باید در نظر داشت هر سازمان، دارای نیازهای مختلفی است. به طور مثال طبق مصاحبه شماره ۱:

«ارتقای سطح فرهنگی سازمانی می‌تواند نسبت به عملکرد مالی مناسب، برای سازمان دارای ارجحیت باشد. در فرایند استقرار باید نیازهای سازمان شناسایی شده تا اهداف اولویت‌بندی شوند.»

عوامل بستر بیرونی یا مداخله‌گر که می‌توانند بر هر یک از راهبردهای فوق اثر گذارند اندازه شرکت، نوع صنعت، محدودیت زمانی، حمایت مدیریت و حمایت کارکنان هستند. شرکت‌های با اندازه بزرگ، منابع بیشتری در اختیار داشته و نیازهای آن‌ها نیز متفاوت از سایرین است. بنابراین نسخه قطعی و یکسان برای کلیه شرکت‌ها وجود ندارد. اگر دارایی‌ها یا میزان فروش یا درآمد یا تعداد کارکنان سازمان بالا باشد، نیاز بیشتری به استقرار نظام کنترل داخلی احساس شده و فرایند پیچیده‌تر و طولانی‌تر است. از سوی دیگر، تولید محصول یا ارائه خدمات با توجه به شرایط حاکم بر بازار و نوع بازار (رقابتی یا انحصاری بودن)، مستلزم رویه‌های کنترلی متفاوت هستند. به‌طور مثال، همان‌گونه که در مصاحبه شماره ۹ بیان شده است:

«در شرکت تولیدی نیاز به نظام کنترل داخلی وجود دارد که از ضایعات جلوگیری کند و برای شرکت خدماتی، جلوگیری از هدر رفتن زمان خدمات‌رسانی اهمیت دارد. شرکت تولیدی که در بازار رقابتی کامل حضور دارد نسبت به شرکتی که در بازار انحصار کامل فعالیت می‌کند، نیاز به رویه‌های کنترلی دارد که انعطاف‌پذیری بیشتر با توجه به تغییرات در فرایند تولید محصول داشته باشد».

تحت فشار زمانی بودن نیز بر نحوه استقرار تأثیرگذار است. فرایند پیاده‌سازی با زمان‌بندی‌های فشرده باعث استهلاک ذهنی و جسمی کارکنان می‌شود. در نهایت، حمایت مدیریت مهم‌ترین عامل تأثیرگذار بر استقرار نظام کنترل داخلی است. اگر مدیریت حامی پیاده‌سازی نظام باشد، فرایند استقرار با سرعت و کیفیت بهتری انجام می‌شود. با همراهی مدیر متخصص و مجرب در مسیر، کلیه مؤلفه‌های راهبردی به بهترین شکل خود عمل می‌نماید. استقرار با همراهی کارکنان قابل انجام بوده و عدم همکاری و کسب رضایت کارکنان از طریق سیاست‌های جبران خدمت مناسب، موجب اختلال کلی نظام می‌شود.

پیامدهای استقرار عبارت است از رعایت دستورالعمل‌های درون‌سازمانی و قوانین برون‌سازمانی، محیط کنترلی اثربخش، دستیابی به کارایی و اثربخشی فعالیت‌های عملیاتی، فعالیت‌های کنترلی اثربخش، گزارشگری مالی و غیر مالی درون‌سازمانی و برون‌سازمانی با کیفیت و فعالیت‌های نظارتی اثربخش. به بیان کلی، پیاده‌سازی مناسب کنترل‌های داخلی موجب دستیابی به اهداف سازمان و ایجاد ارزش افزوده می‌شود.

انطباق نظری

در این پژوهش انطباق نظری^۱ مؤلفه‌ها و مفاهیم شناسایی شده پژوهش با ادبیات تحقیق مورد بررسی قرار گرفته است که یکی از گام‌های اعتبارسنجی مدل در رویکرد داده بنیاد چندگانه است. ادبیات موجود می‌بایست به گونه‌ای با نظریه مرتبط باشند (گلدکهل، ۲۰۱۸).

