

ارائه الگوی کیفیت حسابرسی داخلی در چارچوب نظام راهبری شرکتی با تمرکز بر مدل کوزو

صدیقه گرمسیری

دانشجوی دکتری رشته حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
s.garmsiri@yahoo.com

قدرت‌الله طالب‌نیا

گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران - (مسئول مکاتبات)
gh_talebniya@yahoo.com

هاشم نیکومرام

گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
HN.Nikoomaram@gmail.com

حمیدرضا وکیلی‌فرد

گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
vakilifard.phd@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۰/۰۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۲/۰۲

چکیده

هدف از انجام این تحقیق، طراحی الگوی بومی «کیفیت حسابرسی داخلی در چارچوب نظام راهبری شرکتی با تمرکز بر مدل کوزو» بود. روش تحقیق به صورت کیفی و کمی بود. اطلاعات تحقیق به وسیله مصاحبه جمع آوری شد. جامعه آماری تحقیق شامل خبرگان، اساتید و متخصصین حوزه مورد پژوهش در حوزه حسابرسی داخلی به تعداد نامحدود بودند که تعداد ۱۸ نفر تا رسیدن به اشباع نظری انتخاب شدند. روش نمونه‌گیری به صورت گلوله‌برفی بود که از مصاحبه شوندگان خواسته شد افرادی مطلع در رابطه با موضوع تحقیق را جهت انجام مصاحبه‌های بعدی معرفی نمایند. داده‌های اولیه به شیوه مصاحبه گردآوری شدند. مطابق فرایند روش شناختی، طی سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی، نخست از دل تعداد زیاد انواع داده‌های اولیه، کدهای مرتبط با موضوع مشخص شدند؛ سپس به شیوه مقایسه مداوم از دل چندین کد، یک مفهوم استخراج شد و به همین شیوه سایر کدها نیز به مفاهیم تبدیل شدند تا در نهایت ۱۱۸ مفهوم به دست آمد. در مرحله بعد، هر چند مفهوم در قالب یک مقوله قرار گرفتند تا ۱۹ مقوله برای این پژوهش به دست آمده باشد. یافته‌های تحقیق نشان داد که، ۵ مقوله به عنوان مقوله محوری ظاهر شدند که شامل: ارزیابی ریسک، اطلاعات و ارتباطات، فعالیت‌های کنترلی، محیط کنترل داخلی، نظارت و پایش می‌باشند. سایر مقوله‌ها برای ارائه در مدل تصویری در پنج دسته شرایط علی (۳ مقوله)، بستر یا زمینه (۲ مقوله)، شرایط مداخله‌گر (۳ مقوله)، راهبردها (۳ مقوله)، پیامدها (۳ مقوله) قرار گرفتند. در ادامه بر اساس شاخص‌ها، مولفه‌ها، مفاهیم و مقوله‌های مدل پیشنهادی، پرسشنامه‌ای ۱۱۸ سوالی تدوین گردید و بر مبنای داده‌های گردآوری شده روابط مدل پیشنهادی ارائه شده مورد بررسی قرار گرفته که در نهایت نتایج نشان از معناداری روابط و اجزای مدل ارائه شده داشت.

واژه‌های کلیدی: طراحی الگو، حسابرسی داخلی، راهبری شرکتی، مدل کوزو، نظریه داده بنیاد.

۱- مقدمه

ضرورت وجود سیستم کنترل داخلی در بخش عمومی، امروزه به خوبی احساس می‌شود؛ زیرا سیستم کنترل داخلی اگر به درستی طراحی و اجرا شود، باعث دقت عمل و کارایی سیستم‌های اطلاعاتی می‌شود و کیفیت حسابداری را بهبود می‌بخشد و مطابقت آن با قوانین موضوعه را سبب می‌شود. از این‌رو طراحی و اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی در جهت کیفیت حسابداری در چارچوب نظام راهبری شرکتی از اهمیت فوق العاده ای برخوردار است (وتن، ۲۰۱۳). یکی از دستاوردها و الگوهای جدید در ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی، رویکرد موسوم به چارچوب یکپارچه کوزو می‌باشد. لذا نظام راهبری شرکتی عاملی است که می‌توند باعث بهبود کیفیت اطلاعات ارائه شده توسط مدیریت گردد و به دنبال ارتقای عدالت، شفافیت و پاسخگویی در شرکت است و بررسی عوامل تشکیل دهنده آن در شرکت‌ها از ضرورت خاصی برخوردار است (احمدی و میر، ۱۳۹۸). با عنایت به جوان بودن حرفه حسابداری داخلی موانع و مشکلاتی در پیاده سازی و اجرای آن وجود دارد چراکه درجه بلوغ حسابداری داخلی در ایران در مقایسه با سایر کشورها در درجه پایین تری قرار دارد. مشخص کردن این مشکلات در سطوح مختلف شامل کار حسابداری داخلی، واحد حسابداری داخلی، سازمان، جامعه و ارائه راهبردها برای مرتفع نمودن آن می‌تواند گام بزرگی باشد. محدود بودن تعداد کارکنان، محدودیت منابع، محدودیت در نگهداشت کارکنان دارای صلاحیت، محدودیت در بهره‌گیری از متخصصان و خدشه دار شدن استقلال و واقع بینی (بی طرفی) از جمله مهمترین مشکل‌های پیش روی واحدهای حسابداری داخلی عنوان گردیده است (عبدی و همکاران، ۱۳۹۶).

حسابرسان داخلی برای تدوین یک برنامه حسابداری داخلی که انعکاس دهنده ی شناخت کافی آنان از فعالیتهای اطمینان بخش نظام راهبری و ایجاد فرصت‌های کافی برای برقراری ارتباط با مدیریت ارشد و هیات مدیره در خصوص اثر بخشی فعالیتهای مدیریت ریسک می‌باشد، نیازمند چارچوبی جهت ارزیابی حوزه‌های مختلف راهبری شرکتی هستند (المونتی و کوتانی^۱، ۲۰۱۹). نقطه شروع برای حسابداری داخلی در ارائه خدمات اطمینان بخشی، به دست آوردن درک درستی از شرایطی که سازمان در آن عمل می‌کند، شناسایی ذینفعان کلیدی و نیازهای آنها، و تعیین چگونگی تعریف راهبری سازمان است. در این راستا منشور حسابداری داخلی باید بیان کننده ی این باشد که محدوده کار شامل تمام فعالیتها و فرآیندهای راهبری می‌شود

(رحمانی و کدخدایی، ۱۳۹۶). علت انجام و اهمیت حسابداری داخلی، شناسایی محل‌هایی از منابع مالی است که در حال از بین رفتن بیهوده می‌باشد و به مدیران ارشد مالی جهت جلوگیری و متوقف کردن هر یک از آنها گزارش‌های لازم را می‌دهد حسابداری داخلی به سازمان کمک می‌کند تا اهداف خود را با اتخاذ رویکردی روش مند و منظم برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرایندهای مدیریت ریسک، کنترل داخلی و راهبری شرکتی ایفا کند (باقیان و همکاران، ۱۳۹۹). اهمیت کیفیت حسابداری داخلی به خاطر آن است که به سازمان و شرکت‌ها کمک کند تا اهداف مدنظر خود را که ایجاد نظام یکپارچه و برنامه ریزی منظم در بخش مالی است، برای ارزیابی و بهبود کارایی مدیریت و کنترل آن‌ها بررسی کند. با حسابداری داخلی کلیه امور تجزیه و تحلیل می‌شود و شرکت به سمت فرصت‌های بهتر سوق داده می‌شود. با حسابداری داخلی گزارشات حسابداری و امور مالی طبق استاندارد انجام می‌شود به بهترین نحو کنترل و بررسی امور مالی داخلی سازمان انجام می‌شود. بخشنامه و قوانین و آئین نامه‌ها رعایت می‌شوند همچنین پیشگیری از ضرر و زیان مالی و شناسای منابع مالی در حال هدر رفتن. کیفیت هزینه‌ها مشخص و از دارایی و منابع موجود در سازمان حفاظت می‌کنند (حاجیها و رجب دری، ۱۳۹۸). در این راستا، با توجه به تحولات اخیر در حرفه حسابداری در ایران و تشکیل موسسات حسابداری در ایران و تشکیل موسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و همچنین گسترش بازارهای مالی و افزایش نیاز روزافزون به اطلاعات مالی معتبر پیشنهاد می‌شود که عناصر موثر بر کیفیت حسابداری داخلی، چه از نظر کیفیت واقعی حسابداری (کشف و گزارش تحریفات گزارش‌های مالی) و چه از نظر برداشت از کیفیت حسابداری (اعتماد استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی) شناسایی شود.

