

# رابطه گزارش کنترل‌های داخلی با تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان

دکتر یحیی حساس یگانه

عضو هیأت علمی دانشگاه علامه طباطبائی (ره)

دکتر غلامحسین تقی‌نجاج ملک‌شاه

عضو هیأت علمی دانشگاه امام حسین (ع)

## چکیده

کیفیت اطلاعات حسابداری که از لحاظ محتوایی با دو ویژگی قابلیت اعتماد و مربوط بودن (مؤثر بودن بر تصمیم) در ارتباط می‌باشد، موضوعی است که در ارتقاء کارایی بازار سرمایه و بهینه‌سازی فرایند تصمیم، همواره مورد توجه خاص بوده و است. دانش و حرفه حسابداری و حسابرسی، پیوسته تلاش می‌کند که این کیفیت را بهبود بخشد. این تلاش هم در رویکرد مبتنی بر پاسخگویی و هم در رویکرد مبتنی بر تصمیم‌گیری قابل توضیح و توجیه است.

عوامل مختلفی که می‌تواند بر کیفیت اطلاعات حسابداری، تأثیر بگذارد و یا موضوعاتی که می‌تواند از این کیفیت تأثیر بپذیرد، مورد تحقیق و مطالعه محققین این

رشته و رشته‌های علمی مرتبط با آن، قرار دارد. مطمئناً، توسعه دانش حسابداری و حسابداری در نتیجه همین مطالعات و تحقیقات میسر می‌شود.

در این تحقیق تمایل گروه‌های ذی‌نفع و آگاه در بازار سرمایه کشور، شاغل در بخش اجرایی (حرفه‌ای‌ها) و در بخش آموزشی و پژوهشی (دانشگاهی‌ها)، نسبت به یک گزارش جدید تحت عنوان "گزارش کنترل‌های داخلی" مورد مطالعه قرار گرفته است. در این مطالعه، رابطه گزارش کنترل‌های داخلی با کیفیت اطلاعات منتشر شده شرکت مورد بررسی قرار گرفته است که هم اکنون در نظام حاکمیت شرکتی مورد توجه بسیاری از کشورها قرار دارد و امکان‌سنجی آن در ایران، همراه با ارزیابی تمایلات گروه‌های ذی‌نفع می‌تواند نتایج مفیدی برای بازار سرمایه کشور در پی داشته باشد.

توجیه منطقی پذیرش یا رد یک گزارش و یا به طور کلی تر، یک مقررات در حسابداری، مستلزم جمع‌بندی نظرات و تمایلات گروه‌های مختلف ذی‌نفع در آن است. تمایلات این گروه‌ها نیز به نوبه خود تابعی از اهمیت و ضرورت، فایده‌مندی، فزونی منافع بر هزینه‌های مقررات و سایر جوانب مربوط به آن است. اگر چه اندازه‌گیری دقیق این جنبه‌ها، در عمل با مشکلاتی مواجه می‌شود ولی به هر حال، چاره‌ای جز انجام تحقیقات اثباتی مبتنی بر رویکرد دستوری همراه با پذیرش ریسک منطقی آلفا (که حداکثر خطای قابل پذیرش آن  $X = 50\%$  است) وجود ندارد.

این پژوهش که با کمک خبرگان و صاحب‌نظران ذی‌ربط در کشور صورت گرفت با دو هدف علمی بنیادی و کاربردی، (۱) جمع‌آوری مبانی و مطالب نظری مرتبط با موضوع گزارش کنترل‌های داخلی؛ (۲) ارزیابی تجربی رابطه گزارش کنترل‌های داخلی با کیفیت اطلاعات منتشرشده در بازار سرمایه کشور، انجام شده است.

**کلیدواژه‌ها:** چارچوب یکپارچه کنترل‌های داخلی، کنترل‌های داخلی، گزارش کنترل‌های داخلی، کیفیت اطلاعات، مدیر مالی ارشد، گروه‌های ذی‌نفع اطلاعات، کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، قانون ساربنز اکسل، بخش ۴۰۴ قانون SOX و حسابرس مستقل.

مقدمه:

واحد‌های اقتصادی برای دستیابی به اهداف کوتاه‌مدت و بلندمدت و تحقق مأموریت‌ها و چشم‌اندازها، حفظ توان مالی و سود آوری، مقابله با رویدادهای غیرمنتظره و پاسخ‌گویی در برابر پاسخ‌خواهان (صاحبان سرمایه، دولت و...) باید از یک سیستم کنترل داخلی اثربخش برخوردار باشند. سیستم کنترل داخلی (یا کنترل داخلی)<sup>۱</sup> فرایندی است که به منظور کسب اطمینان معقول نسبت به تحقق اثربخشی و کارآئی عملیات، قابلیت اعتماد گزارش‌ها و رعایت قوانین و مقررات برقرار می‌شود (این کنترل‌ها شامل پنج جزء "محیط کنترلی"، "ارزیابی ریسک"، "فعالیت‌های کنترلی"، "اطلاعات و ارتباطات" و "نظارت" است) (پوریا نسب، امیر و مهمان، کیهان، ۱۳۷۷).

تداوم فعالیت و حیات بنگاه‌های اقتصادی در محیط رقابتی و رو به تغییر، بدون وجود سیستم کنترل داخلی اثر بخش با مشکلات جدی روبرو است و به همین دلیل، مدیران برای حفظ توان رقابت و جلب رضایت پاسخ‌خواهان، باید درصدد تقویت سیستم کنترل داخلی به طور اخص و سیستم نظارتی، به طور اعم باشند.

بر اساس تحقیقات انجام شده در ایران، سیستم کنترل داخلی در واحدهای دولتی (گروه پژوهشگران، خرداد، ۱۳۸۳) و غیردولتی (شیخ، محمد جواد، بهار ۱۳۸۳)، به دلایل گوناگون، وضعیت مطلوبی ندارد و برای تحقق اهداف خرد و کلان جامعه اقتصادی، ایجاد تحول و تغییر در این زمینه بسیار ضروری به نظر می‌رسد. به کارگیری ابزارهای مناسب برای ارزیابی سیستم‌های کنترل داخلی، روشی پسندیده جهت آغاز این تحولات سیستمی است.

پاسخ‌گویی در برابر پاسخ‌خواهان، زمانی جامه عمل می‌پوشد که سیستم‌های اطلاعاتی دستگاه‌های مختلف بخش دولتی و خصوصی از ظرفیت و توان لازم برای به جریان انداختن اطلاعات قابل اعتماد و مربوط و در نتیجه مفید در شریان‌های اطلاعاتی کشور برخوردار باشد.

تحقیق حاضر، امکان‌سنجی تقاضا برای گزارش کنترل‌های داخلی را در بخشی از واحدهای اقتصادی کشور که با بخش وسیعی از آحاد جامعه یعنی سهام‌داران و اعتباردهندگان مواجه هستند، مورد مطالعه قرار می‌دهد و به تشریح ابعاد مختلف این

مساله می‌پردازد که تقاضا برای گزارش کنترل‌های داخلی در میان استفاده‌کنندگان اطلاعات در محیط شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران چگونه است.

### بیان مساله:

مدت‌های طولانی است که بخش کنترل‌های داخلی از یک سو دغدغه خاطر مدیران و از سوی دیگر صاحبان سرمایه و سایر اشخاص ذی‌نفع در واحدهای اقتصادی است، چرا که غالب این اشخاص تصور می‌کنند این کنترل‌ها، ابزار دستیابی به اهداف واحد اقتصادی هستند. این کنترل‌ها با مسئولیت مدیریت و توسط مدیریت و کارکنان واحد اقتصادی طراحی و اجرا می‌شوند و مستلزم مشارکت تمامی کارکنان واحد اقتصادی هستند. این کنترل‌ها، اطمینان معقول و نه مطلق را برای مدیریت و هیأت مدیره واحد اقتصادی در ارتباط با درستی حرکت سازمان فراهم می‌آورند.

مساله اینجاست که چگونه می‌توان اطمینان گفته شده را برای سایر اشخاص ذی‌نفع در واحد اقتصادی شامل سهام‌داران، نهادهای سرمایه‌گذار، اعتباردهندگان، طلبکاران عمده، مشتریان عمده، مراجع دولتی و قانون‌گذاری فراهم آورد؟ آیا این اطمینان، صرفاً با گزارش مالی و گزارش حسابرس مستقل نسبت به آن، فراهم می‌شود؟ با توجه به وقایع ناگواری که تاکنون در ارتباط با عدم افشای ضعف‌های کنترل داخلی در گزارش حسابرسی شرکت‌هایی از قبیل انرون<sup>۱</sup> و ورلدم کام<sup>۲</sup> در آمریکا و شرکت‌هایی در ایران که از ذکر نام آنها معذورم، روی داده و موجب خسارات مادی و معنوی عمده‌ای بر جامعه شده است، آیا بازنگری در ابزارهای گزارشگری و نظارتی ضروری نیست؟

به صورتی روشن‌تر، سؤالات اساسی ذیل در مورد مطالب پیش گفته مطرح است:

- آیا کنترل‌های داخلی مناسب شرکت تاثیری بر ارزش‌مندی اطلاعات منتشر شده آن (قابلیت اعتماد و مربوط بودن)، دارد؟
- آیا گزارش مدیریت در مورد کنترل‌های داخلی شرکت (MRIC)<sup>۳</sup>، بر تصمیمات استفاده‌کنندگان تاثیر می‌گذارد؟

1 - ENRON

2 - WORLDCOM

3 - Management Report on Internal Controls (Internal Control Reporting)

- آیا گزارش مدیریت در مورد کنترل‌های داخلی شرکت (در صورت اختیاری بودن) برای استفاده‌کنندگان، قابلیت اعتماد بیشتری (در تصمیم‌گیری) دارد؟

- آیا حسابرسی گزارش کنترل‌های داخلی، موجب معتبر شدن آن می‌شود؟

این موضوع در کشورهای توسعه یافته که در دانش و حرفه حسابداری و حسابرسی، پیشرو تلقی می‌شوند، مورد توجه قرار گرفته است و تحقیقات زیادی راجع به آن انجام شده، ولی در ایران، هنوز توجه عمیقی به آن، صورت نگرفته است. بنابراین در کشور ما نیز این موضوع، قابل بررسی و تحقیق است. نوپابودن بازار سرمایه در ایران، زمینه مناسبی است تا با توجه به این‌گونه مسایل، انجام اقدامات اصلاحی در صورت نیاز با هزینه‌های کمتری صورت پذیرد.

**پیشینه، ادبیات موضوع و تحقیق‌های مرتبط:**

گزارش کنترل‌های داخلی شرکت‌ها، می‌تواند در یک فرآیند نظارتی به این صورت مورد توجه قرار گیرد که تضاد منافع بین مدیریت، سهام‌داران، بستانکاران، اعتباردهندگان و سایر گروه‌های ذی‌نفع را کاهش دهد. البته این نتیجه‌ای است که در راستای سال‌ها تعاملات اقتصادی، تجربه و تحقیق در کشورهای مورد بررسی تطبیقی، شامل انگلیس، ایالات متحده و هلند کسب شده است. علت اصلی انتخاب این کشورها وجود منابع تحقیقاتی و تجربی کافی در ارتباط با موضوع تحقیق در آنها بوده است.

**هلند:**

گزارشگری کنترل داخلی در هلند اختیاری است. نتایج تحقیق در این کشور، نشان می‌دهد که گزارشگری اختیاری کنترل داخلی به میزان قابل ملاحظه‌ای با متغیرهایی که از هزینه‌های نمایندگی می‌کاهند (مثل میزان مالکیت مدیریت و در صد سهام متعلق به سهام‌داران عمده) همبستگی دارد ولی با متغیرهای مرتبط با هزینه‌های نمایندگی طلبکاران (مثل اهرم و نسبت دارایی‌های موجود) همبستگی ندارد. به علاوه گزارشگری کنترل داخلی تا حد قابل توجهی با اندازه شرکت همبستگی دارد (روگیئر دامس<sup>۱</sup>، ۱۹۹۷).

گزارشگری کنترل‌های داخلی موضوع جالب توجه تصمیم‌گیران دخیل در موضوعات حاکمیت شرکتی است. فرض بنیادین از جنبه عمومی موضوع، این است که گزارشگری کنترل داخلی، کیفیت گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد و مشکلات حاکمیتی را کاهش می‌دهد. اگر این برداشت درست باشد، گزارشگری کنترل داخلی می‌تواند به عنوان یک ساز و کار نظارتی تلقی شود که تضاد منافع بین مدیریت، سهام‌داران، بستانکاران و سایر گروه‌های ذی‌نفع را کاهش می‌دهد (هزینه‌های نمایندگی). با این وجود، در حال حاضر هیچ شواهدی دال بر ارتباط بین هزینه‌های نمایندگی و گزارشگری اختیاری کنترل داخلی وجود ندارد. گزارشگری کنترل‌های داخلی در این بررسی به عنوان یک ساز و کار نظارتی مورد استفاده قرار می‌گیرد (روگیر دامس، ۱۹۹۷).

#### انگلیس:

در انگلیس، کمیته کادبری<sup>۱</sup> (۱۹۹۲a) توصیه کرد که شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، اثربخشی سیستم کنترل داخلی را گزارش کنند و این گزارش باید مورد رسیدگی حسابرس قرار بگیرد. کارگروه این کمیته (کمیته روتمان<sup>۲</sup> (۱۹۹۴)) راهنمایی را در مورد نحوه گزارش کنترل داخلی توسط مدیران ارائه کرد. گزارش نهائی کمیته هامپل<sup>۳</sup> (۱۹۹۸a) و آیین‌نامه مربوط به آن (کمیته هامپل<sup>۳</sup> ۱۹۹۸b) توصیه کرد که مدیران، اثر بخشی سیستم کنترل داخلی را بررسی کنند و نحوه عمل به آن را برای سهام‌داران گزارش کنند. حسابرس باید در خصوص کنترل داخلی به ویژه برای مدیران گزارش کند. آئین‌نامه ترکیبی با بیانیه رعایت مقررات و نتیجه کار یکی از رده‌های کمیته (کمیته ترن بال<sup>۴</sup> ۱۹۹۹) که دستورالعمل جدیدی را در خصوص استقرار الزامات مربوط به کنترل داخلی و گزارش کنترل داخلی ارائه کرد، پشتیبانی شد.

