



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
سال پنجم / شماره ۱۸ / تابستان ۱۳۹۵

تأثیر اجرای دستورالعمل کنترل‌های داخلی بر سطح اعتماد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی

زهرا گل‌علیزاده فروتقه

دانش آموخته کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد
z.golalizadeh@gmail.com

محمد علی باقرپور ولاشانی

استادیار گروه حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد (نویسنده مسئول)
bagherpour@um.ac.ir

محسن نوغانی

دانشیار گروه علوم اجتماعی دانشگاه فردوسی مشهد
noghani@um.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۴/۵/۲۲ تاریخ پذیرش: ۹۴/۹/۱۸

چکیده

تحقیق حاضر به بررسی تأثیر اجرای دستورالعمل کنترل‌های داخلی بر اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی (شامل سهامداران، اعتباردهندگان، حساب‌برسان، مدیران مالی شرکت‌های بورسی و کارشناسان نهاد نظارتی سازمان بورس) می‌پردازد. داده‌های لازم برای انجام این پژوهش از طریق پرسش‌نامه و بر اساس نمونه‌ای متشکل از ۱۸۱ استفاده‌کننده جمع‌آوری شده است. به کمک پرسش‌نامه نوع تأثیر و میزان اهمیت دستورالعمل کنترل‌های داخلی و ابعاد و عوامل تشکیل‌دهنده آن در قالب ۶ گروه شامل محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات، نظارت و گزارش کنترل‌های داخلی بررسی گردید. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها به کمک آزمون‌های رتبه علامت‌دار ویلکاکسون و t -استیودنت تک نمونه‌ای نشان می‌دهد که، تمامی عوامل و ابعاد مورد بررسی و در نهایت کل دستورالعمل کنترل‌های داخلی از دیدگاه استفاده‌کنندگان دارای تأثیر افزایشی (مثبت) بر اعتماد بوده و همچنین، تمامی موارد مذکور حائز اهمیت می‌باشند.

واژه‌های کلیدی: اعتماد، کنترل داخلی، استفاده‌کنندگان، گزارشات مالی.

۱- مقدمه

بکارگیری تئوری مذکور در این تحقیق اشاره نمود. همچنین، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر استفاده‌کنندگان می‌توانند با استفاده از نتایج تحقیق به ارزیابی گزارشات مالی شرکت‌ها پرداخته (و بر اساس آن) سطح اعتماد خود به آن‌ها را تعیین نمایند. به علاوه، نتایج این تحقیق می‌تواند به حسابرسان در برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی کمک نماید. نتایج این تحقیق نشان دهنده آن است که تا چه میزان مهمترین هدف سازمان بورس از تصویب دستورالعمل کنترل-های داخلی که همانا افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان صورت-های مالی به گزارشات ارائه شده توسط شرکت‌ها است قابل تحقق می‌باشد.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

این پژوهش به بررسی اعتماد به عنوان عاملی مهم در شکل‌گیری و تداوم رابطه میان استفاده‌کنندگان از گزارشات مالی و واحدهای اقتصادی از طریق اجرای دستورالعمل کنترل-های داخلی در این واحدها می‌پردازد. از این رو، هدف این بخش ارائه مفهوم اعتماد، اهمیت کیفیت اطلاعات و گزارشگری مالی و ارتباط آن‌ها با کنترل‌های داخلی و در نهایت تعیین و تبیین عوامل تاثیر گذار موجود در دستورالعمل کنترل‌های داخلی بر سطح اعتماد استفاده‌کنندگان از گزارشات مالی واحدهای اقتصادی می‌باشد.

۲-۱- تعریف اعتماد

اعتماد مفهومی است که تعریف مشخصی نداشته زیرا هر محقق از زاویه دید خود به آن پرداخته است (یزدخواستی و همتی، ۱۳۸۸). در جدول ۱ برخی از تعاریف مطرح شده توسط محققین در خصوص اعتماد ارائه شده است.

با وجود متعدد بودن تعاریف اعتماد، وجوه اشتراک آن‌ها را می‌توان چنین جمع‌بندی نمود که اعتماد پدیده‌ای اکتسابی و پویا است که با مخاطره همراه بوده و دارای مفهوم وابستگی امور به آینده است. همچنین، حسن ظن هسته مرکزی اعتماد می‌باشد (زارعی، ۱۳۸۷؛ زین آبادی، ۱۳۸۷؛ رابینز، ۲۰۰۵).