بنابراین تحقیق حاضر درصدد پاسخ به این سوال اصلی است که: الگوی مناسب کیفیت حسابداری داخلی در چارچوب نظام راهبری شرکتی با تمرکز بر مدل کوزو چگونه است؟

۲- ادبیات نظری و پیشینه تحقیق

۱-۲- ادبیات نظری کیفیت حسابداری داخلی

کیفیت حسابداری، یکی از موضوعات بااهمیت در حوزه ی حسابداری و بازار سرمایه است. به منظور شناخت مفاهیم و ابعاد مختلف کیفیت حسابداری، مطالعات گوناگونی انجام شده است تا رابطه بین کیفیت حسابداری و دیگر متغیرهای آن کشف شود.. حرفه ی حسابداری، مانند سایر حرفه‌ها، برای حفظ جایگاه خود

¹ Almutairi & Quttainah

در طراحی سیستم‌های حاکمیت باید تمامی ذینفعان را در نظر گرفت. بهترین گزینه برای مالکان این است که معیارهای کنترل را به نحوی طراحی کنند که با همسو کردن منافع مدیران و ذینفعان، عملکرد شرکت را به کاراترین حالت ممکن تبدیل شود. تئوری ذینفعان بیان می‌دارد که شرکت‌ها باید به گروه‌های مختلف ذینفع توجه داشته باشد تا اینکه بر اساس دیدگاه سنتی فقط به سرمایه‌گذاران توجه نماید (فریمان، ۱۹۸۴ و گیسون^۱، ۲۰۰۰). این گروه‌های مختلف شامل مشتریان، تامین‌کنندگان، کارمندان، جامعه و سهامداران، همگی در شرکت ذینفع می‌باشند. بنابراین طرفداران این دیدگاه ادعا می‌کنند که برای حاکمیت موثر باید نمایندگان گروه‌های ذینفع در هیئت مدیره حضور داشته باشند. در نتیجه این تئوری بر نقش مکانیسم‌های غیر تجاری مانند نیاز به تعیین اندازه هیات مدیره بهینه و نیاز به طراحی کمیته‌های خاص تاکید می‌نماید (جان و سنبت^۲، ۲۰۱۳).

بررسی تعاریف، مفاهیم و دیدگاه‌های مراجع حرفه‌ای و صاحب‌نظران، حکایت از آن دارد که هدف نهایی نظام راهبری شرکتی دستیابی به چهار مورد زیر است (حساس یگانه، ۱۳۹۷):

- پاسخگویی
- شفافیت
- عدالت و
- رعایت حقوق ذینفعان.

۳-۲- ادبیات نظری مکتب کوزو

برای کنترل‌های داخلی الگوهای متنوعی، طراحی و معرفی شده‌اند. یکی از مهمترین و معروف‌ترین آنها از نقطه نظر جامعیت، اثربخشی و گستره کاربرد، الگوی مطرح شده از سوی کمیته سازمان‌های مسئول کمیسیون تردوی تحت عنوان کوزو در سال ۱۹۹۴ است. کمیته مزبور کنترل داخلی را فرآیندی دانسته است که توسط هیات مدیره، مدیریت و دیگر کارکنان یک موسسه اجرا می‌شود و هدف از ایجاد آن، کسب اطمینانی منطقی و معقول از دستیابی به اهداف اثربخشی و کارایی عملیات، قابلیت اعتماد به گزارشگری مالی و پایبندی به قوانین و مقررات جاری است. از این تعریف میتوان فرض کرد وجود چنین سیستم کنترلی از دستیابی به اهداف سازمان و در عین حال حفاظت از منافع تمام گروه‌های ذینفع حفاظت می‌کند. مطابق گزارش کوزو، نظام کنترل داخلی از پنج عنصر به هم پیوسته تشکیل می‌شود:

نیازمند کسب اعتماد عمومی است. آن چه جامعه از حرفه‌ی حسابرسی انتظار دارد ارائه‌ی گزارش حسابرسی با کیفیت مطلوب است. این امر به کمک حرفه حسابرسی از طریق بررسی اطلاعات مالی شرکت‌ها امکان پذیر است (یگانه و مقصودی، ۱۳۹۴).

دیویدسون و نو (۱۹۹۳) کیفیت حسابرسی را به عنوان توانایی حسابرسان در کشف و برطرف کردن تحریف و دستکاری در سود خالص گزارش شده تعریف کردند. پژوهش‌ها نشان نشان می‌دهند اندازه حسابرسان تخصص حسابرسان در صنعت، شهرت، امتیاز و رتبه موسسه حسابرسی و دوره تصدی حسابرسان می‌توانند معیارهای متمایزکننده کیفیت حسابرسی باشند. نتیجه بسیاری از پژوهش‌ها نشان دهنده موثر بودن کیفیت حسابرسی در افزایش کیفیت سود و اطلاعات افشا شده است (میمند و زمانی، ۱۳۹۳).

کیفیت حسابرسان به عنوان کیفیت کلی خدمات حسابرسی در تمام حسابرسی‌های مؤسسه‌ی حسابرسی تعریف می‌شود. برداشت از کیفیت حسابرسی و کیفیت واقعی حسابرسی دو مفهوم متفاوت است. توجه به کیفیت واقعی حسابرسی به جای برداشت از کیفیت حسابرسی از اهمیت بیش‌تری برخوردار است، اما نباید فراموش کرد که اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسی به سادگی میسر نیست. کیفیت واقعی حسابرسی غیر قابل مشاهده است و فقط می‌توان آن را پس از اجرای حسابرسی ارزیابی کرد.

۲-۲- ادبیات نظری نظام راهبری شرکتی

دو الزام برای سیستم نظام راهبری شرکتی اثربخش وجود دارد: خرد و کلان. در سطح خرد باید مطمئن شویم که سازمان در جهت اهدافش در حال حرکت است. اگر فرض سنتی آنگلو-امریکا در مورد واحد تجاری (افزایش ارزش سهامداران) را دنبال کنیم، نظام راهبری شرکتی خوب ابزاری است برای اطمینان از اینکه تصمیمات در جهت افزایش ارزش سهامداران اتخاذ و اجرا می‌شود (حسینی، ۱۳۹۶).

نظام راهبری شرکتی در سطح کلان به اعتقاد آلن گرینسپان رئیس هیات مدیره ذخایر دولت فدرال، "تخصیص اثربخش منابع ملی بصورت بهینه" است. تجربیات اخیر امریکا در مورد شرکت‌های وردکام وانرون بیانگر این نکته است که اگر شکست‌ها در سطح شرکت جدی باشد آنگاه تخصیص ناهینه منابع در کوتاه مدت به دلیل ضربه زدن به اعتماد عمومی دارای نتایج بلندمدت خواهد شد (کیسی و همکاران، ۲۰۱۵).