- 1 - Cadbury Committee
- 2 - Rutteman Committee
- 3 - Hampel Committee
- 4 - Turnbull Committee

## ایالات متحده:

در ایالات متحده، ترتیب اقدامات و تمهیدات کمیسیون کوهن (۱۹۷۸)، کمیسیون تردوی (۱۹۸۷)، COSO (۱۹۹۲)، هیأت نظارت عمومی<sup>۱</sup> (POB در سال ۱۹۹۲) و هیأت‌مدیره AICPA (۱۹۹۲) توصیه کرد که مدیریت هر یک از شرکت‌های سهامی عام باید کنترل داخلی خود را گزارش کنند. کمیسیون کوهن (۱۹۷۸)، هیأت نظارت عمومی (۱۹۹۲) و انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۱۹۹۳) حتی یک گام جلوتر رفتند و پیشنهاد کردند که حساب‌برسان باید در مورد ادعاهای مدیریت راجع به کنترل داخلی اظهار نظر کنند. کمیسیون تردوی (۱۹۸۷) اعلام کرد که عموم یک نفع به حق در حوزه مسئولیت‌های مدیریت بابت صورت‌های مالی و کنترل داخلی دارند. همچنین کمیسیون مذکور اعلام کرد که نظر مدیریت در خصوص کنترل داخلی، مهم است، چرا که سیستم کنترل داخلی، اساس تهیه صورت‌های مالی است و در حد گسترده‌تر، سیستم اصلی پاسخ‌گویی مدیریت است. سپس COSO (۱۹۹۲) به تفصیل، موضوعات کنترل داخلی را برای گزارشگری آن مورد بحث قرار داد. POB (۱۹۹۳) و AICPA در سال ۱۹۹۳ هر دو اعلام کردند که حساب‌برسی داخلی باید ارتقاء یابد و دخالت مدیریت عالی در گزارش کنترل داخلی، کیفیت گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد.

## مقایسه تحقیقات اصلی انجام شده:

بر خلاف بررسی‌های قوی که توسط مراجع مختلف در آمریکا صورت گرفت، کمیسیون بورس اوراق بهادار نتوانست گزارش کنترل داخلی را بلافاصله الزامی کند (SEC در اقدامات سال‌های ۱۹۷۹ و ۱۹۸۸ در این زمینه شکست خورد).

در هلند، کمیته پیترز<sup>۲</sup> (۱۹۹۷) توصیه‌هایی در خصوص گزارشگری کنترل داخلی انجام داده است. شرکت‌های هلندی، دارای ساختار مدیریتی دو لایه با هیأت‌مدیره<sup>۳</sup> و هیأت سرپرستی<sup>۴</sup> هستند. هیأت سرپرستی طبق قوانین هلند در محدوده منافع شرکت قرار دارد و بابت سرپرستی سیاست‌های مدیریت و امور عمومی شرکت مسئول است.

- 1 - Public Oversight Board
- 2 - Peters Committee
- 3 - Executive Board of directors
- 4 - Supervisory Board

در گزارش سالیانه شرکت‌های هلندی، گزارش هیأت سرپرستی درج می‌گردد. کمیته پیترز (۱۹۹۷) توصیه کرد که حداقل، سالی یک بار، هیأت سرپرستی باید نتایج ارزیابی سیستم‌های کنترل داخلی توسط هیأت‌مدیره را مورد بررسی قرار دهد و این بررسی در گزارش سالیانه درج شود. ارقام اصلی این گزارش باید بخش دائمی و اصلی گزارش سالیانه باشد. این توصیه کمیته پیترز در مقایسه با انگلیس و ایالات متحده، کمتر و کلی‌تر است.

با توجه به افزایش تمایلات اشخاص ذی‌نفع به گزارشگری کنترل داخلی، در سایر کشورها مطابق آن چه که در ادامه ارائه می‌شود، شواهد تجربی نسبتاً کمتری در این خصوص وجود دارد. یکی از اولین شواهد تجربی در این خصوص توسط راغوناندان و راما (۱۹۹۴) فراهم شده است که شامل تجزیه و تحلیل گزارش‌های سالیانه ۱۰۰ شرکت رتبه‌بندی شده در فرچون است، که ۸۰ شرکت از ۱۰۰ شرکت گزارش کنترل داخلی را ارائه کردند ولی این گزارش‌ها به شکل‌های مختلفی بودند. تمامی این گزارش‌ها نشان داد که شرکت، سیستم کنترل داخلی را در سطوح مختلف تفضیلی شرکت نگهداری کرده‌اند. با این حال فقط شش گزارش بیان داشتند که سیستم کنترل داخلی، به صورت اثربخش عمل کرده است.

مک مولن و دیگران (۱۹۹۶) شرکت‌هایی را مورد بررسی قرار دادند که در محیط ایالات متحده، گزارشگری کنترل داخلی را به صورت اختیاری انجام می‌دادند. آنها نتیجه می‌گیرند که آگاهی و هوشیاری مدیریت از کنترل داخلی، یک دلیل به ظاهر موجه برای گزارشگری کنترل داخلی است. با فرض این که گزارشگری کنترل داخلی، اجباری نیست و ممکن است هزینه‌های عمده مربوط به گزارشگری وجود داشته باشد، سپس آنها نتیجه می‌گیرند که گزارشگری اختیاری می‌تواند بیانگر تعهد مدیران به کنترل در قبال سرمایه‌گذاران باشد. بررسی آنها، مفید بودن احتمالی این علامت را با بررسی ارتباط بین گزارشگری کنترل داخلی و کمتری بودن مشکلات گزارشگری مالی، مورد آزمون قرار داد. مشکلات گزارشگری مالی به عنوان اقدامات اجباری کمیسیون بورس و اوراق بهادار و سوده‌های گزارش شده تجدید ارائه شده، تعریف شده بود. نتایج نشان داد که در شرکت‌های کوچک بین گزارشگری کنترل داخلی و فقدان مشکلات گزارشگری مالی ارتباط وجود دارد. طبق یافته‌های مک مولن و دیگران (۱۹۹۶) این نتایج تأیید می‌کند که حداقل در شرکت‌های کوچک، گزارشگری کنترل



داخلی می‌تواند یک علامت مفید باشد. این مطالعه در خصوص گزارشگری اختیاری صورت نگرفت.

هرمانسون<sup>۱</sup> (۲۰۰۰) تقاضا برای گزارشگری کنترل داخلی را از طریق تحقیق گروه‌های مختلف استفاده‌کننده در ایالات متحده بررسی کرد. به طور کلی این نتایج نشان داد که پاسخ‌دهندگان قبول دارند که کنترل‌های داخلی، حجیم هستند. ضمناً آنها به طور کلی موافق هستند که گزارشگری اختیاری کنترل داخلی، مدیریت را ترغیب می‌کند که کنترل داخلی را بهبود بخشد و فرآیند نظارتی کمیته‌های حسابرسی را ارتقاء دهد و اطلاعات اضافی را برای بقیه فراهم می‌کند. اگر گزارشگری مورد بحث، اجباری بشود، پاسخ‌دهندگان احساس می‌کنند که دارای ارزش اطلاعاتی کمتری است. ارزش اطلاعاتی گزارشگری اجباری کنترل داخلی می‌تواند به این مفهوم باشد که شاید پاسخ‌دهندگان گزارشگری اختیاری را علامت موردنظر در تحقیق مک مولن و دیگران (۱۹۹۶) می‌دانند.

فرض اساسی در بحث‌های عمومی و گزارش‌ها این است که کنترل داخلی، کیفیت گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد و مشکلات حاکمیتی را کاهش می‌دهد و در این بخش، تئوری نمایندگی، چارچوبی را برای ارائه این فرض ارائه می‌کند. فرض بر این است که مدیریت شرکت (که دامنه گزارش را انتخاب می‌کند) در جستجوی نظارت بیشتر است، که در جای خود هزینه نمایندگی را افزایش می‌دهد. برای حداکثر دامنه ممکن، بین هزینه‌های نمایندگی داخلی و خارجی، تمایز وجود دارد.

هزینه‌های نمایندگی داخلی از تقاضا و منافع و عدم تقارن<sup>۲</sup> بین مدیران عالی و کارکنان لایه‌های پایین‌تر داخلی شرکت ایجاد می‌شود. مدیریت می‌تواند هزینه‌های نمایندگی را از طریق اقدامات نظارتی سطوح پایین‌تر کاهش دهد. یک ساز و کار نظارتی ممکن، سیستم کنترل داخلی شرکت است (عبدالخالیک<sup>۳</sup> 1993). مک مولن و دیگران (۱۹۹۶) دو دلیل برای این موضوع ارائه می‌دهند که چرا گزارشگری کنترل داخلی شرکت توسط مدیریت می‌تواند موجب ارتقاء کنترل‌های داخلی شود که هر دو دلیل با ساز و کار نظارت، قابل بررسی است و می‌تواند هزینه‌های نمایندگی را کاهش دهد. اولاً این که گزارشگری کنترل داخلی می‌تواند آگاهی مدیریت عالی را نسبت به

1 - Hermanson

2 - Asymmetry

3 - Abdel Khalik

کنترل داخلی شرکت افزایش دهد که به نوبه خود موجب جلب توجه بیشتر مدیریت عالی به سیستم کنترل داخلی به صورت کلی است. ثانیاً این که گزارش کنترل داخلی موجب کنترل داخلی بهتر می‌شود زیرا موجب کمک به لحن مدیریت در سطح عالی از طریق ارسال پیامی واضح (روشن) در درون سازمان، درباره محیط کنترلی مورد انتظار می‌شود. هیأت نظارت عمومی (POB1993) اعلام کرد که مدیریت شرکت، سیستم کنترل داخلی را قبل از گزارشگری آن ارزیابی خواهد کرد و این ارزیابی موجب بهبود سیستم خواهد شد.

هزینه‌های نمایندگی بیرونی از تضاد منافع و عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیریت و سهام‌داران و بین سهام‌داران و اعتباردهندگان ناشی می‌شود. جنسون و مک‌لینگ<sup>۱</sup> (۱۹۷۶) به دلیل این که اطلاعات حسابداری مالی، نقش مهمی در قرارداد، در تعریف شرایط قرارداد و در نظارت بر اجرای قراردادها ایفاء می‌کند (واتز و زیمرن<sup>۲</sup>) بیان داشتند که یک روش ممکن برای مدیریت شرکت به منظور کاهش هزینه‌های نمایندگی بیرونی، بهبود قابلیت اعتماد گزارشگری مالی است.

گزارشگری کنترل داخلی می‌تواند قابلیت اعتماد اطلاعات حسابداری مالی را به دو روش بهبود بخشد و بنابراین به عنوان یک ساز و کار نظارتی احتمالی مورد توجه است که در جای خود می‌تواند هزینه‌های نمایندگی بیرونی را کاهش دهد. اول این که گزارشگری کنترل داخلی می‌تواند موجب ارتقاء کنترل‌های داخلی مطابق پیشنهاد مک مولن و دیگران (۱۹۹۶) بشود. کنترل‌های داخلی بهتر به نوبه خود موجب گزارشگری مالی قابل اعتمادتر می‌شود. دوم این که مک مولن و دیگران (۱۹۹۶) بیان می‌دارند، شرکت‌هایی که گزارش کنترل داخلی را به صورت اختیاری تهیه می‌کنند در واقع تعهد خود را به سرمایه‌گذاران یا مدیریت عالی، نسبت به کنترل داخلی اعلام می‌دارند. خطاب گزارش به مدیریت عالی، (محیط کنترلی شرکت یا فرهنگ کنترلی شرکتی که گزارش مالی تهیه می‌کند) عامل مهمی در کمک به قابلیت اعتماد اطلاعات حسابداری مالی است (کمیسون تردوی ۱۹۸۷).

همان طوری که در بالا از نظر گذشت گزارش کنترل داخلی در این پژوهش به عنوان یک سازوکار نظارتی ممکن مورد توجه است که می‌تواند هزینه‌های نمایندگی

1 - Jensen & Meckling

2 - Watts and Zimmerman

داخلی و خارجی را کاهش دهد. نظر به این که جنسون و مک‌کینگ (۱۹۷۶) چارچوب تجزیه و تحلیل مبتنی بر روابط نمایندگی را ارایه کرده‌اند، مطالعات تجربی زیادی، این چارچوب را برای تحلیل اجرای داوطلبانه سازوکار نظارتی توسط مدیریت، مورد استفاده قرار داده‌اند. ساز و کارهای نظارتی مختلف، موضوع این مطالعه قرار گرفته‌اند.

در ایران، آن چه که تاکنون در این زمینه نگاشته شده است، ترجمه گزارش تحقیق کمیته سازمان‌های مسئول کمیسیون تردوی موسوم به COSO1992 است که آقایان امیر پوریا نسب و کیهان مهام به این ضرورت، همت گماردند. این ترجمه تحت عنوان کنترل داخلی، چارچوب یکپارچه در سال ۷۷ و در دو جلد توسط سازمان حسابرسی منتشر گردید، ولی جای تحقیقات میدانی در زمینه تمایل یا تمایلات ذی‌نفعان نسبت به این گزارش‌ها در واحدهای اقتصادی ایران، خالی است و تحقیق حاضر در پی تأمین این ضرورت است.

در سال ۲۰۰۲ نیز قانونی تحت عنوان ساربنز-اکسلی<sup>۱</sup> (اسامی دو سناتور است که لایحه ذی‌ربط را به کنگره ارایه داده بودند) در سنای امریکا به تصویب رسید و بند ۴۰۴ آن، شرکت‌های سهامی عام را ملزم کرد که گزارش کنترل‌های داخلی را همراه با گزارش حسابرس مستقل درباره آن، از ژانویه سال ۲۰۰۵ تهیه و منتشر کنند.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
تال جامع علوم انسانی

روند تکاملی مفهوم کنترل داخلی: در ابتدا، مفهوم کنترل داخلی یک روند تکاملی را طی کرده است. در ابتدای پیدایش آن، از اوایل ۱۹۰۰ تا حدود ۱۹۳۶ میلادی، هدف از کنترل داخلی، حفاظت از دارایی‌ها به ویژه وجه نقد از تخصیص ناصحیح<sup>۲</sup> یا سرقت<sup>۳</sup> کارکنان بود. حسابرسی‌ها بسیار تفصیلی بودند و به ویژه به کشف تقلب<sup>۴</sup> و اشتباهات دفتری می‌پرداختند. در ضمن

1 - SARBANESE-OXLEY Act,2002,Section404.