برخی از مؤلفه‌ها مانند هماهنگی سیستم‌های اطلاعاتی با نظام کنترل‌های داخلی، وجود نهادهای ناظر بر صنعت، توجه به سابقه فعالیت شرکت و فشار زمانی بر گروه مسئول استقرار از جمله مواردی هستند که در پژوهش حاضر به واسطه داده‌بنیاد تجربی شناسایی شدند، اما پیش از این در ادبیات مورد اشاره قرار نگرفته است. با این وجود، در جدول ۴ خلاصه تطبیق نظری برخی از مفاهیم و مقوله‌ها مربوط به نتایج عمل نشان داده شده است.

جدول ۴. انطباق نظری

ردیف	نویسندگان (سال)	عنوان پژوهش	مفاهیم	مقوله
۱	دانلسون ^۱ (۲۰۱۷)	نقاط ضعف کنترل داخلی و فساد شرکتی	پیشگیری از تقلب	محیط کنترلی اثربخش
۲	بواور ^۲ (۲۰۱۵)	نقاط ضعف کنترل داخلی با اهمیت مربوط به مالیات و گریز از مالیات بر درآمد	رعایت قوانین و مقررات	اهداف رعایتی
۳	فنگ ^۳ (۲۰۱۵)	کیفیت کنترل داخلی موجودی مواد و کالا و مدیریت آن	بهبود کارایی و اثربخشی سازمان	اهداف عملیاتی
۴	التونیبات ^۴ (۲۰۱۵)	انطباق با قانونمندی سازی کنترل داخلی و سودآوری	شناسایی ریسک ها	فعالیت های کنترلی اثربخش
۵	دادل ^۵ (۲۰۱۴)	گزارش های کنترل داخلی مدیریت و کیفیت گزارشگری	بهبود کیفیت گزارشگری مالی	اهداف گزارشگری

بحث، نتیجه گیری و پیشنهادها

در این پژوهش به شناسایی مؤلفه‌هایی پرداخته شد که فرایند استقرار نظام کنترل داخلی را نشان می‌دهند. حفظ منافع سهام‌داران در بازار سرمایه‌ای که به دنبال گردآوری منابع برای رونق چرخه اقتصادی کشور بوده و در سال‌های اخیر نیز توجه ویژه‌ای به آن شده است، با شناسایی ریسک‌های سازمان و تعدیل آن که موجب حصول اطمینان معقول از دستیابی به اهداف سازمان می‌شود، بهبود گزارش‌های مالی که مبنای تصمیم‌گیری افراد قرار می‌گیرد و سایر منافع قابل انجام است که به عنوان پیامدهای استقرار نظام کنترل داخلی در پژوهش حاضر شناسایی شده است. پیاده‌سازی مطلوب نظام مذکور بر اساس مؤلفه‌های پژوهش حاضر، می‌تواند از نقاط ضعف احتمالی اجرای آن پس از استقرار جلوگیری کند. برنامه‌ریزی مناسب شرکت‌ها با در نظر گرفتن شرایطی که در قالب شرایط بستر در پژوهش شناسایی شد، بنیان نظامی را پایه‌ریزی می‌کند که دستیابی به اهداف، مأموریت‌ها و چشم‌اندازها را امکان‌پذیر می‌سازد.

