

## Providing a model to improve the evaluation of internal controls and accounting systems

- Hadi Hajiani<sup>۱</sup>
- Mehran Hossein afshari<sup>۲</sup>
- Mehdi Rezaei<sup>۳</sup>

### Abstract

Internal controls are a process to ensure the achievement of goals such as effectiveness, operational efficiency, reliability of reporting and compliance of the organization's activities with applicable laws and requirements of legislative institutions. The purpose of this research is to improve the evaluation of internal controls and accounting systems. The study was conducted in an applied-developmental way and with a cross-sectional survey method, and data was collected through semi-structured interviews with twenty accounting experts. The data analysis was done with the foundation data method, and structural equation modeling method and SMARTPLS software were used to validate and present the final model. The main categories of this research include: causal conditions, central categories, background conditions, intervening conditions, strategies and identified consequences. The findings of this research show that in order to improve the evaluation of internal controls and accounting systems, it is necessary to formulate and implement appropriate strategic systems in the organization. These systems should include referring to international accounting standards, creating documentation processes and developing appropriate policies and guidelines for evaluating internal controls. Also, to ensure the effectiveness of these systems, it is necessary to carry out monitoring and evaluation processes on a continuous basis, and the results are transferred to higher managers so that corrective decisions can be made based on them. In this way, the organization will be able to take advantage of modern accounting tools and ensure stronger internal controls for better management of its resources and activities.

**Keywords:** Accounting information system, internal control, accounting quality

<sup>۱</sup> PhD student of accounting department, Bushehr Branch, Islamic Azad University, Bushehr, Iran

<sup>۲</sup> Assistant Professor of Accounting Department, Bushehr Branch, Islamic Azad University, Bushehr, Iran. Corresponding author. Mehrafs@gmail.com

<sup>۳</sup> Assistant Professor, Faculty of Business and Economics, Persian Gulf University, Bushehr, Iran

## ارائه الگویی برای بهبود ارزیابی کنترل‌های داخلی و سیستم‌های حسابداری

- هادی حاجیانی<sup>۱</sup>
- مهران حسین افشاری<sup>۲</sup>
- مهدی رضایی<sup>۳</sup>

### چکیده

کنترل‌های داخلی، فرآیندی جهت حصول اطمینان برای دستیابی به اهدافی مانند اثربخشی، کارایی عملیاتی، قابلیت اتکای گزارشگری و تطابق فعالیت سازمان با قوانین کاربردی و الزام نهادهای قانونگذار است. هدف از این پژوهش بهبود ارزیابی کنترل‌های داخلی و سیستم‌های حسابداری است. مطالعه به صورت کاربردی-توسعه‌ای و با روش پیمایشی مقطعی انجام شده و داده‌ها از طریق مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با بیست نفر از خبرگان حسابداری جمع‌آوری شده است. تحلیل داده‌ها با روش داده بنیاد صورت گرفت و جهت اعتبارسنجی و ارائه الگوی نهایی از روش مدلسازی معادلات ساختاری و نرم‌افزار SMARTPLS استفاده شد. مقوله‌های اصلی این پژوهش شامل: شرایط علی، مقوله‌های محوری، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها شناسایی شد. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد برای ارتقاء ارزیابی کنترل‌های داخلی و سیستم‌های حسابداری، لازم است تا سیستم‌های راهبردی مناسبی در سازمان تدوین و پیاده‌سازی شود. این سیستم‌ها باید شامل مراجعه به استانداردهای بین‌المللی حسابداری، ایجاد فرآیندهای مستندسازی و تدوین سیاست‌ها و رهنمودهای مناسب برای ارزیابی کنترل‌های داخلی باشد. همچنین، برای اطمینان از کارایی این سیستم‌ها، لازم است که فرآیندهای نظارت و ارزیابی به‌صورت مداوم انجام شود و نتایج آن به مدیران بالاتر منتقل شود تا بر اساس آن‌ها تصمیم‌گیری شود. به این ترتیب، سازمان قادر خواهد بود تا از ابزارهای مدرن حسابداری بهره برده و کنترل‌های داخلی قوی‌تری را برای مدیریت بهتر منابع و فعالیت‌هایش تضمین کند.

**واژگان کلیدی:** سیستم اطلاعات حسابداری، کنترل داخلی، کیفیت حسابداری

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران. رایانامه: Hadi.hajiani۴۳۸۲@gmail.com

<sup>۲</sup> استادیار گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران. نویسنده مسئول، رایانامه: mehranafs@gmail.com

<sup>۳</sup> استادیار دانشکده کسب و کار و اقتصاد، دانشگاه خلیج فارس، بوشهر، ایران. رایانامه: m.rezaeimehdi@gmail.com

تغییر و تحول، رقابت فزاینده ریسک‌های پیچیده و رویدادهای غیرمنتظره از ویژگی‌های ثابت محیط کسب‌وکار در دنیای امروز محسوب می‌شوند (کارتال و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۱). در این شرایط، موسسه‌ها و نهادهای مالی و شرکت‌های اقتصادی با چالش‌های فراوانی روبرو هستند و مدیریت آن‌ها به دنبال یافتن راهکارهایی است که اطمینان از دستیابی به اهداف خود را فراهم آورد. یکی از راهکارهای بسیار مؤثر در این راستا، طراحی و پیاده‌سازی ساختارهای گزارشگری کنترل داخلی کارآمد و مؤثر است و همچنین بهره‌گیری از فرآیند کنترل داخلی به‌عنوان ابزاری حیاتی در مدیریت سازمان‌ها محسوب می‌شود (آریف و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۲).

شرکت‌ها مسئول سازمان‌دهی سیستم حسابرسی داخلی برای نظارت بر اجرای سیاست‌ها و رویه‌های داخلی، ارزیابی اثربخشی فعالیت بانکی و رعایت قوانین و مقررات هستند (لومباردی و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۱). واحد حسابرسی داخلی بخشی از سیستم حسابرسی داخلی هر شرکت است که تأثیر خوبی بر اثربخشی عملیات مالی دارد (دیزوارت<sup>۴</sup>، ۲۰۲۲). حسابرسی داخلی در شرکت‌ها به ارزیابی مکانیسم‌های کنترل داخلی اختصاص می‌یابد (ابوت و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۰۰).

تجزیه و تحلیل کارکردی از نظر کنترل‌های داخلی، شناسایی نقاط ضعف و مخاطرات مرتبط با آن کنترل‌ها و ارائه پیشنهادها برای بهبود کنترل‌های داخلی است و با توجه به تغییرات محیطی و نیازهای سازمان، به ارزیابی سیستم‌های اطلاعاتی مدیریتی و مالی می‌پردازد. به‌طور کلی، حسابرسی داخلی در شرکت‌ها از همه جوانب کنترل داخلی، چه از نظر مالی و چه از نظر غیرمالی، آگاهی حاصل می‌کند و بر اساس تعریف استاندارد حسابرسی، دربرگیرنده تمامی این موارد است (بیلگیا و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۲۳).

با توجه به نقش بسیار ارزشمندی که حسابرسی داخلی در ارتقاء عملکرد شرکت‌ها و تقویت کنترل‌های داخلی در دنیای امروز ایفا می‌کند در سال‌های اخیر، بسیاری از مقامات قانونی و سازمان‌های نظارتی، ایجاد واحدهای حسابرسی داخلی را به‌عنوان یک وظیفه ضروری برای سازمان‌ها می‌دانند.

<sup>۱</sup> Kartal et al.

<sup>۲</sup> Arif et al.

<sup>۳</sup> Lombardi et al.

<sup>۴</sup> de Zwart

<sup>۵</sup> Abbott et al.

<sup>۶</sup> Bilegeya et al.

دامنه فعالیت حسابرسان داخلی در شرکت‌ها (به‌عکس بازرسان که تنها مقررات و قوانین را بررسی می‌کنند) شامل ارزیابی اثربخشی و کارایی عملیات، بررسی گزارش‌های مالی و اطمینان از رعایت قوانین و مقررات می‌شود (حمزا و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۳).

با توجه به این اهمیت، حسابرسان داخلی می‌بایست از توانایی‌ها و مهارت‌های حرفه‌ای کافی برخوردار باشند و به میزان مناسبی از استقلال و جایگاه بهره‌برداری کنند تا قادر به پوشش دادن تمامی ابعاد فعالیت‌های مالی باشند. آن‌ها نه تنها باید تخصص در بررسی امور مالی داشته باشند بلکه باید قادر باشند خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌ای ارائه دهند. به این ترتیب، حسابرسان داخلی توانایی ارتقاء نقش‌آفرینی معنوی را دارند (سالم و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۳).

حسابرسی داخلی به‌عنوان یکی از روش‌های کنترلی بسیار حیاتی در ارزیابی صحت و دقت عملکرد مختلف اجزای آن مطرح می‌شود (آنتونی<sup>۳</sup>، ۱۹۶۵؛ باندار و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۲۱). این بررسی از جنبه‌های مختلفی انجام می‌شود و به علت اهمیت بسیار زیاد تطبیق و ارتقاء فعالیت‌های شرکت، یکی از ابزارهای اساسی در مدیریت اداری به شمار می‌آید (بونر و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۰۶). ایجاد خط‌مشی‌های حسابرسی داخلی و تعیین استانداردها و الزامات آن، به عهده هیئت مدیره شرکت است. این خط‌مشی‌ها و الزامات، به‌منظور ارائه تصویر دقیق‌تری از عملکرد شرکت و تسهیل در تصمیم‌گیری‌های مدیریتی تدوین می‌شوند (گربنر و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۳). از این رو پژوهش حاضر به ارتقای بهبود ارزیابی کنترل‌های داخلی و سیستم‌های حسابداری می‌پردازد. حسابرسی داخلی به عنوان یک ابزار کنترلی برای ارزیابی عملکرد بانک و بهبود فرآیندهای آن، نیازمند تعهد هیئت مدیره و بررسی نیازمندی‌ها و الزامات مناسب است تا بتواند به بهبود مداوم عملکرد و افزایش کارایی شرکت کمک کند (نورلین و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۱۸).

کنترل داخلی به مدیریت شرکت کمک می‌کنند تا کارایی، اطمینان از رعایت قوانین و مقررات و مدیریت ریسک‌ها را بهبود بخشند. بنابراین گزارشگری کنترل داخلی باید شفافیت بالا و دقت عالی داشته باشد (پوپارا و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۲۳). اطلاعات باید به‌صورت واضح و دقیق ارائه شده و هیچ ابهامی در

<sup>۱</sup> Hamza et al.

<sup>۲</sup> Salem et al.

<sup>۳</sup> Anthony

<sup>۴</sup> Bandar et al.

<sup>۵</sup> Bonner et al.

<sup>۶</sup> Grabner et al.

<sup>۷</sup> Nurleni et al.

<sup>۸</sup> Popara et al.

خصوص نتایج یا توصیه‌ها نباید وجود داشته باشد. این گزارش‌ها باید به مدیران ارشد ارائه شده و از آن‌ها خواسته شود که بر اساس آن‌ها تصمیمات اجرایی بگیرند (اللاواتی و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۱).

پیاده‌سازی، ارزیابی و نظارت بر سیستم‌های کنترل داخلی مؤثر یک عامل کلیدی در کیفیت گزارشگری مالی است. به‌طور خاص، کنترل‌های داخلی باکیفیت بالا دست‌کاری عمدی اطلاعات گزارش‌شده به افراد خارجی، خطر اشتباهات رویه‌ای و تخمینی تصادفی در گزارش و خطرات ذاتی عملیات تجاری را کاهش می‌دهد. واضح است که کنترل داخلی نقش حیاتی در عملیات موفقیت‌آمیز شرکت‌ها ایفا می‌کند، و سوال اصلی پژوهش این است که چگونه سیستم‌های گزارشگری کنترل داخلی به محافظت از دارایی‌ها در برابر تقلب در امور مالی کمک می‌کند. تعیین میزان اجرای سیستم‌های کنترل داخلی؛ ارزیابی اثربخشی سیستم کنترل داخلی در کشف و پیشگیری از تقلب؛ بررسی اثر تقلب بر عملکرد مالی شرکت از نظر سودآوری، نقدینگی و کارایی عملیاتی آن در چارچوب نیازهای گزارشگری کنترل داخلی بررسی می‌شود. بنابراین این پژوهش به دنبال پاسخی مناسب برای این سؤال است که ارتقای بهبود ارزیابی کنترل‌های داخلی و سیستم‌های حسابداری چگونه صورت می‌گیرد؟

## مروری بر ادبیات و پیشینه پژوهش

### سیستم اطلاعات حسابداری

سیستم اطلاعاتی حسابداری بخشی اساسی از سیستم اطلاعاتی مدیریت است که داده‌های (ورودی‌های) به دست آمده از رویدادهای مالی را دریافت نموده و پس از انجام پردازش روی آن‌ها، اطلاعات مالی مفید برای استفاده کنندگان (درون سازمانی یا برون سازمانی) ارائه می‌دهد.