اعتماد موضوعی اساسی در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی افراد بوده و داشتن اطلاعات باکیفیت از پیش شرط‌های اصلی ایجاد آن می‌باشد. از این رو، گزارشات مالی با کیفیت برای کمک به استفاده‌کنندگان تهیه و ارائه می‌گردد. این امر موجب شکل‌گیری و تقویت اعتماد آن‌ها نسبت به واحد اقتصادی و همچنین، اتخاذ تصمیمات بهینه می‌شود. هر چه محیط تصمیم‌گیری دارای عدم اطمینان بیشتری باشد، موضوع اعتماد و به دنبال آن تصمیم‌گیری‌های بهینه اقتصادی دشوارتر گردیده و نیاز بیشتری برای جلب رضایت و اعتماد استفاده‌کنندگان به کیفیت اطلاعات ارائه شده توسط واحدهای اقتصادی احساس می‌شود. یکی از راهکارهای برطرف کردن این مشکل می‌تواند طراحی و استقرار سیستم کنترل داخلی مطلوب توسط واحدهای اقتصادی باشد (ثقفی و ابراهیمی، ۱۳۸۸؛ حساس یگانه و تقی نتاج ملک‌شاه، ۱۳۸۵؛ مهرانی و همکاران، ۱۳۸۳).

در این راستا، سازمان بورس اوراق بهادار تهران (۱۳۹۱) دستورالعمل کنترل‌های داخلی را با تاکید بر کنترل‌های داخلی مرتبط با گزارشگری مالی و با هدف حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران، پیشگیری از وقوع تخلفات و همچنین، سازماندهی و توسعه بازار شفاف و منصفانه اوراق بهادار، تدوین و لازم الاجرا نموده است.

اهمیت موضوع اعتماد استفاده‌کنندگان به شرکت‌ها و اطلاعات ارائه شده توسط آن‌ها برای اتخاذ تصمیمات بهینه اقتصادی از یک سو و فقدان تحقیقات قبلی در زمینه عوامل موثر بر اعتماد استفاده‌کنندگان به گزارشات مالی شرکت‌ها از سوی دیگر، بررسی عوامل مذکور از جمله سیستم کنترل داخلی و ابعاد تشکیل دهنده آن را ضروری می‌نماید. با توجه به اینکه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و فرابورس ایران ملزم به استقرار و بکارگیری سیستم کنترل داخلی مطابق با مفاد دستورالعمل مذکور می‌باشند، این تحقیق به بررسی تاثیر اجرای ابعاد مختلف این دستورالعمل بر اعتماد استفاده‌کنندگان پرداخته و هدف آن شناسایی عوامل موثر بر اعتماد استفاده‌کنندگان و همچنین، تعیین میزان اهمیت هر یک از آن‌ها می‌باشد. لذا، تحقیق حاضر یک تحقیق بین رشته‌ای بوده که با بسط تئوری اعتماد به ادبیات حسابداری و حسابرسی نه تنها باعث تقویت و گسترش کاربرد آن شده بلکه به تقویت مبانی نظری و تئوریک ادبیات مذکور نیز کمک نموده است.

از دستاوردهای پژوهش حاضر می‌توان به تقویت تئوری اعتماد در متون حسابداری و حسابرسی ایران به واسطه‌ی

