

تأثیر سرمایه‌گذاری در منابع انسانی
بر ارائه گزارش کنترل‌های داخلی (مبتنی بر گزارشگری مالی)
شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

علی امامی میبیدی*

رضا جامعی**

قاسم نجفی***

عارف بهروز****

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۶/۰۵ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۲/۱۰

چکیده

هدف این پژوهش، تأثیر سرمایه‌گذاری در منابع انسانی بر ارائه گزارش کنترل‌های داخلی (مبتنی بر گزارشگری مالی) است. این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی و ماهیت، توصیفی-همبستگی است. در این پژوهش، اطلاعات مالی ۶۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که گزارش کنترل‌های داخلی را ارائه داده‌اند، در طی دوره زمانی ۱۳۹۵ تا ۱۳۹۷ بررسی شده است. برای تجزیه و تحلیل نتایج پژوهش از نرم‌افزار Spss22 استفاده شده است. در این پژوهش از ۱۰ فرضیه مورد بررسی، تمام فرضیه‌ها به‌جز فرضیه دهم مورد تأیید قرار گرفته است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، از آزمون پی‌رسون و رگرسیون استفاده شده است. با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها می‌توان به این نتیجه دست یافت که سرمایه‌گذاری منابع انسانی بر ارائه گزارش کنترل‌های داخلی شرکت‌ها تأثیرگذار است و برای رسیدن به ارائه گزارش کنترل‌های داخلی بهتر، می‌توان در منابع انسانی سرمایه‌گذاری کرد. نتایج پژوهش حاکی از آن است که نیروی انسانی باارزش‌ترین منابع سازمانی محسوب می‌شوند که به سازمان معنا و مفهوم بخشیده و زمینه تحقق اهداف سازمانی را فراهم می‌کنند.

کلیدواژه‌ها: بورس اوراق بهادار، پرسنل کنترل‌های داخلی، سرمایه‌گذاری منابع انسانی، کنترل‌های حاکم بر گزارشگری مالی، گزارش کنترل‌های داخلی

کد طبقه‌بندی JEL: M51, M41

*دانشیار و عضو هیئت علمی دانشکده اقتصاد دانشگاه علامه طباطبائی، تهران (نویسنده مسئول)
ali_meibodi@yahoo.com

**استادیار و عضو هیئت علمی دانشکده علوم انسانی و اجتماعی دانشگاه کردستان r.jamei@uok.ac.ir

***کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه کردستان q.najafi91178@gmail.com

****کارشناسی ارشد اقتصاد، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران aref.behrooz2013@gmail.com

مقدمه

سرمایه انسانی به دانش، شایستگی، مهارت و سایر ویژگی‌های فردی یا گروهی که در طول زندگی کسب می‌شود و برای تولید خدمت، کالا یا ایده‌های تجاری به کار می‌رود، گفته می‌شود. در این راستا، مباحثی تحت عنوان سرمایه‌های انسانی، سرمایه‌های اجتماعی، گزارشگری و حسابداری سرمایه انسانی نیز قابل طرح‌ریزی هستند. سرمایه انسانی در واقع سرمایه‌گذاری بر روی منابع انسانی جهت افزایش بازدهی آن‌ها است، به طوری که این هزینه‌ها با هدف بهره‌برداری در آینده انجام خواهد شد (حسنعلی‌زاده و همکاران، ۱۳۹۰). امروزه سرمایه انسانی عامل کلیدی در بازارگرایی و سودآوری به شمار می‌رود. با توجه به گسترش رقابت بین سازمان‌ها و افزایش اهمیت موفقیت آن‌ها در این عرصه، سازمان‌ها را به سوی استفاده یکی از مهم‌ترین منابع خود؛ سرمایه انسانی سوق داده است. دانش به‌عنوان مهم‌ترین سرمایه، جایگزین سرمایه‌های مادی به‌ویژه در محیط رقابتی و فناوری شده است. لذا مفهوم سرمایه انسانی، کاربردی مهم و گسترده یافته است (کوکس، ۲۰۰۷).

این پژوهش تأثیر سرمایه‌گذاری منابع انسانی بر ارائه گزارش کنترل‌های داخلی (مبتنی بر گزارشگری مالی) را بررسی می‌کند. نقطه قوت سیستم کنترل‌های داخلی شرکت، به داشتن پرسنل کافی برای انجام توابع کنترل‌های داخلی است. داشتن تعداد کافی پرسنل که مسئول تابع کنترل‌های داخلی هستند، تفکیک مناسب وظایف، مرور به‌موقع و نظارت توابع حسابداری را امکان‌پذیر ساخته و ممکن است عمق و تنوع تخصص حسابداری را افزایش دهد.

کنترل‌های داخلی یکی از مکانیسم‌های متعددی است که واحدهای تجاری برای کنترل‌های نمایندگی مورد استفاده قرار می‌دهند. یافته‌های تحقیقات دیگر نشان می‌دهد که ضعف در کنترل‌های داخلی با افزایش مدیریت سود همراه است (درانتس^۱ و همکاران، ۲۰۰۹). مدیریت سود، به‌ویژه دستکاری سود توسط انرون، وردکام و ... شکلی از مسئله نمایندگی است که از انگیزه‌های تدوین قانون ساربنز-آکسلی به شمار

1. Dorantes

می‌رود. این قانون، شرکت‌ها را ملزم به ارزیابی و افشای اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی نموده است (موریس، ۲۰۱۱).

از زمان تصویب بندهای ۳۰۲ و ۴۰۴ قانون ساربنز-آکسلی (SOX)، مطالعات بسیاری پیامدهای مختلف مرتبط با کنترل‌های داخلی را آزمایش کرده‌اند که شامل ادراکات سرمایه‌گذاران و مشخصات شرکت در ارتباط با کنترل‌های داخلی ضعیف هستند. با این حال، هیچ‌یک از آن‌ها توجه خود را بر پیامدهای مرتبط با سرمایه‌گذاری منابع انسانی در کنترل‌های داخلی معطوف نمی‌کنند.

برای شرکت و نهادهای مسئول حاکمیت، مهم است تا تأثیر سرمایه‌گذاری در پرسنل کنترل‌های داخلی را درک کنند. در حالی که ما انتظار داریم قدرت کنترل‌های داخلی در سطح سرمایه‌گذاری در پرسنل افزایش یابد. با این حال مشخص نیست که آیا سرمایه‌گذاری در پرسنل به شکلی مثبت یا منفی مرتبط با این احتمال است که آیا شرکت نقاط ضعف کنترل‌های داخلی را افشا می‌کند یا خیر. محتمل است که شرکت‌ها با سرمایه‌گذاری بیشتر در پرسنل دارای سیستم کنترل‌های داخلی قوی‌تری شده و به‌موجب آن، احتمال وجود گزارش‌دهی نقاط ضعف را کاهش دهند. در مقابل، ممکن است که سرمایه‌گذاری در پرسنل منجر به افزایش این احتمال شود که نقطه ضعف‌های موجود را تشخیص داده و افشا شوند. از این‌رو مهم است تا درک کرد که آیا سطح سرمایه‌گذاری بیشتر در پرسنل به شکلی مثبت یا منفی مرتبط با احتمال گزارش‌دهی نقاط ضعف است و آیا این تغییرات در سطح پرسنل بر تغییرات در احتمال افشاسازی نقطه‌ضعف‌ها اثرگذار خواهد بود.