طبق نتایج پژوهش، حمایت مدیریت سازمان یکی از مهم‌ترین شرایط بستر و عوامل تأثیرگذار بر پیاده‌سازی است. این موضوع هم‌سو با نتیجه پژوهش فتحی و آقایی (۱۳۹۶) و اخروی، رحیمیان و قره داغی (۱۳۹۷) است. در صورت عدم پشتیبانی مناسب، راهبردهای زمان‌بندی مناسب، آموزش کارکنان، کیفیت دانش تجربی و نظری تیم استقرار و سایر مفاهیم شناسایی شده، نمی‌توانند باعث استقرار مناسب نظام شده تا دستیابی به اهداف سازمان و ایجاد ارزش افزوده برای آن، محقق شود. حسابرسی مستقل اثربخش نیز از شرایط زمینه‌ای شناسایی شده در پژوهش حاضر است. انتخاب مناسب حسابرس به تقویت استقرار نظام کنترل داخلی یاری می‌رساند که این نتیجه با پژوهش مرادی و یحیایی (۱۳۹۹) است. آموزش تیم استقرار، کارکنان و مدیریت از نظر مصاحبه‌شوندگان حائز اهمیت می‌باشند. در غیاب دانش مورد نیاز برای استقرار و ناآشنایی با نتایج حاصل از پیاده‌سازی، حتی در صورت پیاده‌سازی نظام کنترل‌های داخلی، نمی‌توان انتظار

1. Donelson
2. Bauer
3. Feng
4. Al-Thuneibat
5. Dowdell

کارایی و اثربخشی کلی نظام مذکور را داشت. مطابق پژوهش مشایخی و یزدانیان (۱۳۹۷) نیز، آموزش موجب ارتقای کیفیت کارکنان و صلاحیت آن‌ها شده که در نهایت، این عامل باعث بهبود کنترل‌های داخلی می‌شود. همچنین جائو^۱ (۲۰۲۰) به اهمیت آموزش به‌منظور ارتقای مهارت‌های کارکنان برای رفع نقاط ضعف کنترل‌های داخلی اشاره کرده است.

بر اساس نتایج پژوهش حاضر، تنوع در فعالیت و اندازه واحد تجاری اصلی‌ترین شرایط مداخله‌گر هستند که مانع از تجویز نسخه یکسان برای کلیه سازمان‌ها در خصوص پیاده‌سازی نظام کنترل داخلی می‌شوند. به همین دلیل، چارچوب کوزو (۲۰۱۲)، راهنمایی متفاوت و مجزا برای واحدهای تجاری کوچکتر ارائه کرده است. به نظر مشارکت‌کنندگان، شناسایی نیازهای سازمان، راهنمای کامل نحوه ایجاد نظام کنترل‌های داخلی در سازمان است. این مؤلفه را می‌توان از جنبه‌های مختلف دارای اهمیت دانست. یک جنبه این است که تا زمانی که انتهای مسیر مشخص نباشد، راه به گونه‌ای ساخته می‌شود که به مقصد آن بن‌بست است. به بیان دیگر باید شناخت از نیازهای سازمان حاصل شود و آگاهی مذکور مبنای ایجاد نظامی شود که با مکانیزم‌ها و اصول مربوط، دستیابی به اهداف را میسر سازد. جنبه دیگر اهمیت شناسایی نیازهای سازمان این است که تا شناختی از این نیازها حاصل نشود، الزامی برای وجود نظام کنترل داخلی نیست. به بیان دیگر تا زمانی که نیازی در سازمان شناسایی نشود، ضرورتی برای استقرار نظامی که کاستی‌های مذکور را برطرف کند، وجود ندارد.

یکی از پیامدهای مهم از اهداف عملیاتی پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی، مطابق نتایج پژوهش حاضر، رعایت قوانین و مقررات است که قوانین مالیاتی بخشی از آن است. مطابق با پژوهش کرمی، داداشی، فیروزنیا و کلهرنیا (۱۳۹۷)، با کنترل‌های داخلی باکیفیت‌تر، شرکت‌ها با ریسک مالیاتی کمتری مواجه خواهند بود. استقرار نظام کنترل داخلی بر اساس نتایج پژوهش بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی نیز تأثیرگذار است که با نتیجه پژوهش حاجیها و جعفرپور (۱۳۹۹) هم‌سو است.