² Senbet

¹ Vegibson

(۱۴۰۰) به بررسی رابطه بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی با رویکرد مدل سازی معادلات ساختاری پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد ویژگی‌های کمیته حسابرسی تاثیر مستقیمی بر کیفیت حسابرسی دارد؛ هر چند تاثیر آن از نظر آماری معنادار نیست. همچنین متغیرهای کنترلی پژوهش (تمرکز مالکیت و اندازه شرکت) تاثیر مستقیم و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارند. همچنین **دریاباری و همکاران (۱۳۹۹)** طراحی مدل و ارزیابی نقش تعدیلی ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و ریسک سقوط قیمت سهام ارائه نمودند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که کیفیت گزارشگری مالی موجب کاهش ریسک سقوط قیمت سهام شرکت می‌گردد. علاوه بر این، نتایج نشان می‌دهد که ویژگی‌های کمیته حسابرسی رابطه منفی بین کیفیت گزارشگری مالی و ریسک سقوط قیمت سهام شرکت‌ها را تعدیل و تشدید می‌کند.

در همین راستا **سلیمانی و طاهری (۱۳۹۸)** به بررسی رتبه بندی عوامل مؤثر بر کیفیت فعالیت حسابرسی داخلی پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که مراقبت حرفه ای، ویژگی‌های سازمانی، معیارهای کاری و صلاحیت به ترتیب دارای بالاترین ضریب اهمیت اثرگذاری بر کیفیت فعالیت حسابرسی داخلی را دارند. علاوه بر آن ریزمعیارها نیز با توجه به اهمیتشان در هر معیار اصلی و در مجموع ارزیابی و رتبه بندی شد. در این مقاله بالاترین ضریب اهمیت ریزمعیارها مربوط به حمایت مدیریت از حسابرس داخلی در انجام وظایف بود. در همین راستا لن^۱ (۲۰۲۱)، به بررسی راهبری شرکتی و چابکی شرکت پرداختند. این مقاله مبحث چابکی شرکت‌ها را به عنوان یک حوزه سودمند برای تحقیقات راهبری شرکتی پیشنهاد می‌دهد. چابکی شرکت‌ها، که به توانایی شرکت‌ها برای انطباق با تغییرات محیطی آن اشاره دارد، به عنوان یک عامل مهم، در عین حال کمتر مطالعه شده، عاملی تعیین کننده برای عملکرد و بقای شرکت است. در این مقاله یک رابطه معکوس بین تمرکز تصمیم گیری در شرکت‌ها و چابکی ارائه شده است. همچنین **ندیالکوا^۲ (۲۰۲۰)**، به بررسی کاربرد سایر مدل‌ها برای ارزیابی ممیزی کیفیت حسابرسی داخلی پرداخت. مدل‌های ارزیابی کیفیت حسابرسی داخلی بر اساس چارچوب مفهومی استانداردهای بین المللی ممیزی داخلی، کد اخلاقی، آیین نامه داخلی مصوب برای هر سازمان بخش دولتی توسعه یافته و براساس سنت‌ها و تجربیات عملی

- * محیط کنترلی؛
- * شناسایی و ارزیابی ریسک؛
- * فعالیتهای کنترلی؛
- * اطلاعات و ارتباطات؛
- * خودارزیابی، نظارت و اصلاح نارسایی‌ها (سلیمانی و مقدسی، ۱۳۹۳).

مدرن شدن محیط‌های اقتصادی و اجتماعی باعث شده است راهبری شرکت نه تنها به ضرورت آگاه سازی سهامداران بلکه به رضایت آنها و توانایی شرکت برای واکنش به محدودیتهای جدید بازار و روابط ایجاد شده با سایر گروه‌های ذینفع از جمله کارکنان و منافع عمومی توجه کند. معیارهای اقتصادی یا میزان سودآوری برای ارزیابی واحد تجاری دیگر کفایت نمی‌کنند؛ تطبیق پذیری، قدرت عکس العمل، شیوه برخورد متعهدانه و اخلاقی با عوامل اقتصادی و اجتماعی به طور روزافزونی در توسعه شرکتها اهمیت یافته‌اند. شیوه غالب در کنترلهای مربوط به راهبری شرکت در ادبیات اقتصادی و تئوری نمایندگی این ایده است که مدیریت و مالکان منافع مختلفی دارند. این تئوری شرکت را به عنوان مجموعه‌ای جامع از قراردادهای میان هیات مدیره، سهامداران و مدیران و میان کارکنان، اعتباردهندگان، مشتریان و عرضه کنندگان تعریف می‌کند به چگونگی تقسیم منافع اقتصادی طی یک دوره مالی میان آنها می‌پردازد. در محیط تجاری امروز با زمینه‌های فرهنگی متنوع، نمی‌توان برای تمام شرکتها اصول راهبری شرکتی تقریباً یکسانی به کار برد (سلیمانی و مقدسی، ۱۳۹۳).

۳-۲- پیشینه تحقیق

از جمله تحقیقات داخلی و خارجی که نزدیک به عنوان تحقیق حاضر انجام شده می‌توان به تحقیقات زیر اشاره نمود:

طاهری (۱۴۰۰)، به تدوین مدل راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران پرداخت در نتیجه مدل راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده بر اساس رویکرد سیستمی که دربرگیرنده دو بخش کلان شامل ارائه دهندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در سه خرده سطح (سطح کارحسابرسی مالیاتی، سطح ارکان رفع اختلاف مالیاتی و سطح سازمانی) و بخش دریافت کنندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در یک خرده سطح (مودیان مالیاتی ارزش افزوده) با کشف و شناسایی عوامل راهبردی، شرایط مداخله گر (زمینه ای) و پیامدهای آن به همراه شرایط بستر طراحی و ارائه شد. از طرفی **پیری و همکاران**

² Nedyalkova

¹ Lehn

صلاحیت و یکپارچگی تأیید می‌شود) تأثیر قابل توجهی در فساد دارد و می‌تواند به فرسودگی در بخش عمومی کمک کند. بنابراین پژوهش حاضر به دنبال ارائه الگوی کیفیت حسابرسی داخلی در چارچوب نظام راهبری شرکتی با تمرکز بر مدل کوزو می‌باشد.

۳- مدل و فرضیه‌های تحقیق

هدف تحقیق حاضر « ارائه الگوی کیفیت حسابرسی داخلی در چارچوب نظام راهبری شرکتی با تمرکز بر مدل کوزو» می‌باشد مدل در انتهای تحقیق با تمرکز بر مدل کوزو ارائه شد.

پایه گذاری شده است. از طرفی نتوت^۱ (۲۰۱۹)، به بررسی کیفیت حسابرسی داخلی. یک مطالعه موردی در یک شرکت حسابداری هلندی پرداخت. این تحقیق از طریق مصاحبه با تمام بخش‌های حسابرسی نشان می‌دهد که کدام قسمت از فرهنگ سازمانی بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد. معنادار بودن، داشتن تعادل کنترل کار، کارمندگان، و داشتن سیستم باز می‌تواند دلایلی باشد که کیفیت ممیزی را به طور مثبت تحت تأثیر قرار می‌دهد. در همین راستا آیبیرونکه^۲ (۲۰۱۹)، به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر فساد اداری در بخش عمومی نیجریه پرداخت. یافته‌ها نشان می‌دهد که متغیر مستقل؛ کیفیت حسابرسی داخلی (که توسط استقلال حسابرسان داخلی،