مطالعات مختلف نشان داده‌اند که کنترل‌های داخلی اثربخش می‌تواند کیفیت گزارشگری مالی را ارتقا دهند. بر این اساس می‌توان انتظار داشت که سرمایه‌گذاری منابع انسانی بر اثربخشی کنترل‌های داخلی در رابطه با گزارشگری مالی، اثر مثبت داشته باشند. این نتیجه‌گیری ممکن است همیشه صحت نداشته باشد و برخی از مطالعات نتایج متناقضی را مستند نموده‌اند (بrazel، ۲۰۰۷).

این تحقیق ارائه‌دهنده شواهد تجربی مستقیمی در مورد ارتباط میان پرسنل و نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بوده که می‌توان مکمل روش‌های دیگر و کمک به

1. Morris
2. Brazel

تصمیم‌گیران در این خصوص باشد. به‌علاوه، یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که اطلاعات مرتبط با پرسنل ممکن است برای شرکت‌ها و سرمایه‌گذاران جهت ارزیابی کیفیت کنترل‌های داخلی شرکت حول گزارش‌دهی مالی مفید واقع شود. بسیاری از شرکت‌ها بر آموزش کارکنان، تحقیق و توسعه، روابط با مشتری، سیستم‌های اداری و رایانه‌ای سرمایه‌گذاری می‌کنند. این سرمایه‌گذاری‌ها که اغلب به‌عنوان سرمایه‌گذاری بر منابع انسانی تلقی می‌شوند، در حال رشد بوده و در برخی از کشورها با میزان سرمایه‌گذاری در سرمایه مالی و فیزیکی رقابت می‌کنند. متعاقب آن، موضوع کنترل‌های داخلی شرکت‌ها نیز از اهمیت بالایی برخوردار شده است. از آنجایی که نخستین هدف سیستم کنترل داخلی، ارائه اطمینان معقول به مدیریت اجرایی است و همچنین تقاضا برای سیستم بهتر و برتر کنترل داخلی و گزارش عملکرد آن‌ها دائماً رو به افزایش است. با توجه به اینکه همه کارکنان سازمان، نقش‌های مهمی در ایجاد و اجرای سیستم کنترل داخلی دارند؛ بنابراین، بررسی تأثیر سرمایه‌گذاری منابع انسانی بر ارائه گزارش کنترل‌های داخلی ضروری به نظر می‌رسد. با توجه به اینکه تاکنون پژوهشی در کشور به بررسی در این زمینه نپرداخته است، هدف پژوهش حاضر بررسی نقش سرمایه‌گذاری در منابع انسانی در تعیین نقاط ضعف کنترل‌های داخلی در رابطه با گزارشگری مالی قرار گرفته است.

پیشینه و مبانی نظری

سرمایه‌گذاری منابع انسانی

امروزه فرایندهای منابع انسانی بسیار با اهمیت است؛ زیرا سازمان‌ها و مدیران مشتاقند زمینه بهبود کارآمدی مدیریتی، کاهش فرسایش منابع و ارتقای هویت و عملکرد سازمانی را فراهم آورند (چانگ^۱ و همکاران، ۲۰۱۶). هدف از سرمایه‌گذاری بر منابع انسانی جهت افزایش بازدهی آن‌ها و با هدف بهره‌برداری در آینده است (بورده، ۲۰۰۴). کوهن^۲ (۲۰۱۲) سرمایه انسانی را مهم‌ترین و برجسته‌ترین سرمایه عنوان می‌کند. سرمایه فیزیکی، به‌تنهایی و بدون کارگران ماهر، نمی‌تواند به رشد سازمان بینجامد.

1. Chang
2. Burd
3. Cohen

وی بیان می‌کند مدیریت سرمایه انسانی سازمان، یکی از مهم‌ترین عوامل موفقیت در زمینه اقتصادی، نوآوری، کارآفرینی و پایداری منابع انسانی است (سوتینی^۱ و همکاران، ۲۰۱۵).

در عصر حاضر، منابع انسانی دانشگر به‌عنوان مهم‌ترین قابلیت سازمان در کسب مزیت رقابتی و همچنین عمده‌ترین دارایی نامشهود قلمداد شده و اعتقاد بر آن است که باید کارکنان را پایه و اساس بهبود کیفیت و بهره‌وری کلیه فرایندهای سازمانی دانسته و آنها را مبنای اصلی فرایند افزایش کارایی و اثربخشی و همچنین با ارزش‌ترین سرمایه و کلید طلایی رقابت قلمداد کرد (ایگان، ۲۰۰۵^۲). از این‌رو، سازمان‌های پیشرو تلاش دارند تا با جذب، پرورش، نگهداشت و به‌کارگیری نیروهای دانشگر و زبده، مزیت رقابتی امروز و فردای خود را تضمین کنند (بارن، ۲۰۰۳^۳).

کنترل‌های داخلی

بر اساس تعریف ارائه شده از سوی کمیته سازمان‌های مسئول «کمیسیون تردوی» موسوم به (COSO)^۴ کنترل‌های داخلی به معنای فرایندی است که توسط هیئت مدیره، مدیریت و دیگر کارکنان یک مؤسسه اجرا می‌شود. در طی سال‌های متمادی کنترل‌های داخلی در تعدیل و کاهش مسئله نمایندگی در شرکت‌ها نقش مهمی را ایفا کرده است. در سال‌های اخیر به دلیل رسوایی‌های مالی شرکت‌هایی مانند انرون و ورلدکام، کنترل‌های داخلی مجدداً در مرکز توجه قانون‌گذاران قرار گرفت و تلاش‌ها برای جلب اعتماد سرمایه‌گذاران نسبت به قابلیت اتکای گزارشگری مالی شرکت‌ها به وضع قانون ساربنز-آکسلی^۵ منجر شد. مطالعات مختلف نشان داده‌اند که کنترل‌های داخلی اثربخش می‌تواند کیفیت گزارشگری مالی را ارتقا دهد، این کیفیت از طریق کیفیت ارقام تعهدی و میزان ارقام تعهدی اندازه‌گیری می‌شود (دویل^۶ و همکاران، ۲۰۰۷). می‌توان انتظار داشت شرکت‌هایی که نقش منابع انسانی را مهم می‌دانند، به‌کارگیری این کنترل‌های درون ساختاری را نه تنها برای کاهش هزینه‌های نمایندگی،

1. Ciutiene
2. Egan
3. Baron
4. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
5. Sarbanes-Oxley Act
6. Doyle

بلکه با هدف حداقل کردن تعداد ضعف‌های گزارش شده، کنترل‌های داخلی را حداکثر نمایند (موریس، ۲۰۱۱).