با توجه به تأثیر آموزش و عدم وجود زیرساخت‌های مورد نیاز علی‌رغم الزام ناشران پذیرفته‌شده بورس اوراق بهادار تهران به اجرای نظام کنترل داخلی، پیشنهاد می‌شود نهادهای حرفه‌ای از جمله انجمن حسابرسان داخلی ایران، با برگزاری دوره‌های آموزشی نسبت به ارائه مؤلفه‌های شناسایی شده پژوهش، اقدام به گسترش دانش مدیران اجرایی شرکت‌ها نماید.

نتایج پژوهش حاضر حاکی از اهمیت پشتیبانی مدیریت از فرایند استقرار بوده و پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی نقش حمایتی مذکور در پیاده‌سازی نظام کنترل داخلی مورد بررسی بیشتر قرار گیرد. تأثیر اندازه سازمان بر نحوه استقرار نیز حائز اهمیت می‌باشد، بنابراین مطالعات موردی با توجه به طبقه‌بندی واحدهای تجاری به کوچک، متوسط و بزرگ یا با نوع فعالیت‌های مختلف که تجارب موفق در پیاده‌سازی نظام کنترل‌های داخلی داشته‌اند، می‌تواند ادبیات پژوهش را غنی‌تر کرده و راه‌کارهای اجرایی ارائه دهد.

منابع

- ابراهیمی کردلر؛ علی، آخوندی، امید (۱۳۹۸). رویکرد حسابرسی مستمر یکپارچه. *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۸(۳۲)، ۱۳-۲۸.
- ابراهیمی کردلر؛ علی، حسن بیگی؛ وحید، غواصی؛ کناری، محمد (۱۳۹۷). بررسی تأثیر نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بر عملکرد و ارزش شرکت. *دانش حسابداری مالی*، ۵(۳)، ۴۵-۶۸.
- اخروی جوقان، ابوذر؛ رحیمیان، نظام‌الدین؛ قره داغی، مریم (۱۳۹۷). عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی از دیدگاه اعضای کمیته حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۵(۳)، ۳۱۱-۳۲۶.
- بذرافشان، آمنه. (۱۳۹۵). اثرگذاری کیفیت کمیته حسابرسی بر تحقق اهداف کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۳(۵۲)، ۱۷۹-۲۸۴.
- جامعی، رضا؛ کولی‌وند، زهره و محمدی کلاره، نیلوفر (۱۳۹۹). بررسی رابطه بین ضعف کنترل داخلی و حقالزحمه حسابرسی با تأکید بر ارتباطات سیاسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۱۲(۲)، ۹۹-۱۱۴.
- جامعی، رضا؛ جعفری، صدیق (۱۳۹۹). تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۹(۳۳)، ۵۷-۷۴.
- جامعی، رضا؛ رضایی یمین، فائزه و ابراهیمی، ابراهیم (۱۳۹۵). بررسی ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی در سازمان امور مالیاتی استان کرمانشاه. *دوفصلنامه علمی - پژوهشی حسابداری دولتی*، ۲(۲)، ۶۹-۸۰.
- حاجیها، زهره؛ جعفرپور، هومن. (۱۳۹۹). کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی، گزارشگری مالی و کارایی حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *دانش حسابرسی*، ۲۰(۷۹)، ۶۸-۶۹.
- خواستار، حمزه (۱۳۸۸). ارائه روش برای محاسبه پایایی مرحله کدگذاری در مصاحبه‌های پژوهش. *روش‌شناسی علوم انسانی*، ۵(۸)، ۱۶۱-۱۷۴.
- رحمانی، علی؛ محمودخانی، مهناز (۱۳۹۸). تأثیر ذی‌نفعان در ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران. *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۸(۳۱)، ۲۳-۴۰.
- رشیدی، محسن، ابراهیمی، ابراهیم (۱۳۹۹). نقش توانایی مدیران و هموارسازی سودهای تقسیمی در تغییر محتوای اطلاعاتی سودهای جاری. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷(۴)، ۵۸۱-۶۰۳.
- فتحی عبدالهی، احمد؛ آقایی، محمدعلی (۱۳۹۶). بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در عملکرد مدیریت ریسک و کنترل سازمان‌های دولتی. *فصلنامه علمی مدیریت سازمان‌های دولتی*، ۵(۳)، ۸۱-۹۴.
- کرمی، غلامرضا؛ داداشی، ایمان؛ فیروزنیا، امیر؛ کلهرنیا، حمید (۱۳۹۷). بررسی تأثیر کیفیت کنترل‌های داخلی بر حداقل سازی مالیات در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سال‌های ۱۳۸۸-۱۳۹۴. *دانش حسابرسی*، ۱۸(۷۲)، ۲۳-۵۵.
- گل‌علیزاده فروتقه، زهرا؛ باقرپور ولاشانی، محمدعلی؛ نوغانی، محسن (۱۳۹۵). تأثیر دستورالعمل کنترل‌های داخلی بر سطح اعتماد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۵(۱۸)، ۶۳-۸۱.