تعاریف متعددی از سیستم اطلاعات حسابداری ارائه شده است. در یک تعریف، سیستم اطلاعات حسابداری عبارت از مؤلفه‌ها و عناصری از سازمان است که از طریق پردازش رویدادهای مالی اطلاعات هشدار دهنده و اطلاعات مبنای تصمیم‌گیری را در اختیار استفاده کنندگان قرار می‌دهد. در تعریفی جامع‌تر سیستم اطلاعات حسابداری عهده‌دار وظیفه تبدیل داده‌های اطلاعاتی به گزارش‌های سودمند مالی و ارائه آن به مدیریت درون سازمان و مراجع بیرون از سازمان جهت تصمیم‌گیری است. تبدیل دادهای اطلاعاتی به گزارش‌های مالی در سیستم‌های اطلاعات حسابداری در قالب فرآیند جمع‌آوری، طبقه‌بندی، پردازش، تجزیه، تحلیل و انتقال اطلاعات صورت می‌گیرد.

<sup>۱</sup> Al Lawati et al.

سیستم اطلاعات حسابداری یک سیستم مرتبط با جمع‌آوری، ذخیره، پردازش و ارائه اطلاعات مالی و مدیریتی در یک سازمان است. سیستم اطلاعات حسابداری شامل ترکیبی از فرآیندها، فناوری اطلاعات و منابع انسانی است که برای ثبت، گزارش‌دهی و کنترل فعالیت‌های مالی سازمان استفاده می‌شود (آنه و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰).

سیستم اطلاعات حسابداری با استفاده از ابزارها و فناوری‌های مدرن مانند نرم‌افزارهای حسابداری، پایگاه داده‌ها، سیستم‌های مدیریت روابط با مشتری، سیستم‌های هوش تجاری و سایر فناوری‌های اطلاعات، به سازمان‌ها کمک می‌کند تا اطلاعات مالی و مدیریتی خود را بهبود داده و فرآیندهای کسب و کار را بهبود بخشند. این سیستم همچنین به مدیران و تصمیم‌گیران کمک می‌کند تا تصمیمات بهتری گرفته، عملکرد سازمان را مانیتور کنند (هنک<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰).

نظام‌های اطلاعاتی حسابداری در طیف گسترده‌ای از سیستم‌های دستی تا ماشینی قرار دارند. انتخاب روش‌ها و وسایل پردازش اطلاعات علاوه بر شرایط محیطی، اقتصادی و تکنولوژیک جامعه که موسسه در آن فعالیت می‌کند به سه عامل اساسی حجم اطلاعات، مدت زمان و هزینه‌ای که صرف پردازش اطلاعات می‌شود. سیستم اطلاعاتی حسابداری دو هدف ارائه اطلاعات برای عملیات، نیازهای قانونی و تصمیم‌گیری دنبال می‌کند. برای رسیدن این هدف‌ها دو فعالیت عمده پردازش مبادلات و پردازش اطلاعات وجود دارد. روش‌های طراحی سیستم‌های اطلاعاتی را می‌توان به دو دسته زیر طبقه‌بندی کرد:

(۱) چرخه تکاملی سنتی

(۲) چرخه تکاملی ساخت‌یافته

چرخه تکاملی سنتی تا قبل از دهه ۱۹۸۰ به منظور انجام فعالیت‌های چرخه تکاملی سیستم به کار می‌گرفتند، که امروز در جوامع اطلاعاتی به نام چرخه تکاملی سنتی است. اساس روش چرخه تکاملی ساختار یافته بر استفاده از متدولوژی و ابزار و تکنیک‌های ساخت رایانه قرار گرفته است. در این روش، توسعه سیستم‌ها شامل یک سری مراحل متوالی با تأثیرات متقابل بر یکدیگر است که از بررسی شروع شده و سپس تجزیه و تحلیل، طراحی، برنامه‌نویسی، آزمون و نصب ساختار یافته می‌گیرد. تعدادی از فعالیت‌ها می‌توانند به صورت موازی انجام شوند و در هر مرحله نیز مستندسازی انجام می‌گیرد که خود کمک موثری در انجام فعالیت‌های مراحل بعدی خواهد بود.

<sup>۱</sup> Anh et al.

<sup>۲</sup> Henk

در روش ساختار یافته، سیستم‌ها بر اساس مفهوم واحد قرار گرفته‌اند. بدین معنی که سیستم از بالا به پایین به زیر سیستم‌های کوچک‌تر و تقریباً مستقلی تقسیم می‌گردد. بنابراین بررسی هر یک از سیستم‌ها یا قسمت‌ها ساده‌تر بوده و بدین شکل خطایابی و رفع اشکال آن‌ها نیز سریع‌تر و آسان‌تر انجام می‌گیرد. درضمن درگیری کاربر در طول پروژه با سیستم از سطح بالایی برخوردار است و این موضوع به تأیید مراحل پیموده شده و همچنین به فهم و درک نتیجه نهایی کمک بسیار خواهند کرد. چنانچه مشخص شود که سیستم طراحی شده تمام نیازهای کاربر را تأمین نخواهد کرد امکان ایجاد تغییرات لازم در سیستم با این روش وجود خواهد داشت.

طراحی و اجرای سیستم‌های اطلاعاتی سنتی دارای مراحل هفت گانه زیر است:

(۱) تشخیص نیاز به داشتن سیستم جدید

(۲) شناخت از سیستم موجود

(۳) تجزیه و تحلیل اطلاعات حاصل از شناخت و تعیین انتظارات از سیستم

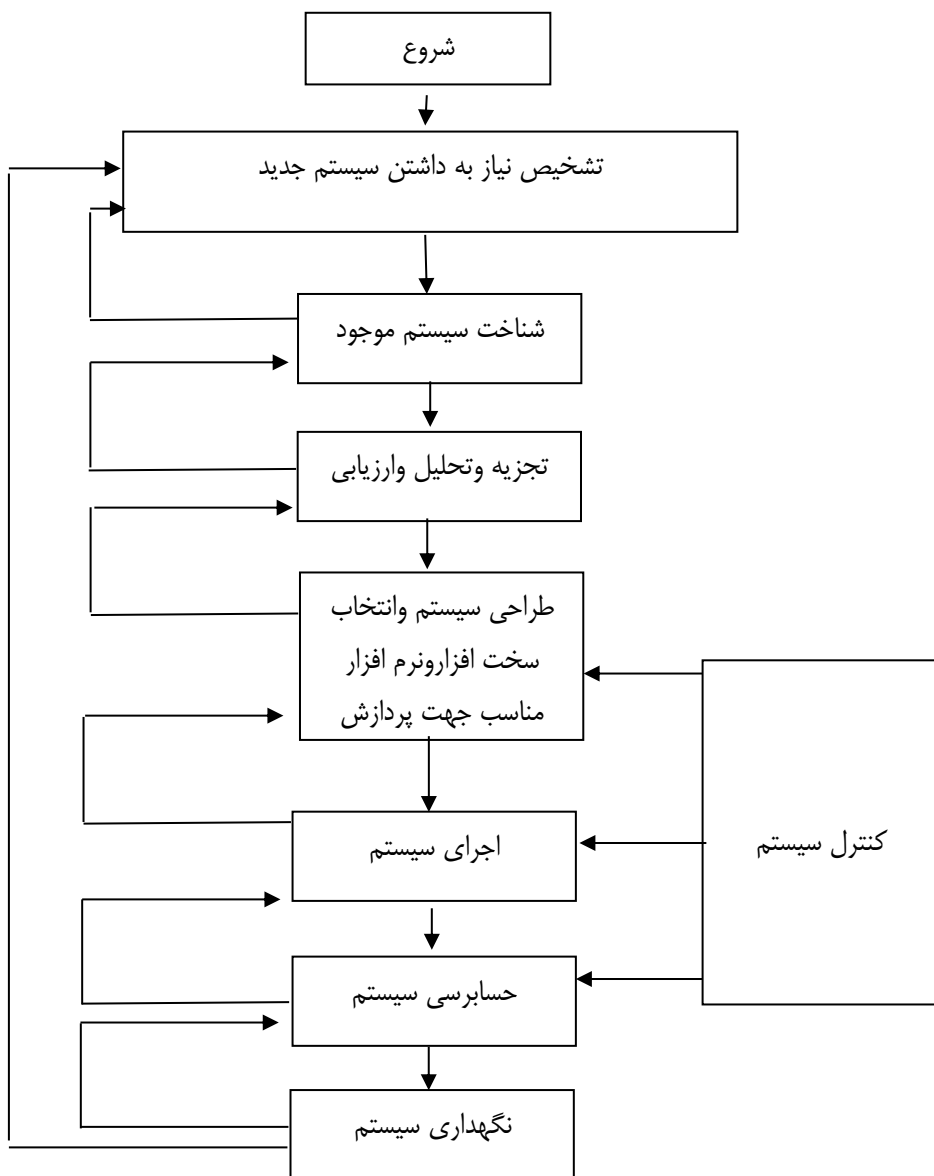
(۴) طراحی سیستم و انتخاب نرم افزار و سخت افزار مناسب جهت پردازش اطلاعات موجود

(۵) اجرای سیستم

(۶) حسابرسی سیستم

(۷) نگهداری سیستم

ارتباط این مراحل و توالی آن‌ها در شکل زیر نشان داده شده است. البته ذکر این نکته ضروری است که این مراحل در بسیاری از موارد در یکدیگر تأثیر متقابل دارند و همچنین با پیشرفت عملیات طراحی و اجرا، تیم طراحی با شناخت و آگاهی بیشتری که نسبت به نیاز اطلاعات مدیریت و ابعاد مسئله و محیط سیستم کسب می‌کنند ناچار به بازگشت به مراحل قبلی بوده و با اعمال تغییرات لازم، مسیر حرکت را اصلاح می‌کنند. برای مثال همان طوری که در شکل زیر نیز مشاهده می‌شود حتی در آخرین مرحله یعنی در زمان نگهداری سیستم ممکن است برگشت به اولین مرحله صورت پذیرد و جمع آوری یعنی اطلاعات و شناخت بیشتر سیستم مورد نیاز باشد.



شکل ۱: مراحل طراحی و اجرای سیستم اطلاعاتی حسابداری (ولته<sup>۱</sup>، ۲۰۲۳)



## کیفیت اطلاعات حسابداری

امروزه مدیریت کیفیت اطلاعات نقش حیاتی در فرآیند سیستم‌های اطلاعات حسابداری دارد. به طوری که تأیید و تصویب کیفیت اطلاعات در جهان امروز در حال شناخته شدن و ظهور به عنوان یکی از اجزای در فرآیند کسب و کار در سازمان‌های مدرن می‌باشد و بطور خاص سطح کیفیت اطلاعات موضوعی حیاتی برای تمام فرآیندهای حسابداری شناخته شده است و این موضوع دارای تأثیر قابل توجهی در فرآیند تصمیم‌گیری در کسب و کار است. لازم به ذکر است که امروزه سازمان‌های بزرگ تکیه شدیدی به استفاده از سیستم‌های اطلاعات حسابداری خود در فرآیندهای حسابداری دارند؛ ولیکن این موضوع نیازمند رشد و توسعه از طریق ارائه دیدگاه‌های جدید جهت تصویب و تأیید هرچه بیشتر ابعاد کیفیت اطلاعات و سیستم‌های حسابداری که نتیجه آن منجر به توسعه یک چارچوب مشخص برای هدایت سازمان‌ها در پیاده‌سازی رویکرد انجام ترکیب کافی کیفیت اطلاعات در سیستم‌های اطلاعاتی سازمان‌ها خواهد بود و از طرفی دیگر با شناسایی ابعاد کیفیت اطلاعات منجر به ارائه کمک به مدیریت‌ها در انتخاب و استفاده از سیستم‌های اطلاعات حسابداری تأثیرگذار خواهد بود. همواره کیفیت اطلاعات حسابداری یکی از مولفه‌های اصلی حسابداری بوده و مورد توجه ویژه حسابداران، مدیران مالی و سرمایه‌گذاران بوده است.