جدول ۱- تعاریف ارائه شده توسط محققین در خصوص اعتماد

نام محقق	تعریف ارائه شده
کلاک ^۲ (۱۹۹۴)	قرار گرفتن در وضعیت اعتماد به معنی شرط بندی در مورد اعمال غیرمعمول و غیرقابل کنترل آتی دیگران است که اغلب با ریسک همراه می‌باشد.
کلی ^۳ و مک‌گرو ^۴ (۱۹۹۵)	اعتماد عموماً بر اساس انتظارات یا باورهایی تعریف می‌شود که حاکی از وجود خصایصی نظیر خیرخواهی، صداقت، کاردانی و پیش‌بینی‌پذیری در دیگران است. بنابراین، اگر یکی از این باورها به تنهایی مبنا قرار گیرد، ممکن است این رابطه خیلی بی‌ثبات باشد، از این رو، اعتماد مخلوطی از احساس و تفکر عقلی است.
ارل ^۵ و ستکوویچ ^۶ (۱۹۹۵)	اعتماد زمانی اهمیت می‌یابد که با وجود عدم قطعیت‌ها و ریسک موجود، ناچار به عمل در موقعیت هستیم. از این رو، اعتماد عبارتست از نوعی استراتژی مهم برای مواجهه با شرایط نامعین و کنترل ناپذیر آینده و نیز، اعتماد نوعی طرح آسان‌سازی است که افراد را به انطباق با محیط پیچیده اجتماعی و استفاده از امکانات روز افزون آن قادر می‌سازد.
رابینسون ^۷ (۱۹۹۶)	اعتماد، انتظارات، فرضیات و یا عقاید یک فرد است در رابطه با این احتمال که اعمال آتی طرف‌های مقابل مفید، مطلوب و فاقد منافع فردی و فرصت طلبی می‌باشد.
شاو ^۸ (۱۹۹۷)	اعتماد باوری (عقیده‌ای) در این مورد است که کسانی که ما به آن‌ها وابسته‌ایم، انتظارات ما را از خودشان بر آورده خواهند نمود.
دنی ^۹ و همکاران (۱۹۹۸)	اعتماد تمایل به اتکا به طرف مقابل و فعالیت در محیطی که چنین اقدامی، یک طرف را در معرض آسیب طرف مقابل قرار می‌دهد است.
نیهان ^{۱۰} (۲۰۰۰)	اعتماد اطمینان یک فرد به دیگری است در این مورد که وی به شیوه‌های قابل پیش‌بینی، اخلاقی و عادلانه عمل می‌کند.
ارل ^{۱۱} و براس ^{۱۲} (۲۰۰۵)	اعتماد سطحی از اطمینان یک فرد به شایستگی‌های طرف دیگر و عملکرد بر اساس اصول اخلاقی و قابل پیش‌بینی از سوی وی است.
اسکورمن ^{۱۳} و همکاران (۲۰۰۷)	اعتماد تمایل برای قرار گرفتن در معرض خطر شخص دیگر است (تمایل به پذیرش ریسک).

۲-۲- اهمیت کیفیت اطلاعات و گزارشگری مالی

با توجه به تحولاتی که در جهان امروز رخ داده، تخصیص بهینه‌ی پس اندازها در فرصت‌های سرمایه‌گذاری، یکی از مهمترین مسائل اقتصادی است که نیازمند اطلاعاتی است که با کیفیت تلقی شود. بدین معنی که دارای یک سری ویژگی‌ها می‌باشد که باعث شود اطلاعات ارائه شده از طریق گزارشات مالی واحدهای تجاری، در ارزیابی این واحدها توسط استفاده‌کنندگان از جمله سرمایه‌گذاران و اعتبار-دهندگان و اخذ تصمیمات اقتصادی توسط آن‌ها مفید واقع گردد. برای اینکه اطلاعات مفید واقع گردد باید محتوای آن "مربوط" و "قابل اتکا" باشد که این دو خصوصیت محتوای اطلاعات، خود متشکل از خصوصیات دیگری هستند. بدین معنی که اطلاعات زمانی مربوط است که ارزش پیش‌بینی و قابلیت تایید داشته باشد و نیز اطلاعات زمانی قابل اتکا است که کامل بوده، بیطرفانه و محتاطانه و با بیانی صادقانه و همچنین، با رعایت رجحان محتوا بر شکل تهیه و ارائه شود (اعتمادی و دیانتی دیلمی، ۱۳۸۸).

برای ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی دو دیدگاه متفاوت وجود دارد. دیدگاه اول با تاکید بر نیازهای استفاده‌کنندگان،

کیفیت گزارشگری را سودمندی اطلاعات مالی برای استفاده-کنندگان می‌داند و هدف آن فراهم نمودن اطلاعات مربوط برای تصمیم‌گیری‌های تخصیص سرمایه‌کنندگان است. در حالیکه در دیدگاه دوم که بر حمایت از سرمایه‌گذار یا سهامدار متمرکز بوده، کیفیت گزارشگری مالی به مفهوم شفافیت و کامل بودن اطلاعات مالی است به طوری که از گیج‌کنندگی و ابهام استفاده‌کنندگان جلوگیری نماید. لذا، هدف این دیدگاه اطمینان دادن به استفاده‌کنندگان در رابطه با کافی بودن، شفافیت و قابل قبول بودن اطلاعات تهیه شده برای تامین نیاز آن‌ها است (جونز ۱۴ و بلانچت ۱۵، ۲۰۰۰).