2 - misappropriations

3 - theft

4 - fraud

این که بازارهای مالی<sup>۱</sup> توسعه می‌یافتند و به منبع اصلی سرمایه برای شرکت‌های سهامی عام بزرگ تبدیل می‌شدند منافع<sup>۲</sup> در مطلوبیت<sup>۳</sup> صورت‌های مالی متبلور شد. به طور خلاصه بررسی‌های تاریخی در طول قرن گذشته (جدول ۱) نشان می‌دهد که مفهوم کنترل داخلی به شکل‌های مختلفی مورد توجه بوده است. جدول ذیل روند تاریخی توسعه کنترل داخلی را در طول حدود یک قرن نشان می‌دهد که به انتشار مفهوم کنترل داخلی از دیدگاه COSO در سال ۱۹۹۲ منتهی شد که در حال حاضر تحولی اساسی در مفهوم کنترل داخلی محسوب می‌شود:

### جدول ۱- روند تاریخی توسعه کنترل داخلی

مفهوم اولیه کنترل داخلی: حفاظت از وجه نقد در قبال سرقت کارکنان	۱۹۰۰-۱۹۲۴
اولین تجدیدنظر در کنترل داخلی: حفاظت وجه نقد و سایر دارایی‌ها از سرقت کارکنان و ترویج کارآیی عملیاتی.	۱۹۲۶-۱۹۲۹
مفهوم اولیه کنترل داخلی تجدیدنظر شده: محافظت از وجه نقد و سایر دارایی‌ها و ممیزی صحت دفتری اسناد.	۱۹۳۶-۱۹۴۹
مفهوم وسیع‌تر کنترل داخلی: - حفاظت از دارایی‌ها در قبال خسارت و سرقت - ممیزی صحت و قابلیت اعتماد داده‌های حسابداری - ترویج کارآیی عملیاتی	۱۹۴۹-۱۹۹۲
- تشویق و پیروی از سیاست‌های مدیریتی استقرار یافته کنترل داخلی طبق تعریف COSO:	۱۹۹۲- تاکنون
✓ اثربخشی و کارآیی عملیات	
✓ قابلیت اعتماد گزارشگری مالی	
✓ رعایت قوانین و مقررات جاری	

### دیدگاه مخالفین رویکرد موجود کنترل‌های داخلی:

البته نباید تصور کرد که برداشت فعلی از کنترل داخلی کاملاً پذیرفته و بدون مخالف است. برخی از صاحب‌نظران بر این باورند که با توجه به آخرین برداشت از کنترل‌های داخلی، تخلف مدیریت توقف‌ناپذیر است. چرا که هیچ کنترلی چه در گذشته و چه در حال وجود ندارد که تمامی اقدامات مدیریت را به طور کامل (کنترل) نظارت و ارزش‌یابی کند. مدیریت، کنترل داخلی را کنترل می‌کند و می‌تواند آن‌گونه که

1 - financial markets

2 - interest

3 - fairness

خوشش می‌آید (به نفع اوست) آن را انجام دهد، به این معنا که وقتی کنترل‌هایی وی را از دست یافتن به اغراض خود، منع می‌کند، این گونه کنترل‌ها را لغو کند. نظارت بر شرکت‌ها در شکل فعلی آن، اثربخش نیست، زیرا بر تئوری اقتصاد کلاسیک<sup>۱</sup> و تئوری نمایندگی<sup>۲</sup> متکی است که هرچ و مرج طلبانه<sup>۳</sup> است و رابطه خصمانه<sup>۴</sup> را بین سهام‌داران و مدیریت ترویج می‌کند و ضمناً وجود کارکنان را نادیده می‌گیرد. سیستم بهتری برای نظارت بر شرکت‌ها باید ارائه شود. مانوئل ای. تیپگوس، کنترل‌های داخلی مورد نظر شرکت‌های سهامی ایالات متحده را مورد بررسی قرار داد و این که حسابرس مستقل باید در زمانی که پیوستگی و قابلیت اعتماد دفاتر و اسناد حسابداری شرکت و صورت‌های مالی حاصل را مورد قضاوت قرار می‌دهد به ناچار به آن اعتماد کند. وی نتیجه گرفت که قدرت قانون باید بازدارنده (پیش‌گیرنده) باشد نه فقط این که بعد از وقوع حادثه عمل کند (مانوئل ای. تیپگوس<sup>۵</sup>، ۲۰۰۰).

#### فرضیه‌های تحقیق:

با توجه به روش تحقیق که در ادامه توضیح داده خواهد شد در ابتدا دو گروه دانشجویان آزمایش و کنترل با این فرضیه تحقیق مورد مطالعه قرار گرفته‌اند که: \*\*\* بین ارائه گزارش کنترل‌های داخلی و تصمیم‌گیری رابطه معناداری وجود دارد.

و سپس با عنایت به سؤالات مطروحه در انتهای قسمت بیان مسأله، فرضیه‌های این تحقیق به صورت ذیل تنظیم و در گروه‌های ذی‌نفع، شامل حسابداران رسمی، حسابرسان داخلی، کارشناسان سرمایه‌گذاری و دانشجویان گروه آزمایش مورد بررسی قرار گرفت:

۱) بین گزارش کنترل‌های داخلی و ارزش‌مندی اطلاعات منتشرشده شرکت رابطه معناداری وجود دارد.

1 - Classical economic theory

2 - Agency theory

3 - anachronistic

4 - adversarial

5 - Manuel A. Tipgos

- ۲) بین الزامی شدن گزارش کنترل‌های داخلی و بهبود (شفافیت) گزارشگری مالی شرکت رابطه معناداری وجود دارد.
- ۳) بین حسابرسی شدن گزارش کنترل‌های داخلی و معتبربودن آن (از نظر ذی‌نفعان) رابطه معناداری وجود دارد.

### اهداف تحقیق:

اهداف اصلی از این تحقیق، در دو بخش قابل تبیین است: هدف علمی و هدف کاربردی. برای دستیابی به هدف علمی، قصد بر این است که مبنای نظری گزارش مدیریت در زمینه کنترل‌های داخلی، گردآوری و ارائه شود و بدیهی است که به عنوان اولین کار راجع به این موضوع در ایران، می‌تواند به سهم خود، تاثیر به سزایی در جامعه دانشگاهی و حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی ایران داشته باشد. هدف کاربردی این تحقیق، مطالعه و تجزیه و تحلیل تقاضای ذی‌نفعان و استفاده‌کنندگان شرکت‌های سهامی عام، از اطلاعات مربوط به کنترل‌های داخلی شرکت<sup>۱</sup> می‌باشد و در حول سه محور ذیل نتیجه‌گیری خواهد شد:

- گزارش کنترل‌های داخلی مفید است؟
- این گزارش‌ها بر تصمیمات استفاده‌کنندگان، موثر واقع می‌شوند؟
- در صورت وجود این گزارش‌ها، گزارشگری مالی بهبود (شفافیت بیشتر) می‌یابد؟

### روش تحقیق:

این تحقیق با روش زمینه‌یابی (توصیفی)، همبستگی و شبه آزمایشی<sup>۲</sup> با طرح پس آزمون، طرح‌ریزی و اجرا شده است. براساس روش تحقیق مورد استفاده، اطلاعات مورد نیاز از ذی‌نفعان شرکت‌های سهامی عام پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و در سه دسته شرکت‌های سرمایه‌گذاری، حسابداران رسمی و حسابرسان داخلی با روش نمونه‌گیری مناسب و با استفاده از ابزار پرسش‌نامه جمع‌آوری شده

۱- که می‌تواند در قالب گزارشی تحت عنوان گزارش کنترل‌های داخلی توسط مدیریت (اختصاراً گزارش کنترل‌های داخلی) تهیه شود.

است. البته مطالعات لازم به منظور جمع‌آوری آخرین اطلاعات و دست‌آوردهای سایر کشورها در زمینه تحقیق قبلاً صورت گرفت. ضمناً موضوع در بخش دانشجویی دانشگاهی ذی‌ربط نیز مورد بررسی قرار گرفته است.

با توجه به این که گزارش کنترل‌های داخلی تاکنون در ایران، رایج نبوده است، بنابراین به منظور اندازه‌گیری میزان تاثیر این گزارش بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان، دو گروه از دانشجویان دکتری یا فوق لیسانس حسابداری به عنوان گروه آزمایش و گروه کنترل در نظر گرفته شده‌اند. سپس این دو گروه برای تصمیم‌گیری مشترکی در معرض اطلاعات یک شرکت فرضی قرار گرفتند؛ بدیهی است که حجم اطلاعات ارائه شده به دو گروه، متفاوت ولی پرسش‌های دو گروه، مشابه بوده است. اطلاعات همراه با گزارش کنترل‌های داخلی حسابرسی شده در اختیار گروه آزمایش و همین اطلاعات، بدون گزارش کنترل‌های داخلی حسابرسی شده در اختیار گروه کنترل قرار گرفت و سپس پاسخ‌های هر یک از گروه‌ها مورد مقایسه، تحلیل و نتیجه‌گیری واقع شد. لازم به ذکر است که هیچ یک از گروه‌ها نسبت به این تفاوت مطلع نبودند تا پاسخ‌های آنان، بی‌طرفانه و به دور از سوگیری باشد. سپس پرسش‌نامه تنظیم شده، توزیع شد تا نظرات بخش حرفه‌ای جامعه مورد تحقیق، جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل شود.

بدیهی است که نتایج حاصل از اجرای دو روش فوق، موجب پوشش ضعف‌های ذاتی دیگری شد و بدین ترتیب زمینه بهتری را برای نتیجه‌گیری در این تحقیق فراهم آورد (دلور، علی، ۱۳۸۰).

#### جامعه آماری، روش نمونه‌گیری و حجم نمونه:

جامعه آماری تحقیق، شامل شرکت‌های سرمایه‌گذاری، حسابداران رسمی و حسابرسان داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و دانشجویان مقاطع کارشناسی ارشد و دکتری حسابداری بوده است که با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی - طبقه‌ای، نمونه متناسب آماری انتخاب شده‌اند.

#### اقدامات و تجزیه و تحلیل آماری مورد استفاده:

مجموع تعداد پرسش‌نامه‌های توزیع شده و جمع‌آوری شده هر یک از گروه‌های مورد مطالعه در جدول ۲ مشاهده می‌شود.

جدول ۲- پرسش‌نامه‌های توزیع و جمع‌آوری شده

پرسش‌نامه‌های	توزیع شده	جمع‌آوری شده	عدم دریافت پاسخ	درصد پاسخ‌های دریافتی	عنوان گروه مورد تحقیق
	۲۰۰	۱۳۰	۷۰	۶۵٪	حسابداران رسمی
	۷۰	۵۵	۱۵	۷۹٪	حسابرسان داخلی
	۶۰	۴۸	۱۲	۸۰٪	کارشناسان سرمایه‌گذاری

در فرایند جمع‌آوری پرسش‌نامه‌های تکمیل شده که با همکاری پاسخ‌دهندگان محترم و همکاران گروه‌های مراجعه و جمع‌آوری پرسش‌نامه‌ها انجام شد در مورد حسابرسان داخلی با مشکلات متنوعی مواجه شدیم؛ چرا که معمولاً برای پاسخ‌دهی به پرسش‌نامه‌ها به دلایل مختلف طفره می‌رفتند. این در حالی بود که بیشترین و سریع‌ترین همکاری از ناحیه حسابداران رسمی معتمد بورس صورت گرفت. به همین دلیل بیشترین پرسش‌نامه تکمیل شده به حسابداران رسمی مربوط می‌شود. بدیهی است که در تحلیل نتایج، این موضوع تعدیل و از تحمیل عقیده این گروه بر نتایج تحقیق جلوگیری خواهد شد. به این صورت که نظر هر یک از گروه‌ها شامل حسابرسان داخلی و کارشناسان سرمایه‌گذاری به طور مستقل مطرح و فقط برآیند نظر هر یک از گروه‌ها با یکدیگر مقایسه شد. بنابراین تعداد زیاد مشارکت یک گروه موجب مزیت نظر آن گروه بر نظر سایر گروه‌ها نشده است.

اطلاعات پرسش‌نامه‌ها از طریق مؤسسه خدمات مشاوره آماری تحقیق و با استفاده از نرم‌افزار SPSS ثبت و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. این تجزیه و تحلیل‌ها با روش‌های زیر انجام شده است:

- (۱) تجزیه و تحلیل آزمون  $t$  یک نمونه‌ای؛
- (۲) تجزیه و تحلیل آزمون  $t$  دو نمونه‌ای؛
- (۳) تجزیه و تحلیل آزمون واریانس بین گروه‌های مختلف و متعاقب آن تحلیل حداقل اختلاف معنادار ( $LSD^1$ )؛



از آنجایی که پاسخ‌های آزمودنی‌ها طبق طیف پنج قسمتی لیکرت اخذ شده است عدد ۲ به عنوان حد بحرانی ناحیه پذیرش فرض آماری و اعداد غیر از آن بسته به مورد، به عنوان نواحی رد فرض آماری در نظر گرفته شدند.

#### یافته‌های حاصل از بررسی‌های کتابخانه‌ای:

کنترل و کنترل‌های داخلی، ریشه در روابط اجتماعی جوامع بشری دارد. این موضوع در محیط‌ها و روابط اقتصادی نیز مورد توجه جدی بوده است چرا که نفع شخصی به شکل صریح در این روابط، نمود پیدا می‌کند. مطالعه افکار و عقاید اقتصادی، نشان می‌دهد که به منظور مهار نفع شخصی افراد مختلف دخیل در تجارت و مبادلات اقتصادی، وجود کنترل، امری ضروری است. اگر چه باید به گونه‌ای عمل بشود که کنترل از جایگاه ابزار به جایگاه هدف، تغییر مکان ندهد و این که اقتصادی بودن خود این فرایند نیز مستلزم توجه خاص می‌باشد.