نقش فعالیت‌های تجاری اصلی گزارشگری مالی، انتقال اثر بخش اطلاعات به افراد برون سازمانی به روش معتبر و به موقع است. مدیران می‌توانند از آگاهی خود درباره شرکت برای بهبود اثربخشی صورت‌های مالی، به عنوان ابزاری برای انتقال اطلاعات به سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان استفاده نمایند. در سال‌های اخیر و به ویژه پس از رسوایی‌های مالی تعدادی از شرکت‌های بزرگ توجه روزافزونی به موضوع کیفیت اطلاعات حسابداری شده است. صورت‌های مالی باید برای فراهم کردن اطلاعات حسابداری مربوط و قابل اعتماد و به منظور کمک به تصمیم‌گیری کارا طراحی شود.

کیفیت اطلاعات حسابداری به میزان دقت، صحت، قابلیت اطمینان و کاربردی بودن اطلاعات حسابداری اشاره دارد که در تصمیم‌گیری‌های مالی و مدیریتی استفاده می‌شود (ولته<sup>۱</sup>، ۲۰۲۳). کیفیت اطلاعات حسابداری به مجموعه ویژگی‌ها و خصوصیات اشاره دارد که این اطلاعات باید آن‌ها را داشته باشند تا قابلیت اعتماد، صحت و مفید بودن را به خود بگیرند. کیفیت اطلاعات حسابداری به دقت، صحت، قابل اعتمادی، قابل فهمی، سازگاری با قوانین حسابداری، به‌روز بودن و کمال اطلاعات مرتبط با عملکرد مالی سازمان اشاره دارد (بالستاد و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۹). این ویژگی‌ها در اطلاعات حسابداری در نظر گرفته می‌شوند تا

<sup>۱</sup> Velte

<sup>۲</sup> Balstad et al.

کاربران بتوانند به طور صحیح و مطمئن از آن‌ها استفاده کنند و تصمیمات مناسب را بگیرند. کیفیت اطلاعات حسابداری به مجموعه‌ای از ویژگی‌ها و خصوصیتی اشاره دارد که این اطلاعات باید آن‌ها را داشته باشند تا قابلیت اعتماد، دقت و مفید بودن را به خود بگیرند (برادران و درخشی، ۱۴۰۲).

## کنترل داخلی

طبق بخش ۳۱۵ استاندارد حسابداری ایران، کنترل داخلی فرایندی است که به وسیله مدیریت و سایر کارکنان طراحی و اجرا می‌شود تا از دستیابی به هدف‌های واحد مورد رسیدگی در زمینه قابلیت اعتماد گزارشگری مالی، اثربخشی و کارایی عملیات و رعایت قوانین و مقررات مربوطه، اطمینانی معقول به دست آید. از این‌رو کنترل‌های داخلی برای شناسایی آن دسته از خطرهای تجاری طراحی و اجرا می‌شوند که دستیابی به هر یک از این اهداف را تهدید می‌کند. در تعریفی دیگر کنترل داخلی را می‌توان به عنوان فرایندی در نظر گرفت که از جانب هیئت مدیره مدیران و دیگر کارکنان موسسه به منظور کسب اطمینان معقول از اهدافی همچون: اثربخشی و کارایی عملیات قابلیت اعتماد صورت‌های مالی، پذیرش و رعایت قوانین برقرار می‌شود.

به دلیل اهمیت و نقش اساسی کنترل‌های داخلی به عنوان عامل پیشگیری قبل از درمان، در ساختار حاکمیت شرکتی، برخی از کشورها، این موضوع را در قوانین موضوعه خود لحاظ کرده‌اند. به عنوان مثال، طبق الزامات بخش ۴۰۴ قانون سربنزاکسلی که در سال ۲۰۰۲ در آمریکا به تصویب رسید، مدیریت شرکت‌ها باید گزارشی در خصوص اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت ارائه کند. طبق مقررات نهایی بخش ۴۰۴ اعلام شده توسط (SEC) گزارش کنترل‌های داخلی باید به تفصیل شامل موارد زیر باشد:

۱- تبیین مسئولیت مدیریت جهت استقرار و حفظ کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی

۲- ارائه چارچوب مورد استفاده مدیریت به عنوان معیاری برای ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی (حداپناه اجیرلو، ۱۴۰۲).

در ایران، سازمان بورس اوراق بهادار در راستای ماده ۳۵ دستورالعمل پذیرش بورس اوراق بهادار تهران اقدام به انتشار پیش‌نویس دستورالعمل کنترل‌های داخلی برای ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار کرده است. بر طبق این ماده، مدیریت، مسئولیت ارزیابی اثربخشی کنترل داخلی را بر عهده دارد و باید در مورد نتایج ارزیابی کنترل داخلی گزارش تهیه کند (دستورالعمل سازمان بورس اوراق بهادار، ۱۳۹۱).

کنترل داخلی به واحدهای تجاری در دستیابی به اهداف مهم و حفظ و بهبود عملکرد آن‌ها کمک می‌کند. ضروری است سازمان‌ها، سیستم‌های کنترل داخلی خود را به گونه‌ای اثربخش و کارا تدوین کرده و گسترش دهند تا از حفظ و بهبود عملکرد آن‌ها حمایت کند. این کار از طریق افزایش موارد زیر، تحقق می‌یابد:

- چابکی: از طریق همسو شدن با تغییرات محیط‌های کسب‌وکار و عملیاتی.
- قابلیت اعتماد: با کاهش ریسک به سطح قابل پذیرش.
- شفافیت: با فراهم کردن اطلاعات قابل اعتماد، برای حمایت از تصمیم‌گیری مطلوب است (نور و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۳).

مسئولیت پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه در بخش عمومی بر عهده مدیران است. مدیران با استقرار کنترل داخلی و به کارگیری پیوسته سامانه‌های مناسب حسابداری، قادر خواهند بود این مسئولیت را ایفا کنند. از آنجا که عملیات سازمان‌های بخش عمومی از یکدیگر متفاوت است، از این‌رو استقرار کنترل‌های داخلی یکسان برای کلیه سازمان‌ها و دستگاه‌های بخش عمومی مقدور نیست. استقرار کنترل داخلی خاص در هر نظام به عواملی چون اندازه، نوع عملیات و هدف‌های سازمانی که سامانه برای آن طراحی شده است بستگی دارد. کنترل داخلی فرآیندی بنیادی و پویاست که خود را به‌طور مداوم با تغییرات رو در روی سازمان هماهنگ و منطبق می‌سازد. و اینکه کنترل داخلی باید درونی و اصلی باشد نه بیرونی و مجزا. با درونی و نهادی کردن آن، کنترل داخلی به‌عنوان عامل اصلی و جدایی ناپذیر از فرآیند اصلی مدیریت در امور برنامه ریزی اجرا و نظارت در خواهد آمد. وجود کنترل‌های داخلی باعث بهبود عملکرد سازمان‌ها و حتی باعث بهبود گزارشگری مالی می‌شود و کنترل‌های درونی، یک خود کنترلی در افراد سازمان‌ها به وجود می‌آورند (بیلگیا و همکاران، ۲۰۲۳).

سیستم کنترل داخلی اثر بخش بیش از هر چیز، به خط مشی‌ها، روش‌ها و توافق‌ها بستگی زیادی دارد. این موضوع، به کارگیری قضاوت را الزامی می‌کند. هیئت مدیره و مدیریت با استفاده از قضاوت‌های خود در این مورد، تصمیم‌گیری می‌کند که چه مقدار از کنترل‌ها کافی است. مدیریت و سایر کارکنان از قضاوت‌های خود در فعالیت‌های روزانه برای طراحی، اجرا و اعمال کنترل داخلی در واحد تجاری استفاده می‌کنند. مدیریت

<sup>۱</sup> Nour et al.

و حساب‌رسان داخلی، در زمره سایر کارکنان، قضاوت‌های خود را برای نظارت و ارزیابی اثربخشی سیستم کنترل داخلی به کار می‌برند (ایزدپور و همکاران، ۱۴۰۲).

#### پیشینه پژوهش

بهارلوئی (۱۴۰۲) به بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی بر کنترل داخلی در شرکتهای بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. یافته‌های این پژوهش نشان داد، اندازه هیئت مدیره، استقلال هیئت مدیره و ساختار مالکیت به‌عنوان شاخص‌های حاکمیت شرکتی به ترتیب به میزان ۰/۲۹، ۰/۱۵ و ۰/۱۸ تأثیر مثبت و معناداری بر کنترل داخلی دارد.

پورتیموری و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی ارتباط بین برخی از اجزای سیستم کنترل داخلی و خطر کنترل در ایران پرداختند. در این پژوهش از نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای ساده استفاده شده است و ۲۱۳ نمونه انتخاب شد. ابزار مورد استفاده پرسشنامه‌های استاندارد کنترل داخلی و خطر کنترل است که مجدداً روایی و پایایی آن بررسی شد بر اساس نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل اطلاعات، هر سه متغیر محیط کنترلی، ارزیابی ریسک و فعالیت‌های کنترلی بر خطر کنترل تأثیر گذار بوده‌اند و فرضیه‌های پژوهش با اطمینان ۹۵ درصد مورد تأیید قرار گرفت.

رحمانیان کوشکی و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی تأثیر میانجی‌گری سیستم اطلاعات حسابداری بر رابطه بین کنترل داخلی و عملکرد کارکنان شرکت آب و فاضلاب استان فارس پرداختند. یافته‌های این پژوهش نشان داد که بین کنترل داخلی و عملکرد کارکنان، بین کنترل داخلی و سیستم اطلاعاتی حسابداری و بین سیستم اطلاعات حسابداری و عملکرد کارکنان رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد. بنابراین مشخص شد که سیستم اطلاعات حسابداری تأثیر معناداری بر رابطه بین کنترل داخلی با عملکرد کارکنان دارد.

محمدی و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی تأثیر توانایی مدیریت بر ناکارآمدی سرمایه‌گذاری با در نظر گرفتن کیفیت کنترل‌های داخلی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج نشان داد که توانایی مدیریت بر ناکارآمدی سرمایه‌گذاری تأثیر مثبت و معنادار و بر بیش سرمایه‌گذاری تأثیر مثبت و بر سرمایه‌گذاری کم تأثیر منفی و معناداری دارد.

رابطی خطیبی و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی اثرات وجود نظام کنترل‌های داخلی و پیچیدگی‌های سازمانی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد کنترل داخلی گزارشگری مالی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مستقیم و معناداری دارد.

نتایج مربوط به متغیرهای کنترلی نیز نشان داد اندازه شرکت، اندازه هیئت مدیره، استقلال هیئت مدیره، مالکیت مدیریتی و نرخ بازده دارایی‌های سال جاری بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مستقیم دارند. هامزا و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۳) در پژوهشی با عنوان تأثیر بکارگیری حسابرسی داخلی الکترونیکی در افزایش کارایی عملکرد مالی در بانک‌های تجاری اردن نشان داد که تأثیر آماری معنی‌داری برای اعمال حسابرسی داخلی الکترونیکی در افزایش کارایی عملکرد مالی با شاخص‌های آن (ROA، ROE و EPS) در بانک‌های تجاری اردن وجود دارد.

نور و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۲۳) در پژوهشی با عنوان «تأثیر آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی بر اثربخشی واحدهای حسابرسی داخلی در بانک‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار» نشان دادند که ویژگی‌های (صداقت، عینیت، محرمانگی و شایستگی) تأثیر بالایی بر اثربخشی حسابرسی داخلی دارد. واحدها با توجه به میانگین ۴،۰۷ و انحراف استاندارد کلی ۰،۴۱، در نتیجه، این مطالعه توصیه می‌کند که به دلیل تأثیر بسیار زیاد آن‌ها در دستیابی به اهداف در زمان بحران، تقویت محیط اخلاقی و اصول آن در عملکرد مناسب واحدهای حسابرسی داخلی در بانک‌ها امری ضروری است.

بیلگیا و همکاران (۲۰۲۳) در پژوهشی با عنوان «ارزیابی تأثیر کنترل داخلی بر عملکرد بانک‌های تجاری در تانزانیا» نشان دادند که محیط کنترلی تأثیر مثبت و بسیار معناداری بر عملکرد مالی بانک‌های تجاری دارد. به همین ترتیب، اطلاعات و ارتباطات تأثیر مثبت بر سودآوری بانک‌های تجاری نشان می‌دهد. پوپارا و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۲۳) در پژوهشی با عنوان «کاربرد ابزارهای دیجیتال، تجزیه و تحلیل داده‌ها و یادگیری ماشینی در حسابرسی داخلی» نشان دادند به‌منظور شناخت ریسک‌ها، فناوری‌ها، نوآوری‌های جدید و استفاده از دانش و تجربیات آن‌ها برای کمک به فرآیندهای یادگیری و بهبود در سازمان، تشویق به توسعه شیوه‌ها و فرآیندهای تجاری نوآورانه است که به سازمان در رسیدن به اهداف استراتژیک تجاری خود کمک می‌کند.