- مرادی، محمد، یحیائی، منیره (۱۳۹۹). تدوین الگوی انتخاب حسابرس مستقل در ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷(۲)، ۲۵۸-۲۸۷.
- مشایخی، بیتا؛ یزدانپان، عالمه (۱۳۹۷). شناسایی عناصر کلیدی حسابرسی داخلی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۵(۱)، ۱۳۵-۱۵۸.
- منتی، وحید؛ زمان، الهه (۱۳۹۸). عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۹(۲)، ۲۴۷-۲۷۰.
- نیک بخت، محمدرضا؛ محمودی خوشرو، امید (۱۳۹۶). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص‌های هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB). *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۴(۳)، ۴۴۱-۴۶۲.
- نیک بخت، محمدرضا؛ قدس حسن آباد، مریم (۱۳۹۸). ارائه مدل ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در ایران. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۹(۱)، ۱۰۱-۱۲۱.

References

- Abubakar, A. (2017). Effect of Internal Control Activity on Financial Accountability and Transparency in Local Government Areas of Borno State, Nigeria, *European Journal of Business and Management*, 9(30), 58-65.
- Aduam, J. (2015). Assessing the effectiveness of internal controls mechanism of the Techiman Municipal Assembly, *College of Arts and Social Sciences*, 27, 198-219.
- Albring, S.M., Elder, R.J. & Xu, X. (2016). Unexpected fees and the prediction of material weaknesses in internal control over financial reporting. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 33(4).
- Al-Thuneibat. (2015). The impact of internal control requirements on profitability of Saudi shareholding companies. *International Journal of Commerce and Management*, 25, 196-217.
- Anderson, U. (2012). Examination of factors associated with the size of internal audit functions. *Accounting Horizons*, 26(2), 167-191.
- Arnegger, M. (2014). Firm size and board diversity. *Journal of Management & Governance*, 18(4), 1109-1135.
- Asiligwa, M. (2017). The Effect of internal controls on the financial performance of commercial banks in Kenya. *IOSR Journal of Economics and Finance*, 8(3), 92-105.
- Bardhan, I. (2015). The quality of internal control over financial reporting in family firms. *Accounting Horizons*, 29, 41-60.
- Bauer, A. M. (2015). Tax avoidance and the implications of weak internal controls. *Contemporary Accounting Research*, 33, 449-486.
- Bazrafshan, A. (2016). The impacts of Audit Committee Quality on Achieving Internal Control over Financial Reporting. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 13(52), 179-284. doi: 10.22054/qjma.2017.7741, (in Persian)