پیشینه پژوهش

کریشنان^۱ (۲۰۰۵) درمی‌یابد که کمیته‌های حسابرسی مستقل و کمیته‌های حسابرسی با بنگاه مالی، ارتباط کمتری با نقاط ضعف کنترل‌های داخلی دارند (کریشنان، ۲۰۰۵). آشب‌اگ-اسکایف^۲ و همکاران (۲۰۰۷) و دوایل و همکاران (۲۰۰۷) استدلال می‌کنند که محرکه و توانایی شرکت‌ها برای حفظ کنترل‌های داخلی قوی، تابعی از پیچیدگی و دورنمای عملیات، تغییرات در ساختار سازمانی، اندازه شرکت، رشد سریع و فعالیت‌های بازسازی است. همچنین محرکه‌ها و توانایی مدیریت و حسابرسان برای تشخیص و افشاسازی نقاط ضعف، کنترل‌های داخلی را مورد بحث قرار می‌دهند (دوایل و همکاران، ۲۰۰۷).

بنیش^۳ و همکاران (۲۰۰۸) و همرسلی^۴ و همکاران (۲۰۰۸) و اگنوا^۵ و همکاران (۲۰۰۷) درمی‌یابند که ارزش بازار شرکت‌هایی که نقاط ضعف کنترل‌های داخلی را گزارش می‌کنند در زمان افشاسازی خیلی کاهش می‌یابد و واکنش بازار با شدت نقطه ضعف متفاوت است. شرکت‌هایی که نقطه ضعف را گزارش می‌دهند نرخ‌های سود بیشتری برای وام‌های بانکی و همچنین حق‌الزحمه‌های حسابرسی پرداخت می‌کنند (همرسلی و همکاران، ۲۰۰۸).

آشب‌اگ-اسکایف و همکاران (۲۰۰۸) درمی‌یابند که اصلاح نقاط ضعف قبلاً گزارش شده مرتبط با افزایش در کیفیت تعهد است. گاه ثبت می‌کند که اثربخشی مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی مرتبط با به موقع بودن شرکت‌ها در اصلاح نقاط ضعف کنترل‌های داخلی است.

جانستون^۶ و همکاران (۲۰۱۱) درمی‌یابند که اصلاح نقاط ضعف کنترل‌های داخلی به شکلی مثبت مرتبط با مبادلات اعضای کمیته حسابرسی و بهبودها در مشخصات

1. Krishnan
2. Ashbaugh-Skaife
3. Beneish
4. Hammersley
5. Ogneva
6. Johnstone

ساختار حاکمیت شرکتی است. علاوه بر این، لی^۱ و همکاران (۲۰۱۰) درمی‌یابند که بهبود در کیفیت کار رئیس امور مالی به شکلی مثبت مرتبط با اصلاح نقاط ضعف است.

چامس^۲ و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهش خود بیان می‌کنند که با بهره‌گیری از فنون جدید زیست‌محیطی توسط سرمایه انسانی و با ادغام راهبردهای نوآورانه پایدار، اهداف توسعه پایدار فراهم می‌شود.

به دلیل جدید بودن موضوع در ایران، پژوهش‌های کاربردی در زمینه گزارش کنترل‌های داخلی انجام نشده است؛ اما در حیطه کنترل‌های داخلی و گزارشگری مالی پژوهش‌هایی انجام شده که به برخی از آن‌ها اشاره می‌شود.

کرباسی یزدی (۱۳۸۴) درمی‌یابد که کنترل‌های داخلی، کنترل‌های مدیریت است که در درون یک واحد به‌عنوان بخشی از زیرساخت کنترل‌های مدیریت به وجود می‌آید تا به مدیران در انجام کار یک واحد و دستیابی به هدف‌های آن بر یک پایه و اساس مداوم کمک کند؛ لذا عاملی کلیدی در کمک برای دستیابی به هدف و کمینه کردن مشکلات اجرایی مناسب کنترل‌های داخلی است. کنترل‌های داخلی، جزء جدایی‌ناپذیر در اداره امور سازمان است و باعث فراهم شدن اطمینان منطقی در دستیابی به اهداف سازمانی می‌شود.

زارعی و عبدی (۱۳۸۹) در مقاله‌ای با عنوان «کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی» عنوان کرده‌اند که بر اساس تئوری محدودیت، هر سازمان جهت رسیدن به اهداف اصلی خود، با محدودیت‌ها و موانعی مواجه است. دستگاه‌های اجرایی نیز در راستای تحقق اهداف کلان اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و علمی در سطح کلان و خرد به اجرای مطلوب سیستم کنترل‌های داخلی با محدودیت‌ها و موانعی روبه‌رو هستند. بدون شک شناسایی و رفع موانع و محدودیت‌های حاکم بر سیستم کنترل‌های داخلی در دستگاه‌های اجرایی می‌تواند دولت را در رسیدن به اهداف خود که ایجاد رفاه برای مردم و شکوفایی کشور و پاسخگویی در مقابل شهروندان است، یاری رساند. نتیجه یافته‌های پژوهش نشان داد که آموزش‌های کارآمد و کاربردی برای کارکنان مالی،

1. Li
2. Chams

مقررات مربوط به کنترل‌های داخلی، نیروهای انسانی متخصص و کارآمد، سه شرط لازم برای اجرای کنترل‌های داخلی مطلوب است.

حمیدیان‌پور و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی تأثیر مدیریت منابع انسانی پایدار بر سرمایه انسانی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد مدیریت منابع انسانی پایدار بر سرمایه انسانی تأثیرگذار است. همچنین نتایج پژوهش مذکور نشان داد سه فرضیه فرعی تعادل کار و زندگی، خودمختاری در انجام کار و قابلیت استخدام نیز بر سرمایه انسانی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

با توجه به اینکه در پژوهش‌های پیشین تأثیر سرمایه‌گذاری در منابع انسانی بر ارائه گزارش کنترل‌های داخلی مورد بررسی قرار نگرفته است، لذا این پژوهش به بررسی این موضوع می‌پردازد که سرمایه‌گذاری در منابع انسانی چه تأثیری بر ارائه گزارش کنترل‌های داخلی دارد و با توجه به نتایج به دست آمده پیشنهادهای لازم ارائه خواهد شد.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی و ماهیت، توصیفی-همبستگی است. این نوع پژوهش به توصیف و تفسیر شرایط و روابط موجود می‌پردازد. این نوع از پژوهش وضعیت کنونی پدیده یا موضوعی را مورد مطالعه قرار می‌دهد که دارای انواع گوناگونی است. در مطالعاتی که به منظور تدوین فرضیه و یا آزمون آن تدوین شده‌اند، می‌توان از روش همبستگی استفاده کرد. در این پژوهش برای تعیین رگرسیون از رابطه زیر استفاده می‌شود:

مدل (۱):

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_4 + b_5X_5 + b_6X_6 + b_7X_7 + b_8X_8 + b_9X_9 + b_{10}X_{10}$$

Y: متغیر وابسته بوده که در این پژوهش گزارش کنترل‌های داخلی است.

a: عرض از مبدأ

X₁، X₂، ...، X₁₀: متغیر مستقل مورد استفاده در پژوهش هستند که به ترتیب افزایش گزارش کنترل‌های داخلی، به کارگیری نیروی متخصص و خبره، به کارگیری کارکنان باتجربه، وجود مشارکت و هم‌فکری در انجام وظایف، به کارگیری اطلاعات و دستورالعمل‌های قوی در چگونگی انجام امور، حق‌الزحمه مناسب، به کارگیری

تکنولوژی و فناوری توسط کارکنان، آموزش و تشریح وظایف برای کارکنان، رفع نیازهای کارکنان و کاهش در نیروی کار است.

b_1, b_2, \dots, b_n : ضریب رگرسیونی متغیرهای پژوهش است.

در این پژوهش به منظور جمع‌آوری اطلاعات به روش میدانی و ابزار پرسشنامه و جهت تجزیه و تحلیل پرسشنامه از مقیاس اندازه‌گیری پنج گزینه‌ای (لیکرت) استفاده شده است.

تمامی متغیرهای این پژوهش، متغیرهای ترتیبی یا رتبه‌ای هستند و برای آزمون فرضیه‌ها باید از ضریب همبستگی مربوط به داده‌های ترتیبی استفاده کرد، اما چون در هر آزمون از فرضیه‌های این پژوهش چندین متغیر در برابر چندین متغیر دیگر قرار می‌گیرند، یعنی چندین پرسش مشخص متغیر مورد نظر یک فرضیه را تشکیل می‌دهند، لذا برای هر متغیر مورد نظر در آزمون، متغیرسازی جدید و متناسب با فرضیه مربوطه صورت گرفته است (متغیرهای مورد نظر با هم جمع شده و یک متغیر جدید را تشکیل داده‌اند) و چون متغیرهای ساخته شده جدید، مقیاس فاصله‌ای دارند، از ضریب همبستگی متناسب با داده‌های فاصله‌ای؛ یعنی ضریب همبستگی پیرسون برای آزمون فرضیه‌ها استفاده شده است.

روش‌ها و ابزار گردآوری اطلاعات

جمع‌آوری اطلاعات برای هر نوع پژوهشی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. در این پژوهش برای مطالعه مبانی نظری و بررسی پیشینه پژوهش، از روش کتابخانه‌ای با بهره‌گیری از کتاب، مقالات تخصصی فارسی و لاتین استفاده شده است. از آنجایی که اطلاعات مربوط به متغیرهای این پژوهش شامل گزارش کنترل‌های داخلی شرکت‌ها است، داده‌های مورد نیاز از سایت اینترنتی سازمان بورس و اوراق بهادار استخراج شده‌اند.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

برای تجزیه و تحلیل اطلاعات و آزمون فرضیه‌ها، اطلاعات مورد نیاز از طریق پرسشنامه‌های ارسال شده به شرکت‌های مورد رسیدگی برای یک دوره دوساله (۱۳۹۵-۱۳۹۷) جمع‌آوری شد. پس از جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز شرکت‌های مورد رسیدگی، فرضیه‌های تحقیق با استفاده از تحلیل همبستگی و رگرسیون، مورد بررسی

قرار گرفته و محاسبات اولیه در صفحه گسترده نرم‌افزار اکسل انجام و داده‌ها برای تجزیه و تحلیل آماده شدند. سپس به منظور انجام تجزیه و تحلیل‌های نهایی از نرم‌افزار Spss22، استفاده شد.

متغیرهای به کار گرفته شده در پژوهش

متغیر وابسته: گزارش کنترل‌های داخلی

متغیرهای مستقل: ۱- به‌کارگیری نیروی متخصص و خیره در شرکت‌ها؛ ۲- به‌کارگیری کارکنان باتجربه؛ ۳- افشای گزارش کنترل‌های داخلی؛ ۴- وجود مشارکت و هم‌فکری در انجام وظایف؛ ۵- به‌کارگیری اطلاعات و دستورالعمل‌های قوی در چگونگی انجام امور؛ ۶- حق‌الزحمه مناسب؛ ۷- به‌کارگیری تکنولوژی و فناوری توسط کارکنان؛ ۸- آموزش و تشریح وظایف برای کارکنان؛ ۹- رفع نیازهای کارکنان؛ و ۱۰- کاهش در نیروی کار.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش شامل گروه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. برای آزمون مدل، اطلاعات عملکرد در محدوده زمانی ۱۳۹۵ تا ۱۳۹۷ انتخاب شده‌اند. نمونه آماری، شامل ۶۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که گزارش کنترل‌های داخلی را ارائه داده‌اند.

فرضیه‌های پژوهش

در این پژوهش ۱۰ فرضیه مورد بررسی قرار گرفته است:

فرضیه اول: بین به‌کارگیری نیروی متخصص و خیره در شرکت‌ها و ارائه گزارش کنترل‌های داخلی، رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین به‌کارگیری کارکنان باتجربه و با مهارت در شرکت‌ها و ارائه گزارش کنترل‌های داخلی، رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم: بین سرمایه‌گذاری بیشتر در منابع انسانی و افشای گزارش کنترل‌های داخلی، رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه چهارم: بین مشارکت و هم‌فکری در انجام وظایف و ارائه گزارش کنترل‌های داخلی، رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه پنجم: بین به‌کارگیری اطلاعات و دستورالعمل‌های قوی در چگونگی انجام امور و ارائه گزارش کنترل‌های داخلی رابطه معناداری وجود دارد.
فرضیه ششم: بین حق‌الزحمه مناسب و ارائه گزارش کنترل‌های داخلی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه هفتم: بین استفاده از تکنولوژی و فناوری اطلاعات در به‌کارگیری وظایف توسط کارکنان و ارائه گزارش کنترل‌های داخلی رابطه معناداری وجود دارد.
فرضیه هشتم: بین آموزش و تشریح وظایف به کارکنان و ارائه گزارش کنترل‌های داخلی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه نهم: بین رفع نیازهای کارکنان (ایمنی، سلامت کاری و...) و ارائه گزارش کنترل‌های داخلی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دهم: بین کاهش در نیروی کار و ارائه گزارش کنترل‌های داخلی رابطه معناداری وجود دارد.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

به‌طور کلی، روش‌هایی را که به‌وسیله آن‌ها می‌توان اطلاعات جمع‌آوری شده را پردازش و خلاصه کرد، آمار توصیفی می‌نامند. این نوع آمار صرفاً به توصیف جامعه یا نمونه می‌پردازد و هدف آن، محاسبه پارامترهای جامعه یا نمونه پژوهش است. در بخش آمار توصیفی، تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از شاخص‌های مرکزی همچون میانگین و میانه و شاخص‌های پراکندگی انحراف معیار، چولگی و کشیدگی انجام پذیرفته است. خلاصه وضعیت آمار توصیفی به کمک نرم‌افزار Spss۲۲ در جدول ۱ ارائه شده است.