لی و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی تحت عنوان «کیفیت کنترل داخلی، معاملات با اشخاص وابسته و قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری انجام دادند. از طریق یک مطالعه تجربی شرکت‌های پذیرفته‌شده با سهام A در بورس‌های شانگهای و شتزن از سال ۲۰۱۵ تا ۲۰۱۹، متوجه شدیم که مقیاس معاملات اشخاص

<sup>۱</sup> Hamza et al.

<sup>۲</sup> Nour et al.

<sup>۳</sup> Popara et al.

وابسته، به‌ویژه مقیاس معاملات غیرعادی اشخاص وابسته، به قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری آسیب می‌زند، درحالی‌که کیفیت کنترل داخلی تأثیر مثبتی بر قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری دارد. برخلاف تصور عمومی که کنترل‌های داخلی را مجموعه اقدامات سازمان برای پیشگیری از تقلب کارکنان می‌داند، سیستم کنترل داخلی مسایلی فراتر از اینها را در برمی‌گیرد و شامل طرح سازمان، کلیه خط و مشی‌ها و روش‌های مالی و غیرمالی است که برای حصول اطمینان نسبی از دستیابی به هدف‌های سازمان، توسط مدیریت برقرار می‌شود. علت استقرار سیستم کنترل داخلی، کمک به مدیریت سازمان برای دستیابی به هدف‌های مورد نظر است. اهمیت و ضرورت کنترل‌های داخلی می‌تواند به کشف اشتباهات و تقلبات: از طریق یک ساختار پیشرفته کنترل‌های داخلی که شامل استقرار و بهبود محیط کنترلی، سیستم حسابداری و برنامه‌های کنترلی است، امکان وقوع خطا و یا تقلب می‌تواند به حداقل برسد. از این رو تدوین الگویی برای بهبود ارزیابی کنترل‌های داخلی و سیستم‌های حسابداری تأکید بیشتری بر اهمیت شفافیت و اعتماد در بازارهای مالی دارد. این مدل می‌تواند به تقویت نظام کنترل داخلی در سازمان‌ها کمک کند و اطمینان حاکمیتی قوی در عملکرد آن‌ها ارائه دهد. سازمان‌ها باید گزارشگری منظم و زمان‌بندی‌شده کنترل داخلی خود را ارائه دهند. این شامل گزارش‌های سالیانه، فصلی و ماهانه در مورد عملکرد کنترل داخلی، اقدامات اصلاحی و اطلاعات مرتبط با شناسایی و مدیریت ریسک مالی می‌شود. این مدل گزارشگری کنترل داخلی باید به سازمان‌ها اجازه دهد تا به‌دقت و شفافیت بیشتری در عملکرد و عملیات خود دست پیدا کنند و اعتماد عمومی در بازارهای مالی را افزایش دهند. همچنین، این مدل به ارتقاء استانداردهای کنترل داخلی و پیشگیری از ریسک‌های مالی کمک می‌کند.

بررسی‌های انجام‌شده بیانگر عدم وجود تحقیقی است که به تدوین الگویی برای بهبود ارزیابی کنترل‌های داخلی و سیستم‌های حسابداری پرداخته باشد. از نظر عنوان نوآورانه است. روش تحقیق نیز به‌صورت اکتشافی و ارائه الگو است که تاکنون کمتر پژوهشی در زمینه بهبود ارزیابی کنترل‌های داخلی و سیستم‌های حسابداری انجام شده است.

## ۲. روش‌شناسی

پژوهش حاضر از حیث هدف پژوهش کاربردی و از حیث روش، کیفی با رویکرد نظریه داده بنیاد است. در این پژوهش زاویه‌بندی روش شناختی با استفاده از روش‌های مختلف گردآوری داده‌ها نظیر روش مطالعه کتابخانه‌ای و بررسی منابع و متون تخصصی و همچنین مصاحبه نیمه ساختاریافته رعایت گردید. زاویه بندی داده‌ای نیز که عبارت از کنترل سازگاری منابع داده‌های متفاوت، در قالب همان روش می‌باشد. در این پژوهش مورد توجه پژوهشگران قرار گرفت است و از بیش از یک منبع داده‌ای استفاده شد. مشارکت کنندگان بالقوه آن، کلیه صاحب‌نظران، خبرگان و مدیران حسابداری و مدیریت مالی در سال ۱۴۰۲ بودند. روش نمونه‌گیری هدفمند بود و افرادی انتخاب شدند این گروه برای انجام بخش کیفی پژوهش و در فرایند مصاحبه شرکت کردند در این پژوهش از نسخه نظام‌مند استفاده شده است. در این نسخه، نظریه زمینه بنیاد به صورت سیستماتیک بکار رفته و پژوهشگر با روش مشخص و به صورت مرحله‌ای کدگذاری انجام می‌دهد. مأخذ اصلی داده‌ها، مصاحبه بوده است؛ مصاحبه‌های ابتدایی به صورت اکتشافی و توصیفی بوده و به پس از انجام هر مصاحبه، کدگذاری انجام می‌شد و به وسیله روش مقایسه دائمی داده‌ها کدهای نظری از طریق کدگذاری باز پدیدار می‌گردید و به همین منوال کدگذاری‌های ۵ مصاحبه انجام شد و مفاهیم، طبقات فرعی و اصلی مشخص گردید؛ در این روش، نمونه‌گیری به شکل تدریجی تا مرحله اشباع ادامه می‌یابد. لازم به ذکر است که نمونه‌گیری نظری برای مصاحبه‌ها نه براساس تعداد مصاحبه‌شوندگان بلکه براساس میزان نقش آنها در متراکم کردن مقوله‌ها انجام شده است. مدت زمان انجام مصاحبه بین ۳۰ تا ۵۰ دقیقه بود. برای تحلیل داده‌های کیفی پژوهش از طریق گراند تئوری<sup>۱</sup> در نرم افزار ATLAS TI استفاده شد. در این طرح مراحل تحلیل داده‌های کیفی گردآوری شده، در سه مرحله کدگذاری باز<sup>۲</sup>، کدگذاری محوری<sup>۳</sup> و کدگذاری انتخابی<sup>۴</sup> انجام شد.

در طرح تحقیق، نظریه داده بنیاد مراحل تحلیل داده‌ها از طریق کدگذاری باز، محوری و انتخابی انجام می‌شود. سؤالات مصاحبه عبارت‌اند از:

- ۱- مقوله اصلی بهبود ارزیابی کنترل‌های داخلی و سیستم‌های حسابداری چگونه است؟
- ۲- شرایط علی مؤثر در بهبود ارزیابی کنترل‌های داخلی و سیستم‌های حسابداری چگونه است؟

<sup>۱</sup> Grounded Theory

<sup>۲</sup> Open Coding

<sup>۳</sup> Axial Coding

<sup>۴</sup> Selective Coding

۳- زمینه (بستر) مؤثر در بهبود ارزیابی کنترل‌های داخلی و سیستم‌های حسابداری چگونه است؟

۴- شرایط مداخله‌گر مؤثر در بهبود ارزیابی کنترل‌های داخلی و سیستم‌های حسابداری چگونه است؟

۵- راهبردهای بکار گرفته‌شده در بهبود ارزیابی کنترل‌های داخلی و سیستم‌های حسابداری چیست؟

۶- پیامدهای اجرای راهبردهای بکار گرفته‌شده در بهبود ارزیابی کنترل‌های داخلی و سیستم‌های حسابداری چیست؟

### ۳. یافته‌ها

بخش میدانی در این بخش از پژوهش، صاحب‌نظران، خبرگان و خبرگان رشته مدیریت مالی و حسابداری بودند که از سوابق اجرایی در سطوح تصمیم‌گیری برخوردار بوده و به اصطلاح خبرگان آگاه نام دارند. این گروه برای انجام بخش کیفی پژوهش انتخاب شدند و در فرایند مصاحبه شرکت کردند. برای تعیین نمونه‌های این پژوهش و تعیین این گروه از خبرگان از روش نمونه‌گیری هدفمند استفاده شد. در صورتی که هدف از مصاحبه، اکتشاف و توصیف عقاید و نگرش‌های مصاحبه‌شوندگان باشد با توجه به زمان و منابع قابل دسترس می‌توان از تعداد ۲۰ نمونه برای انجام مصاحبه استفاده نمود و تا زمانی که محقق به اشباع نظری نرسیده باشد، فرآیند نمونه‌گیری ادامه می‌یابد. توصیف آماری مشخصات مشارکت‌کنندگان این بخش کتابخانه‌ای و بخش میدانی در جدول ۱ ارائه شده است.





جدول ۱: ویژگی‌های جمعیت شناختی مصاحبه شونده‌گان

| بخش        | متغیر     | طبقه           | فراوانی | درصد فراوانی |
|------------|-----------|----------------|---------|--------------|
| بخش میدانی | جنسیت     | زن             | ۱۰      | ۵۰٪          |
|            |           | مرد            | ۱۰      | ۵۰٪          |
|            | تحصیلات   | کارشناسی ارشد  | ۱۱      | ۵۵,۵۶٪       |
|            |           | دکتری و بالاتر | ۹       | ۴۴,۴۴٪       |
|            | سابقه کار | ۵-۱۰           | ۳       | ۱۱,۱۱٪       |
|            |           | ۱۱-۲۰          | ۶       | ۲۷,۷۸٪       |
|            |           | ۲۱ و بالاتر    | ۱۱      | ۶۱,۱۱٪       |
|            | سن        | ۳۰-۴۰          | ۳       | ۱۱,۱۱٪       |
|            |           | ۴۰-۵۰          | ۸       | ۳۸,۸۹٪       |
|            |           | ۵۰ و بالاتر    | ۹       | ۵۰,۰۰٪       |
|            | رتبه علمی | استادیار       | ۹       | ۴۴,۴۴٪       |
|            |           | دانشیار        | ۷       | ۳۳,۳۳٪       |
|            |           | استاد          | ۴       | ۲۲,۲۲٪       |

به منظور کدگذاری باز، تمامی مصاحبه‌ها در نرم افزار Atlasti وارد، بررسی‌های لازم انجام شده و کدهای مورد نظر استخراج شدند. برچسب گذاری کدها با استناد به مصاحبه‌ها انجام شده است و محقق سعی کرده است تا حد ضرورت به بینش افراد نسبت به پاسخ داده شده پایبند باشد تا از هرگونه سوگیری احتمالی و ناخواسته تا حد امکان جلوگیری شود. محقق در تمام فرایند کدگذاری‌ها به حساسیت نظری که از اصول تحقیق نظریه پردازی داده بنیاد است پایبند بوده است و این کار را جهت غنای هرچه بیشتر تحقیق انجام داده است. در جدول ۲ نمونه‌ای از کدگذاری مصاحبه‌های انجام شده مشخص شده است.