- Bilal, Z.O. (2018). The Influence of Internal Auditing on Effective Corporate Governance in the Banking Sector in Oman. *European Scientific Journal March 2018 edition*, 14(7), 257-269.
- Brown, N. C. (2014). The effect of internal control and risk management regulation on earnings quality: Evidence from Germany. *Journal of Accounting and Public Policy*, 33, 1–31.
- Campbell, S. (2016). The Impact of occupational community on the quality of internal control. *Journal of Business Ethics*, 139, 271–285.
- 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 Xiao-fang .(2013). Research on the Internal Control of Small and Medium Manufacturing Enterprises under Comprehensive Risk Management, *Proceedings of the 8th International Conference on Innovation & Management* , 2013, pp 680
- Chen, Y. (2017). Board independence and internal control weakness: Evidence from SOX 404 Disclosures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36, 45–62.
- Cheng, M. (2016). Does investment efficiency improve after the disclosure of material weaknesses in internal control over financial reporting? *Journal of Accounting and Economics*, 56, 1–18.
- Committee on Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO), (2012). *Internal Control Integrated Framework*, COSO Report, 2012, Pp. 1-150.
- Creswell, W.J. & Creswell, J. D. (2018). *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches 5th Edition*. Kindle Edition.
- D'Aquila, J. (2013). COSO's Internal Control–Integrated Framework. *The CPA Journal*. Vol October. Pp, 24-31.
- De Simone, L. (2015). Internal control quality: The role of auditor-provided tax services. *The Accounting Review*, 90, 1469–1496.
- Donelson, D. (2017). Internal control weaknesses and financial reporting fraud. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36, 45–69.
- Dowdell, D. (2013). Internal control reporting and market liquidity. *Research in Accounting Regulation*, 25, 30–40.
- Dowdell, D. (2014). Do management reports on internal control over financial reporting improve financial reporting?. *Research in Accounting Regulation*, 26, 104–109.
- Ebrahimi Kordlar, A., Akhoundi, O. (2019). An Integrated Continuous Auditing Approach. *Accounting and Auditing Studies*, 8(32), 13-28. (in Persian)
- Ebrahimi Kordlar, A., Hasanbeigy, V., Ghavasi Kenari, M. (2018). The review of the effect of internal control weaknesses on the firm performance and firm value. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 5(3), 45-68. doi: 10.30479/jfak.2018.1511 (in Persian)
- Effah, A. (2011). *An Evaluation of Internal Financial Controls In Public Hospitals. A Case Study of Regional and Municipal Hospital, Sunyani and District Hospital, Bechem*

- (Brong-Ahafo). Kwame Nkrumah University of Science and Technology, Institute of Distance Learning, KNUST.
- Fathi Abdollahi, A., Aghaei, M. (2017). Survey of internal audit effectiveness in public sector risk management and control function. *Quarterly Journal of Public Organizations Management*, 5(3), 81-94., (in Persian)
- Feng, M. (2015). Does ineffective internal control over financial reporting affect a firm's operations? Evidence from firms' inventory management. *The Accounting Review*, 90(2), 529–557.
- Fernald, H. B. (1943). Internal auditing. *The Accounting Review*, 18(3), 228-234.
- Gao, Janet. (2020). Internal Control Weaknesses and the Demand for Financial Skills: Evidence from U.S. Job Postings. *SSRN Electronic Journal*. 10.2139/ssrn.3542331.
- Gao, X. (2016). Internal control over financial reporting and the safeguarding of corporate resources: Evidence from the value of cash holdings. *Contemporary Accounting Research*, 33, 783–814.
- Golalizadeh foroutagheh, Z., Bagherpour Velashani, M., Noghani, M. (2016). The effect of implementing internal controls instruction on the level of financial statements users' trust. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 5(18), 63-81. (in Persian)
- Goldkuhl, G. & Cronholm, S. (2010). Adding theoretical grounding to Grounded Theory: Toward Multi-Grounded Theory. *International Journal of Qualitative Methods*. (9)2, 187-205.
- Goldkuhl, G. & Cronholm, S. (2018). Reflection/Commentary on a Past Article: multi-grounded Theory: An Update. *International Journal of Qualitative Methods*, 2018. Published. <https://doi.org/10.1177/1609406918795540>
- Guidara, A. (2016). Internal control weaknesses, family ownership and the cost of debt: Evidence from the Tunisian Stock Exchange. *Journal of African Business*, 17, 148–166.
- Guo, J. (2016). The effect of employee treatment policies on internal control weaknesses and financial restatements. *The Accounting Review*, 91, 1167–1194.
- Gupta, P. (2018). Do companies with effective internal controls over financial reporting benefit from Sarbanes-Oxley Sections 302 and 404?. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 33, 200–227.
- Haislip, J. (2016). The effect of auditor IT expertise on internal controls. *International Journal of Accounting and Information Systems*, 20, 1–15.
- Hajiha, Z., Jafarpour, H. (2020). Quality of internal audit performance, financial reporting and audit efficiency in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Auditing knowledge*, 20(79), 68-69, (in Persian)
- He, G. (2015). The effect of CEO inside debt holdings on financial reporting quality. *Review of Accounting Studies*, 20, 501–536.
- Jamei, R., Jafari, S. (2020). The impact of audit committee characteristics on the implementation of internal audit recommendations in companies listed on the Tehran