گزارش‌های مالی با کیفیت یک منبع اطلاعاتی بسیار با-اهمیت برای گروه‌های مختلف استفاده‌کننده بویژه سرمایه-گذاران و اعتباردهندگان شمرده شده و از این رو، توانایی آن‌ها را جهت اخذ تصمیمات بهینه اقتصادی افزایش می‌دهد (بیدل ۱۶ و همکاران، ۲۰۰۹؛ وردی ۱۷، ۲۰۰۶). بنابراین، اطلاعات با کیفیت می‌تواند نیاز تمامی استفاده‌کنندگان را بر طرف کرده، به عملکرد مطلوب بازار سرمایه کمک و بدین شکل موجبات افزایش رشد اقتصادی و ثبات را در جامعه فراهم آورد.

۲-۳- کنترل داخلی، کیفیت گزارشگری مالی و اعتماد

سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان دو گروه اصلی استفاده‌کننده از اطلاعات مالی واحدهای اقتصادی می‌باشند. از این رو، یکی از مهمترین دغدغه‌های مدیریت و سیستم‌های حسابداری، فراهم کردن اطلاعات مربوط و قابل اتکا و به طور کلی اطلاعات با کیفیت برای این دو گروه است (ثقفی و عرب مازار یزدی، ۱۳۸۹). از آن جا که وجود مکانیزمی مانند سیستم کنترل داخلی مطلوب، می‌تواند کارایی واحد اقتصادی را افزایش و ریسک از دست دادن دارایی‌ها را کاهش دهد و همچنین، اطمینان معقولی نسبت به قابلیت اعتماد صورت‌های مالی و رعایت قوانین و مقررات حاصل نماید لذا، مدیران همواره در تلاش هستند که بهترین کنترل‌های داخلی را در سازمان خود طراحی و مستقر سازند (محمدی، ۱۳۸۷). زیرا همانطور که یافته‌های هاچ برگ ۱۸ و همکاران (۲۰۰۹) نشان داده است، وجود کنترل‌های داخلی منجر به گزارشگری مالی با کیفیت شده، امری که باعث جلب اطمینان و اعتماد سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان نسبت به گزارشات مالی ارائه شده می‌گردد.

از سوی دیگر، اگنوارن (۱۹۹۷) و همکاران (۲۰۰۷) نشان دادند که در صورت وجود ضعف در کنترل‌های داخلی کیفیت گزارشگری مالی واحدهای اقتصادی کاهش می‌یابد. همچنین، آشباغ و همکاران (۲۰۰۸) دریافتند که کیفیت گزارشگری در شرکت‌هایی که کنترل‌های داخلی ضعیفی دارند پایین‌تر بوده و در صورت اجرای کنترل‌های داخلی بر اساس راهنمای کوزو (۲۱ (۱۹۹۲) و نیز قانون ساریبیز آکسلی ۲۲ (۲۰۰۲) بهبود می‌یابد. آلتومور ۲۳ و بیٹی ۲۴ (۲۰۱۰) نیز نشان دادند که، بهبود در نظارت بر کنترل داخلی و گزارشگری آن، منجر به بهبود در کیفیت گزارشگری مالی در صنعت بانکداری شده است. بنابراین، طراحی و استقرار سیستم کنترل داخلی مطلوب یکی از عوامل موثر بر افزایش کیفیت اطلاعات ارائه شده از طریق گزارشگری مالی می‌باشد (حجازی و اسماعیلی کیا، ۱۳۹۲). از این رو، سازمان بورس، طبق دستورالعمل کنترل‌های داخلی، استقرار سیستم کنترل داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده را با تاکید بر افزایش قابلیت اعتماد و اتکا گزارشات ارائه شده توسط این واحدها الزامی نموده است.