جدول ۲: کدگذاری باز مصاحبه‌های انجام‌شده

| کد اولیه                                                    | مصاحبه‌های مرتبط                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|-------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| روحیه<br>مشارکتی (جمع<br>پذیری)                             | در جاهای کاری با روحیه مشارکتی، همونطور که می‌دونید، همکاران به اشتراک گذاری اطلاعات، نکات نظری، و حتی نگرش‌هایشون رو با یکدیگر به اشتراک می‌دارن. این روحیه به خودی خود می‌تونه یک نقطه قوت برای ارزیابی کنترل‌ها باشه. افراد می‌تونن با تبادل تجارب و نظرات، بهبودهای لازم رو پیشنهاد بدن و کنترل‌ها رو بهتر واکنش‌پذیر کنن.                                                                     |
| انعطاف پذیری و<br>انطباق با محیط                            | یک سیستم حسابداری باید قابلیت انطباق با تغییرات محیط رو داشته باشه. این انعطاف‌پذیری می‌تونه از طریق به روز رسانی متدها، استفاده از فناوری‌های نوین، و تغییر در رویه‌ها صورت بگیره. ارزیابی باید نشون بده که سیستم حسابداری چقدر قابلیت انطباق داره و چه تدابیری برای مواجهه با تغییرات در نظر گرفته شده.                                                                                          |
| تشویق به صبر<br>و تحمل فشار<br>روانی                        | در محیط حسابداری، که اغلب با دقت و حساسیت زیادی همراهه، توانایی تحمل فشار و صبر از اهمیت بالایی برخورداره. ارزیابی می‌تونه بررسی کنه که چگونه کنترل‌ها و فرآیندها طراحی شدند تا تحمل فشار روانی و صبر افراد رو تشویق کنن.                                                                                                                                                                          |
| بسترسازی<br>توسعه و<br>خلاقیت فردی                          | برای بهبود کنترل‌ها، مهمه که فردی که درگیر این فرآیندهاست، بتونه توسعه پیدا کنه و از خلاقیتش بهره‌مند بشه. ارزیابی باید بررسی کنه که آیا سیستم حسابداری فرصت‌های کافی برای آموزش و توسعه فردی ارائه می‌دهد و آیا محیط کاری خودش را برای پیشرفت و خلاقیت فردی بسترسازی می‌کنه یا خیر.                                                                                                               |
| تشویق همه<br>جانبه نیروهای<br>حسابداری                      | در مورد تشویق همه جانبه نیروهای حسابداری باید به اهمیت توسعه مهارت‌ها و دانش فنی آن‌ها تأکید کنیم. با برگزاری دوره‌های آموزشی مناسب و ارتقاء سطح دانش کارکنان، می‌تونیم به بهبود کیفیت خدمات حسابداری بپردازیم. همچنین، ایجاد فرهنگ تشویق به نقدهای سازنده و ارتقاء ایده‌پردازی در تیم حسابداری نیز می‌تواند به توسعه پایدار و بهبود فرآیندهای کاری کمک کنه.                                       |
| بسترسازی منابع<br>سازمانی برای<br>ایجاد سازمان<br>یادگیرنده | در زمینه بسترسازی منابع سازمانی برای ایجاد سازمان یادگیرنده، باید به فرآیندها و ساختارهای ارتباطی دقت کنیم. اطمینان از وجود سامانه‌های مستندسازی و به‌روزرسانی دستورالعمل‌ها و فرآیندهای کاری می‌تواند به تجربه‌یادگیری مستمر اعضای تیم حسابداری کمک کنه. همچنین، ایجاد فرصت‌هایی برای تبادل دانش و تجربیات درون سازمان و استفاده از تکنولوژی برای آموزش آنلاین نیز از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. |

در ادامه براساس ابعاد مدل داده بنیاد اشتراوس و کوربین (Strauss & Corbin, ۱۹۹۸)، دسته بندی کدهای شناسایی در جداول ۳ تا ۷ مشخص شده است.

جدول ۳. کدگذاری باز داده های کیفی (شرایط علی)

| مقوله انتخابی             | مقوله محوری                | کد اولیه                                               |
|---------------------------|----------------------------|--------------------------------------------------------|
| عوامل علی                 | مدیریت منابع انسانی        | روحیه مشارکتی (جمع پذیری)                              |
|                           |                            | انعطاف پذیری و انطباق با محیط                          |
|                           |                            | تشویق به صبر و تحمل فشار روانی                         |
|                           |                            | بسترسازی توسعه و خلاقیت فردی                           |
|                           |                            | تشویق همه جانبه نیروهای حسابداری                       |
|                           |                            | بسترسازی منابع سازمانی برای ایجاد سازمان یادگیرنده     |
|                           |                            | ایجاد سیستم تشویق و تنبیه برای افزایش انگیزه حسابداران |
|                           |                            | تطبیق سلسفه مراتب سازمانی (تطبیق پست و تخصص)           |
|                           |                            | بسترسازی آموزشی (هفتگی، ادواری و بر اساس نیاز سازمان)  |
|                           |                            | تشویق به مسئولیت پذیری                                 |
|                           |                            | توانمندسازی حسابداران در جهت افزایش پاسخگویی           |
|                           | ویژگی های شخصیتی حسابداران | شنود مؤثر                                              |
|                           |                            | درک و همدلی با دیگران                                  |
|                           |                            | احترام به حقوق، عقاید و باورهای دیگران                 |
|                           |                            | مدیریت تعارض                                           |
|                           |                            | ایجاد و حفظ اعتماد                                     |
|                           |                            | فن بیان قوی (سخنوری)                                   |
|                           |                            | اجماع نظر (تصمیم گیری مشارکتی)                         |
|                           |                            | تفکر سیستمی                                            |
|                           |                            | تفکر استراتژیک                                         |
|                           |                            | تفکر امکان نگر (پرهیز از قطعی نگری)                    |
|                           |                            | هوش هیجانی                                             |
|                           |                            | هوش فرهنگی                                             |
|                           |                            | هوش سیاسی                                              |
|                           |                            | هوش ریاضی و عددی                                       |
| ارزش های اخلاقی حسابداران | ارزش های اخلاقی حسابداران  | تفکر انتقادی                                           |
|                           |                            | تفکر تحلیلی                                            |
|                           |                            | تفکر منطقی                                             |
|                           |                            | شفافیت                                                 |
|                           |                            | عدالت و انصاف                                          |
|                           |                            | پاسخگویی                                               |
|                           |                            | صداقت و درستکاری                                       |
|                           |                            | رعایت اخلاق حرفه ای کاری                               |
|                           |                            | وظیفه شناسی و مسئولیت پذیری                            |
|                           |                            | رعیت اصول اخلاق حرفه ای                                |
|                           |                            | رعایت ارزش ها و اصول دینی                              |
|                           |                            | داشتن عرق ملی (حفظ منافع ملی)                          |

|                                         |                      |                   |
|-----------------------------------------|----------------------|-------------------|
| حفظ حقوق و منافع ذی نفعان               | نگرش مدیران          | نسبت به حسابداران |
| مشتري محوری (مشتري مداری)               |                      |                   |
| پرهيز از رابطه محوری و لابی گری         |                      |                   |
| ایجاد بستر خود ارزیابی                  | دانش تخصصی حسابداران |                   |
| ایجاد سیستم مدیریت مشارکتی              |                      |                   |
| رفتار دوستانه و هم سطح با حسابداران     |                      |                   |
| شناخت فرایندهای حسابداری                |                      |                   |
| شناخت روابط درونی و بیرونی سازمان       |                      |                   |
| آشنایی با فن اوری های نوین در حسابداری  |                      |                   |
| شناخت قوانین و مقررات حسابداری          |                      |                   |
| دانش لازم بر اساس تحولات حسابداری نوین  |                      |                   |
| آشنا با دانش منابع انسانی               |                      |                   |
| دانش مدیریتی                            |                      |                   |
| دانش فنی تخصصی                          |                      |                   |
| شناخت دقیق صنعت و جایگاه سازمان در صنعت |                      |                   |
| مسلط بر مفاهیم مدیریتی نوین             |                      |                   |
| مدل سازی از مسائل                       |                      |                   |

#### جدول ۴. کدگذاری باز داده های کیفی (شرایط راهبردی)

| مقوله انتخابی | مقوله محوری | کد اولیه                                                                                         |
|---------------|-------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|
| راهبرد        | آموزش       | ارتباط صنعت با دانشگاه در حوزه سیستم حسابداری و کنترل داخلی                                      |
|               |             | افزایش مفاهیم رشته اخلاق حرفه‌ای حسابداری در سرفصل‌های درسی                                      |
|               |             | افزایش متخصصان دانشگاهی در زمینه سیستم حسابداری و کنترل داخلی                                    |
|               |             | افزایش تعداد انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری                                                          |
|               |             | آموزش کدهای اخلاقی به صورت برگزاری کارگاه‌های آموزش ضمن خدمت                                     |
|               | زیرساخت     | دسترسی آسان به منابع (سخت افزار، نرم افزار، اینترنت، دانش)                                       |
|               |             | تأمین امکانات و بودجه کافی برای ارزیابی سیستم حسابداری و کنترل داخلی                             |
|               |             | انتخاب حسابرس معتبر و مستقل                                                                      |
|               |             | ایجاد واحد پشتیبانی و نظارت بر سیستم حسابداری و کنترل داخلی                                      |
|               |             | سیستم تشویقی برای مشارکت بیشتر در رویه سیستم حسابداری و کنترل داخلی                              |
|               |             | تقویت نظارت داخلی سازمان                                                                         |
|               |             | سرمایه گذاری زیرساختی برای توسعه آموزش اخلاق حرفه‌ای و استانداردهای سیستم حسابداری و کنترل داخلی |
|               |             | فرهنگ سازی صحیح حسابداری و رعایت استانداردهای سیستم حسابداری و کنترل داخلی                       |
|               | هدف گذاری   | شفافیت اطلاعات                                                                                   |
|               |             | افزایش کیفیت اطلاعات مالی                                                                        |
|               |             | افزایش سرعت و دقت گزارش های مالی                                                                 |

|                |                                                                                         |
|----------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|
| گزارشده‌ی مالی | تطبیق اطلاعات و عملکرد (مستندسازی)                                                      |
|                | ارائه به موقع اطلاعات                                                                   |
|                | بهبود تنوع گزارش دهی                                                                    |
| سیاست گذاری    | قوانین امنیتی و حقوقی در نظام سیستم حسابداری و کنترل داخلی                              |
|                | ایجاد سیستم تشویقی برای ترویج رفتار شفاف برای حسابداران                                 |
|                | تصویب استراتژی کوتاه مدت و بلند مدت                                                     |
|                | متناسب سازی استراتژی و منابع سازمان                                                     |
| فناوری اطلاعات | تدوین نظام نظارت و ارزیابی                                                              |
|                | استفاده از فناوری و روند هوشمندسازی در گزارشگری مالی                                    |
|                | استفاده از فایل‌های سریال دار                                                           |
|                | استفاده از رمزگذاری و بلاکچین در سیستم حسابداری و کنترل داخلی                           |
|                | استفاده از هوش مصنوعی و الگوریتم‌های هوشمند در سیستم حسابداری و کنترل داخلی             |
|                | استفاده از سیستم‌های داده کاوی برای شناسایی روند سیستم حسابداری و کنترل داخلی در سازمان |

#### جدول ۵. گذاری باز داده های کیفی (پیامدها)

| مقوله انتخابی | مقوله محوری        | کد اولیه                                                  |
|---------------|--------------------|-----------------------------------------------------------|
| پیامد         | بهبود تصویر سازمان | افزایش اعتماد ذی نفعان                                    |
|               |                    | افزایش انگیزه کارکنان و تعهد شغلی                         |
|               |                    | بهبود اعتماد پذیری مشتریان                                |
|               |                    | بهبود وضعیت تأمین مالی                                    |
|               |                    | بستر سازی دریافت تسهیلات                                  |
|               |                    | اعتماد سرمایه گذاران قبلی و جلب اعتماد سرمایه گذاران جدید |
|               |                    | ارتقاء اعتبار سازمان                                      |
|               |                    | ایجاد شهرت مثبت در صنعت                                   |
|               |                    | جذب مشتریان جدید و حفظ مشتریان قدیمی                      |
|               |                    | جلب کارمندان با استعداد                                   |
|               | شکوفایی کسب و کار  | ایجاد فضای رقابتی سالم                                    |
|               |                    | ایجاد مزیت رقابتی پایدار                                  |
|               |                    | نوآورانه شدن کسب و کار بر اساس اخلاق                      |
|               |                    | افزایش ارزش سهام                                          |
|               |                    | کاهش ریسک‌های حقوقی                                       |
|               |                    | کاهش ریسک‌های مالی                                        |
|               |                    | حفظ سازمان از تعقیبات                                     |

|                                                           |          |         |
|-----------------------------------------------------------|----------|---------|
| قانونی                                                    |          |         |
| افزایش کار آبی سازمان                                     |          |         |
| بهبود ارتباطات داخلی و خارجی                              |          |         |
| توسعه اخلاق مداری در سازمان                               |          |         |
| کاهش هزینه‌های سازمان                                     |          |         |
| جذب سرمایه گذاری خارجی رشد اقتصادی کشور                   | بهره وری | اقتصادی |
| کاهش هزینه‌های کشور در زمینه ارزیابی و نظارت              |          |         |
| افزایش درآمد پایدار و امنیت اقتصادی                       |          |         |
| تلفیق سیستم سنتی و نوین                                   |          |         |
| بهبود روند پرداخت‌های مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی در کشور |          |         |
| افزایش اعتماد عمومی به سازمان‌ها                          |          |         |
| کاهش فساد و تقلب و رسوایی‌های مالی                        |          |         |
| بهبود فرآیندهای حسابداری                                  |          |         |
| کاهش میزان بیکاری و رشد کارآفرینی                         |          |         |
| افزایش تراکنش‌های اقتصادی و بازاریابی صحیح کالا و خدمات   |          |         |
| رونق بازار و افزایش رفاه اقتصادی در جامعه                 |          |         |
| ایجاد اشتغال و رشد صنایع                                  |          |         |