جدول (۱): ابعاد و مولفه‌های بدست آمده از مطالعات کتابخانه‌ای

ردیف	ابعاد و مولفه‌ها	ابعاد و مولفه‌ها
۱.	حمایت مدیریت از حسابرسان داخلی	۲. معنادار بودن
۳.	تحصیلات مرتبط	۴. داشتن تعادل کنترل کار
۵.	سابقه حرفه‌ای	۶. کارمندگان
۷.	عضویت در مجامع حرفه‌ای	۸. داشتن سیستم باز
۹.	استقلال حسابرسان داخلی	۱۰. صلاحیت و یکپارچگی
۱۱.	اندازه واحد حسابرسی داخلی	۱۲. کیفیت اسناد
۱۳.	تخصص مالی	۱۴. دارا بودن گواهینامه‌های حرفه‌ای توسط حسابرسان داخلی
۱۵.	استقلال	۱۶. عملکرد
۱۷.	جنسیت	۱۸. شایستگی
۱۹.	سهامداران نهادی	۲۰. بی طرفی
۲۱.	نوع اظهارنظر	۲۲. استفاده از فناوری اطلاعات توسط حسابرسان داخلی
۲۳.	تخصص صنعت	۲۴. صلاحیت
۲۵.	اندازه و دوره تصدی حسابرسان	۲۶. ویژگی‌های سازمان
۲۷.	تخصص لازم را در زمینه حسابرسی داخلی	۲۸. منابع حسابرسی داخلی
۲۹.	برنامه‌ی حسابرسی	۳۰. فرایند حسابرسی داخلی
۳۱.	تغییر محیط	۳۲. الگوی ارتباطی حسابرسی داخلی
۳۳.	فرهنگ سازمانی	

¹ Neut

² Ibranke

دوم کوکران حجم نمونه لازم ۳۸۵ نفر می‌باشد که مبنای تجزیه و تحلیل قرار گرفته شد. شایان ذکر با توجه به عدم دسترسی به همه اعضای جامعه، روش نمونه‌گیری غیرتصادفی در دسترس استفاده شده است به این صورت که بین حساب‌برسان داخلی شرکت‌های بازار سرمایه که در دسترس بودند پرسشنامه توزیع شد و در نهایت هر زمان تعداد ۳۸۵ پرسشنامه تکمیل شده به دست آمد و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

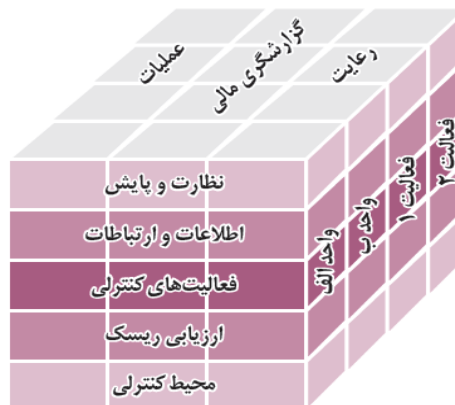
۳-۵- ابزار گردآوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها

جهت اخذ اطلاعات کلی در مورد جامعه مورد پژوهش و همچنین سایر اطلاعات در زمینه ادبیات موضوع، تعیین چارچوب نظری و شاخص‌ها از روش بررسی اسناد و مدارک و از مصاحبه و پرسشنامه باز به منظور توصیف دیدگاه جامعه مورد پژوهش بهره گرفته شد. همچنین به منظور تجزیه و تحلیل داده‌های به دست آمده از مصاحبه‌ها، از فرایند ۳ مرحله‌ای کدگذاری باز، محوری و انتخابی استفاده شد. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌های به دست آمده از پرسشنامه‌ها، از آمار توصیفی و آمار استنباطی استفاده گردید. ابتدا به منظور توصیف یافته‌ها، از جداول و نمودارهای فراوانی استفاده شد. به منظور توصیف بهتر داده‌ها از شاخص‌های مرکزی نظیر میانگین‌های پراکندگی همچون انحراف معیار بهره گرفته شد. سپس در راستای بررسی نرمال بودن بودن یا نبودن داده‌ها جهت سنجش متغیرها از آزمون کلموگروف اسمیرونوف استفاده گردید. در ادامه با استفاده از آزمون تحلیل عامل تاییدی توسط نرم افزار LISREL8.80 به مطالعه گویه‌ها و شاخص پرداخته شد تا در کل پرسشنامه‌ها تایید شدند. در پایان نیز با استفاده از مدل ساختاری تفسیری (ISM) و مدل معادلات ساختاری (SEM) توسط نرم افزار LISREL8.80 و SmartPLS.03 تایید یا عدم تایید رابطه بین متغیرهای مدل بررسی شد.

۶- یافته‌ها و تحلیل داده‌ها:

یافته‌های مربوط به آمار توصیفی متغیرها:

جدول شماره ۳، آماره‌های توصیفی متغیرهای تحقیق در طی دوره مورد بررسی را نشان می‌دهد.



معکب کوزو

با توجه به اینکه پاسخ به سوالات پژوهش مکفی به هدف است، لذا از طرح فرضیه اجتناب شده است.

۵- روش شناسی تحقیق

جدول (۲): روش شناسی پژوهش بر اساس مدل پیاز پژوهش

از نظر	نوع پژوهش
هدف	توسعه ای
استراتژی	پیمایش
شیوه پژوهش	آمیخته (کمی - کیفی)
افق زمانی	تک مقطعی
رویه و تکنیک جمع آوری داده‌ها	اسناد و مدارک؛ مصاحبه و پرسشنامه

جامعه و نمونه آماری

در این بخش جامعه آماری و روش نمونه و حجم نمونه براساس تفکیک بخش کیفی و کمی ارائه می‌شود.

جامعه و نمونه آماری در بخش کیفی (مصاحبه)

در بخش کیفی جامعه هدف شامل پژوهش‌های مورد نظر در رابطه با موضوع پژوهش و ۱۶ نفر از متخصصان حسابداری و مدیریت مالی در سطح دانشگاهی هستند که براساس فرآیند فراتحلیل، ارزیابی انتقادی و تحلیل دلفی در تحلیل و شناسایی گزاره‌های محتوایی مشارکت دارند. شایان ذکر است روش نمونه‌گیری در پژوهش نمونه‌گیری هدفمند است

جامعه و نمونه آماری در بخش کمی (پرسشنامه)

جامعه هدف در بخش کمی ۳۰ نفر از حساب‌برسان داخلی که صلاحیت دار و متخصص شرکت‌های بازار سرمایه بودند که باتوجه به الزام تحلیل مدل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه، این حد از جامعه آماری مورد قبول می‌باشد. با توجه به فرمول

جدول (۳): آماره‌های کلی متغیرهای تحقیق

متغیر	امتیاز کلی			
	میانگین	انحراف معیار	واریانس	مینیمم
شرایط علی	۴.۰۷	۰.۸۲	۰.۵۶	۱.۰۰
مقوله محوری	۴.۳۲	۰.۵۷	۰.۶۳	۲.۰۰
راهبردها	۴.۲۷	۰.۶۴	۰.۴۵	۲.۸۹
بسترها	۴.۲۹	۰.۵۹	۰.۵۷	۲.۳۳
شرایط مداخله‌گر	۴.۰۴	۰.۷۶	۰.۵۲	۲.۰۰
پیامدها	۳.۹۳	۰.۷۱	۰.۵۲	۱.۰۰

آمار استنباطی

آمار استنباطی پژوهش حاضر شامل دو بخش طراحی مدل و تست مدل می‌باشد.

طراحی مدل

الف: توصیف جمعیت شناختی نمونه‌های تحقیق

در این پژوهش ۱۸ نفر از متخصصان حسابداری و مدیریت مالی در سطح دانشگاهی که نظراتشان در خصوص پروژه‌ها قابل استناد می‌باشد، به عنوان جامعه آماری برای انجام مصاحبه انتخاب شدند. توصیف جمعیت شناختی نمونه‌های مورد نظر در این بخش در جدول (۴) ارائه شده است.