مطالعه منابع علمی و نظری که عمدتاً به ۵۰ سال گذشته مربوط می‌شود، بیانگر این مطلب است که کنترل‌ها و به خصوص کنترل‌های داخلی همواره مورد توجه بوده است و دامنه و عمق آن در دوره‌های زمانی مختلف، وضعیت و شرایط متفاوتی داشته است. این منابع که بیشتر به کشورهای ایالات متحده و انگلیس مربوط می‌شود، نشان می‌دهد که در اصلی‌ترین تحقیقات حسابداری انجام گرفته بر اهمیت کنترل‌های داخلی و ضرورت توجه خاص به آن تأکید شده است. مهم‌ترین این تحقیقات بیانگر تکامل دیدگاه محیط حسابداری نسبت به فرآیند کنترل‌های داخلی است. این توجه در ایالات متحده با نتیجه کار کمیسیون کوهن در سال ۱۹۷۸ به شکل جدی آغاز و با نتایج تحقیقات کمیسیون تردوی در سال ۱۹۸۷ تکمیل و با ادامه کار همین کمیسیون در سال‌های ۱۹۹۲ و ۱۹۹۴ در قالب COSO ۱۹۹۲ و COSO ۱۹۹۴ کامل می‌شود؛ به گونه‌ای که بستر لازم برای تصویب قانونی جداگانه در کنگره در سال ۲۰۰۲ فراهم می‌شود. قانونی که تهیه گزارش کنترل‌های داخلی را در شرکت‌های سهامی عام ایالات متحده، از سال ۲۰۰۲ اجباری می‌کند. ضمناً فاصله زمانی این نقاط عطف و از لحاظ زمان وقوع نیز جالب توجه است (سال‌های ۱۹۷۸، ۱۹۸۷، ۱۹۹۲، ۱۹۹۴، ۲۰۰۲، ۲۰۰۵) و اکنون نیز تمامی تلاش‌ها در جهت تقویت این اقدامات صورت می‌گیرد، به گونه‌ای که ضمن تشکیل و تقویت هیئت نظارت بر تخلفات حسابداری شرکت‌های سهامی عام یا اصطلاحاً PCAOB، تلاش در راستای

درستی، صحت و شفافیت حسابداری شرکت‌های سهامی عام در حال انجام است (البرت جی. ویس، ۲۰۰۲).

بررسی تطبیقی گزارش کنترل‌های داخلی در ایالات متحده، انگلیس و هلند نشان می‌دهد که این گزارش می‌تواند، اجباری یا اختیاری بشود. البته این که کدام رویکرد در یک محیط مورد توجه قرار بگیرد مستلزم تحقیقات و بررسی محیطی خاص هر کشور است که این پژوهش سعی در انجام آن و ارائه شواهد تجربی موردنیاز در محیط ایران داشته است. شواهد تجربی و نظری در این کشورها، نشانگر کاهش هزینه‌های نمایندگی اعم از درونی و بیرونی در اثر وجود گزارش کنترل‌های داخلی است؛ اگر چه شواهدی که بتواند ارجحیت در حالت اجباری و اختیاری را در این زمینه به دست دهد، وجود ندارد؛ که این موضوع می‌تواند در جای خود مورد مطالعه جداگانه قرار گیرد.

در مقایسه سه کشور پیش گفته مشاهده می‌شود که کامل‌ترین فرایند در ایالات متحده، طی شده است و اقدامات صورت گرفته در ابعاد مختلف موضوع، موجب شده است که نقاط بیشتری از آن، آشکار بشود. شاید وجود رسوایی‌های ناشی از انرون، ورلد کام، ریت اید، هلث سوئ و... موجب تشدید و تسریع این اقدامات گسترده بعد از سال ۲۰۰۰ میلادی باشد ولی وجود اقدامات گسترده قبلی نیز در جای خود محل تامل است. بدیهی است که گستردگی و عمق اقتصاد کشور نیز تأثیر قابل توجهی در این فرآیند دارد.

وجود این منابع و شواهد، کمک شایانی به جلوگیری از بروز مجدد مشکلات پیش گفته می‌کند و بنابراین استفاده از این شواهد را منطقی‌توضیح می‌دهد. ریشه‌یابی و آسیب‌شناسی این حوادث می‌تواند در بهره‌گیری بهینه از منابع و امکانات کشور، مفید واقع شود. بررسی روند تاریخی مفهوم کنترل‌های داخلی، گویای تفاهم و توافق نظر بر روی تعریف ارائه شده توسط کمیسیون تردوی موسوم به COSO است.

#### یافته‌های حاصل از مصاحبه با خبرگان و صاحب‌نظران:

در این رابطه که از مصاحبه و راهنمایی استادان و صاحب‌نظران حوزه‌های حسابداری، اقتصاد، مدیریت مالی و بانکداری کشور بهره گرفته شده است ضمن یادآوری حساسیت و دقت عموم اشخاص طرف مصاحبه نسبت به ابعاد مختلف تحقیق، عموماً بر اهمیت کنترل‌های داخلی و انجام تحقیقات از این دست، تأکید و

تصدیق داشتند و گسترش این مطالعات را به منظور تکمیل شواهد تجربی و برای تقویت کارآیی و اثربخشی بازار و حرفه حسابداری ضروری دانستند. این مصاحبه‌ها و کسب نظرات به منظور بومی سازی تحقیق صورت گرفت و این که تحقیق در مسیر مورد نیاز خود انجام شود و از انحراف آن جلوگیری شود. ضمناً آثار این جلسات به ویژه در تنظیم و تدقیق نهایی ابزار پرسش‌نامه، قابل ملاحظه بوده است.

نکته قابل تأمل دیگر در جمع‌بندی نظرات خبرگان و صاحب نظران، تأکید بر ضرورت تقویت جایگاه حسابرسی داخلی در ساز و کار حاکمیت شرکتی بوده است. با توجه به وضعیت مشاهده شده حسابرسی داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران به گونه‌ای که کمتر از ۱۵٪ از شرکت‌های مذکور دارای حسابرسی داخلی و آن هم به صورت تضعیف شده می‌باشند توجه خاص به این موضوع از ضروریات حیاتی است و همگام با موضوع رساله، این موضوع نیز جای مطالعه و اقدامات جدی داشته است. نتیجه اصلی حاصل از اجرای این روش جمع‌آوری داده‌ها، تنظیم ابزار پرسش‌نامه بوده است.

#### یافته‌های حاصل از پرسش‌نامه:

این بخش که پس از مطالعه کتابخانه‌ای و مصاحبه با خبرگان صورت گرفت با توزیع پرسش‌نامه‌ها به عنوان ابزار جمع‌آوری اطلاعات انجام گرفت. پرسش‌نامه پس از اقدامات طولانی تایید اعتبار آن، در قالب بخش مشخصات توصیفی پاسخ‌دهنده و بخش پرسش‌های اصلی (۲۹ پرسش) توزیع، جمع‌آوری و پردازش شد. یافته‌های حاصل در این بخش ارائه می‌شود.

قبل از تشریح یافته‌های تحقیق در بخش ابزار پرسش‌نامه، آمار توصیفی مربوط به چند مورد از ویژگی آزمودنی‌ها قابل ذکر است. این آمارها در ادامه ارائه می‌شود. سطح تحصیلات آزمودنی‌ها در کلیه گروه‌ها موجب افزایش میزان اطمینان از پاسخ‌های دریافتی می‌شود؛ چرا که حدود نیمی از آنها دارای تحصیلات کارشناسی ارشد و بالاتر هستند. به طور خلاصه، اطلاعات توصیفی نشان می‌دهد که حداقل تحصیلات آزمودنی‌ها، کارشناسی و در میان هر یک از گروه‌های حرفه‌ای نیز حداقل ۹ و حداکثر ۵۲ درصد، تحصیلات کارشناسی ارشد مشاهده شده است. ۵۱ درصد از آزمودنی‌ها دارای تحصیلات کارشناسی، ۴۱ درصد دارای تحصیلات کارشناسی

ارشد و ۷ درصد دارای تحصیلات دکتری می‌باشند و ۱ درصد نیز تحصیلات خود را ابراز نکرده‌اند.

وضعیت رشته تحصیلی آزمودنی‌ها گویای این مطلب است که ۸۲/۵ درصد از آنان دارای تحصیلات حسابداری و ۱۳/۶ درصد دارای تحصیلات مدیریت می‌باشند. گروه حسابداران رسمی و حساب‌برسان داخلی، بین ۸۵ تا ۹۰ درصد، تحصیلات حسابداری دارند و این در حالی است که نسبت کارشناسان سرمایه‌گذاری که در زمینه حسابداری فارغ‌التحصیل شده‌اند، تنها ۴۲ درصد است و کارشناسان سرمایه‌گذاری تا حدود ۵۲ درصد از رشته مدیریت بوده‌اند.

۳۵ درصد پاسخ‌دهندگان حرفه‌ای از جایگاه شغلی قابل توجه (مدیر فنی / مدیر / شریک موسسه) برخوردار بوده‌اند. ۲۸ درصد پاسخ‌دهندگان دانشگاهی در مشاغل اجرائی فعالیت داشتند؛ ولی حدود همین تعداد نیز فقط به تحصیل اشتغال داشته‌اند. ضمناً ۵۸ درصد از حسابداران رسمی؛ ۳۶ درصد از حساب‌برسان داخلی؛ ۴۶ درصد از کارشناسان سرمایه‌گذاری؛ صفر درصد از دانشجویان آزمایش و صفر درصد از دانشجویان کنترل، سابقه کاری بیش از ۱۰ سال داشتند.

### آزمون میانگین با مقدار ثابت (متوسط) از طریق $t$ Studen برای گروه‌های آزمایش و کنترل:

در مورد فرضیه ۱-۱ که بیان می‌دارد: بین گزارش کنترل‌های داخلی و قابلیت اعتماد اطلاعات منتشر شده شرکت رابطه معناداری وجود دارد؛ یافته‌های تحقیق، آماره‌های ۲/۳۶ و ۵/۰۹ را به ترتیب برای دانشجویان گروه آزمایش و دانشجویان گروه کنترل نشان می‌دهد. و در مورد فرضیه ۱-۲ که بیان می‌دارد: بین گزارش کنترل‌های داخلی و مربوط بودن اطلاعات منتشر شده شرکت رابطه معناداری وجود دارد؛ مشاهده می‌شود که یافته‌های تحقیق، آماره‌های ۲/۱۶ و ۴/۰۶ را به ترتیب برای دانشجویان گروه آزمایش و دانشجویان گروه کنترل نشان می‌دهد. بنابراین در بررسی فرضیه تحقیق تحت عنوان این که "بین گزارش کنترل‌های داخلی و ارزش‌مندی اطلاعات منتشر شده شرکت رابطه معناداری وجود دارد." فرض  $H_0$  توسط هر دو گروه رد می‌شود و لذا فرضیه تحقیق از نظر پاسخ‌دهندگان دو گروه، رد نمی‌شود. این نتیجه‌گیری در سطح اطمینان ۹۵٪ صورت گرفته است.

در مورد فرضیه ۲ که بیان می‌دارد: بین الزامی شدن گزارش کنترل‌های داخلی و بهبود (شفافیت) گزارشگری مالی شرکت رابطه معناداری وجود دارد؛ یافته‌های تحقیق، آماره‌های ۲/۳۶ و ۲/۸۷ برای پرسش‌های مربوط به اجباری کردن گزارش کنترل‌های داخلی و آماره‌های ۱/۵ و ۰/۰۵- برای پرسش‌های مربوط به اختیاری کردن گزارش کنترل‌های داخلی را به ترتیب برای دانشجویان گروه آزمایش و دانشجویان گروه کنترل نشان می‌دهد. بنابراین فرض  $H_0$  توسط همه این گروه‌ها در خصوص اجباری کردن گزارش مورد بحث رد می‌شود و فرضیه تحقیق توسط این گروه‌ها رد نمی‌شود.

در مورد فرضیه ۳ که بیان می‌دارد: بین حسابرسی شدن گزارش کنترل‌های داخلی و معتبربودن آن (از نظر ذی‌نفعان) رابطه معناداری وجود دارد؛ یافته‌های تحقیق، آماره‌های ۷/۷۰ و ۶/۳۱ را به ترتیب برای دانشجویان گروه آزمایش و دانشجویان گروه کنترل نشان می‌دهد. بنابراین فرض  $H_0$  توسط هر دو گروه رد می‌شود و لذا فرضیه تحقیق از نظر پاسخ‌دهندگان دو گروه، رد نمی‌شود. زیرا مقادیر آماره آزمون در ناحیه رد فرض آماری قرار گرفته است و لذا فرضیه تحقیق از نظر پاسخ‌دهندگان دو گروه، رد نمی‌شود. این نتیجه‌گیری در سطح اطمینان ۹۵٪ صورت گرفته است.

نتایج تحقیق نشان می‌دهد که بین پاسخ گروه‌ها در مورد فرضیه‌های مورد مطالعه تفاوت معناداری وجود ندارد. به دلیل تفاوت اساسی پرسش‌نامه ارائه شده به دانشجویان گروه کنترل، داده‌های مربوط به این گروه در ادامه تحلیل‌ها کنار گذاشته می‌شود. بنابراین، اکنون به تحلیل نتایج حاصل از پاسخ‌های چهار گروه حسابداران رسمی، حساب‌رسان داخلی، کارشناسان سرمایه‌گذاری و همچنین گروه دانشجویان آزمایش می‌پردازیم.