۳- متغیرهای موجود در دستورالعمل کنترل‌های داخلی تاثیر گذار بر سطح اعتماد استفاده‌کنندگان

موضوع اعتماد می‌تواند افراد، مقامات ذی صلاح، سازمان‌ها، نهادها و ... باشد. از این حیث سازمان‌ها نیز می‌توانند مانند افراد، از نظر شایستگی‌ها و همچنین از نظر نیاتشان موضوع

اعتماد قرار گیرند. ممکن است اعتماد ما به یک سازمان در رابطه با این موضع باشد که آن سازمان درباره‌ی محیط و همچنین ذینفعانش بطور مسئولانه رفتار می‌کند یا خیر (نوتبوم ۲۵ و سیکس ۲۶، ۲۰۰۳). داشتن اطلاعات با کیفیت می‌تواند در ایجاد این اعتماد کمک نماید. این اطلاعات از طریق گزارشات ارائه شده توسط شرکت‌ها در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌گیرد. بنابراین، کیفیت این گزارشات حائز اهمیت است. از این رو، وجود مکانیزم‌هایی مانند سیستم کنترل داخلی مطلوب که قادر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها است (ثقفی و ابراهیمی، ۱۳۸۸؛ حجازی و اسماعیلی کیا، ۱۳۹۲) می‌تواند نقش بسزایی در افزایش سطوح اعتماد استفاده‌کنندگان داشته باشد. سیستم کنترل داخلی فرآیندی بکار گرفته شده توسط هیات مدیره یک سازمان، مدیریت و سایر کارکنان جهت حصول اطمینانی معقول در رابطه با دستیابی به اهدافی می‌باشد که در سه گروه، "عملیاتی"، "گزارشگری" و "رعایتی" طبقه بندی می‌شوند. این سیستم با توجه به اندازه و نوع فعالیت هر واحد تجاری، متفاوت است و ماهیت و شکل آن به میزان زیادی مبتنی بر اندازه سازمان، پیچیدگی عملیات آن و ریسک‌های مربوطه می‌باشد. با این حال، تمامی سیستم‌های کنترل داخلی باید در بر گیرنده‌ی ۵ جزء؛ "محیط کنترلی"، "ارزیابی ریسک"، "فعالیت‌های کنترلی"، "اطلاعات و ارتباطات" و "نظارت" باشد. هر کدام از اجزاء فوق شامل عوامل و ویژگی‌هایی هستند که در مجموع سیستم را قادر به عملکرد موثر می‌سازند. از این رو، بایستی تمامی این ۵ جزء برای دستیابی به هر گروه از اهداف کنترلی به کار گرفته شوند (پوریانسب و مهام، ۱۳۷۷). در ادامه به بررسی اصول و ویژگی‌های هر یک از اجزاء سیستم کنترل داخلی پرداخته می‌شود.

۳-۱- محیط کنترلی

فضائی که در آن افراد فعالیت کرده و مسئولیت‌های کنترلی خود را ایفاء می‌نمایند، محیط کنترلی می‌باشد. این جزء سیستم کنترل داخلی از طریق تأثیری که بر آگاهی کنترلی افراد می‌گذارد، ارزش‌های اخلاقی سازمان را تعیین نموده و با ارائه‌ی نظم و ترتیب و ساختار سیستم کنترل داخلی، مبنایی مناسب برای اجرای سایر اجزای این سیستم فراهم می‌آورد. این محیط منعکس کننده تعهد هیات مدیره و مدیریت نسبت به کنترل داخلی بوده و هدف آن ایجاد و گسترش مجموعه‌ای از ویژگی‌ها برای استقرار کنترل‌های داخلی اثربخش در کل سازمان می‌باشد. عوامل تشکیل دهنده محیط کنترلی عبارتند از صداقت و ارزش‌های اخلاقی،

استفاده‌کنندگان به گزارشات شرکت‌ها را افزایش دهد. زیرا درک این موضوع که فرد مقابل قابل اعتماد است یا خیر می‌تواند تحت تاثیر برخی ویژگی‌ها در وی باشد که یکی از مهمترین آن‌ها صداقت است (ویتنر ۲۸ و همکاران ۱۹۹۸). صداقت با درست‌گویی، راست‌گویی و شرافت همراه بوده و به نظر می‌رسد که برای ارزیابی میزان قابل اعتماد بودن دیگران، این ویژگی با اهمیت‌تر از سایر ویژگی‌ها باشد (رابینز، ۲۰۰۳). در واقع، رابطه بین صداقت و اعتماد شامل درک اعتمادکننده نسبت به این موضوع است که اعتماد شونده به مجموعه‌ای از اصول و ارزش‌هایی که از دید اعتمادکننده مهم و قابل قبول می‌باشد پایبند بوده است (مایر ۲۹ و همکاران، ۱۹۹۵). همچنین، می‌توان گفت صداقت اعتماد شونده با گفتن حقیقت، عمل به وعده‌ها و نیز دارا بودن ارزش‌های اخلاقی از سوی وی و در جهت حمایت از منافع اعتمادکننده است (مک نایت ۳۰ و چروانی ۳۱، ۲۰۰۱). در نتیجه، اعتماد با رعایت اخلاقیات در جامعه تحکیم می‌یابد (میزتال ۳۲، ۱۹۹۶).