جدول ۶. کدگذاری باز داده های کیفی (شرایط زمینه ای)

| مقوله<br>انتخابی       | مقوله محوری     | کد اولیه                                                                                                                                                                                                      |
|------------------------|-----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| عوامل<br>زمینه -<br>ای | انضباط مالی     | ثبت دقیق درآمد و هزینه‌ها<br>عملکرد مناسب سیستم حسابداری<br>اجرای اصول حسابداری معتبر<br>اجرای دقیق قوانین مالیاتی<br>اجتناب از پنهان کاری<br>اجتناب از جهت گیری مالی<br>دسته بندی گزارش‌ها                   |
|                        | قوانین و مقررات | اجرای قوانین و استانداردهای حسابداری<br>اجرای قوانین درون سازمانی و استراتژیکی<br>اجرای قوانین مالیاتی<br>اجرای استانداردهای گزارشگری مالی<br>توجه به به روز رسانی و تغییرات جدید در قوانین                   |
|                        | شفافیت اطلاعات  | اطلاعات مالی شفاف<br>اطلاعات مالی در دسترس عمومی<br>گزارش‌های مالی جامع و قابل فهم<br>اطلاع رسانی مناسب برای سهامداران و ذینفعان<br>انتشار اطلاعات مهم و به موقع<br>اطلاعات کامل و قابل فهم در گزارش‌های مالی |

| مقوله<br>انتخابی             | مقوله محوری                    | کد اولیه                            |
|------------------------------|--------------------------------|-------------------------------------|
|                              | انتقادپذیری و<br>مسئولیت پذیری | ایجاد سامانه مدیریت دانش            |
|                              |                                | عدم تعارض منافع ذینفعان             |
|                              |                                | پذیرش و توجه به نظرات افراد         |
|                              |                                | کاهش خطاهای موجود برای رفع انتقادات |
|                              |                                | عدم رفتار ماکیاولیستی و خودشیفتگی   |
|                              |                                | مسئولیت اجتناب از روند نادرست       |
|                              |                                | قابلیت اعمال تغییرات                |
|                              |                                | پاسخگویی به وضعیت‌های نامطلوب       |
|                              |                                | ایجاد روند اعتمادپذیری به ذی نفعان  |
|                              |                                | تعلق سازمانی                        |
|                              |                                | یکی دانستن منافع خود و سازمان       |
|                              |                                | وضعیت حسابداری                      |
| محیط داخلی حسابداران         |                                |                                     |
| شرایط اجرایی فن‌های حسابداری |                                |                                     |
| قوانین بین‌المللی حسابداری   |                                |                                     |
| شخصی سازی                    |                                |                                     |
| ساختار حسابداری              |                                |                                     |
| روابط بین حسابداران          |                                |                                     |
| سطح بندی حسابداری            |                                |                                     |
| انعطاف پذیری حسابداری        |                                |                                     |
| تمرکز حسابداری               |                                |                                     |
| جایگاه حسابداری در جامعه     |                                |                                     |
| به روز رسانی حسابداری        |                                |                                     |
| سلسله مراتب در حسابداران     |                                |                                     |
| وضعیت خصوصی و دولتی بودن     |                                |                                     |
| شهرت حسابداران               |                                |                                     |

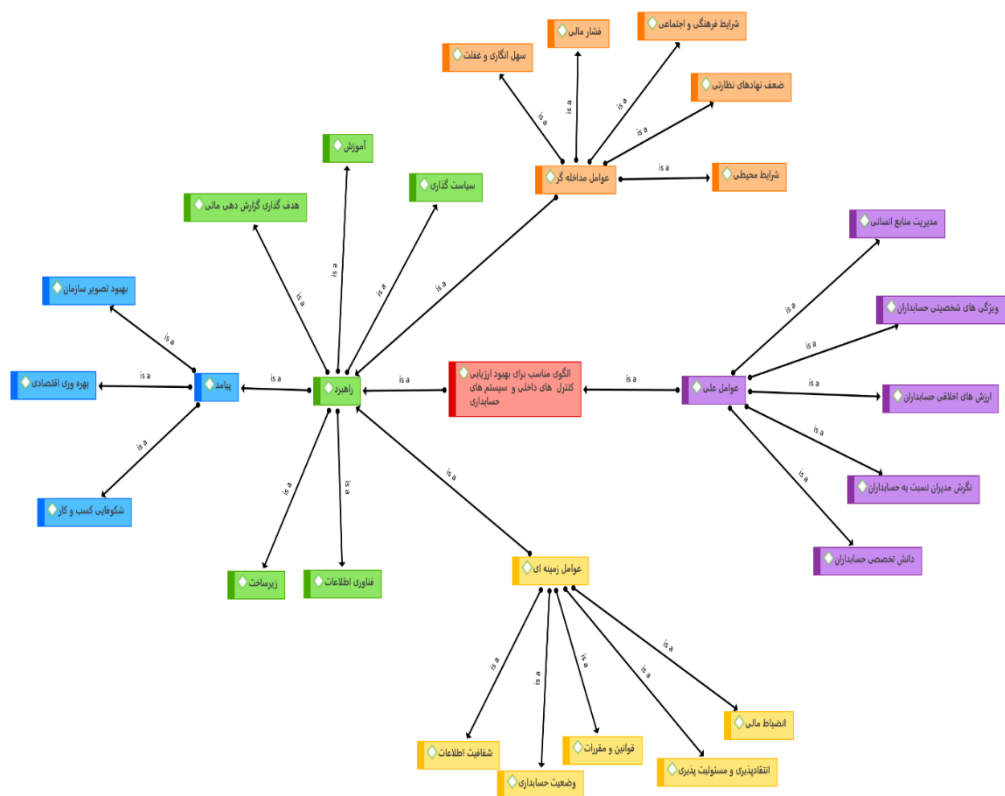
جدول ۷. کدگذاری باز داده های کیفی (شرایط مداخله گر)

| مقوله انتخابی          | مقوله محوری        | کد اولیه                                                             |
|------------------------|--------------------|----------------------------------------------------------------------|
| شرایط مداخله گر        | ضعف نهادهای نظارتی | عدم بازرسی و ارزیابی نهادهای مسئول                                   |
|                        |                    | پارتنری بازی                                                         |
|                        |                    | فساد مدیران                                                          |
|                        |                    | لابی گری                                                             |
|                        |                    | تضاد و تناقض قوانین نظارتی                                           |
|                        |                    | عدم کاری و ابهام قوانین مرتبط با مجازات                              |
|                        |                    | رفتارهای سیاسی مدیران بالادستی                                       |
|                        |                    | عدم تحقق اهداف مالی                                                  |
| فشار مالی              |                    | نوسانات نرخ ارز                                                      |
|                        |                    | عدم ثبات اقتصادی در کشور                                             |
|                        |                    | نیاز به تأمین مالی بیش از حد                                         |
|                        |                    | نیاز به جذب سرمایه گذاران و تصویرسازی مثبت                           |
|                        |                    | نیاز به افزایش ارزش صوری سهام                                        |
|                        |                    | تغییرات سریع محیط‌های تجاری جهانی                                    |
|                        |                    | فشار رقابتی                                                          |
|                        |                    | تحریم‌های اقتصادی و سیاسی به‌عنوان مانع عملکردی                      |
| شرایط محیطی            |                    | ساختار پیچیده و نامنظم                                               |
|                        |                    | تمرکز شدید ساختاری                                                   |
|                        |                    | دستورات دیکته‌ای سازمانی به کسب و کار                                |
|                        |                    | ساختار سنتی حسابداری و سیستم گزارش دهی مالیاتی                       |
|                        |                    | فرآیندهای اداری دست و پاگیر و کاغذبازی                               |
|                        |                    | عدم شناخت تصمیم سازان و تصمیم گیرندگان از انصاف در رفتار در بلند مدت |
|                        |                    | بی تفاوت بودن مدیران نسبت به وضعیت گزارشگری مالی                     |
|                        |                    | سهل انگاری در اجرای عدالت در سازمان                                  |
| سهل انگاری و غفلت      |                    | عدم توجه به ضرورت رفتار شفاف در بهبود رویه سازمانی                   |
|                        |                    | بی تفاوت بودن نسبت به تغییرات و تحولات حسابداری در جهان              |
|                        |                    | کوته بینی و توجه به بازده کوتاه مدت                                  |
|                        |                    | نیاز به حفظ منافع شخصی                                               |
|                        |                    | در اولویت نبودن مسئولیت‌های اصلی مالی و حاشیه پردازی                 |
|                        |                    | افکار سنتی و خودخواهانه مدیران                                       |
|                        |                    | عدم وجود فرهنگ استفاده از ابزارهای حسابداری مدرن و داده محور         |
|                        |                    | بی اعتمادی به ابزار نوین حسابداری و اتکا به روش‌های سنتی             |
| شرایط فرهنگی و اجتماعی |                    | سختی پذیرش آموزش در زمینه اخلاق، علوم اقتصادی و تکنولوژی             |
|                        |                    | تفکر منسوخ ارزیابی نشانه ضعف سازمان است                              |
|                        |                    | عدم فرهنگ سازی مناسب برای رعایت اخلاق و کنترل و ارزیابی در سازمان    |
|                        |                    |                                                                      |



جدول ۸. خلاصه مفاهیم، مضامین و مقوله های استخراج شده

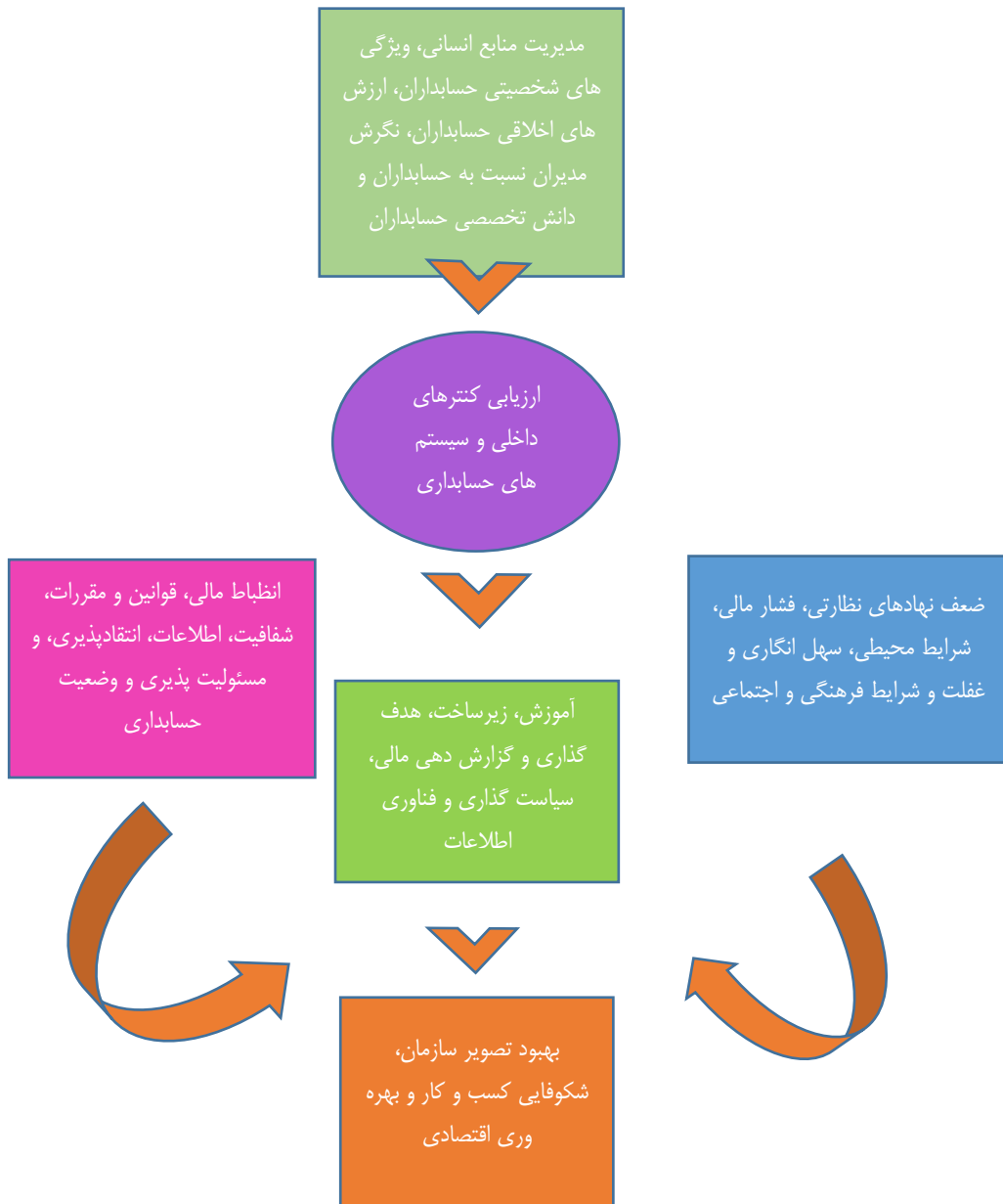
| خوشه مقوله ای  | مقوله سطح اول | مقوله سطح دوم | مضامین مشترک چند مفهوم | مفاهیم مستخرج شده |
|----------------|---------------|---------------|------------------------|-------------------|
| مقوله اصلی     | ۲             | ۴             | ۷                      | ۲۸                |
| راهبرد         | ۶             | ۲۴            | ۶۶                     | ۲۸۴               |
| شرایط علی      | ۵             | ۱۵            | ۳۰                     | ۱۰۹               |
| شرایط زمینه ای | ۴             | ۱۶            | ۳۶                     | ۱۳۵               |
| مداخله گر      | ۴             | ۹             | ۱۷                     | ۴۰                |
| پیامدها        | ۳             | ۱۱            | ۲۴                     | ۸۸                |
| جمع کل         | ۲۴            | ۷۹            | ۱۸۰                    | ۶۸۳               |



شکل ۲- خروجی گرافیکی نرم افزار ATLAS TI

از میان عوامل شناسایی شده، پارادایم کدگذاری محوری انجام شد و بر اساس آن ارتباط خطی میان مقوله‌های پژوهش شامل شرایط علی، مقوله‌های محوری، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله گر، راهبردها و پیامدها مشخص شد. شکل ۲ پارادایم کدگذاری محوری و به عبارت دیگر مدل فرآیند کیفی پژوهش را نشان می‌دهد.