#### آزمون میانگین با مقدار ثابت (متوسط) از طریق Student t:

آزمون آماره یک نمونه‌ای براساس جداول یافته‌های به شرح ذیل صورت گرفته

است:

## جدول ۳- فرضیه اول، فرعی اول

گروه	تعداد	میانگین	انحراف معیار	مقدار t	درجه آزادی	سطح معنی داری (۲- طرفه)
حسابداران رسمی	۱۳۰	۳/۷۰	۰/۵۳	۱۵/۰۱	۱۲۹	۰/۰۰۰
حسابرسان داخلی	۵۵	۳/۷۴	۰/۶۱	۹/۰۶	۵۴	۰/۰۰۰
سرمایه گذاران	۴۸	۳/۶۰	۰/۵۲	۸/۰۰	۳۷	۰/۰۰۰
دانشجویان آزمایش	۲۵	۳/۵۴	۰/۸۰	۳/۳۶	۲۴	۰/۰۰۲۶

## جدول ۴- فرضیه اول، فرعی دوم

گروه	تعداد	میانگین	انحراف معیار	مقدار t	درجه آزادی	سطح معنی داری (۲- طرفه)
حسابداران رسمی	۱۳۰	۳/۵۶	۰/۷۰	۹/۰۷	۱۲۹	۰/۰۰۰۰
حسابرسان داخلی	۵۵	۳/۷۷	۰/۶۲	۹/۲۳	۵۴	۰/۰۰۰۰
سرمایه گذاران	۴۸	۳/۶۴	۰/۵۸	۷/۶۰	۳۷	۰/۰۰۰۰
دانشجویان آزمایش	۲۵	۳/۵۲	۰/۸۲	۳/۱۶	۲۴	۰/۰۰۴۲

در مورد فرضیه ۱-۱ که بیان می‌دارد: بین گزارش کنترل‌های داخلی و قابلیت اعتماد اطلاعات منتشر شده شرکت رابطه معناداری وجود دارد. یافته‌های تحقیق، آماره‌های  $۱۵/۰۱$ ،  $۹/۰۶$ ،  $۸/۳۶$  و همچنین در مورد فرضیه ۱-۲ که بیان می‌دارد: بین گزارش کنترل‌های داخلی و مربوط بودن اطلاعات منتشر شده شرکت رابطه معناداری وجود دارد، یافته‌های تحقیق آماره‌های  $۹/۰۷$ ،  $۹/۲۳$ ،  $۷/۶$ ،  $۳/۱۶$  را به ترتیب برای حسابداران رسمی، حسابرسان داخلی، کارشناسان سرمایه‌گذاری و دانشجویان گروه آزمایش نشان می‌دهد. بنابراین در بررسی فرضیه تحقیق تحت عنوان این که "بین گزارش کنترل‌های داخلی و ارزش‌مندی اطلاعات منتشر شده شرکت رابطه معناداری وجود دارد." فرض  $H_0$  توسط هر چهار گروه رد می‌شود و به عبارت دیگر فرضیه تحقیق از نظر پاسخ‌دهندگان، رد نمی‌شود. این نتیجه‌گیری در سطح اطمینان ۹۵٪ صورت گرفته است.

جدول ۵ - فرضیه دوم، فرعی اول

گروه	تعداد	میانگین	انحراف معیار	مقدار t	درجه آزادی	سطح معنی داری (۲ - طرفه)
حسابداران رسمی	۱۳۰	۳/۶۲	۰/۵۱	۱۳/۷۸	۱۲۹	۰/۰۰۰۰
حسابرسان داخلی	۵۵	۳/۶۹	۰/۵۱	۱۰/۰۵	۵۴	۰/۰۰۰۰
سرمایه گذاران	۴۸	۳/۵۳	۰/۵۰	۷/۳۷	۴۷	۰/۰۰۰۰
دانشجویان آزمایش	۲۵	۳/۳۸	۰/۵۶	۳/۳۶	۲۴	۰/۰۰۲۶

جدول ۶ - فرضیه دوم، فرعی دوم

گروه	تعداد	میانگین	انحراف معیار	مقدار t	درجه آزادی	سطح معنی داری (۲ - طرفه)
حسابداران رسمی	۱۳۰	۳/۰۰	۰/۹۳	۰/۰۱	۱۲۹	۰/۹۸۸۸
حسابرسان داخلی	۵۵	۳/۱۲	۰/۸۶	۱/۲۰	۵۴	۰/۲۳۳۰
سرمایه گذاران	۴۸	۳/۲۷	۰/۷۲	۲/۵۲	۴۷	۰/۰۱۳۶
دانشجویان آزمایش	۲۵	۳/۲۱	۰/۷۱	۱/۵۰	۲۴	۰/۱۲۶۷

در مورد فرضیه ۲ که بیان می‌دارد: بین الزامی شدن گزارش کنترل‌های داخلی و بهبود (شفافیت) گزارشگری مالی شرکت رابطه معناداری وجود دارد. یافته‌های تحقیق مندرج در جداول بالا، آماره‌های  $۱۳/۷۸$ ،  $۱۰/۰۵$ ،  $۷/۳۷$ ،  $۳/۳۶$  را برای پرسش‌های مربوط به اجباری کردن گزارش کنترل‌های داخلی و آماره‌های  $۰/۰۱$ ،  $۱/۲$ ،  $۲/۵۴$ ،  $۱/۵$  را برای پرسش‌های مربوط به اختیاری کردن گزارش کنترل‌های داخلی و به ترتیب برای گروه‌های حسابداران رسمی، حسابرسان داخلی، کارشناسان سرمایه‌گذاری و دانشجویان گروه آزمایش نشان می‌دهد. بنابراین، فرض  $H_0$  توسط هر چهار گروه رد می‌شود و لذا فرضیه تحقیق از نظر پاسخ‌دهندگان، رد نمی‌شود. این نتیجه‌گیری در سطح اطمینان ۹۵٪ صورت گرفته است.

هرگونه اختلاف معنادار احتمالی بین گروه‌های مورد مطالعه در آزمون‌های بعدی تحلیل و تشریح خواهد شد.

**جدول ۷- فرضیه سوم**

گروه	تعداد	میانگین	انحراف معیار	مقدار t	درجه آزادی	سطح معنی داری (۲- طرفه)
حسابداران رسمی	۱۲۰	۴/۱۵	۰/۶۵	۲۰/۱۶	۱۲۹	۰/۰۰۰۰
حسابرسان داخلی	۵۵	۲/۸۹	۰/۶۵	۱۰/۲۲	۵۴	۰/۰۰۰۰
سرمایه گذاران	۴۷	۳/۶۲	۰/۶۷	۶/۳۲	۴۶	۰/۰۰۰۰
دانشجویان آزمایش	۲۵	۴/۱۹	۰/۷۷	۷/۷۰	۲۴	۰/۰۰۰۰

در مورد فرضیه ۳ که بیان می‌دارد: بین حسابرسی شدن گزارش کنترل‌های داخلی و معتبر بودن آن (از نظر ذی‌نفعان) رابطه معناداری وجود دارد؛ یافته‌های تحقیق، آماره‌های ۲۰/۱۶، ۱۰/۲۲، ۶/۳۲، ۷/۷۰ را به ترتیب برای حسابداران رسمی، حسابرسان داخلی، کارشناسان سرمایه‌گذاری، دانشجویان گروه آزمایش نشان می‌دهد. بنابراین فرض  $H_0$  توسط همه این گروه‌ها رد می‌شود، و لذا فرضیه تحقیق از نظر کلیه گروه‌های پاسخ‌دهنده، رد نمی‌شود. تأیید این فرض در سطح اطمینان ۹۵٪ صورت گرفته است.

**تحلیل واریانس برای مقایسه میانگین گروه‌های مختلف از طریق توزیع F:**

برای مقایسه میانگین چند گروه با هم از جدول تحلیل واریانس استفاده می‌شود. برای فرضیه اول، فرعی اول: تحلیل واریانس

**جدول ۸- تحلیل واریانس میانگین گروه‌ها برای فرضیه اول، فرعی اول**

منابع تغییرات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	Fنسبت	سطح معنی داری
بین گروهی	۱/۱۱	۳	۰/۳۷	۱/۱۲	۰/۳۴۱
خطا	۸۴/۱۰	۲۵۴	۰/۳۳		
کل	۸۵/۲۱	۲۵۷			

مقدار F به دست آمده برابر با ۱/۱۲ باشد که این مقدار از مقدار بحرانی F، یعنی ۲/۴ کمتر است؛ بنابراین فرض صفر رد نمی‌شود. یعنی با اطمینان ۹۵٪ میانگین پاسخ‌های چهار گروه با هم برابر است.



تحلیل واریانس برای فرضیه اول، فرعی دوم:

جدول ۹- تحلیل واریانس میانگین گروه‌ها برای فرضیه اول، فرعی دوم

منابع تغییرات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	Fنسبت	سطح معنی داری
بین گروهی	۱/۹۸	۳	۰/۳۲۷	۱/۴۴	۰/۲۲۲۰
خطا	۱۱۶/۵۰	۲۵۴	۰/۴۶		
کل	۱۱۸/۴۸	۲۵۷			

مقدار F به دست آمده برابر با ۱/۴۴ می‌باشد که از مقدار بحرانی، یعنی ۲/۴ کمتر است؛ بنابراین، فرض صفر رد نمی‌شود. یعنی با اطمینان ۹۵٪ میانگین پاسخ‌های چهار گروه با هم برابر است. آزمون متعاقب آن نیز نتیجه‌گیری ذکرشده را رد نمی‌کند.

تحلیل واریانس برای فرضیه دوم، فرعی اول:

مقدار F به دست آمده برابر با ۲/۵۴ می‌باشد که از مقدار بحرانی، یعنی ۲/۴ بیشتر است؛ بنابراین در اینجا، فرض صفر با اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود. به عبارت دیگر، با اطمینان ۹۵٪، حداقل میانگین یک گروه متفاوت از میانگین سه گروه دیگر است.

جدول ۱۰- تحلیل واریانس میانگین گروه‌ها برای فرضیه دوم، فرعی اول

منابع تغییرات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	Fنسبت	سطح معنی داری
بین گروهی	۲/۰۱	۳	۰/۶۷۰	۲/۵۴	۰/۰۵۷۰
خطا	۶۷/۱۶	۲۵۴	۰/۲۶۴		
کل	۶۹/۱۷	۲۵۷			

برای تشخیص این که کدام گروه‌ها با هم مقدار پاسخ متفاوتی دارند از آزمون LSD به عنوان آزمون متعاقب آن استفاده می‌شود.

## جدول ۱۱- مقایسه‌های دو به دو با آزمون LSD در فرضیه دوم، فرعی اول

(I) گروه تخصصی	(J) گروه تخصصی	تفاوت	انحراف معیار	سطح معنی داری
حسابداران رسمی	حسابرسان داخلی	-۰/۰۷۷۹۹	-۰/۰۸۲۷۱	-۰/۲۲۷
	سرمایه گذاران	۰/۰۸۶۰۳	-۰/۰۸۶۸۵	-۰/۲۲۳
	دانشجویان آزمایش	-۰/۲۴۱۱۶	۰/۱۱۲۳۰	-۰/۰۳۳
حسابرسان داخلی	حسابداران رسمی	۰/۰۷۷۹۹	-۰/۰۸۲۷۱	-۰/۲۲۷
	سرمایه گذاران	-۰/۱۶۴۰۲	-۰/۱۰۱۵۷	-۰/۱۰۸
	دانشجویان آزمایش	-۰/۳۱۹۱۶	-۰/۲۱۴۰۳	-۰/۰۱۱
سرمایه گذاران	حسابداران رسمی	-۰/۰۸۶۰۳	-۰/۰۸۶۸۵	-۰/۲۲۳
	حسابرسان داخلی	-۰/۱۶۴۰۲	-۰/۱۰۱۵۷	-۰/۱۰۸
	دانشجویان آزمایش	۰/۱۵۵۱۳	۰/۱۲۶۸۳	-۰/۲۲۲
دانشجویان آزمایش	حسابداران رسمی	-۰/۲۴۱۱۶	-۰/۱۱۲۳۰	-۰/۰۳۳
	حسابرسان داخلی	-۰/۳۱۹۱۶	-۰/۲۱۴۰۳	-۰/۰۱۱
	سرمایه گذاران	-۰/۱۵۵۱۳	-۰/۱۲۶۸۳	-۰/۲۲۲

سطح معنی‌داری در این مقایسه‌های دو به دو نشانگر این است که حسابداران رسمی و همچنین حسابرسان داخلی با گروه دانشگاهی میانگین پاسخ متفاوتی دارند؛ اما کارشناسان سرمایه‌گذاری با گروه دانشگاهی تفاوت کمتری دارند.

## تحلیل واریانس برای فرضیه دوم، فرعی دوم:

مقدار F به دست آمده برابر با  $۱/۳۳$  می‌باشد که از مقدار بحرانی  $۲/۴$  کمتر است؛ بنابراین، فرض صفر رد نمی‌شود. یعنی با اطمینان  $۹۵\%$  میانگین پاسخ‌های چهار گروه با هم برابر است. آزمون متعاقب آن نیز نتیجه‌گیری مذکور را رد نمی‌کند:

## جدول ۱۲- تحلیل واریانس میانگین گروه‌ها برای فرضیه دوم، فرعی دوم

منابع تغییرات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	F نسبت	سطح معنی داری
بین گروهی	۲/۹۷	۲	۰/۹۹۱	۱/۳۳	-۰/۲۶۰
خطا	۱۸۸/۴۹	۲۵۳	۰/۷۴۵		
کل	۱۹۱/۴۶	۲۵۶			

جدول تحلیل واریانس برای فرضیه سوم:

جدول ۱۳- تحلیل واریانس میانگین گروه‌ها برای فرضیه سوم

منابع تغییرات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	F نسبت	سطح معنی داری
بین گروهی	۰/۷۴۱	۳	۰/۲۴۷	۰/۷۵۱	۰/۵۲۳
خطا	۸۳/۱۴۰	۲۵۲	۰/۳۲۹		
کل	۸۳/۸۸۱	۲۵۶			

مقدار F به دست آمده برابر با ۰/۵۲۳ می‌باشد که این مقدار از مقدار بحرانی، یعنی ۲/۴ کمتر است؛ بنابراین در اینجا، فرض صفر با اطمینان ۹۵ درصد رد نمی‌شود. یعنی با اطمینان ۹۵٪ میانگین پاسخ‌های چهار گروه با هم برابر است.