جدول ۱: آمار توصیفی

متغیر	میانة	مد	چولگی	خطای چولگی	درجه اوج
به کارگیری نیروی متخصص و خبره	۲,۰۰۰	۲,۰۰۰	-۰,۴۵۵	۰,۵۸۰	-۲,۰۹۴
به کارگیری کارکنان باتجربه	۲,۰۰۰	۲,۰۰۰	-۰,۱۴۹	۰,۵۸۰	-۲,۳۰۸
سرمایه گذاری بیشتر در منابع انسانی	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۱,۱۷۶	۰,۵۸۰	-۰,۷۳۴
وجود مشارکت و هم فکری	۲,۰۰۰	۲,۰۰۰	-۰,۵۴۷	۰,۵۸۰	-۰,۳۸۵
به کارگیری اطلاعات و دستورالعمل قوی	۲,۰۰۰	۲,۰۰۰	۰,۱۴۹	۰,۵۸۰	-۲,۳۰۸
حق الزحمه مناسب	۲,۰۰۰	۲,۰۰۰	۱,۶۷۲	۰,۵۸۰	۰,۸۹۷
استفاده از تکنولوژی و فناوری اطلاعات	۲,۰۰۰	۲,۰۰۰	۰,۸۴۲	۰,۵۸۰	-۰,۴۷۰
آموزش و تشریح وظایف به کارکنان	۲,۰۰۰	۲,۰۰۰	۰,۱۴۹	۰,۵۸۰	-۲,۳۰۸
رفع نیازهای کارکنان	۲,۰۰۰	۲,۰۰۰	-۱,۱۷۶	۰,۵۸۰	۰,۷۳۴
کاهش در نیروی کار	۳,۰۰۰	۳,۰۰۰	-۰,۴۳۳	۰,۵۸۰	-۰,۶۶۹

از آنجاکه همه متغیرهای ما از نوع ترتیبی هستند، نیازی به آماره‌هایی مانند میانگین، واریانس و... نیست. اغلب آماره‌های نما (مد) و میانه برای تحلیل توصیفی داده‌های ترتیبی کافی است. در اغلب جداول زیر عدد نما و میانه ۲ است. مقدار چولگی و کشیدگی یا درجه اوج نیز بین ۲ و -۲ بوده که حاکی از نرمال بودن توزیع داده‌هاست. ضریب چولگی و ضریب کشیدگی، دو شاخص اساسی توزیع داده‌ها هستند که با داشتن این شاخص‌ها تا حدود زیادی می‌توان به نرمال بودن یا نبودن توزیع داده‌ها پی برد. در حالت کلی چنانچه مقدار چولگی و کشیدگی داده‌ها خارج از فاصله (۲) و (-۲) باشند، داده‌ها توزیع نرمال ندارند یا غیرنرمال هستند. مقدار چولگی و کشیدگی نشان از نرمال بودن داده‌ها دارند؛ اما برای اطمینان از نرمال یا غیرنرمال بودن توزیع داده‌ها معمولاً از آزمون کولموگروف-اسمیرنف استفاده می‌شود که نتایج این آزمون نیز نشان از نرمال بودن توزیع داده‌ها دارد. نرمال یا غیرنرمال بودن داده‌ها در انتخاب نوع آزمون مناسب برای آزمودن فرضیه‌های پژوهش اهمیت دارد.

1. Kolmogorov-Smirnov test

نتایج آزمون فرضیه‌ها

در این بخش از تجزیه و تحلیل داده‌ها و اطلاعات جمع‌آوری شده، به آزمون فرضیه‌های پژوهش و اثبات یا رد فرضیه‌ها می‌پردازیم. آزمون فرضیه‌های پژوهش عبارتند از: آزمون فرضیه اول: بین به‌کارگیری نیروی متخصص و خبره در شرکت‌ها و ارائه گزارش کنترل‌های داخلی، رابطه معناداری وجود دارد.

جدول ۲: آزمون فرضیه اول

		به‌کارگیری نیروی متخصص و خبره	ارائه گزارش کنترل‌های داخلی
به‌کارگیری نیروی متخصص و خبره	همبستگی	۱	-۰,۱۲۴
	پیرسون		۰,۰۱۷
	سطح معناداری		
	تعداد	۱۵	۱۵
ارائه گزارش کنترل‌های داخلی	همبستگی	-۰,۱۲۴	۱
	پیرسون		
	سطح معناداری	۰,۰۱۷	
	تعداد	۱۵	۱۵

در این آزمون چون سطح معناداری کمتر از ۰.۰۵ است ($sig=0.017$) پس نتیجه می‌گیریم فرضیه ما تأیید شده و فرضیه صفر رد می‌شود؛ یعنی بین به‌کارگیری نیروی متخصص و خبره در شرکت‌ها و ارائه گزارش کنترل‌های داخلی، ارتباط آماری معناداری وجود دارد.

آزمون فرضیه دوم: بین به‌کارگیری کارکنان با تجربه و با مهارت در شرکت‌ها و ارائه گزارش کنترل‌های داخلی، رابطه معناداری وجود دارد.

جدول ۳: آزمون فرضیه دوم

		به‌کارگیری کارکنان باتجربه	ارائه گزارش کنترل‌های داخلی
به‌کارگیری کارکنان باتجربه	همبستگی	۱	-۰,۱۶۱
	پیرسون		

		به کارگیری کارکنان با تجربه	ارائه گزارش کنترل های داخلی
	سطح معناداری		۰,۰۴۷
	تعداد	۱۵	۱۵
ارائه گزارش کنترل های داخلی	همبستگی پیرسون	-۰,۱۶۱	۱
	سطح معناداری	۰,۰۴۷	
	تعداد	۱۵	۱۵

در این آزمون سطح معناداری پایین تر از ۰.۰۵ نشان از تأیید فرضیه دارد (sig= 0.047)؛ بنابراین، نتیجه می گیریم بین به کارگیری کارکنان با تجربه و ارائه گزارش کنترل های داخلی در سطح معناداری ۹۵٪ رابطه آماری معناداری وجود دارد.