بعد از پایان تجزیه و تحلیل و سنجش داده‌های مختلف، مدل نهایی تحقیق به شکل زیر ارائه شده است:



## ۴. نتیجه گیری

کنترل داخلی یک فرآیند است. خود هدف و غایت نیست بلکه ابزاری برای دستیابی به اهداف است. یکی از ابزارهای مهم و کلیدی در تحقق اهداف کلان و خرد سیاسی، اجتماعی، اقتصادی، اداری و علمی کشور، طراحی و اجرای مطلوب کنترل های داخلی است که می تواند موفقیت مدیران را تضمین کند. پس ضروری است که این سیستم توسط مراجع ذیربط و مجامع علمی و دانشگاهی مورد ارزیابی و سنجش قرار گیرد و راهکارها و پیشنهاداتی جهت رفع نقاط ضعف و تقویت نقاط قوت آن ارائه گردد اما بر اساس مطالعات و بررسی های انجام شده سیستم کنترل داخلی موجود در دستگاه های اجرایی جهت رسیدن به سطح مطلوب مورد ارزیابی قرار نمی گیرد (ولته، ۲۰۲۳). هدف این پژوهش بهبود ارزیابی کنترل های داخلی و سیستم های حسابداری بوده است. کنترل های داخلی و سیستم های حسابداری نقش بسیار مهمی در مدیریت و عملکرد سازمان ها دارند. یکی از اصول اساسی کنترل های داخلی اطمینان از صحت و صداقت اطلاعات مالی و عملیاتی است. این کنترل ها و سیستم های حسابداری به صورت دقیق مشخص می کنند که چه کسی مجوز اجرای یک فعالیت را دارد، چگونه این فعالیت ها باید انجام شوند، چگونه اطلاعات ثبت و ردیابی شوند و چگونه اطلاعات مالی گزارش داده شوند. این بخش از مدیریت بهبود روند تصمیم گیری، کاهش ریسک های مالی و پیشگیری از تقلب مالی را تضمین می کند. این پژوهش به صورت اکتشافی و به صورت آمیخته و با روش کیفی و کمی انجام شده است. در روش کیفی با روش گراند به بررسی متون تخصصی و مصاحبه های متخصصان و خبرگان پرداخته شده است. در ادامه بر اساس روش معادلات ساختاری به پرازش الگوی پیشنهادی پرداخته شده است.

در پژوهش حاضر بر اساس دیدگاه مشارکت کنندگان مقوله مدیریت منابع انسانی، ویژگی های شخصیتی حسابداران، ارزش های اخلاقی حسابداران، نگرش مدیران نسبت به حسابداران و دانش تخصصی حسابداران شناسایی شده و آن را به مقوله وسیع تر دیگری به نام شرایط علی ارتباط داده شده است. مدیریت منابع انسانی در هر سازمان، به عنوان ستون اساسی و پایه ای برای توسعه و رشد آن شناخته می شود. اخلاقیات حسابداران می تواند به عنوان ستون های اساسی در ایجاد و حفظ اعتماد عمومی و پایداری اقتصادی در جامعه محسوب شود. حسابداران باید با دانش منابع انسانی، مدیریتی و فنی تخصصی نیز آشنا باشند تا بتوانند به عنوان یک عضو مؤثر در تصمیم گیری های مدیریتی و استراتژیک سازمان حضور داشته و بهبودهای مورد نیاز را در فرآیندهای حسابداری اعمال کنند. این دانش و تخصص به آن ها کمک می کند تا با دقت صنعت و جایگاه سازمان خود را تحلیل کنند و مدل های مدیریتی نوین را برای بهبود عملکرد و افزایش رقابت پذیری

سازمان ارائه دهند. نتایج پژوهش درخصوص شناخت مدیریت منابع انسانی بعنوان عامل مهمی در بهبود کیفیت کنترل داخلی، با نتایج پژوهش خوش طینت (۱۴۰۲)، مطابقت و سازگاری دارد.

در شرایط زمینه‌ای؛ انضباط مالی، قوانین و مقررات، شفافیت اطلاعات، انتقادپذیری، مسئولیت‌پذیری و وضعیت حسابداری شناسایی شده است. انضباط مالی یکی از عوامل اساسی در مدیریت مالی یک سازمان است که بر پایه‌ی اصول و رویه‌های معینی ارتقاء می‌یابد. وضعیت حسابداری در یک جامعه تأثیرات گسترده‌ای از عوامل مختلف را تجربه می‌کند، این عوامل شامل قوانین و مقررات مالی و حسابداری موجود در کشور، محیط داخلی شرکت‌ها و سازمان‌ها که توسط حسابداران تدارک دیده می‌شود، اشاره دارد و همچنین قوانین بین‌المللی حسابداری بر محیط حسابداری کشورها تأثیر گذار است. حسابداران به‌عنوان حافظان اطلاعات مالی و مدیران منابع مالی سازمان‌ها، نقش اساسی در اطمینان از شفافیت و اعتماد عمومی در امور مالی ایفا می‌کنند. نتایج این پژوهش در مورد انضباط مالی و اجرای صحیح قوانین و مقررات به‌عنوان عامل مهمی در بهبود ارزیابی کنترل داخلی با نتایج پژوهش‌های محمودزاده و همکاران (۱۴۰۲) و یونسی و همکاران (۱۴۰۲) همسو می‌باشد.

براساس نتایج به دست آمده، آموزش، زیرساخت، هدف‌گذاری گزارش دهی مالی، سیاست‌گذاری و فناوری اطلاعات به‌عنوان راهبرد شناسایی شدند. در حوزه سیستم حسابداری و کنترل داخلی، ارتباط صنعت با دانشگاه از اهمیت بسیاری برخوردار است. این ارتباط به دانشگاه‌ها امکان می‌دهد تا آموزش‌های خود را بر اساس زیر ساخت‌ها و نیازهای واقعی صنعت هدف‌گذاری و به‌روز کرده و دانشجویان را برای ورود به بازار کار آماده‌تر سازند. فناوری اطلاعات به‌عنوان یک ابزار برای بهبود فرآیندهای مالی و ارتباطات در سازمان‌ها به شدت به کار گرفته می‌شود. به‌طور کلی، استفاده از فناوری اطلاعات در زمینه حسابداری و کنترل داخلی، باعث بهبود کار آیی و کیفیت فرآیندها و تصمیم‌گیری‌های مالی می‌شود و به سازمان‌ها کمک می‌کند تا با رقابت در بازارهای پویا و پیچیده مدرن، گامی از پیشرفت بردارند. نتایج پژوهش حاضر در خصوص فناوری اطلاعات به‌عنوان یک عامل کلیدی جهت بهبود سازمان با نتایج پژوهش پوپارا و همکاران (۲۰۲۳) مطابقت و سازگاری دارد.

با توجه به نتایج بدست آمده از شرایط مداخله‌گر؛ ضعف نهادهای نظارتی، فشار مالی، شرایط محیطی، سهل‌انگاری و شرایط فرهنگی و اجتماعی شناسایی شد. ضعف نهادهای نظارتی اساساً می‌تواند به مجموعه‌ای از مشکلات و نواقص در ساختار و عملکرد این نهادها اشاره کند. عدم ثبات اقتصادی در کشور می‌تواند باعث شود که اثرات منفی بر درآمد و هزینه‌های شرکت و همچنین باعث ایجاد فشار مالی شوند.

این وجود، برای مقابله با این فشارها، شرکت‌ها می‌توانند به با توجه به شرایط محیطی راهکارهایی مانند جذب سرمایه‌گذاران جدید، ارتقای تصویر سازمانی به‌عنوان یک شرکت پایدار و قابل اطمینان، توسعه استراتژی‌های مالی جهت کاهش ریسک‌های نرخ ارز و مدیریت بهینه منابع مالی روی آورد همچنین، عدم فرهنگ‌سازی مناسب برای رعایت اخلاق و کنترل و ارزیابی در سازمان می‌تواند منجر به نقض اصول اخلاقی و تضعیف نظام ارزیابی داخلی شود. بنابراین، ایجاد یک فرهنگ سازمانی که بر پایه ارزش‌های اخلاقی، استفاده از فناوری‌های مدرن و توسعه فرهنگ استفاده از ابزارهای حسابداری مدرن تأکید داشته باشد، اساسی برای ارتقای عملکرد و پایداری سازمان است. نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد که در کشور ایران، بهبود کنترل داخلی نیازمند بازنگری فرهنگی و اجتماعی می‌باشد که با نتایج پژوهش پورتیموری و همکاران (۱۴۰۲) همخوانی دارد.

در ادامه نتایج به دست آمده، بهبود تصویر سازمان، شکوفایی کسب‌وکار و بهره‌وری اقتصادی به‌عنوان پیامد شناسایی شدند. بهبود تصویر سازمان از اهمیت بسیاری برخوردار است، زیرا این امر نه تنها تأثیر مستقیم بر روی عملکرد و موفقیت سازمان دارد، بلکه از طریق افزایش اعتماد ذی‌نفعان، انگیزه کارکنان، و بهبود اعتماد‌پذیری مشتریان، به سازمان کمک می‌کند تا در مسیر پیشرفت و رشد پایدار قرار گیرد. بهره‌وری اقتصادی به‌عنوان یک مفهوم گسترده و چند بُعدی، از تأثیرات متعددی بر روی رشد و توسعه اقتصادی یک کشور برخوردار است. جذب سرمایه‌گذاری خارجی یکی از اساسی‌ترین عواملی است که می‌تواند بهره‌وری اقتصادی را بهبود بخشد. همچنین، کاهش هزینه‌های کشور در زمینه ارزیابی و نظارت، بهبود فرآیندهای حسابداری، کاهش فساد و تقلب مالی نیز بهره‌وری اقتصادی را ارتقا می‌دهد. این اقدامات باعث افزایش اعتماد عمومی به سازمان‌ها و بازار می‌شود، که در نتیجه بازارهای مالی و کارآفرینی را تقویت کرده و رشد پایداری را تضمین می‌کند. این تدابیر همچنین منجر به کاهش میزان بیکاری، ایجاد اشتغال و رشد صنایع می‌شوند که نهایتاً به افزایش رفاه اقتصادی و اجتماعی در جامعه منجر می‌شوند. نتایج پژوهش در این زمینه با پژوهش‌های رضایی (۱۴۰۲) و بخشایش (۱۴۰۲) مطابقت و سازگاری دارد.

با توجه به نتایج بدست آمده از پژوهش حاضر جهت گسترش ادبیات پژوهش در حوزه بهبود ارزیابی کنترل‌های داخلی و سیستم‌های حسابداری به منظور انجام پژوهش‌های آتی به محققین موضوعاتی بشرح زیر پیشنهاد می‌شود:

- با توجه به اینکه در تحقیق حاضر شناخت ابعاد مدیریت منابع انسانی یک عامل مهم و کلیدی در جهت پیشبرد اهداف و برنامه ریزی سازمان و همچنین جهت جلوگیری از ضعف شخصیتی و فشارهای سیستم

های (مالی و غیر مالی) می باشد و از اونجایی که برخی از فناوری های اطلاعاتی مانند سیستم های ERP که نرم افزار های مربوط برنامه ریزی منابع شرکتی است، میتوان استفاده از این نوع نرم افزارها در جهت مدیریت منابع در سازمان ها و کنترل مواردی که باعث ایجاد فشارهای مالی میشود را پیشنهاد داد اما اثر بخشی این نوع نرم افزارها نیاز به تحقیق و بررسی بیشتری دارد.