- Stock Exchange. *Accounting and Auditing Studies*, 9(33), 57-74. doi: 10.22034/iaas.2020.107632 (in Persian)
- Jamei, R., Koolivand, Z., Mohamadi kelareh, N. (2020). The relationship between internal control weaknesses and audit fees with an emphasis on political relations in companies listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Financial Accounting Research*, 12(2), 99-114. (in Persian)
- Jamei, R., Rezaee yamin, F., Ebrahimi, E. (2016). Investigating the Response of the Accounting and Financial Reporting System In the Tax Organization of the Province of Kermanshah. *Journal of Governmental Accounting*, 2(2), 69-80, (in Persian)
- Karami, Gh., Dadashi, I. (2018). Investigating the effect of quality of internal controls on tax minimization in companies listed on the Tehran Stock Exchange during 2009-2015, *Auditing knowledge*, 18(72), 23-55. (in Persian)
- Kazaz, A. (2019). Internal Control and Enterprise Risk Management for Transition to Proactive Management in Construction Companies. *4 International conference on Civil and Environmental Geology and Mining Engineering*, 4, 601-609.
- Khastar, H. (2009). A Method for Calculating Coding Reliability in Qualitative Research Interviews. *Methodology of Social Sciences and Humanities*, 15(58), 161-174. (in Persian)
- Kim, S., & Kim, P. (2015). Product market competition on the effectiveness of internal control. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 24, 163–182.
- Koutoupis A. (2018). Corporate governance and internal controls: a case study from Greece. *Journal of Governance & Regulation*, 7(2), 91-99.
- Lai, S. (2011). The relationship between the effectiveness of internal control and performance of firms. Paper presented at the Research Interaction Forum IV, *American Accounting Association Annual Meeting*, Denver.
- Lemi, T. (2015). *Assessment of Internal Control Effectiveness in Selected Ethiopian Public Universities*, A thesis submitted to the School of Graduate Studies of Addis Ababa University in partial fulfillment of the requirements for the Degree of Masters of Science in Accounting and Finance, January 2015
- Li, X. (2020). *The effectiveness of internal control and innovation performance: An intermediary effect based on corporate social responsibility*. *PLoS ONE* 15(6): e0234506. <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0234506>
- López, D. M., Rich, K. T., & Smith, P. (2013). Auditor size and internal control reporting differences in nonprofit healthcare organizations. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 25, 41–68.
- Malagon, M. C., Huber, L. P.& Velez, V. N.(2009). Our Experiences, Our Methods: Using Grounded Theory to Inform a Critical Race Theory Methodology. *Seattle Journal For Social Justice*, 8 (1).
- Mashayekhi, B., Yazdanian, A. (2018). A Survey on Key Components of Internal Audit. *Accounting and Auditing Review*, 25(1), 135-158. (in Persian)