آزمون فرضیه سوم: بین سرمایه گذاری بیشتر در منابع انسانی و افشاء گزارش کنترل های داخلی رابطه معناداری وجود دارد.

جدول ۴: آزمون فرضیه اول

		افشای گزارش کنترل های داخلی	سرمایه گذاری بیشتر در منابع انسانی
افشای گزارش کنترل های داخلی	همبستگی پیرسون	۱	-۰,۲۴۰
	سطح معناداری		۰,۰۳۹
	تعداد	۱۵	۱۵
سرمایه گذاری بیشتر در منابع انسانی	همبستگی پیرسون	-۰,۲۴۰	۱
	سطح معناداری	۰,۰۳۹	
	تعداد	۱۵	۱۵

چون در آزمون بالا سطح معناداری بیشتر از 0.05 ($sig=0.039$) است، فرضیه ما تأیید شده و فرضیه صفر رد می‌شود، پس نتیجه می‌گیریم شرکت‌هایی که گزارش کنترل‌های داخلی را افشا می‌کنند، سرمایه‌گذاری بیشتری در منابع انسانی داشته‌اند. آزمون فرضیه چهارم: بین مشارکت و هم‌فکری در انجام وظایف و ارائه گزارش کنترل‌های داخلی رابطه معناداری وجود دارد.

جدول ۵: آزمون فرضیه چهارم

		وجود مشارکت و هم‌فکری در انجام وظایف	ارائه گزارش کنترل‌های داخلی
وجود مشارکت و هم‌فکری در انجام وظایف	همبستگی پیرسون	۱	۰,۴۹۵
	سطح معناداری		۰,۰۱۶
	تعداد	۱۵	۱۵
ارائه گزارش کنترل‌های داخلی	همبستگی پیرسون	۰,۴۹۵	۱
	سطح معناداری	۰,۰۱۶	
	تعداد	۱۵	۱۵

در آزمون بالا از آنجاکه سطح معناداری کمتر از 0.05 درصد است ($sig=0.016$)؛ بنابراین، فرضیه تأیید شده و نتیجه می‌گیریم رابطه آماری معناداری بین وجود مشارکت و هم‌فکری در انجام وظایف و ارائه گزارش کنترل‌های داخلی وجود دارد. آزمون فرضیه پنجم: بین به‌کارگیری اطلاعات و دستورالعمل‌های قوی در چگونگی انجام امور و ارائه گزارش کنترل‌های داخلی رابطه معناداری وجود دارد.

جدول ۶: آزمون فرضیه پنجم

		به‌کارگیری اطلاعات و دستورالعمل قوی	ارائه گزارش کنترل‌های داخلی
به‌کارگیری اطلاعات و دستورالعمل قوی	همبستگی پیرسون	۱	-۰,۶۰

	سطح معناداری		۰,۰۲۴
	تعداد	۱۵	۱۵
ارائه گزارش کنترل‌های داخلی	همبستگی پیرسون	-۰,۶۰	۱
	سطح معناداری	۰,۰۲۴	
	تعداد	۱۵	۱۵

در این آزمون چون سطح معناداری کمتر از ۰.۰۵ است ($\text{sig} = 0.024$)؛ بنابراین نتیجه می‌گیریم که فرضیه ما تأیید شده است و بین به‌کارگیری اطلاعات و دستورالعمل‌های قوی در چگونگی انجام امور با ارائه گزارش کنترل‌های داخلی رابطه آماری معناداری وجود دارد.

آزمون فرضیه ششم: بین حق‌الزحمه مناسب و ارائه گزارش کنترل‌های داخلی رابطه معناداری وجود دارد.

جدول ۷: آزمون فرضیه ششم

		حق‌الزحمه مناسب	ارائه گزارش کنترل‌های داخلی
حق‌الزحمه مناسب	همبستگی پیرسون	۱	-۰,۴۲۱
	سطح معناداری		۰,۰۱۲
	تعداد	۱۵	۱۵
ارائه گزارش کنترل‌های داخلی	همبستگی پیرسون	-۰,۴۲۱	۱
	سطح معناداری	۰,۰۱۲	
	تعداد	۱۵	۱۵

در آزمون حاضر چون سطح معناداری کمتر از ۰.۰۵ است ($\text{sig} = 0.012$)؛ بنابراین، نتیجه می‌گیریم فرضیه تأیید شده و بین حق‌الزحمه مناسب و ارائه گزارش داخلی ارتباط آماری معناداری وجود دارد.

آزمون فرضیه هفتم: بین استفاده از تکنولوژی و فناوری اطلاعات در به‌کارگیری وظایف توسط کارکنان و ارائه گزارش کنترل‌های داخلی رابطه معناداری وجود دارد.

جدول ۸: آزمون فرضیه هفتم

		استفاده از تکنولوژی و فناوری اطلاعات	ارائه گزارش کنترل‌های داخلی
استفاده از تکنولوژی و فناوری اطلاعات	همبستگی پیرسون	۱	۰,۴۳۸
	سطح معناداری		۰,۰۱۰
	تعداد	۱۵	۱۵
ارائه گزارش کنترل‌های داخلی	همبستگی پیرسون	۰,۴۳۸	۱
	سطح معناداری	۰,۰۱۰	
	تعداد	۱۵	۱۵

در آزمون فرضیه بالا سطح معناداری نشان از تأیید فرضیه دارد (sig = 0.010)؛ بنابراین، رابطه آماری معناداری بین استفاده از تکنولوژی و فناوری توسط کارکنان با ارائه بهتر گزارش کنترل‌های داخلی وجود دارد. آزمون فرضیه هشتم: بین آموزش و تشریح وظایف به کارکنان و ارائه گزارش کنترل‌های داخلی، رابطه معناداری وجود دارد.

جدول ۹: آزمون فرضیه هشتم

		آموزش و تشریح وظایف برای کارکنان	ارائه گزارش کنترل‌های داخلی
آموزش و تشریح وظایف برای کارکنان	همبستگی پیرسون	۱	-۰,۱۶۳
	سطح معناداری		۰,۰۴۶
	تعداد	۱۵	۱۵
ارائه گزارش کنترل‌های داخلی	همبستگی پیرسون	-۰,۱۶۳	۱
	سطح معناداری	۰,۰۴۶	

	تعداد	۱۵	۱۵
--	-------	----	----

در آزمون فوق چون سطح معناداری کمتر از ۰.۰۵ است؛ بنابراین، فرضیه مورد نظر تأیید شده و بین آموزش و تشریح وظیفه برای کارکنان با ارائه بهتر گزارش کنترل‌های داخلی رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

آزمون فرضیه نهم: بین رفع نیازهای کارکنان (ایمنی، سلامت کاری و...) و ارائه گزارش کنترل‌های داخلی رابطه معناداری وجود دارد.