لذا، انتظار بر آن است که پایبندی به صداقت، درستکاری و ارزش‌های اخلاقی و به طور کلی وجود منشور اخلاقی در شرکت که منجر به افزایش اثربخشی کنترل‌های داخلی می‌گردد، سطوح اعتماد استفاده‌کنندگان نسبت به گزارشات ارائه شده از سوی شرکت‌ها را نیز افزایش دهد.

۳-۱-۲- ایفای مسئولیت‌های نظارتی هیئت مدیره

هیئت مدیره شرکت باید بتواند مسئولیت‌های نظارتی خویش را در راستای وظایف راهبری و در جهت اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت به انجام رساند. برای این منظور، لازم است علاوه بر استقلال از مدیریت شرکت، دارای دانش، مهارت، تجربه و تخصص‌های لازم بوده و این موارد را مورد ارزیابی نیز قرار دهد تا همواره توانایی طرح و پیگیری مسائل پیچیده‌ی مرتبط با عملکرد مدیریت شرکت را دارا باشد. همچنین، هیئت مدیره شرکت باید از استقرار و اجرای کنترل‌های داخلی اثربخش اطمینان یابد. از این رو، باید کمیته حسابرسی و سایر کمیته‌های تخصصی مورد نیاز را تشکیل داده و نیز تمهیداتی را جهت ارتباط این کمیته‌ها با واحد حسابرسی داخلی فراهم نماید (کوزو، ۲۰۱۱).

عملکرد نظارتی مدیران غیرموظف در هیئت مدیره شرکت‌ها به عنوان افرادی مستقل از مدیریت، کاهش تضاد منافع میان سهامداران و مدیران را در شرکت به همراه دارد (فاما ۳۳، ۱۹۸۰). فاما و جنسن ۳۴ (۱۹۸۳) دریافتند که استقلال هیئت مدیره (اعضای غیرموظف) از مدیریت شرکت، آن‌ها را در موقعیت بهتری برای حفاظت از منافع سهامداران در مقابل رفتار فرصت طلبانه‌ی مدیریت قرار می‌دهد. به علاوه، از آن جا

صلاحیت و شایستگی افراد، فلسفه و شیوه عمل مدیریت، نحوه تفویض اختیارات و مسئولیت‌ها، شیوه سازماندهی و پرورش افراد توسط مدیریت، رسیدگی و راهنمایی ارائه شده توسط هیئت مدیره و کمیته حسابرسی (کوزو، ۲۰۱۱) که در ادامه به طور مفصل بیان می‌گردند.

۳-۱-۱- صداقت، درستکاری و ارزش‌های اخلاقی

اثربخشی کنترل‌های داخلی و تحقق اهداف کنترل شرکت (شامل اهداف عملیاتی، گزارشگری و رعایتی) وابسته به صداقت، درستکاری و ارزش‌های اخلاقی کارکنان است که آن‌ها را طراح، اجرا و نظارت می‌نمایند. اما انتظارات اخلاقی، هنجارها، و آداب و رسوم می‌تواند در بین افراد مختلف متفاوت باشد. از این رو، لازم است استانداردهایی در قالب منشور اخلاقی مدون جهت تفهیم و پایبندی به صداقت، درستکاری و ارزش‌های اخلاقی در شرکت تعریف گردد. این استانداردها مبنایی را برای ارزیابی میزان پایبندی به ارزش‌های مذکور در شرکت ایجاد می‌نمایند. برای اعمال منشور اخلاقی در شرکت، لازم است که مدیریت ارشد شرکت به آن معتقد بوده و رفتار و اعمالش نیز نشان دهنده‌ی این اعتقاد باشد. همچنین، وی مسئول ارتقاء محیط اخلاقی در شرکت است. بدین منظور، مدیریت ارشد باید منشور اخلاقی شرکت را به کارکنان اطلاع رسانی و تفهیم نموده و نیز تمهیداتی را جهت رعایت آن توسط کارکنان به کار بندد. از طرف دیگر، از آن جا که منشور اخلاقی شرکت مبنایی را برای ارزیابی میزان پایبندی کارکنان به ارزش‌های فوق‌الذکر ایجاد می‌نماید، مدیریت ارشد شرکت می‌تواند جهت ارزیابی از آن استفاده نموده و در صورت لزوم با به کارگیری ساز و کارهای تشویقی و تنبیهی یا عدم تاکید بیش از حد بر نتایج کوتاه مدت و نیز برخورد مناسب با کارکنان، آن‌ها را به سمت پایبندی و رعایت منشور اخلاقی شرکت هدایت نماید. تا بدینوسیله، اثر بخشی کنترل‌های داخلی و دستیابی به اهداف کنترلی برای شرکت امکان پذیر گردد (کوزو، ۲۰۱۱).