- Menaty, V. (2020). Internal Audit Effectiveness. *Empirical Research in Accounting*, 9(4), 247-270. doi: 10.22051/jera.2018.19821.1998, (in Persian)
- Michelon, G., Bozzolan, S. & Beretta, S. (2015). Board monitoring and internal control system disclosure in different regulatory environments. *Journal of Applied Accounting Research*, 16, 138–164.
- Mitra, S., Jaggi, B., & Hossain, M. (2015). Internal control weaknesses and accounting conservatism: Evidence from the Post-Sarbanes-Oxley Period. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 28, 152–191.
- Monday, J.U. (2014). Effect of Internal Controls on Operating Performance of Small Business in Lagos Metropolis. *Proceedings of the International Conference on Accounting, Finance and Management*, 2, 237-256.
- Moradi, M., Yahyaei, M. (2020). Develop a Model for Selecting an Independent Auditor in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 27(2), 258-287, (in Persian)
- Myllymäki, E. (2014). The persistence in the association between Section 404 material weaknesses and financial reporting quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33, 93–116.
- Nikbakht, M., Ghods Hasan Abad, M. (2019). An Iranian Model of Internal Audit Performance Assessment. *Empirical Research in Accounting*, 9(3), 101-121. (in Persian)
- Nikbakht, M., Mahmoodi Khoshroo, O. (2017). Investigation on the Factors Affecting the Audit Quality in Iran According to the Indicators of the Public Company Accounting Oversight Board (PICA OB). *Accounting and Auditing Review*, 24(3), 441-462, (in Persian)
- Nishizaki, R. (2014). Information content of internal control weaknesses: The evidence from Japan. *The International Journal of Accounting*, 49, 1–26.
- Oh, K. (2014). The effect of different levels of internal control over financial reporting regulation on the quality of accounting information: Evidence from Korea. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 21, 412–442.
- Okhravi Jaghan, A. (2018). Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness in the Viewpoint of Audit Committee Members. *Accounting and Auditing Review*, 25(3), 311-326. doi: 10.22059/acctgrev.2018.246549.1007759, (in Persian)
- Paletta, A. (2018). SOX disclosure and the effect of internal controls on executive compensation. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 33, 277–295.
- Rahmani, A., Mahmoudkhani, M. (2019). Stakeholder's Effect on Evaluating the Effectiveness of the Internal Audit in Iran. *Accounting and Auditing Studies*, 8(31), 23-40. doi: 10.22034/iaas.2019.99055, (in Persian)
- Rahmatika, D. (2014). The Impact of Internal Audit Function Effectiveness on Quality of Financial Reporting and its Implications on Good Government Governance Research on Local Government Indonesia. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(18), 64-75.

- Rashidi, M., Ebrahimi, E. (2021). The Role of Managers' Ability and Smoothing Dividends in Changing the Information Content of Current Earnings. *Accounting and Auditing Review*, 27(4), 581-603. doi: 10.22059/acctgrev.2021.80474. (in Persian)
- Rokeya, S. (2011). Evaluation of Internal Control Structure: Evidence from Six Listed Banks in Bangladesh, *ASA University Review*, 5(1).
- Sarens, G. & Christopher, J. (2010). The association between corporate governance guidelines and risk management and internal control practices. *Managerial Auditing Journal*, 25, 288-308.
- Saud, Sh. (2015). *Role of Internal Audit in Organization Goals Achievements: A SECperspective*, <https://ssrn.com/abstract=2672117> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2672117>.
- Spickard, P. (2010). The illogic of racial categories. In M. Root (ed.) *Racially Mixed people in America*, Thousand Oaks, CA: Sage: 23-56.
- Suyono, E. & Hariyanto, E. (2012). Relationship Between Internal Control, Internal Audit, and Organization Commitment With Good Governance: Indonesian Case, *China-USA Business Review*, 11(9), 1237-1245.
- Tuan, T. (2020). The effect of internal control on the performance of Vietnamese construction enterprises, *Accounting*, 6(5), 781-786.
- Zhou, H. (2013). An Analysis of Internal Control Problem of State-Owned Highway Construction Enterprise--Take Huanyu Highway Construction & Development Co., Ltd.as an Example, *Procedia Computer Science*, 17, 314-323, ISSN 1877-0509. <https://doi.org/10.1016/j.procs.2013.05.041>.