جدول ۱۰: آزمون فرضیه نهم

		رفع نیازهای کارکنان	ارائه گزارش کنترل‌های داخلی
رفع نیازهای کارکنان	همبستگی پیرسون	۱	۰,۰۲۵
	سطح معناداری		۰,۰۱۹
	تعداد	۱۵	۱۵
ارائه گزارش کنترل‌های داخلی	همبستگی پیرسون	۰,۰۲۵	۱
	سطح معناداری	۰,۰۱۹	
	تعداد	۱۵	۱۵

در آزمون بالا از آنجا که سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ و برابر با ۰/۰۱۹ می‌باشد، بنابراین فرضیه تأیید شده و بین رفع نیازهای کارکنان و ارائه بهتر گزارش کنترل‌های داخلی ارتباط آماری معنادار وجود دارد.

آزمون فرضیه دهم: بین کاهش در نیروی کار و ارائه گزارش کنترل‌های داخلی رابطه معناداری وجود دارد.

جدول ۱۱: آزمون فرضیه دهم

		کاهش در نیروی کار	ارائه گزارش کنترل‌های داخلی
کاهش در نیروی کار	همبستگی پیرسون	۱	-۰,۴۰۵
	سطح معناداری		۰,۱۳۴

	تعداد	۱۵	۱۵
ارائه گزارش کنترل‌های داخلی	همبستگی پیرسون	-۰,۴۰۵	۱
	سطح معناداری	۰,۱۳۴	
	تعداد	۱۵	۱۵

در آزمون فوق سطح معناداری بیشتر از ۰/۰۵ است ($\text{sig} = 0.133$)؛ بنابراین، این فرضیه رد شده و نتیجه می‌گیریم که بین کاهش در نیروی کار و ارائه گزارش کنترل‌های داخلی، رابطه آماری معنادار وجود ندارد.

نتیجه‌گیری

در این پژوهش اثر سرمایه‌گذاری منابع انسانی در ارائه گزارش کنترل‌های داخلی (مبتنی بر گزارشگری مالی) مورد بررسی قرار گرفت. با توجه به تجزیه و تحلیل‌های صورت گرفته نتایج فرضیه اول پژوهش ما با یافته‌های زارعی و عبدی (۱۳۸۹) که به کارگیری نیروی انسانی متخصص و کارآمد را یکی از شروط لازم برای ارائه گزارش کنترل‌های داخلی می‌داند، مطابقت دارد. در ارتباط با تأیید فرضیه دوم به این نتیجه رسیدیم که به کارگیری کارکنان با تجربه و مهارت در شرکت‌ها، می‌تواند به ارائه گزارش کنترل‌های داخلی کمک کند. نتیجه فرضیه این پژوهش با یافته‌های آشباغ-اسکایف و همکاران (۲۰۰۷) مطابقت دارد. یافته‌های پژوهش آن‌ها حاکی از تأثیر توانایی و تجربه کارکنان بر ارائه گزارش کنترل‌های داخلی است. در ارتباط با تأیید فرضیه سوم به این نتیجه رسیدیم شرکت‌هایی که گزارش کنترل‌های داخلی را افشا می‌کنند، سرمایه‌گذاری بیشتری در منابع انسانی داشته‌اند. نتایج فرضیه اول پژوهش ما با یافته‌های پژوهش کرباسی یزدی (۱۳۸۴) که نشان‌دهنده رابطه مستقیم بین سرمایه‌گذاری بیشتر در منابع انسانی و افزایش گزارش کنترل‌های داخلی است، مطابقت دارد. در ارتباط با تأیید فرضیه دوم به این نتیجه رسیدیم که به کارگیری نیروی متخصص و خیره در شرکت‌ها، می‌تواند به ارائه گزارش کنترل‌های داخلی کمک کند. در ارتباط با تأیید فرضیه چهارم به این نتیجه رسیدیم که وجود مشارکت و هم‌فکری در انجام وظایف، موجب ارائه بهتر گزارش کنترل‌های داخلی می‌شود. در ارتباط با تأیید فرضیه پنجم به این نتیجه رسیدیم که به کارگیری اطلاعات و

دستورالعمل‌های قوی در چگونگی انجام امور، موجب ارائه بهتر گزارش کنترل‌های داخلی می‌شود. نتایج فرضیه پنجم پژوهش ما با یافته‌های پژوهش لی و همکاران (۲۰۱۰) مرتبط است. در ارتباط با تأیید فرضیه ششم به این نتیجه رسیدیم که حق‌الزحمه مناسب، می‌تواند به ارائه گزارش کنترل‌های داخلی کمک کند. نتایج فرضیه ششم پژوهش ما با یافته‌های پژوهش اگنوا و همکاران (۲۰۰۷) مرتبط است. در ارتباط با تأیید فرضیه هفتم به این نتیجه رسیدیم که استفاده از تکنولوژی و فناوری اطلاعات در به‌کارگیری وظایف توسط کارکنان، موجب ارائه بهتر گزارش کنترل‌های داخلی می‌شود. در ارتباط با تأیید فرضیه هشتم به این نتیجه رسیدیم که آموزش و تشریح وظایف به کارکنان، به ارائه بهتر گزارش کنترل‌های داخلی کمک می‌کند. نتیجه این فرضیه با یافته‌های دوپل و همکاران (۲۰۰۷) که بیان‌کننده آموزش وظایف به کارکنان، تغییرات در ساختار سازمانی و فعالیت‌های بازسازی است، مطابقت دارد. در ارتباط با تأیید فرضیه نهم به این نتیجه رسیدیم که رفع نیازهای کارکنان (ایمنی، سلامت کاری و ...)، به ارائه گزارش کنترل‌های داخلی کمک می‌کند. در ارتباط با رد فرضیه دهم به این نتیجه رسیدیم که کاهش در نیروی کار، در ارائه گزارش کنترل‌های داخلی تأثیرگذار نیست. نتیجه این فرضیه برخلاف نتیجه‌ای است که در پژوهش جانستون و همکاران (۲۰۱۱) آمده است که نشان‌دهنده تأثیر مثبت مبادلات اعضا با اصلاح نقاط ضعف گزارشگری کنترل‌های داخلی است.

در مجموع با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها می‌توان به این نتیجه رسید که سرمایه‌گذاری منابع انسانی بر ارائه گزارش کنترل‌های داخلی شرکت‌ها تأثیرگذار است و برای رسیدن به ارائه گزارش کنترل‌های داخلی بهتر می‌توان در منابع انسانی سرمایه‌گذاری کرد.