جدول (۴) انواع داده‌های مورد استفاده در این پژوهش

ردیف	نوع داده‌ها	تعداد
۱	مصاحبه‌های اختصاصی با متخصصان حسابداری	۹
۲	مصاحبه‌های اختصاصی با مدیریت مالی	۹

همانطور که جدول (۴) نشان می‌دهد، اولین شیوه گردآوری داده‌ها، مصاحبه با متخصصان حسابداری و مدیریت مالی در سطح دانشگاهی بوده است. شایان ذکر است به طور تقریبی زمان مصاحبه ۴۵ دقیقه بوده است.

ب: سوالات مصاحبه

سوالات مصاحبه، پس از بررسی و مرور پژوهش‌های پیشین در رابطه با شرایط علی الگوی کیفیت حسابرسی داخلی، مقوله محوری، راهبردهای تعاملی، بسترها و زمینه‌ها، شرایط مداخله‌گر و همچنین نتایج و پیامدهای الگوی کیفیت حسابرسی داخلی تدوین گردید. چارچوب اصلی سوالات پژوهش مبتنی بر رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد به شرح زیر می‌باشد:

(۱) به نظر شما چرا می‌بایست توجه ویژه‌ای بر روی الگوی کیفیت حسابرسی داخلی در چارچوب نظام راهبری شرکتی با تمرکز بر مدل کوزو مبدول شود؟

(۲) به نظر شما فلسفه وجودی الگوی کیفیت حسابرسی داخلی در چارچوب نظام راهبری شرکتی با تمرکز بر مدل کوزو چیست و به چه علت، توجه ویژه بر آن یک ضرورت است؟ (دلایل، توجیهات خود را بطور مبسوط تشریح فرمایید)

(۳) به نظر شما چرا در شرایط موجود کشور باید از الگوی کیفیت حسابرسی داخلی در چارچوب نظام راهبری شرکتی با تمرکز بر مدل کوزو بهره‌بردار شد؟

(۴) به نظر شما مهمترین عوامل اثرگذار بر الگوی کیفیت حسابرسی داخلی در چارچوب نظام راهبری شرکتی با تمرکز بر مدل کوزو کدامند؟ آنرا تحلیل نمایید؟

(۵) شرایط، امکانات، زیرساخت‌ها، الزامات و بسترهای لازم برای الگوی کیفیت حسابرسی داخلی در چارچوب نظام راهبری شرکتی با تمرکز بر مدل کوزو کدامند؟

(۶) راهبردهای تعاملی الگوی کیفیت حسابرسی داخلی در چارچوب نظام راهبری شرکتی با تمرکز بر مدل کوزو کدامند؟

(۷) به نظر شما شرایط مداخله‌گر الگوی کیفیت حسابرسی داخلی در چارچوب نظام راهبری شرکتی با تمرکز بر مدل کوزو کدامند؟

(۸) به نظر شما نتایج، پیامدها و آثار الگوی کیفیت حسابرسی داخلی در چارچوب نظام راهبری شرکتی با تمرکز بر مدل کوزو کدامند؟ (چه تاثیری در شرایط موجود دارد؟)

ج: جمع آوری داده‌ها

در این پژوهش به منظور یافتن اطلاعات مورد نظر سعی بر این بوده که با انجام مصاحبه‌های عمیق از مصاحبه شونده خواسته شود تا کلیه اجزای رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد در الگوی کیفیت حسابرسی داخلی را بصورت کامل روایت نمایند. تحلیل این نمونه‌ها به صورت گام به گام و پس از پایان یافتن هر مصاحبه انجام گرفته است. بعد از انجام مصاحبه، نسخه نوشتاری آن تایپ شده و پس از مفهوم پردازی در هر مصاحبه، کم کم نکات کلیدی تر و مقوله‌ها استخراج گردیدند.

د: فرآیند کدگذاری و تحلیل

فرآیند کدگذاری علاوه بر شناسایی شواهد گفتاری (نکات کلیدی)، شامل مفهوم پردازی (استخراج کدها)، مقوله پردازی (کدگذاری محوری) و شناسایی مدل کلی پژوهش (کدگذاری انتخابی) می‌باشد. نتایج کدگذاری انتخابی منجر به استخراج مدل پیشتهادی گردیده است که با توجه به این توضیحات مدل کدگذاری انتخابی و خلق نظریه به صورت نمودار (۱) است.

مداخله‌گر

- ۱) موانع مرتبط با کارکنان [تجربه کارکنان، سطوح آموزش حسابرسان داخلی، تعداد کارکنان دارای گواهینامه‌های حرفه‌ای]
- ۲) موانع سازمانی [اهمیت موضوعات حسابداری، میزان بهبود عملیات در سازمان، تعداد درخواست‌های مدیریت، پیمایش رضایت حسابرسان، سنوات سابقه کاری حسابرسان داخلی، میزان ساعت آموزش به ازای هر نفر]
- ۳) موانع قانونی [توسعه تکنیک‌های کنترل کیفیت، عدم الزام قانونی سازمان به ایجاد حسابداری داخلی، خطوط گزارشگری رییس حسابداری داخلی و الزامات قانونی، ملاقات خصوصی رییس حسابداری داخلی با کمیته حسابداری]

شرایط
علمی

۱) عوامل حسابداری:

صلاحیت حسابرسان، ترکیب مناسب گروه حسابداری، داشتن دانش و بینش حسابداری، ویژگی‌های فردی حسابداری داخلی، سرمایه‌گذاری در واحد حسابداری داخلی، جایگاه حسابداری داخلی در سازمان، صلاحیت مدیر حسابداری داخلی، کیفیت تجربه حسابرسان داخلی، جایگاه واحد حسابداری داخلی، منشور حسابداری داخلی، مهارت‌های ارتباطی، استقلال، واقع بینی، بی‌طرفی

۲) عوامل مدیریتی:

آموزش‌های حرفه‌ای، رعایت آیین رفتار حرفه‌ای، رعایت قوانین و خط مشی‌ها، شناسایی و ارزیابی ریسک‌ها، تدوین بودجه‌های زمانی و عمل به آن، درستکاری، رازداری

۳) عوامل سازمانی:

صداقت و شفافیت در ارائه گزارش‌ها، عمل به پیشنهادها سازنده، مشورت، عمل به نظام مشارکتی، انتقادپذیری، ترویج ایده‌های جدید، دانش تخصصی، تخصص در صنعت، گواهینامه‌های حرفه‌ای

مقوله محوری

- ۱) ارزیابی ریسک تجزیه و تحلیل سازمان، ریسک‌های ناشی از تغییرات داخلی و خارجی، توانایی تعیین اهداف و تعیین مناسب بودن آن، پروسه سنجش ریسک در برابر خطای ریسک
- ۲) اطلاعات و ارتباطات اهمیت اطلاعات مرتبط برای کنترل عملکردها، اهمیت اطلاعات کیفیت بالا برای کنترل عملکردها، برقراری ارتباط از شرکای خارجی، بیان واضح انتظارات از شرکای
- ۳) فعالیتهای کنترلی کمک به دستیابی اهداف کنترلی، داخل،

راهنماها

- ۱) فرهنگ سازی: برنامه ریزی و اجرای کار حسابداری داخلی، ایجاد فرهنگ ارزیابی عملکرد حسابداری داخلی، رویکرد حسابداری داخلی، شناسایی ریسک‌های سازمان، شناسایی مسائل با اهمیت سازمان، مستندسازی اطلاعات، سرپرستی کار
- ۲) ترویج حسابداری داخلی معرفی مناسب حسابداری داخلی برای مشتری، اجرای کار حسابداری داخلی، اجرای کار با توجه به بلوغ سازمانی، شناسایی دغدغه مدیران ارشد، تمرکز بر اجرای حسابداری مالی
- ۳) کنترل کیفیت حسابداری داخلی
۱. اجرای حسابداری داخلی مبتنی بر ریسک، کنترل اسناد و مدارک (سندرسی)، اجرای درخواست‌های خارج از حوزه وظایف، پیگیری