-باتوجه به اینکه یکی از نتایج مهم پژوهش حاضر در جهت بهبود کنترل داخلی سیستم های حسابداری، از طریق ایجاد یک زیرساخت و استفاده از سیستم تکنولوژی فناوری بروز میباشد، در موارد دیگر نظیر مدیریت سیستم ها، کنترل و ریسک های داخلی و همچنین یافتن راهکارهای مختلف جهت افزایش و امنیت حریم خصوصی در سیستم های حسابداری، استفاده از تکنولوژی هوش مصنوعی و تحلیل داده پیشنهاد میگرددو این پیشنهاد نیاز به بررسی دقیق تر و تجزیه و تحلیل و مطالعه بیشتر دارد.

-با توجه به نتایج تحقیق حاضر گمان میرود که استفاده از فناوری های اطلاعاتی نوین میتواند به بهبود کنترل های داخلی در صنایع حساس بانکداری، بیمه و مالیات کمک کند ولی تایید این موضوع نیاز به تحقیق و بررسی بیشتری دارد .

## منابع

برادران، مریم و درخشی، عطیه، (۱۴۰۲)، بررسی تأثیر مدیریت سود بر پیریشانی مالی با توجه به نقش کنترل داخلی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه کنکاش مدیریت و حسابداری، دوره: ۳، شماره: ۱

بهارلوئی، فاطمه، (۱۴۰۲)، سنجش تأثیر حاکمیت شرکتی بر کنترل داخلی در شرکتهای بورس اوراق بهادار تهران، نهمین کنفرانس بین المللی چشم اندازهای نوین در مدیریت، حسابداری و کارآفرینی، تهران

پور تیموری، مجتبی و زارعی، سمیرا، (۱۴۰۲)، حسابرسی کنترل های داخلی و خطر کنترل، نهمین کنگره ملی تازه یافته در مدیریت و مهندسی صنایع با تأکید بر توانمندی و هوش رقابت، تهران

رحمانیان کوشکی، عبدالرسول و رفیعی بیدگلی، مرضیه، (۱۴۰۱)، بررسی رابطه بین رقابت در بازار محصول و کیفیت کنترل داخلی و اثرات متقابل آنها با اظهار نظر حسابرس در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران، دومانه نامه بررسی های بازرگانی، دوره: ۲۰، شماره: ۱۱۶

شبنانی، مجتبی، (۱۴۰۲)، نقش تعدیلی کیفیت حسابرسی بر تأثیر اهمیت کنترل داخلی بر ریسک جریان های نقدی، دوازدهمین کنفرانس بین المللی حسابداری، مدیریت و نوآوری در کسب و کار، تهران

کردستانی، غلامرضا و محمدی نسب، سید محسن، (۱۴۰۲)، تأثیر اثربخشی کنترل‌های داخلی بر افشای ریسک در متن گزارش‌های مالی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره: ۱۵، شماره: ۵۷

زارعی، علی و امیریکی، حبیب و واحدی، علی، (۱۴۰۱)، تأثیر حسابرسی کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی با نقش تعدیلات حسابرسی، اولین کنفرانس ملی تحقیقات کاربردی در علوم مدیریت و حسابداری نوین، البرز،

## References

Baradaran, Maryam and Derakhshi, Atieh, (۱۴۰۲), Investigating the effect of profit management on financial distress with regard to the role of internal control in companies listed on the Tehran Stock Exchange, Konkash Management and Accounting Quarterly, Volume: ۳, Number: ۱ [In Persian]

Baharloi, Fatemeh, (۱۴۰۲), measuring the effect of corporate governance on internal control in Tehran Stock Exchange companies, the ۹th International Conference on New Perspectives in Management, Accounting and Entrepreneurship, Tehran [In Persian]

Rahmanian Kushkaki, Abdul Rasul and Rafiei Bidgoli, Marzieh, (۱۴۰۱), examining the relationship between competition in the product market and the quality of internal control and their mutual effects with the auditor's opinion in the companies admitted to the Tehran Stock Exchange, bimonthly business reviews, period: ۲۰, no. : ۱۱۶ [In Persian]

Shabani, Mojtabi, (۱۴۰۲), the moderating role of audit quality on the effect of the importance of internal control on cash flow risk, the ۱۲th International Conference on Accounting, Management and Innovation in Business, Tehran [In Persian]

Kurdestani, Gholamreza and Mohammadi Nesab, Seyed Mohsen, (۱۴۰۲), the effect of the effectiveness of internal controls on risk disclosure in the text of financial reports, Financial Accounting and Audit Research, Volume: ۱۵, Number: ۵۷ [In Persian]

Abbott, J., Y. Park, and S. Parker. (۲۰۰۰). The effects of audit committee activity and independence on corporate fraud. *Managerial Finance* ۲۶ (۱۱): ۵۵-۶۷.

Al Lawati, H., Hussainey, K. & Sagitova, R. (۲۰۲۱). Disclosure quality vis-à-vis disclosure quantity: Does audit committee matter in Omani financial institutions?. *Rev Quant Finan Acc* ۵۷, ۵۵۷-۵۹۴.

Anh, T., Thi, L., Quang, H & Thi, T. (۲۰۲۰). Factors influencing the effectiveness of internal control in cement manufacturing companies. *Management Science Letters*, ۱۰(۱), ۱۳۳-۱۴۲.



Anthony, R. N. (۱۹۶۵). Planning and control systems: A framework for analysis. Harvard University.

Arif, S., Kepler, J.D., Schroeder, J. et al. (۲۰۲۲). Audit process, private information, and insider trading. *Rev Account Stud* ۲۷, ۱۱۲۵-۱۱۵۶.

Balstad, M. T., & Berg, T. (۲۰۱۹). A long-term bibliometric analysis of journals influencing management accounting and control research. *Journal of Management Control*, ۱-۲۴.

Bandar, A., Kuaiber, M., Almalik, O. (۲۰۲۱). The Impact of the Internal Audit System on Improving the Quality of Banking Services in Commercial Bank. *PalArch's Journal of Archaeology of Egypt/ Egyptology*, ۱۸(۱), ۱۰۰۹-۱۰۲۳

Bilegeya, L.T., Mrindoko, A. (۲۰۲۳). Assessing the Impact of Internal Control on the Performance of Commercial Banks in Tanzania. In: Aigbavboa, C., et al. *Sustainable Education and Development – Sustainable Industrialization and Innovation*. ARCA ۲۰۲۲. Springer, Cham. [https://doi.org/۱۰.۱۰۰۷/۹۷۸-۳-۰۳۱-۲۵۹۹۸-۲\\_۶۱](https://doi.org/۱۰.۱۰۰۷/۹۷۸-۳-۰۳۱-۲۵۹۹۸-۲_۶۱)

Bonner, S. E., Hesford, J. W., Van der Stede, W. A., & Young, S. M. (۲۰۰۶). The most influential journals in academic accounting. *Accounting, Organizations and Society*, ۳۱(۷), ۶۶۳-۶۸۵.

De Zwart, F. (۲۰۲۲). The Internal Audit Function. In: *The Key Code and Advanced Handbook for the Governance and Supervision of Banks in Australia*. Springer, Singapore.

Grabner, I., & Moers, F. (۲۰۱۳). Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. *Accounting, Organizations and Society*, ۳۸(۶-۷), ۴۰۷-۴۱۹.

Hamza, M., Alkabbji, R., Almbydeen, T.H., Almubaydeen, A., Bajunaid, K. (۲۰۲۳). The Impact of Applying Electronic Internal Auditing in Raising the Efficiency of Financial Performance in Jordanian Commercial Banks. In: Alareeni, B.A.M., Elgedawy, I. (eds) *Artificial Intelligence (AI) and Finance. Studies in Systems, Decision and Control*, vol ۴۸۸. Springer, Cham.

Henk, O. (۲۰۲۰). Internal control through the lens of institutional work: a systematic literature review. *J Manag Control* ۳۱, ۲۳۹-۲۷۳.

Kartal, M.T., Depren, S.K. (۲۰۲۱). Evaluating the Effectiveness of the Coordination Between Internal Control and Internal Audit: A Survey-Based Analysis on Turkish Banking Sector. In: Çalıyurt, K.T. (eds) *Ethics and Sustainability in Accounting and Finance, Volume II*. Accounting, Finance,

Sustainability, Governance & Fraud: Theory and Application. Springer, Singapore. [https://doi.org/10.1007/978-981-15-1928-4\\_8](https://doi.org/10.1007/978-981-15-1928-4_8)

Kunz, J., Heitz, M. (۲۰۲۱). Banks' risk culture and management control systems: A systematic literature review. *J Manag Control* ۳۲, ۴۳۹-۴۹۳.

Lombardi, R., de Villiers, C., Moscardiello, N., Pizzo, M. (۲۰۲۱). The disruption of blockchain in auditing—a systematic literature review and an agenda for future research. *Acc. Auditing Accountability J.*

Nour, A.N.I., Tanbour, K.M. (۲۰۲۳). The Impact of the Code of Professional Conduct for Internal Auditors on the Effectiveness of Internal Auditing Units in Banks Listed on the Palestine Stock Exchange During COVID-۱۹ Pandemic. In: Alareeni, B., Hamdan, A. (eds) *Explore Business, Technology Opportunities and Challenges After the Covid-۱۹ Pandemic*. ICBT ۲۰۲۲. *Lecture Notes in Networks and Systems*, vol ۴۹۵. Springer, Cham. [https://doi.org/10.1007/978-3-031-08954-1\\_45](https://doi.org/10.1007/978-3-031-08954-1_45)

Nurleni, N., A. Bandang, J. Darmawati, and Amiruddin. ۲۰۱۸. The effect of managerial and institutional ownership on corporate social responsibility disclosure. *International Journal of Law and Management* ۶۰ (۴): ۹۷۹-۹۸۷.

Popara, J., Savkovic, M., Lalic, D.C., Lalic, B. (۲۰۲۳). Application of Digital Tools, Data Analytics and Machine Learning in Internal Audit. In: Alfnes, E., Romsdal, A., Strandhagen, J.O., von Cieminski, G., Romero, D. (eds) *Advances in Production Management Systems. Production Management Systems for Responsible Manufacturing, Service, and Logistics Futures*. APMS ۲۰۲۳. IFIP *Advances in Information and Communication Technology*, vol ۶۸۹. Springer, Cham.

Popara, J., Savkovic, M., Lalic, D.C., Lalic, B. (۲۰۲۳). Application of Digital Tools, Data Analytics and Machine Learning in Internal Audit. In: Alfnes, E., Romsdal, A., Strandhagen, J.O., von Cieminski, G., Romero, D. (eds) *Advances in Production Management Systems. Production Management Systems for Responsible Manufacturing, Service, and Logistics Futures*. APMS (۲۰۲۳). IFIP *Advances in Information and Communication Technology*, vol ۶۸۹. Springer, Cham.

Salem, R., Ezeani, E. & Song, X. (۲۰۲۳). The relationship between religiosity and voluntary disclosure quality: a cross-country evidence from the banking sector. *Rev Quant Finan Acc* ۶۰, ۹۸۳-۱۰۲۳. <https://doi.org/10.1007/s11106-022-01117-0>

Sarhan, A., C. Ntim, and B. Al-Najjar. (۲۰۱۹). Board diversity, corporate governance, corporate performance, and executive pay. *International Journal of Finance and Economics* ۲۴ (۲): ۷۶۱-۷۸۶.

Velte, P. (۲۰۲۳). The impact of external auditors on firms' financial restatements: a review of archival studies and implications for future research. *Manag Rev Q* ۷۳, ۹۵۹-۹۸۵.

Zhang, C., Shah, S.M. (۲۰۲۳). The Impact of Blockchain Technology on Internal Auditing in the Financial Sector. In: Hamdan, A., Shoaib, H.M., Alareeni, B., Hamdan, R. (eds) *The Implementation of Smart Technologies for Business Success and Sustainability. Studies in Systems, Decision and Control*, vol ۲۱۶. Springer, Cham. [https://doi.org/10.1007/978-3-031-10212-7\\_58](https://doi.org/10.1007/978-3-031-10212-7_58)