با توجه به این موارد بر این باوریم که یافته‌های تحقیق برای قانون‌گذاران، سرمایه‌گذاران و دیگر طرفین علاقه‌مند حاوی پیام و نشان‌دهنده نقش مثبت پرسنل است. امیدواریم که مطالعات آینده شواهد بیشتری در مورد اثر پرسنل، همانند اثر روی کیفیت گزارش‌دهی مالی و کنترل‌های داخلی حول گزارش‌دهی مالی ارائه کنند. کنترل‌های داخلی قوی تصدیق شده توسط پرسنل ممکن است منجر به کیفیت گزارش‌دهی مالی بیشتر برای شرکت‌ها حتی بدون داشتن نقطه‌ضعف شود. با توجه به تازه بودن موضوع در کشور، لازم است سازمان بورس اوراق بهادار یک مجموعه راهنما

برای چگونگی ارزیابی و ارائه گزارش کنترل‌های داخلی توسط هیئت‌مدیره شرکت‌ها، تهیه و منتشر نماید.

با توجه به نتایج این پژوهش می‌توان پیشنهادات زیر را مد نظر قرار داد: شرکت‌ها و مدیران آن‌ها باید توجه داشته باشند تا زمانی که آن‌ها کارهای منابع انسانی را بر پایه اصول بنیادین محکم نکنند، سیستم‌ها و فرایندهایی را که ایجاد می‌کنند ناپایدار خواهد بود و موفقیت پایدار را در پی نخواهد داشت. همچنین شرکت‌ها باید با تقویت اصول رهبری، افزایش قابلیت‌های سازمانی، رفع نیازهای کارکنان از قبیل ایمنی و سلامت کاری آن‌ها و افزایش به‌کارگیری تکنولوژی و فناوری اطلاعات، به بهره‌ورتر شدن کارکنان کمک کنند. در پایان این‌که شرکت‌ها باید فرصت‌های مشارکت افراد در وظایف و کارهای چالش‌انگیز و دارای ارزش افزوده را فراهم آورند.

منابع

- آذر، عادل و منصور مؤمنی (۱۳۸۹). *آمار و کاربرد آن در مدیریت*، جلد دوم، تهران: سمت.
- حسنعلی‌زاده، صابر و مهدی سعادت (۱۳۹۰). *آشنایی با مفاهیم سرمایه انسانی*، پایگاه مقالات علمی مدیریت.
- حمیدیان‌پور، فخریه، ابراهیم رجب‌پور، سلیمه افراخته و عمران مهرابی (۱۳۹۸). «بررسی تأثیر مدیریت منابع انسانی پایدار بر سرمایه انسانی». *توسعه مدیریت منابع انسانی و پشتیبانی*، سال چهاردهم، شماره ۵۴، ۱-۲۲.
- زارعی، محسن و سعید عبدی (۱۳۸۹). «کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی»، *دانش حسابداری*، سال دهم، شماره ۳۹، ۱۲۹-۱۰۲.
- کرباسی یزدی، حسین (۱۳۸۴). *استانداردهای کنترل‌های داخلی در دولت*، *دانش حسابداری*، شماره ۱۷ و ۱۸.
- Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D. W., & Kinney Jr, W. R. (2007). "The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to SOX-mandated audits." *Journal of accounting and economics*, Vol.44, No.(1-2), 166-192.
- Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D. W., Kinney Jr, W. R., & LaFond, R. (2008). "The effect of SOX internal control deficiencies and their remediation on accrual quality." *The accounting review*, Vol. 83, No.1, 217-250.
- Bagranoff, N. A., & Venzryk, V. P. (2000). "The changing role of IS audit among the big five US-based accounting firms." *Information Systems Control Journal*, Vol.5, 33-37.
- Baron, J. N., & Dreps, D. M. (2002). *Strategic Human Resources: Frameworks for General Managers*. New York: John Wiley and Sons, Inc.
- Beneish, M. D., Billings, M. B., & Hodder, L. D. (2008). "Internal control weaknesses and information uncertainty." *The accounting review*, Vol.83, No.3, 665-703.
- Brazel, J. F., & Agoglia, C. P. (2005). *An examination of auditor planning judgments in a complex AIS environment: The moderating role of auditor AIS expertise*. Working paper, North Carolina State University.
- Brazel, J., and C. P. Agoglia. (2007). "An examination of auditor planning judgments in complex accounting information system environment." *Contemporary Accounting Research*, 24(winter), 1059-1083.
- Burd, S. & Tumolo, M. (2004). *Leveraging the new human capital: Adaptive strategies, results achieved, and stories of transformation*. Palo Alto, CA: Davies-Black Publishing.

- Chams, N., & García-Blandón, J. (2019). "On the importance of sustainable human resource management for the adoption of sustainable development goals." *Resources, Conservation and Recycling*, Vol.141, 109-122.
- Chang, K., Bang Nguyen Kuo-Tai Cheng Chien-Chih Kuo Iling Lee. (2016). "HR practice, organisational commitment & citizenship behaviour," *Employee Relations*, Vol.38, No.6, 907-926.
- Čiutienė, R., & Railaitė, R. (2015). "A development of human capital in the context of an aging population." *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, Vol.213, 753-757.
- Cohen, E., Taylor, S., & Muller-Camen, M. (2012). "HRM's role in corporate social and environmental sustainability." *SHRM report*, Vol.1, 1-16.
- Dorantes, C. A., Li, C., Peters, G. F., & Richardson, V. J. (2013). "The effect of enterprise systems implementation on the firm information environment." *Contemporary Accounting Research*, Vol.30, No.4, 1427-1461.
- Doyle, J., Ge, W., & McVay, S. (2007). "Accruals quality and internal control over financial reporting." *The Accounting Review*, vol. 82, No.5, 1141-1170.
- Egan, T. M., Yang, B., & Bartlett, K. R. (2004). "The effects of organizational learning culture and job satisfaction on motivation to transfer learning and turnover intention." *Human resource development quarterly*, Vol.15, No.3, 279-301.
- Hammersley, J. S., Myers, L. A., & Shakespeare, C. (2008). "Market reactions to the disclosure of internal control weaknesses and to the characteristics of those weaknesses under section 302 of the Sarbanes Oxley Act of 2002." *Review of Accounting Studies*, Vol.13, No.1, 141-165.
- Johnstone, K., Li, C., & Rupley, K. H. (2011). "Changes in corporate governance associated with the revelation of internal control material weaknesses and their subsequent remediation." *Contemporary Accounting Research*, Vol.28, No.1, 331-383.
- Krishnan, J. (2005). "Audit committee quality and internal control: An empirical analysis." *The accounting review*, Vol.80, No.2, 649-675.
- Li, C., Sun, L., & Ettredge, M. (2010). "Financial executive qualifications, financial executive turnover, and adverse SOX 404 opinions." *Journal of Accounting and Economics*, Vol.50, No.1, 93-110.
- Morris, J. J. (2011). "The impact of enterprise resource planning (ERP) systems on the effectiveness of internal controls over financial reporting." *Journal of information systems*, Vol.25, No.1, 129-157.

Ogneva, M., Subramanyam, K. R., & Raghunandan, K. (2007). "Internal control weakness and cost of equity: Evidence from SOX Section 404 disclosures." *The Accounting Review*, Vol.82, No.5, 1255-1297.