پیامدها

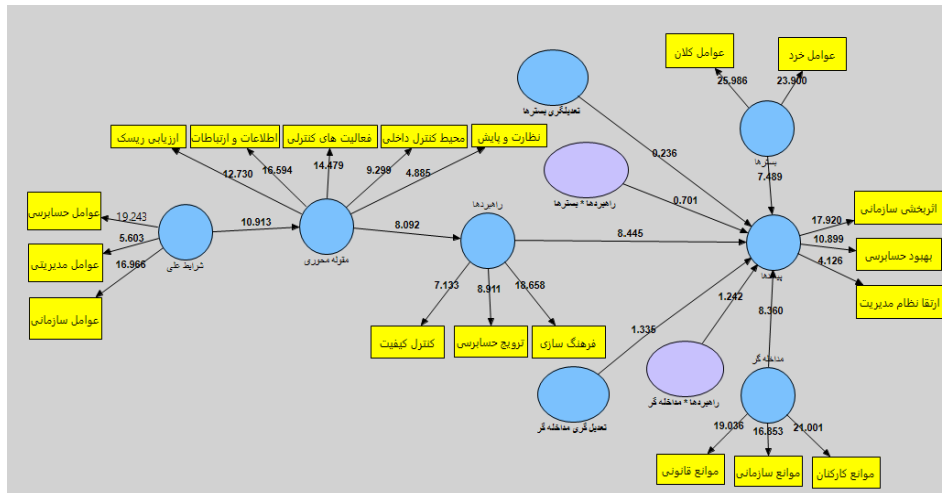
- ۱) اثربخشی سازمانی ایجاد ارزش افزوده برای سازمان، اطمینان بخشی در سازمان، ارائه خدمات مشاوره‌ای در سازمان، پیامدهای مرتبط با حسابداری مستقل، شفافیت، پیامدهای کلان، پیامدهای ملی، برآورده کردن انتظارات ذینفعان، رضایت مشتری
- ۲) بهبود حسابداری داخلی گزارش حسابداری داخلی، پیشنهادها حسابداری داخلی، افزایش اعتقاد به حسابداری داخلی، ایجاد نگرش و دیدگاه مثبت مدیریت نسبت به حسابداری داخلی
- ۳) ارتقاء نظام مدیریت برطرف شدن نیازهای اطلاعاتی مدیران، ارتقای نظام راهبری شرکت، شناسایی نواحی مشکل آفرین، دستیابی به اهداف اسناد بالادستی، تامین منابع کافی برای حسابداری داخلی

بستر

۱) عوامل خرد

۱. کمیته حسابداری، راهبری شرکتی، ویژگی‌های سازمان، کنترل‌های داخلی، فلسفه و نگرش مدیریت به حسابداری داخلی، آموزش، جوان بودن حرفه حسابداری داخلی در ایران، پژوهش، بار منفی واژه حسابداری، سرمایه‌گذاری کافی در آموزش، وجود منابع نرم افزارهای مورد نیاز، به کارگیری ترکیب متنوع دانش و تجربه،

نمودار (۱): «ارائه مدل کیفیت حسابداری داخلی در چارچوب نظام راهبری شرکتی با تمرکز بر مدل کوزو»



شکل (۱۴): مدل ساختاری در حالت ضرایب معناداری

۷- نتیجه‌گیری و پیشنهادات تحقیق

همانگونه که در جدول (۱۱) نشان داده شده است نتایج مربوط به تحلیل عاملی تاییدی سازه‌های پرسشنامه اشاره شده است که اولویت چیدمان آنها نیز بدین شرح است که ابتدا به تحلیل عاملی تاییدی شرایط علی پرداخته شده و سپس به ترتیب در جدول مباحث مرتبط با تحلیل عاملی تاییدی مقوله محوری، تحلیل عاملی تاییدی شرایط مداخله گر، تحلیل عاملی تاییدی راهبردها، تحلیل عاملی تاییدی بستر و نهایتاً تحلیل عاملی تاییدی پیامدها به نگارش درآمده است. خلاصه نتایج مربوط به تحلیل عاملی تاییدی سازه‌های را می‌توان اینگونه بیان نمود که:

در تحلیل عاملی تاییدی مقوله های شرایط علی، مقوله محوری، مقوله راهبردها، مقوله پیامدها، مقوله مداخله گر و در نهایت مقوله های بستر با توجه به نتایج، تمامی بارهای عاملی به دست آمده دارای مقادیر بالاتر از ۰/۳ می‌باشد که نشان دهنده این است که بارهای عاملی نسبتاً بالا و مطلوب می‌باشد. از طرف دیگر تمامی اعداد معناداری پارامترهای مدل از عدد ۱/۹۶ بزرگتر است. در مجموع با در نظر گرفتن بالا بودن میزان بارهای عاملی و معنی‌دار بودن آنها به همراه نیکویی برازش مطلوب مدل می‌توان روایی و پایایی مدل اندازه‌گیری متغیر شرایط علی را نتیجه گرفت.

بنابراین بر اساس خروجی های نرم افزاری می‌توان ادعا نمود که تمامی روابط ساختاری موجود مدل کلی مورد تایید قرار گرفته و تحلیل کمی صحت ای بر صحت و قابل اطمینان بودن نتایج تحلیل کیفی می‌باشد. بنابراین نتایج تحلیل عاملی تاییدی حاکی از برازش کلی از الگوی پیشنهادی با داده ها است

و نشان دهنده برازش مناسب این بخش از مدل اندازه گیری می‌باشد.

از این رو، مطالعه و بررسی سابقه تحقیقات این حوزه، نشان دهنده جدید بودن و وجود شکاف تحقیقاتی در این حوزه می‌باشد. با بررسی و مرور ادبیات تحقیق و در یک جمع بندی می‌توان گفت که این مقاله با عنوان «ارائه الگوی کیفیت حسابرسی داخلی در چارچوب نظام راهبری شرکتی با تمرکز بر مدل کوزو» با رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد از چند زاویه نسبت به تحقیقات داخلی و خارجی گذشته، دارای تازگی و نوآوری و ارجحیت و امتیاز است. این موارد عبارتند از:

- ۱) بعضی از تحقیقات انجام شده در خصوص ارائه الگوی کیفیت حسابرسی داخلی در چارچوب نظام راهبری شرکتی با تمرکز بر مدل کوزو حد بررسی و مطالعه می‌باشند. به عبارت دیگر، به طور خیلی عمیق به مساله تحقیق وارد نشده‌اند.
- ۲) اکثر این تحقیقات صرفاً در رابطه با موضوع «حسابرسی داخلی»؛ «کیفیت حسابرسی»؛ «سایر مدل ها» می‌باشند. به عبارت دیگر کمتر به موضوع ارائه الگوی کیفیت حسابرسی داخلی در چارچوب نظام راهبری شرکتی با تمرکز بر مدل کوزو» پرداخته‌اند. همچنین تا کنون پژوهشی با عنوان «ارائه الگوی کیفیت حسابرسی داخلی در چارچوب نظام راهبری شرکتی با تمرکز بر مدل کوزو» با رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد انجام نشده است.
- ۳) با تحلیل موشکافانه پژوهش‌های انجام شده در گذشته به بستر تئوریک و نظریه پردازی و مدل سازی در خصوص موضوع فلسفه وجودی مدل کیفیت حسابرسی

رویکردهای جامعی که مشتمل بر رویکرد تاریخی، رفتاری، سیستماتیک و... به این موضوع پرداخته شد. بر اساس جستجوی و سرچ انجام شده مشخص شد تا کنون با رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد، آنهم با این ویژگی مهم که تحقیق حاضر باشد و در سطح گسترده کشور ایران باشد، متاسفانه الگو یا مدل فرایندی برای شناخت این پدیده ارائه نشده بود که بتواند روابط پویای بین متغیرهای تأثیرگذار را در نظر بگیرد. نکته حائز اهمیت دیگر آنست که در این تحقیق سعی گردیده تا بر اساس تفسیر مجدد مفاهیم اشاره شده، هم در تجربیات عملی و هم در تحقیقات علمی، پدیده «ارائه الگوی کیفیت حسابرسی داخلی در چارچوب نظام راهبری شرکتی» را بر اساس رویکردی جامع و سیستمی تبیین و روشن کرد.