آزمون t دو نمونه‌ای:

در این تحلیل، برای مقایسه میانگین دو گروه کلی پاسخ‌دهندگان، (حرفه‌ای‌ها شامل حسابداران رسمی، حسابرسان داخلی و کارشناسان سرمایه‌گذاری) و دانشگاهی‌ها (شامل دانشجویان گروه آزمایش) از آزمون t دو نمونه‌ای استفاده می‌شود. در این آزمون فرض‌های آماری به صورت زیر نوشته می‌شود:

جدول ۱۴- آزمون t دو نمونه‌ای

فرضیات	گروه تخصصی	تعداد	میانگین	انحراف معیار
فرضیه اول، فرعی اول	اجرایی	۲۳۳	۳/۶۹	۰/۵۵
	دانشگاهی	۲۵	۳/۵۲	۰/۸۰
فرضیه اول، فرعی دوم	اجرایی	۲۳۳	۳/۶۳	۰/۶۶
	دانشگاهی	۲۵	۳/۵۲	۰/۸۲
فرضیه دوم، فرعی اول	اجرایی	۲۳۳	۳/۶۲	۰/۵۱
	دانشگاهی	۲۵	۳/۳۸	۰/۵۶
فرضیه دوم، فرعی دوم	اجرایی	۲۳۳	۳/۰۹	۰/۸۸
	دانشگاهی	۲۵	۳/۲۱	۰/۷۱
فرضیه سوم	اجرایی	۲۳۳	۳/۲۲	۰/۵۷
	دانشگاهی	۲۵	۳/۳۹	۰/۵۲

جدول ۱۵- آزمون همسانی یا ناهمسانی واریانس

سطح معنی‌داری ۲ طرفه	درجه آزادی	مقدار	فرض همسانی واریانس			
			سطح معنی‌داری	F	شرایط	فرضیات
۰/۲۰۶	۲۵۶	۱/۲۷	۰/۰۴	۴/۲۶	همسانی واریانس	فرضیه اول،
۰/۳۵۵	۲۶	۰/۹۴			ناهمسانی واریانس	فرعی اول
۰/۴۶۳	۲۵۶	۰/۷۴	۰/۳۲	۰/۹۸	همسانی واریانس	فرضیه اول،
۰/۵۴۲	۲۷	۰/۶۲			ناهمسانی واریانس	فرعی دوم
۰/۰۲۶	۲۵۶	۲/۲۳	۰/۲۸	۱/۱۷	همسانی واریانس	فرضیه دوم،
۰/۰۴۷	۲۸	۲/۰۸			ناهمسانی واریانس	فرعی اول
۰/۴۹۱	۲۵۵	۰/۷۰	۰/۳۲	۰/۹۲	همسانی واریانس	فرضیه دوم،
۰/۴۱۹	۲۲	۰/۸۲			ناهمسانی واریانس	فرعی دوم
۰/۱۵۹	۲۵۵	۱/۴۹	۰/۵۰	۰/۴۶	همسانی واریانس	فرضیه سوم
۰/۱۳۹	۳۰	۱/۳۸			ناهمسانی واریانس	

تحلیل این بخش از آزمون‌ها که یافته‌های آن در جداول بالا مشاهده می‌شود، نشان می‌دهد که در سطح اطمینان ۹۵٪، پاسخ دو گروه کلی حرفه‌ای‌ها و دانشگاهی‌ها به تمام فرضیه‌ها به استثنای فرضیه مربوط به اجباری شدن گزارش کنترل‌های داخلی، تفاوت معنی‌داری ندارد و هم‌سویی وجود دارد ولی در مورد فرضیه دوم تحقیق، حرفه‌ای‌ها، بیشتر به اجباری شدن این گزارش، اعتقاد دارند و دانشگاهی‌ها ضمن تأیید فایده‌مندی آن، کمتر این موضوع را می‌پذیرند.

نتایج حاصل از تحلیل هر یک از پرسش‌ها به طور جداگانه:

- کلیه پاسخ‌دهندگان تأیید می‌کنند که قابلیت اعتماد و مربوط بودن (موثر بودن بر تصمیم) اطلاعات، موجب ارزشمندی آن می‌شود.
- وجود گزارش کنترل‌های داخلی موجب می‌شود که مدیریت، کنترل‌های داخلی حوزه مدیریتی خود را بهبود بخشد.
- گزارش کنترل‌های داخلی موجب اعتبار بخشی به صورت‌های مالی برای ذی‌نفعان برون سازمانی می‌شود.

- ۴) در صورتی که شرکت، دارای کمیته حسابرسی باشد، وجود این گزارش موجب اقدامات گسترده‌تر این کمیته در جهت رفع نقاط ضعف کنترل‌های داخلی می‌گردد.
- ۵) وجود این گزارش می‌تواند کارکنان را به عدم ارتکاب تخلف ترغیب نماید.
- ۶) این گزارش می‌تواند به عنوان یکی از عوامل تأمین‌کننده فضای ضد تخلف در بنگاه، عمل کند.
- ۷) منافع سهامداران بیشتر از هزینه‌های تهیه گزارش کنترل‌های داخلی است.
- ۸) وجود گزارش کنترل‌های داخلی موجب کاهش خطر اشتباه، تخلف و اعمال غیرقانونی در تهیه صورت‌های مالی نهایی می‌شود. اگر چه دانشجویان گروه آزمایش، این موضوع را در مورد اعمال غیرقانونی، نمی‌پذیرند.
- ۹) وجود گزارش کنترل‌های داخلی، موجب بهبود گزارشگری مالی سنتی می‌شود.
- ۱۰) همه پاسخ‌دهندگان، اجباری شدن تهیه و ارائه گزارش کنترل‌های داخلی را رد نکرده‌اند. این تأیید در گروه حسابداران رسمی، بیشتر ( $t = ۱۲/۵۳$ ) و دانشجویان گروه آزمایش، کمتر ( $t = ۳/۶۱$ ) بوده است.
- ۱۱) گزارش کنترل‌های داخلی اجباری، به تنهایی یک داده با اهمیت نیست ولی می‌تواند به عنوان حداقل یک داده با اهمیت در تصمیم‌گیری‌ها مورد توجه قرار گیرد. حسابداران رسمی و سرمایه‌گذاران به این سؤال با تردید پاسخ داده‌اند.
- ۱۲) اگر چه سرمایه‌گذاران و حساب‌برسان داخلی رد نمی‌کنند که مدیریت کارآمد، از انگیزه لازم برای ارائه گزارش کنترل‌های داخلی برخوردار است و نیازی به اجبار ندارد ولی سایر گروه‌ها این موضوع را نمی‌پذیرند.
- ۱۳) با این حال همه گروه‌ها می‌پذیرند که گزارش کنترل‌های داخلی اجباری موجب سالم‌سازی محیط در قبال تخلفات با اهمیت می‌شود.
- ۱۴) اجباری کردن گزارش کنترل‌های داخلی موجب بهبود گزارشگری مالی شرکت خواهد شد چرا که موجب تقویت ویژگی قابلیت اعتماد و ویژگی مربوط بودن اطلاعات می‌شود.
- ۱۵) همه پاسخ‌دهندگان بر این باورند که گزارش کنترل‌های داخلی اختیاری نیز، به تنهایی یک داده با اهمیت در تصمیم‌گیری تلقی نمی‌شود ولی می‌تواند به عنوان یکی از داده‌های با اهمیت در تصمیم‌گیری‌ها مورد استفاده قرار بگیرد.
- ۱۶) کلیه پاسخ‌دهندگان نمی‌پذیرند که گزارش کنترل‌های داخلی اختیاری، شرایط مناسبی را علیه تخلفات با اهمیت فراهم آورد.

۱۷) و این که اختیاری بودن این گزارش، تأثیر قابل توجهی بر بهبود گزارشگری مالی شرکت ندارد.

۱۸) تأثیر گزارش کنترل‌های داخلی اختیاری بر قابلیت اعتماد اطلاعات مطابق با نظر حسابداران رسمی، حساب‌برسان داخلی و دانشجویان گروه کنترل پذیرفته نیست و دانشجویان گروه آزمایش و سرمایه‌گذاران نیز به شکل ضعیفی آن را می‌پذیرند.

۱۹) همین وضعیت در مورد تأثیر گزارش کنترل‌های داخلی بر ویژگی مربوط بودن اطلاعات منتشرشده مشاهده می‌شود که حسابداران رسمی و دانشجویان گروه آزمایش، قویاً این موضوع را رد نمی‌کنند، ولی سرمایه‌گذاران ( $t = 2/92$ ) و حساب‌برسان داخلی ( $t = 1/94$ ) به صورتی ضعیف آن را تأیید می‌کنند.

۲۰) تمام گروه‌های پاسخ‌دهنده، رد نمی‌کنند که گزارش کنترل‌های داخلی در کنار صورت‌های مالی حسابرسی شده، نشانه‌های بهتری را در زمینه ابعاد مختلف مالی شرکت، ارائه می‌دهد.

۲۱) همه گروه‌ها این موضوع را رد می‌کنند که با وجود حسابرسی صورت‌های مالی، گزارش کنترل‌های داخلی نامربوط و بی‌فایده است.

۲۲) و نهایتاً این که، همه گروه‌ها بر این باورند که گزارش کنترل‌های داخلی باید توسط یک حسابرس مستقل، مورد رسیدگی و اظهارنظر قرار بگیرد.

#### نتایج کلی حاصل از پرسش‌نامه بر مبنای فرضیه‌های تحقیق:

بر اساس نظر پاسخ‌دهندگان که در گروه‌های حسابداران رسمی، حساب‌برسان داخلی، کارشناسان سرمایه‌گذاری و دانشجویان دسته‌بندی شدند، نتایج حاصل می‌شود که در واقع بیان فرضیه‌های تحقیق پس از بررسی و آزمون‌های تحلیلی آمار استنباطی است. خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌ها که قبلاً به صورت مشروح ارائه شده‌اند به صورت جدول ذیل قابل ارائه است:

جدول ۱۶- خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌ها

فرضیه	متغیرهای تحقیق	آزمون‌های آماری	دامنه	تحلیل
۱	گزارش کنترل‌های داخلی ارزشمندی اطلاعات مالی	آزمون ۱ یک نمونه‌ای آزمون ۲ دو نمونه‌ای تحلیل واریانس	یک دامنه	فرضیه تحقیق رد نمی‌شود.
۲	الزامی شدن گزارش کنترل‌های داخلی بهبود گزارشگری مالی	آزمون ۱ یک نمونه‌ای آزمون ۲ دو نمونه‌ای تحلیل واریانس	دو دامنه	فرضیه تحقیق رد نمی‌شود.
۳	حسابرسی شدن گزارش کنترل‌های داخلی اعتبار گزارش کنترل‌های داخلی	آزمون ۱ یک نمونه‌ای آزمون ۲ دو نمونه‌ای تحلیل واریانس	دو دامنه	فرضیه تحقیق رد نمی‌شود.

با وجود این نتایج کلی، نکاتی قابل طرح است که توجه به آنها مفید به نظر

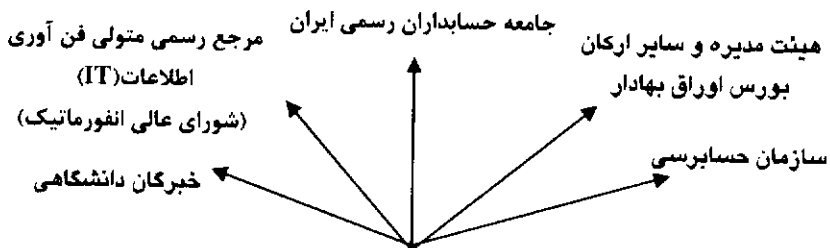
می‌رسد:

۱. وجود گزارش کنترل‌های داخلی، بیشتر موجب قابلیت اعتماد اطلاعات منتشر شده شرکت می‌شود و تا حد قابل ملاحظه‌ای (ولسی کمتر از قبل) ویژگی مربوط بودن اطلاعات را نیز تقویت می‌کند. پس می‌توان نتیجه گرفت، که گزارش کنترل‌های داخلی از دیدگاه همه گروه‌های استفاده‌کننده موجب افزایش کیفیت (ارزشمندی) اطلاعات منتشر شده شرکت به ویژه از بعد قابلیت اعتماد اطلاعات، می‌شود.
۲. تهیه گزارش کنترل‌های داخلی در صورتی که بنابر قانون الزامی بشود، موجب بهبود (شفافیت) گزارشگری مالی شرکت خواهد شد. اگرچه گروه دانشگاهی در این خصوص با گروه حرفه‌ای، هم عقیده است ولی اعتقاد کمتری نسبت به آنان در این خصوص دارد و بیشتر به اختیاری بودن آن (از این لحاظ) صحنه می‌گذارد. در هر حال همه گروه‌های مورد مطالعه فایده‌مندی گزارش کنترل‌های داخلی رد نمی‌کنند. چند مورد از پاسخ‌های آزاد، بیان می‌دارد که شرکت‌ها باید برای الزامی شدن این گزارش، مدتی را به عنوان دوره آمادگی بگذرانند.
۳. از نظر همه گروه‌های پاسخ‌دهنده، حسابرسی شدن گزارش کنترل‌های داخلی موجب افزایش اعتبار آن می‌شود.
۴. در خاتمه این بخش، لازم به ذکر است که همه گروه‌ها، فایده‌مندی گزارش کنترل‌های داخلی را با در نظر گرفتن قاعده هزینه - فایده تأیید کردند.