مدیریت و کارکنان شرکت در ایجاد و اجرای کنترل‌های داخلی نقش مهمی دارند. بنابراین، توجه به ارزش‌های اخلاقی پرسنل شرکت (از طریق ایجاد منشور اخلاقی و رعایت آن توسط تمامی پرسنل شرکت اعم از مدیریت و کارکنان)، می‌تواند اثربخشی کنترل‌های داخلی را افزایش دهد (عباس زاده و همکاران، ۱۳۹۰). همچنین، طبق نتایج لین ۲۷ و همکاران (۲۰۱۱)، وجود کارکنان صادق در شرکت می‌تواند علاوه بر کاهش مشکلات اجرای کنترل‌های داخلی، به مدیریت نیز در اعمال کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری کمک نماید. از این رو، انتظار می‌رود وجود کارکنان صادق بتواند اعتماد

شود را می‌دهد. از این رو، اعتماد، اتکا به صلاحیت فرد مقابل برای مراقبت و توجه بوده (بیر، ۳۸، ۱۹۸۵، به نقل از موران ۳۹ و هوی ۴۰، ۱۹۹۸) و شامل ابعاد چند گانه‌ای است که در ارتباط با شایستگی‌های شخص اعتماد شونده تعریف می‌گردد (میشرا ۴۱، ۱۹۹۶). تعهد سازمانی نیز به معنای داشتن تمایل قوی برای ماندن در سازمان، انجام تلاش فوق العاده برای سازمان و داشتن اعتقاد قوی به پذیرش ارزش‌ها و اهداف آن بوده (لوتانز ۴۲ و شاو ۴۳، ۱۹۹۲، به نقل از عراقی، ۱۳۷۳) و فرد متعهد نیز کسی است که به عهد و پیمان خود وفادار باشد و اهدافی را که به خاطر آن‌ها پیمان بسته است را صیانت نماید (مطهری، ۱۳۶۸). بنابراین، هر چقدر اعتمادکننده اعتقاد بیشتری داشته باشد که کارکنان به تعهداتشان عمل می‌نمایند (در واقع افراد متعهدی هستند)، سطوح اعتماد وی افزایش می‌یابد (لی ۴۴، ۲۰۰۴). در نتیجه، انتظار می‌رود که صلاحیت و شایستگی‌های کارکنان شرکت و همچنین متعهد بودن ایشان منجر به توجه بیشترشان به کنترل‌های داخلی و دستیابی به اهداف شرکت از جمله کیفیت گزارشگری آن گردیده، و از این طریق موجبات افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان را فراهم نمایند.

۳-۱-۴- ساختار سازمانی، تفویض اختیار و تعیین مسئولیت

ساختار سازمانی شرکت، چارچوبی را برای طراحی، اجرا، کنترل و نظارت فعالیت‌های لازم جهت دستیابی به اهداف اصلی شرکت فراهم می‌نماید. از این رو، مدیریت ارشد شرکت باید ساختار سازمانی مناسبی را که متناسب با نیازهای شرکت بوده و در جهت تحقق اهداف آن باشد ایجاد و به منظور کارا نمودن این ساختار، حوزه‌های کلیدی اختیار و مسئولیت را تعیین نماید. همچنین، مدیریت ارشد شرکت باید دامنه آزادی عمل کارکنان برای مواجهه با مشکلات و حل آن‌ها و نیز حدود اختیارات ایشان جهت ایفای وظایفشان را مشخص نماید. بنابراین، مدیریت ارشد باید پس از ایجاد ساختار سازمانی مناسب برای شرکت، حدود و دامنه‌ی اختیارات و مسئولیت‌ها و همچنین روابط گزارشده‌ی و پاسخگویی برای عملکرد در قبال مسئولیت‌های کنترل داخلی مدیران و کارکنان را در جهت حمایت از تحقق اهداف شرکت، برای هر جایگاه سازمانی تعیین نماید (کوزو، ۲۰۱۱).