داخلی در چارچوب نظام راهبری شرکتی با تمرکز بر مدل کوزو» (علل و عوامل به وجود آورنده و پیامدهای ناشی از آن به صورت توامان) وارد نشده و این موضوع را مطرح نکرده اند. به عبارت دیگر تا کنون کمتر در تحقیقات گذشته دیدگاه های فلسفی در این خصوص تبیین و مطرح گردیده است. (۴) تعدادی از این تحقیقات از نظر هدف، رویکرد و یا روش شناسی تحقیق با موضوع و دامنه کار تحقیقی این پژوهش ارائه شده متفاوت بوده و کمتر قرابت دارند. به عبارت دیگر، روش شناسی هایی که محققین قبلی بکار گرفتند، بیشتر روش شناسی کمی بوده و کمتر به روش شناسی کیفی وارد شدند. (۵) برخی از تحقیقات گذشته صرفاً بر اساس رویکرد علم طراحی به این موضوع پرداخته شده است و نه بر اساس

جدول (۱۱): نتایج مربوط به تحلیل عاملی تاییدی سازه های پرسشنامه

تحلیل عاملی تاییدی	بار عاملی	عدد معناداری	شاخص های نیکویی برازش	نتیجه
متغیر شرایط علی	تمامی متغیرها و همچنین شاخصهای در نظر گرفته شده برای کلیه سؤالات مربوط به متغیرهای مدل دارای بارعاملی بالای ۰/۳ می باشند.	تمامی اعداد معناداری پارامترهای مدل از عدد ۱/۹۶ بزرگتر است.	شاخص های نیکویی برازش همه نشان از مطلوب بودن مدل دارد.	می توان روایی و پایایی مدل اندازه گیری این متغیر را نتیجه گرفت.
متغیر مقوله محوری	تمامی متغیرها و همچنین شاخصهای در نظر گرفته شده برای کلیه سؤالات مربوط به متغیرهای مدل دارای بارعاملی بالای ۰/۳ می باشند.	تمامی اعداد معناداری پارامترهای مدل از عدد ۱/۹۶ بزرگتر است.	شاخص های نیکویی برازش همه نشان از مطلوب بودن مدل دارد.	می توان روایی و پایایی مدل اندازه گیری این متغیر را نتیجه گرفت.
متغیر راهبردها	تمامی متغیرها و همچنین شاخصهای در نظر گرفته شده برای کلیه سؤالات مربوط به متغیرهای مدل دارای بارعاملی بالای ۰/۳ می باشند.	تمامی اعداد معناداری پارامترهای مدل از عدد ۱/۹۶ بزرگتر است.	شاخص های نیکویی برازش همه نشان از مطلوب بودن مدل دارد.	می توان روایی و پایایی مدل اندازه گیری این متغیر را نتیجه گرفت.
متغیر پیامدها	تمامی متغیرها و همچنین شاخصهای در نظر گرفته شده برای کلیه سؤالات مربوط به متغیرهای مدل دارای بارعاملی بالای ۰/۳ می باشند.	تمامی اعداد معناداری پارامترهای مدل از عدد ۱/۹۶ بزرگتر است.	شاخص های نیکویی برازش همه نشان از مطلوب بودن مدل دارد.	می توان روایی و پایایی مدل اندازه گیری این متغیر را نتیجه گرفت.
متغیر شرایط مداخله گر	تمامی متغیرها و همچنین شاخصهای در نظر گرفته شده برای کلیه سؤالات مربوط به متغیرهای مدل دارای بارعاملی بالای ۰/۳ می باشند.	تمامی اعداد معناداری پارامترهای مدل از عدد ۱/۹۶ بزرگتر است.	شاخص های نیکویی برازش همه نشان از مطلوب بودن مدل دارد.	می توان روایی و پایایی مدل اندازه گیری این متغیر را نتیجه گرفت.
متغیر بستر	تمامی متغیرها و همچنین شاخصهای در نظر گرفته شده برای کلیه سؤالات مربوط به متغیرهای مدل دارای بارعاملی بالای ۰/۳ می باشند.	تمامی اعداد معناداری پارامترهای مدل از عدد ۱/۹۶ بزرگتر است.	شاخص های نیکویی برازش همه نشان از مطلوب بودن مدل دارد.	می توان روایی و پایایی مدل اندازه گیری این متغیر را نتیجه گرفت.

۷-۱- پیشنهادات تحقیق

با توجه به آنکه مدل پیشنهادی در این تحقیق دربردارنده سطوح تحلیل مختلفی بوده است، از این رو سعی گردیده تا پیشنهادهای کاربردی مشخصی بر اساس مسائل و مشکلات عینی و تحلیل یافته‌های حاصل از این پژوهش در قالب مصاحبه‌های اکتشافی کیفی با خبرگان و پرسشنامه‌های توزیع شده در بین جامعه مورد بررسی پیشنهاد گردد که در ادامه به شرح آنها پرداخته شده است.

۱) بر مبنای نتایج حاصله و ضرایب مسیر مقوله‌ها و مفاهیم مدل پیشنهادی توصیه می‌شود در غالب یک طرح مبسوط و جامع، تلاش شود تا الزامات سیاستها و همچنین ماموریت و رسالت کیفیت حسابداری داخلی در چارچوب نظام راهبری شرکتی در مرکز توجه قرار گیرد و تاکید خاصی بر روی آنها صورت پذیرد. علاوه بر آن پیشنهاد می‌شود که بستری مناسب تعبیه شود تا سیاستها و قوانین حمایتی کشور در حوزه کیفیت حسابداری داخلی در وضعیت مناسبی اتخاذ شوند. فلذا می‌توان در چنین وضعیتی انتظار داشت که از کیفیت حسابداری داخلی بطور بهینه و اثربخش استفاده شده و از مزایای آن بهره برداری نمود.

۲) همچنین توصیه می‌شود به طور کامل تخصصی و برنامه ریزی شده بر روی زیر ساختهای کیفیت حسابداری داخلی در چارچوب نظام راهبری شرکتی و پتانسیل‌های موجود و همچنین تکنولوژی‌های موجود در حوزه مربوطه بصورت توانمند سرمایه گذاری لازم صورت پذیرد.

۳) تغییر و تحولات در عرصه فناوریهای نوین متعدد از جمله حسابداری داخلی که سال‌های اخیر رخ داده است، بسیاری از سازمان‌ها را تحت تاثیر قرار داده است. نهادهای فعال در این عرصه نیز از این قاعده مستثنی نبوده است، لذا پیشنهاد می‌گردد با برنامه ریزی‌های عملیاتی تدابیری در جهت همسو نمودن یا هم افزایی این نهادها اتخاذ گردد.

۴) همچنین نتایج حاصله موید آن است که ارزیابی ریسک، اطلاعات و ارتباطات، فعالیت‌های کنترلی، محیط کنترل داخلی، نظارت و پایش به عنوان یکی از کلیدی‌ترین عوامل، نقش بسیار اثرگذاری در استقرار و پیاده سازی موفق کیفیت حسابداری داخلی در چارچوب نظام راهبری شرکتی دارند. لذا پیشنهاد می‌گردد در سطوح بالای سازمانی نهادهای فعال مربوطه به این عوامل توجه بیشتری صورت پذیرد و مقید به استفاده از کیفیت

حسابرسی داخلی در چارچوب نظام راهبری شرکتی باشند.