## پیشنهاد‌های اجرایی:

با توجه به بررسی‌های انجام شده در این تحقیق، پیشنهاد‌های عملی زیر که موجب استفاده بهینه از امکانات و همچنین تقویت پایه‌های سرمایه اجتماعی در کشور می‌شود، به منظور اجرا در سطح بنگاه‌های عمومی ارائه می‌گردد:

الف) هنگامی که از مبحث حسابداری و حسابرسی، سخن به میان می‌آید، جامعه در همه بخش‌های آن، مراجعی از قبیل بورس اوراق بهادار، حسابرسان داخلی شرکت‌ها، جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان حسابرسی، انجمن حسابداری ایران، حسابرسان معتمد بورس اوراق بهادار، دیوان محاسبات عمومی، انجمن متخصصین ذیحسابی، تمامی کرسی‌های حسابداری در انواع دانشگاه‌های فعال در کشور، شاغلین شاخه‌های مختلف حرفه و دانش حسابداری و حسابرسی، انجمن‌های علمی و حرفه‌ای مدیریت، متولیان مدیریت کیفیت در کشور و به ویژه سازمان مدیریت صنعتی، سازمان بازرسی کل کشور و مراجع قضایی را حسب مورد، خطاب خود قرار می‌دهد. به نظر می‌رسد همه این مراجع بهتر است به جای (کنترل) نظارت و ارزشیابی از بیرون، به تقویت سازوکارهای نظارت و ارزشیابی درونی بنگاه‌ها و سازمان‌ها بپردازند. یکی از مهم‌ترین ابزارهایی که می‌تواند به سنجش میزان اثربخشی این سازوکار کمک کند، گزارش کنترل‌های داخلی است. در صورتی که همه مراجع به ویژه مراجع اثرگذار در شرکت‌های سهامی عام، مشترکاً و اجتماعاً به این موضوع بپردازند، توفیقات بیشتری حاصل خواهد شد. این مراجع که می‌توانند در قالب یک هیأت مورد توجه قرار بگیرند، در شکل ذیل مطرح شده‌اند:



هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام  
با هدف ساماندهی فرایند پیشگیری و کشف تقلب



ب) به منظور آماده‌سازی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار برای تهیه و ارائه گزارش کنترل‌های داخلی، منظور کردن یک دوره انتقال ضروری است. بدین منظور پیشنهاد می‌شود هیأت پیشنهادی در بند الف، و یا مرجع ذی‌صلاح دیگری، دوره زمانی مشخصی (مثلاً سه سال) را برای اختیاری بودن این گزارش و سپس ارزیابی نتایج و الزامی کردن آن تا حصول نتیجه نهائی پیگیری کند.

ج) آموزش لایه‌های مختلف مدیران بنگاه از عالی تا عملیاتی در مورد گزارش کنترل‌های داخلی و همچنین چارچوب یکپارچه کنترل‌های داخلی، همراه با مفاهیم جانبی آن توسط مرجع ذی‌ربط.

د) مراجع مقررات‌گذاری حسابداری در کشور به ویژه بورس اوراق بهادار تهران با کمک جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی، مقررات مورد نیاز در این راستا را تهیه و ابلاغ نمایند تا همگام با سایر کشورها اقدامات لازم صورت پذیرد.

ه) انجام تحقیقات گسترده‌تر در ابعاد مختلف موضوع نیز به عنوان آخرین پیشنهاد قابل طرح است که برخی از عناوین ذی‌ربط در قسمت بعدی معرفی می‌شوند.

#### پیشنهاد تحقیقات بعدی:

به هر حال، تحقیق حاضر به عنوان اولین تحقیق مرتبط با گزارش کنترل‌های داخلی در ایران، با محدودیت‌هایی مواجه بوده است ولی تصویری که در حال حاضر برای محقق و جامعه علمی کشور فراهم شده، آینده‌ای را مشاهده می‌کند که در آن، موضوعات زیر قابل مطالعه است. امید است که مورد توجه محققین بعدی قرار گیرد و به مرحله اجرا برسد؛ شاید در فرصتی دیگر خود محقق این موضوعات را مورد مطالعه قرار دهد. عناوین تحقیقات بعدی که می‌تواند ابعاد بیشتری از موضوع مورد تحقیق را روشن کند به شرح ذیل می‌باشد:

۱) رابطه گزارش کنترل‌های داخلی اجباری و اختیاری با هزینه‌های نمایندگی درونی و بیرونی؛

۲) رابطه گزارش کنترل‌های داخلی اجباری و اختیاری با اندازه شرکت؛

۳) رابطه گزارش کنترل‌های داخلی با تعداد و تنوع سهام‌داران؛

۴) رابطه محتوای گزارش کنترل‌های داخلی با وجود حسابرسی داخلی؛

۵) تاثیر گزارش کنترل‌های داخلی بر کشف و پیش‌گیری انواع تحریفات شامل اشتباهات، تقلب‌ها و اعمال غیرقانونی؛

۶) زمینه‌یابی محتوای گزارش کنترل‌های داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران.

### محدودیت‌ها و مشکلات تحقیق:

هر پژوهشی در مسیر طراحی تا اجرا با محدودیت‌هایی مواجه است که این محدودیت‌ها، بسته به موضوع و سایر ابعاد تحقیق، متفاوت است. محدودیت در فطرت پژوهش است و چه بسا که اگر این محدودیت‌ها وجود نداشته باشد مسأله تحقیق ضرورت نمی‌یابد. تلاش محقق این است که تا حد امکان این محدودیت‌ها را شناسایی و برطرف کند و یا این که برای تعدیل آن راه مناسبی پیدا کند. در همین مسیر است که بشر به دانستنی‌های جدید دست می‌یازد. در این تحقیق، محدودیت‌های ذیل از بین محدودیت‌های موجود قابل ذکر می‌باشد:

۱) گزارش کنترل‌های داخلی به این دلیل که در محیط شرکت‌های ایران اعم از پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و شرکت‌های خارج از بورس، تهیه و ارائه نمی‌شود، شناخته شده نیست و لذا تنظیم پرسش‌نامه به گونه‌ای که بتواند برداشت مشترکی بین محقق و پاسخ‌دهندگان فراهم کند با مشکلاتی مواجه شد. به منظور کاهش اثرات منفی این محدودیت تلاش شد تا با تنظیم پرسش‌نامه مناسب به کمک خبرگان و استادان راهنما و مشاور، مفاهیم لازم ایجاد بشود.

۲) حرفه‌های مختلف مرتبط با بورس اوراق بهادار تهران از تشکل یا نهاد صنفی سازمان یافته برخوردار نمی‌باشند. حسابرسان معتمد بورس اوراق بهادار تهران در این میان مستثنی هستند. حسابرسان داخلی و کارشناسان سرمایه‌گذاری که در این تحقیق جایگاه ویژه‌ای دارند از لحاظ تشکل جداگانه‌ای که بتواند این‌گونه تحقیقات را پشتیبانی کند و اجرای آن را در حد امکان تسهیل کند با ضعف شدید مواجه هستند. بنابراین شناسایی و برقراری ارتباط با پاسخ‌دهندگان هر گروه وقت زیادی را به خود مصروف داشته است. در این مقوله بیشترین محدودیت در گروه حسابرسان داخلی وجود داشته است؛ چرا که همه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارای حسابرسی داخلی نمی‌باشند و ضمناً برخی از حسابرسان داخلی به بهانه‌های مختلف از مشارکت در تحقیق، خودداری می‌کردند. توزیع و جمع‌آوری پرسش‌نامه علیرغم این که به صورت مراجعه حضوری همکاران انجام شده است،

متأسفانه در این گروه با همکاری مورد نظر مواجه نشد و بعضاً با دخالت و خواهش محقق، تکمیل پرسش‌نامه انجام شد.

همچنین مشکلاتی نیز در راستای انجام تحقیق، فراروی محقق قرار داشته است که اهم آن به شرح ذیل قابل ذکر است:

الف) هیچ مرجعی از این تحقیق، حمایت مالی نکرده است و محقق با صرف هزینه و وقت بسیار زیاد و همچنین هزینه‌های فرصت از دست رفته، توانسته است این تحقیق را اجرا نماید. البته عنایت و از خودگذشتگی بسیاری از همکاران و دوستان را نباید نادیده گرفت که آستانه تحمل محقق را افزایش دادند، با این حال، هزینه قابل ملاحظه‌ای برای این تحقیق صرف گردید.

ب) فشارهای ناشی از ضوابط مدت سنوات تحصیل که با انواع اخطارهای مخرب روحیه همراه بوده است، اضطراب و مشکلات روحی و روانی شدیدی بر محقق وارد کرد؛ که اگر صبر و تحمل قابل تقدیر اطرافیان به ویژه خانواده نبود، می‌توانست حتی نتایج و ادامه فرایند تحقیق را با مشکلات جدی مواجه سازد.

## منابع و مأخذ

### منابع فارسی

- تفضلی، فریدون، ۱۳۷۲، تاریخ عقاید اقتصادی از افلاطون تا دوره معاصر، تهران، نشر نی.
- جان بست، تحقیق در علوم رفتاری، ۱۳۷۱، پاشا شریفی، حسن و طالقانی، نرگس-تهران- انتشارات رشد.
- حساس یگانه، یحیی، ۱۳۸۵، حاکمیت شرکتی در ایران، حسابرس، شماره ۲۲ سال هشتم، بهار صفحه ۳۲.
- دلاور، علی (۱۳۸۰)، راهنمای تحقیق و ارزشیابی در روانشناسی و علوم تربیتی، تهران، چاپ دوم.
- دلاور، علی (۱۳۸۰)، مبانی نظری و عملی پژوهش در علوم انسانی و اجتماعی (چاپ اول)، تهران، انتشارات رشد.
- ریموند بار (raymond barre)، ۱۳۶۷، اقتصاد سیاسی، جلد اول، ترجمه دکتر منوچهر فرهنگ، تهران، انتشارات سروش.
- شارل ژید، شارل ریست، تیرماه ۱۳۷۰، تاریخ عقاید اقتصادی از فیزیوکراتها تا استوارت میل، دکتر کریم سبحانی، انتشارات دانشگاه تهران، چاپ سوم.
- شیخ، محمدجواد، بهار ۱۳۸۳، بررسی اهمیت شاخصهای ثقلب بالقوه مالی، پایان نامه دکتری، دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت.
- فرامرزی قراملکی، احد، ۱۳۸۲، اخلاق حرفه‌ای، تهران، سبا.
- گروه پژوهشگران، خرداد ۱۳۸۲، فساد مالی در معاملات دولتی، گزارش تحقیق دفتر بهبود مدیریت و ارزیابی عملکرد (وابسته به سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور) صفحات ۱ الی ۱۵.
- گوری ک. باتاچاریا، ریچارد ا. جانسون، ۱۳۶۴، مفاهیم و روش‌های آماری، ابن شهرآشوب، مرتضی و میکائیلی، فتاح، مرکز نشر دانشگاهی، تهران، چاپ اول، ۱۹۸۲.
- مهام، کیهان و پوریا نسب، امیر (۱۳۷۸)، کنترل داخلی (چارچوب یکپارچه)، گزارش تحقیق کمیته سازمان‌های مسئولین کمیسیون تردوی (جلد اول و دوم)، تهران، سازمان حسابرسی، نشریات ۱۱۸ و ۱۲۵.

نادری، عزت ا... و سیف نراقی، مریم، ۱۳۷۴، روشهای تحقیق و چگونگی ارزشیابی آن در علوم انسانی، تهران، انتشارات بدر، چاپ چهارم.  
وندا ای. والاس، ۱۳۸۱، نقش اقتصادی حسابرسی (در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت)، امیر اصلانی، حامی، تهران سازمان حسابرسی نشریه شماره ۱۵۹.  
هومن، حیدرعلی، ۱۳۸۰، پایه‌های پژوهش در علوم رفتاری (شناخت روش علمی)، تهران، چاپ دیبا.

### منابع لاتین

- Accounting Education Change Commission.1990/ Objectives of education for accountants: position statement number one. Issues in Accounting Education 5(2): 307- 312.
- AICPA Statement on Auditing Standards (SAS):
- SAS 55, "Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit"
- SAS 60, "Communication of Internal Control Structure Related Matters Noted in an Audit"
- SAS 70, "Reports on the Processing of Transactions by Servicing Organizations"
- SAS 78, "Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit: An Amendment to SAS 55".
- Adam Smith ,Wealth of Nations, ed.Edwin Cannon(New York:The Modern library,1965),p,423.
- Bailey.D.1990. Accounting: tool of society? In: Cooper D. J. & Hopper. T.M.(eds) Critical accounts. London: Mac Millan.
- Bedford. N.M. & Shenkir. WG.1987. Reorientation accounting theory. 1st Australian ed.Sydney: Harcourt Brace.
- Belkaoui, A. R. & Jones, S. 1996. Accounting Theory. 1st Australian ed. Sydney:Harcourt Brace.
- Berton , L. 1991. This bill puts whistles in The right hands. Wall Street Journal (September 3 ).
- Chris Brockett, CPA, Enterprise Financial Consulting, LLP,and Roland Mosimann, Business Intelligence International.Integrated FDICIA-SOX Compliance Strategy.
- Commission on Auditors' Responsibilities (The Cohen Commission ). 1978. The Commission on Auditors' Responsibilities: Report , Conclusions , and Recommendations. New York , NY: AICPA.

- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). 1992. Internal Control , Integrated Framework. New york , NY: AICPA.
- Comptroller of the Currency Administrator of National Banks, Internal Control ,Comptroller's Handbook,January 2001.
- Cooper. D.R. & Schindler.p.s.2003.Business research methods. 8 th ed. New York: McGraw – Hill / Irwin.
- Coors 2004 Annual Report - Management's Report to Shareholders and Report of Independent Auditors.
- Davis. J. 1995. The art of spin. Management Today. March: 72- 74.
- Davis S.W. Menon K.& Morgan. G. 1982.The Images That Have Shaped Accounting:Organizations & Society,7(4):307- 318.
- Deloitte Touche Tohmatsu International, Internal Audit in Leading Financial Institutions.
- Donovan.C.W.1995. Accountancy training for the future- the need to develop interpersonal skills. Paper presented at the FEE/IFAC International Accountancy Conference.12 May 1995.
- Doyle, Jeffrey T., Ge, Weili and McVay, Sarah E., "Determinants of Weaknesses in Internal Control Over Financial Reporting" (September 2005). New York University - Leonard N. Stern School of Business Henry Kaufman Management Center.
- Ernst and Young, Evaluating Internal Control. Three booklets: "A Guide for Management," "Assessment of the Control Environment: Documentation Supplement," and "Application Evaluations: Documentation Supplements".
- Favaro.P.2001. Beyond bean counting ; the CFO s expanding role. Strategy & leader ship. 29(5):4-8. Available from: Emerald: <http://www.emeraldinsight.com/>
- Financial Executives Institute (FEI). 1999. Letter To the Chief Accountant of the SEC. September 30. [http: / www. fei. Org/download/MtgReportsResponse. doc](http://www.fei.Org/download/MtgReportsResponse.doc).
- Framework for Internal Control Systems in Banking Organizations, Basle Committee on Banking Supervision.
- Galbreath, J. 2002.twenty- first century management rules: the management of relationships as intangible assets. Management Decision.40(2):116-126. Available from ; emerald: <http://www.emeraldinsight.com/>

- Glautier. M.W.E.&. Underdown. B. 1995. Accounting theory and practice. London: pitman.
- Gouws. D.G.1997. Perspectives surrounding accounting communication. *Meditari*. 5: 61-82.
- Gouws.D.G.& Terblanche.A.B. 1998. The accountant as facilitator of communication. *Meditari Accountancy Research*.6: 91- 119.
- Gouws. D.G.& Terblanche. Beyond the numbers and ratios (part 1). *Accountancy and Finance Update*,April:15-17.
- Gouws. D.G.& Lucouw. P. 1999. The process beyond the numbers and ratios. *Meditari Accountancy Research*. 7:99- 122.
- Gray.R.1992 Accounting and environmentalism: an exploration of the challenge of gently accounting for accountability, transparency and sustainability. *Accounting. Organisations and Society*. 17(5):399-425.
- Heather M. Hermanson , September 2000. An Analysis of The Demand for Reporting on Internal Control. *Accounting Horizons* , Vol. 14 no. 3 , pp. 325- 341.
- Hopper. T.M.& Cooper.D,J1990. Stimulating research in critical accounts. In: Cooper.D.G.& Hopper.T.M.(edg) *Critical accounts*. London: MacMillan.
- Howard R. Davia , Patrick C. Coggins,John C. Wideman,Joseph T. Kastantine *Accountant s Guide to Fraud Detection & Control* , Second Edition , ,JOHN WILEY & SONS , INC,2000.
- Hussey, Jill & Hussey, Roger. *Business Research MACMILLAN Business*,1997,p 54.
- Imam. S.2000.Corporate social performance reporting in Bangladesh. *Managenrial Auditing Journal*. 15(3):133-141. Available from:Emerald: [http://www. Emeraldinsight. Com/](http://www.emeraldinsight.com/)
- Institute of Internal Auditors (IIA). 2000. Letter to the Chief Accountant and Commissioner of the SEC. January 27. [http://www. Theiia. org / CAE/ Release. htm](http://www.theiia.org/CAE/Release.htm).
- Internal Control Assessment and Reporting, 18 May 2003,Ernst & Young study reveals how Australia's top 200 are preparing for the change.
- Internal Control — Integrated Framework; Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Volume 1, Executive Summary; Volume 2, Framework; Volume 3, Reporting to External Parties; Volume 4, Evaluation Tools.
- International Federtion of Accountants (IFAC). 1996. Prequalification Education. Assessment of Professional Education Guideline October.

- Ira Millstein, The needs of the capital markets, a measured response, articles presented to the IFAC 2000 conference.
- JEFFREY T. DOYLE ,WEILI GE SARAH E. MCVAY , Accruals Quality and Internal Control over Financial Reporting ,New York University & Leonard N. Stern School of Business, August 2005.
- JENNY GOODWIN ,University of Queensland - Business School,JEAN LIN SEOW , Nanyang Technological University (NTU) - Nanyang Business School,The Influence of Corporate Governance Mechanisms on the Quality of Financial Reporting and Auditing: Perceptions of Auditors and Directors in Singapore, Accounting and Finance, Vol. 42, pp. 195-223, 2002.
- Jones. T.C.1990.Corporate social accounting and the capitalist enterprise.In: Cooper.D.G.& Hopper. T.M.(eds) Critical accounts. London: MacMillan.
- Kam.V.1990.Accounting theory.2<sup>nd</sup> ed. Newyork ; John wiley.
- KAM C. CHAN ,BARBARA R. FARRELL PICHENG LEE , Earnings Management and Return-Earnings Association of Firms Reporting Material Internal Control Weaknesses Under Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act , Lubin School of Business,Pace University - Department of Accounting , June 15, 2005.
- Kelley , T. p. 1993. The COSO report: Challenge and counterchallenge. Journal of Accountancy, February: 10-18
- Krishnan, Gopal V. and Visvanathan, Gnanakumar, "Reporting Internal Control Deficiencies in the Post-Sarbanes-Oxley Era: The Role of Auditors and Corporate Governance" (October 2005). George Mason University - Accounting Program ,Fairfax , VA ,United States.
- The KPMG Review Internal Control: A Practical Guide. October 1999. Designed and produced by Service Point (UK) Limited Printed by Service Point (UK) Limited.
- The Institute of Internal Auditors, Control Self-Assessment: Making the Choice.
- Laughlin R.& Lowe. T.1990.A critical analysis of analysis of accounting thought: prognosis and prospects for understanding and hanging accounting systems design. In: Cooper.D.J.& Hooper.T.M.(eds). Critical accounts. London: Macmillan.
- Lehman.C.R.1992. Accounting's changing role in social conflict. Princeton New Jersey ; Markus Wiener.



- Lightle , S. S., and D. M Willis. 1995. Requiring reports on internal controls: The pros and cons. *The Ohio CPA Journal* 54 (October): 6-20
- Macintosh.N.B.1990.Annual reports in an ideological role: a critical theory analysis.In:Cooper.D.J.&.Hooper.T.M..(eds). *Critical accounts*. London: Macmillan.
- Manoi P.K.,Cost Accounting Systems in Banks-for strategic advantage through effective cost management,*The Management*,July 2005,p.534-537.
- Manuel A.Tippos ,*The cpa Journal*. The School of Business at Indiana University Southeast,New Albany,In.
- Mautz R.K.& sharaf.H.A 1961.*The philosophy of auditing*. Menasha. Wisconsin: George Banta.
- McBride.A.&. McBride.R.G.2001. The Vital of hvestor relations. *Strategic Investor Relations*. 1(2):25 (6p). Available from: EBSCOHost: Business source Premier. [http:// search.global.enet./com/{Accessed:2003-08-05}](http://search.global.enet./com/{Accessed:2003-08-05})
- McGrath.P.S.1974.Communicating with professional invesors. Conference Board Research Report No.644.New york: The Conference Board.
- Mc Mullen , M. 1990. IR:Staying on top in the 90s. *public relations journal*, April:30-31
- McMullen , D. A., K. Raghunandan , and D. V. Rama. 1996. Internal control reports and financial reporting problems. *Accounting Horizons* 10 ( December): 67-75.
- McQuail , D & Windahi , S. 1981. *Communication models for the study of mass communications*. New York: Longman.
- Michael J. Lazarus, Richard G. Stevens, Hunter Stevens, *A Practical Approach to Complying with Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act*. LLC.One Embarcadero Center, San Francisco, 2004.
- Milton Friedman, *Capitalism & Freedom* (chicago: The University of chicago press,1962), p.p. 25-26.
- Milton Friedman,Dollars ,Dollars and Deficits(Englewood clifts,NewJercy:Prentice Hall,Inc.,1968),p7.
- Mitchell, R.K., Agle, B.R.& Wood , D.J. 1997. Toward a theory of stakeholder identification and sailence: defining the principle of who and what really counts. *Academy of management review*,22(4): 853-886.

- Mitroff, i.i.,Betz,F.,Pondy, L.R.& sagasti,F.1974.On managing science in the system age; two schemas for the study of science as a whole systems phenomenon. *Interfaces*,4(3): 46-58.
- Moir, L. 2001.What do we mean by corporate social responsibility? *Corporate governance*, 1(2);16-22. Available from: Emerald:<http://www.emeraldinsight.com/>
- Mouton, J. 1998. Understanding social research. J.L.van Schaik
- murphy , B., Murphy , A., Woodall, S. & O Hare , R. 1999. The Stakeholder Relationship Audit: measuring the Effectiveness of integrated marketing communications. *IMC Research Journal*,Spring:9-12
- Naidoo, R. 2002. Corporate governance \_ an essential guide for south african companies. Cape town: double storey.
- National Commission on Fraudulent Financial Reporting (NCFFR) (The Treadway Commission). 1987. Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting. New York , NY: NCFFR.
- NOVARTIS 2004 Annual Report-Management's Report on Internal Control over Financial Reporting.
- Oskar Lange,"The Scope and Method of Economics",*Review of Economic Studies*",(1945-1946),p,45.
- Petersen, B.K. & Martin, H. J 1994. Excellence in investor relations: an exploratory study of CEO perceptions. Paper presented to the Public Relations Division of the Association for Education in Journalism and Mass communication (AEJMC) , Annual convention, Atlanta , Georgia, 9- 13 August; 1-39.
- Peter Drucker,"The Next Society,*The Economist*,NOV.1,2001.
- 1- PricewaterhouseCoopers LLP.The Use of Spreadsheets: Considerations for Section 404 of the Sarbanes-Oxley, 2004.
- PROPOSED STATEMENT ON STANDARDS FOR ATTESTATION ENGAGEMENTS Reporting on an Entity's Internal Control Over Financial Reporting March 18, 2003 Prepared by the AICPA Auditing Standards Board for comment from persons interested in auditing and reporting issues.
- Puxty, A.G. 1990. The accountancy profession the class structure. In:cooper, D.J.& Hopper , T.M.(eds.) *Critical accounts*.London; Macmillan.
- Puxty, A.G. 1998.The social & Organizational context of management accounting. London: international Thomson Business.

- Raghunandan , K , and D.V. Rama. 1994. Management reports after COSO. Internal Auditor August: 54-59
- R. Anthony ,Management Control System, ,Mcgrowhill,2001.-
- Reiter ,S.1997. The ethics of care and new paradigms for accounting practice. Accounting, Auditing and accountability Journal, 10(3):299-324. Available from: Emerald:<http://www.emeraldinsight.com/>.
- Richard H. Girgenti, KPMG FORENSIC Fraud Survey 2003.-
- Ross L. Watts And Jerold L. Zimmerman ,Positive Accounting Theory , Prentice Hall , 1986.
- SARBANESE-OXLEY ACT 2002, enacted by Congress in USA.
- “Sarbanes-Oxley Act of 2002”.One Hundred Seventh Congress of the United States of America,AT THE SECOND SESSION ,Begun and held at the City of Washington on Wednesday,the twenty-third day of January, two thousand and two.
- Sarbanese-Oxley2000,Be it enacted by the Senate and House of Representative of the USA in Congress assembled.Romano, Roberta, "The Sarbanes-Oxley Act and the Making of Quack Corporate Governance" (September 25, 2004). NYU, Law and Economic Research Paper 04-032; Yale Law & Econ Research Paper 297; Yale ICF Working Paper 04-37; ECGI - Finance Working Paper 52/2004.
- Schuetze , W. P. 1993. Reporting by independent auditors on internal controls. The CPA Journal 63 ( October): 40-43.
- Schoonraad, N.1998. who is the boss? Accountant vs. communicator. PR& communications Africa , November:22-26
- Stacey Hamaker, CISA, and Austin Hutton,Principles of Governance, Volume 3, 2003.
- Steinberg , R. M. 1994. Reaching consensus: The GAO,s acceptance of the COSO report. Journal of Accountancy September: 37-40.
- Tellabs 2004 Annual Report-Management’s Report on Internal Control over Financial Reporting.
- The Commission on Auditors Responsibilities: Report , Conclusion & Recommendation , 1978,Introduction , pp xi.
- The CPA Journal,1982b. How not to communicate material and immaterial weaknesses in accounting controls. Proceedings of the Auditing Symposium. VI,27-64, University of Kansas.
- The CPA Journal. 1993a The CPA JOURNAL Symposium Controversy emerges. September: 8-9.

- The CPA Journal, 1993b. In The Public Interest The CPA Journal Symposium October: 30. 39
- Turner , L. E. 1999. Remarks by Lynn E. Turner to the 27th Annual National AICPA Conference on Current SEC Developments , December 7. <http://www.sec.gov/news/speeches/spch326.htm>.
- Tinker.T1985. Paper prophets: a social critique of accounting. London:Holt.Rinehart &Winston.
- UCSB Audit Services, 'Internal control guidelines' , 2002.
- United States General Accounting Office: The Accounting Profession. Appendice to Major Issues: Progress and Concerns. Washington D.C.: United States General Accountig Office , September 1995.
- U. S. House of Representatives. 1991. H. R. 3159. 102nd Cong , 1st sess.
- Verizon's 2004 Interactive Annual Report Creating the Future of Communications.
- V.I.Lenin, State & Revolution (london:Lawrence & Wishart,1917).
- Web Sites:
- AICPA ([www.aicpa.org](http://www.aicpa.org))
- Bank Administration Institute ([www.bai.org](http://www.bai.org))
- Basle Committee on Banking Supervision ([www.bis.org](http://www.bis.org))
- Institute of Internal Auditors ([www.theiia.org](http://www.theiia.org))
- Wallace , W. A 1982a. Should CPAs , reports on internal control be required ? Survey evidence on the effects of such a requirement. Akron Business and Economics Review 13(Spring): 20-23.
- WILLIAM J. CARNEY ,The Costs of Being Public After Sarbanes-Oxley: The Irony of 'Going Private'February 2005 ,Emory Law and Economics Research Paper No. 05-4.
- Willmott. H.C.1990.Serving the public interest? A critical analysis of a professional claim. In:Cooper.DJ.&Hopper.T.M.(eds) Critical accunts London:MacMillan.
- Wiresma ,William (1991), Research methods in Educatoin ,(5th ed), Needham Heights, MA:Alyn and Bacon
- Wolk. H.I. Tearny M.G.&Dodd.J.L. 2001. Accounting theory:a conceptual and institutional approach.5th ed. Cincinnati.ohio: South-Western College.
- Wright,B. J. 2001.Unleashing the power of finance.Strategy & Leadership, 29(5): 16-20. Available from:Emerald:<http://www.emeraldinsight.com/>