۵) همچنین پیشنهاد می‌شود مدیران سازمانهای فعال در عرصه کیفیت حسابداری داخلی همه تلاش خود را بکار بندند تا با استفاده از نیروی انسانی اثربخش، سیاستها و برنامه‌ها، تدوین استراتژی محتوا؛ تمرکز ویژه روی حسابداری؛ در فرایند حسابداری داخلی داشته باشند تا دستاوردهای اثربخش تری کسب کنند.

۶) با توجه به نتایج تحقیق حاضر به منظور بهبود عملکرد و نیز ارزش آفرینی پایدار و بلندمدت شرکتها در ایران پیشنهاد میگردد از یک سو بر اجرای دستورالعمل کنترلهای داخلی مصوب سازمان بورس و اوراق بهادار نظارت گردد و از سوی دیگر، شرکتها با استفاده از دستورالعمل مذکور که با چارچوب جهانی کنترلهای داخلی کوزو مشابه است، به افزایش کیفیت و اثربخشی کنترل‌های داخلی خود اقدام نمایند.

فهرست منابع

- * احمدی، سیداحسان و میر، علی (۱۳۹۸). بررسی اثر تعدیل کنندگی تمرکز مالکیت بر رابطه بین کیفیت نظام راهبری و کیفیت حسابداری.
- * پیری، پرویز؛ آشتاب، علی، علی اکبرلو، علیرضا و خاکپور حیدرانلو، ابراهیم. (۱۴۰۰). بررسی رابطه بین ویژگی‌های کمیته حسابداری و کیفیت حسابداری با رویکرد مدل سازی معادلات ساختاری. دومین کنفرانس بین المللی چالش‌ها و راهکارهای نوین در مهندسی صنایع و مدیریت و حسابداری.
- * دریاباری، عباس؛ طالب نیا، قدرت اله، خدایی وله زاقرد، محمد، احمدی، فائق و وکیلی فرد، حمیدرضا. (۱۳۹۹). طراحی مدل و ارزیابی نقش تعدیلی ویژگی‌های کمیته حسابداری بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و ریسک سقوط قیمت سهام در شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران.
- * سلیمانی امیری، غلامرضا و طاهری، ماندانا. (۱۳۹۸). رتبه بندی عوامل مؤثر بر کیفیت فعالیت حسابداری داخلی: مدل تحلیل شبکه. دانش حسابداری. ۱۳۹۷؛ ۱۸ (۷۱): ۱۴۹-۱۷۴.
- * سهامی، کوروش. (۱۳۹۷). بررسی ارتباط میان سازو کارهای حاکمیت درون سازمانی و برون سازمانی در بورس اوراق بهادار تهران. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت و اقتصاد دانشگاه شهید با هنر کرمان.

- * Neut, S. V. D. (2019). Internal Audit Quality. A case study at a Dutch accounting firm.
- * شهریاری، مهدی. (۱۳۹۶). نقش نظام راهبری شرکتی در عملکرد شرکتهای پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار ایران.
- * صراف، فاطمه و رحمانی، حمید. (۱۳۹۴). تاثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر کیفیت حسابرسی مستقل. چهارمین کنفرانس ملی و دومین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت، تهران.
- * طاهری، محمد؛ خان محمدی، محمدحامد، جهانگیر نیا، حسین و غلامی جمکرانی، رضا. (۱۴۰۰). تدوین مدل راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران.
- * مجتهدزاده، ویدا و آقایی، پروین. (۱۳۹۴). "عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی شماره ۵۳، صص ۳۸-۷۶.
- * محسنی نیا، سعید؛ باباجانی، جعفر و بولو، قاسم. (۱۳۹۸). الگوی کیفیت حسابرسی داخلی. دوره ۸، شماره ۲ - شماره پیاپی ۱۵ پاییز و زمستان ۱۳۹۸.
- * محمدی، توفیق. (۱۳۹۶). ماهیت ارزشیابی و بررسی چالش‌های تبدیل ارزشیابی کمی نگر به ارزش یابی کیفی نگر (پایان نامه کارشناسی ارشد). دانشگاه تهران.
- * Almutairi, A. R., & Quttainah, M. A. (2019). Corporate governance and accounting conservatism in Islamic banks. *Thunderbird International Business Review*, 61 (5), 745-764.
- * Colbert (2016). "Challenges in Performance Auditing: How a State Auditor with Intriguing New Performance Auditing Authority is Meeting Them", Report No. 5.
- * Cook, and Winkle, R. (2016), "Challenges in Performance Auditing". *Journal of Government Financial Management*, Vol. 55 Iss 4 pp. 20- 30.
- * Eulerich & Herrbach, O. (2019). Audit quality, auditor behaviour and the psychological contract, *The European Accounting Review*: 10 (4). 787- 802
- * Ibranke, E. O. (2019). Effect of Internal Audit Quality on Corruption in Nigeria Public Sector.
- * Lehn, K. (2021). Corporate governance and corporate agility. *Journal of Corporate Finance*, 101929.
- * Mubako, G., O'Donnell, E. (2018). Effect of fraud risk assessments on auditor skepticism: Unintended consequences on evidence evaluation, *International Journal of Auditing*, Volume22, Issue1; 55-64. <https://doi.org/10.1111/ijau.12104>.
- * Nashwa, (2022). Audit Committees: The Solution to Quality Financial Reporting?, *CPA Journal*.
- * Nedyalkova, P. (2020). Applicability of Other Models for Internal Audit Quality Assessment. In *Quality of Internal Auditing in the Public Sector* (pp. 197-220). Springer, Cham.



Accounting Knowledge & Management Auditing

Vol. 13/ No. 50/ Summer 2024

Presenting the internal audit quality model in the framework of the corporate governance system, focusing on the Kozo model

Sedigheh garmsiri

PhD. Student,, Department of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran , Iran

s.garmsiri@yahoo.com

Ghodratallah Talebnia

Department of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

(Corresponding Author)

gh_talebnia@yahoo.com

Hashem Nikoumram

Department of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

HN.Nikoomaram@gmail.com

Hamidreza Vakilifard

Department of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

vakilifard_phd@yahoo.com

Abstract

The purpose of this research was to design a local model of "internal audit quality in the framework of the corporate governance system with a focus on the Kozo model". The research method was qualitative and quantitative. Research information was collected through interviews. The statistical population of the research included experts, professors, and specialists in the field of internal audit in an unlimited number of which 18 people were selected until reaching theoretical saturation. The sampling method was in the form of a snowball, in which the interviewees were asked to introduce people who are knowledgeable about the research topic to conduct subsequent interviews. Primary data were collected through interviews. According to the methodological process, during the three stages of open coding, central coding and selective coding, firstly, the codes related to the topic were identified from the large number of primary data types; Then, by means of continuous comparison, a concept was extracted from several codes, and in the same way other codes were also converted into concepts until finally 118 concepts were obtained. In the next step, some concepts were put in the form of a category so that 19 categories were obtained for this research. The findings of the research showed that 5 categories emerged as the central categories, which include: risk assessment, information and communication, control activities, internal control environment, supervision and monitoring. Other categories were placed in the five categories of causal conditions (3 categories), background or context (2 categories), intervening conditions (3 categories), strategies (3 categories), consequences (3 categories) to be presented in the visual model. In the following, based on the indicators, components, concepts and categories of the proposed model, a questionnaire of 118 questions was compiled and based on the collected data, the relations of the proposed model were examined, and finally the results showed the significance of the relations and components of the model. had been presented.

Keywords: pattern design, internal audit, corporate governance, Kuzo model, foundational data theory