از آن جا که، اعتماد به یک سازمان می‌تواند از اعتماد به افراد شاغل در آن سازمان تاثیر پذیرد و همچنین، اعتماد به یک فرد می‌تواند تحت تاثیر اعتماد به سازمانی باشد که وی در آن کار می‌کند. بنابراین، اعتماد به افراد شاغل در شرکت و اعتماد به خود شرکت و گزارشات ارائه شده توسط آن می‌تواند از طریق وظایف و موقعیت‌هایی که افراد شاغل در آن شرکت

که کسب مهارت در امری، منجر به موفقیت در دستیابی به هدف خاص آن امر می‌گردد (کوک ۳۵ و وال ۳۶، ۱۹۸۰). لذا، انتظار می‌رود علاوه بر استقلال هیئت مدیره از مدیریت شرکت، وجود دانش، مهارت، تجربه و تخصص‌های لازم در اعضای هیئت مدیره، منجر به اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی به گونه‌ای گردد که کیفیت و ویژگی قابل اعتماد بودن گزارشگری شرکت بهبود یافته و این امر به افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان از این گزارشات بیانجامد.

۳-۱-۳- صلاحیت و شایستگی کارکنان و مدیریت منابع انسانی

شایستگی، صلاحیت لازم برای انجام مسئولیت‌های محوله بوده و مستلزم داشتن دانش، مهارت و تخصص مربوطه است، که عمدتاً از طریق تجربه، آموزش و گواهی نامه‌های حرفه‌ای کسب می‌شود و افراد آن را در نگرش و رفتارشان در انجام مسئولیت‌های محوله‌ی خود نشان می‌دهند. از این رو، مدیریت ارشد شرکت باید جهت حمایت از تحقق اهداف شرکت، افراد شایسته، متخصص و متعهد را برای رده‌های شغلی مختلف به کار گیرد. وی باید به این منظور استانداردها و سطوحی از صلاحیت علمی، تجربه، مهارت و پایبندی به اصول اخلاقی که برای هر رده‌ی شغلی مورد انتظار است را تعیین نموده و از طریق اقداماتی مانند آزمون، مصاحبه و یا بررسی سوابق کارکنان در زمان به کار گیری آن‌ها، از صلاحیت و شایستگی ایشان برای رده‌ی شغلی مورد نظر اطمینانی معقول حاصل نماید. همچنین، مدیریت ارشد شرکت باید جهت اطمینان از حفظ صلاحیت و شایستگی کارکنان و مدیران، روش‌های مدونی را برای آموزش مستمر و مورد نیاز ایشان تدوین و اجرا نماید. سپس، عملکرد ایشان را به صورت دوره‌ای ارزیابی نموده، رتبه بندی کرده و از لحاظ کاری، پاداش داده و به سطوح بالاتر مسئولیت ارتقا دهد و یا در صورت لزوم برای رسیدگی به کاستی‌ها، اقداماتی که نشانگر عدم تحمل تخلف باشد را به کار بندد (دستورالعمل کنترل‌های داخلی، ۱۳۹۱؛ کوزو، ۲۰۱۱). لین و همکاران (۲۰۱۱) دریافتند که وجود کارکنان شایسته و صادق در شرکت به مدیریت در اعمال کنترل‌های داخلی حاکم بر اهداف گزارشگری شرکت کمک شایانی می‌نماید. نتایج یافته‌های زارعی و عبدی (۱۳۸۹) نیز نشان می‌دهد که، وجود نیروهای انسانی متخصص و کارآمد یکی از شروط لازم برای اجرای کنترل‌های داخلی بصورتی مطلوب و در راستای تحقق اهداف کنترلی شرکت می‌باشد.

به زعم هارتمن ۳۷ (۱۹۹۹)، صلاحیت و شایستگی اعتماد شونده به اعتمادکننده امکان ارزیابی در مورد این موضوع که تا چه حد منافع وی توسط اعتماد شونده مراقبت و محافظت می-

شناسایی خطرات، به ثبات اهداف نیز کمک می‌نماید و بدین طریق، منجر به تقویت اعتماد می‌گردند (ولز و همکاران، ۲۰۰۸). زیرا، میزان ریسک پذیرفته شده در روابط به عنوان مانعی جهت ایجاد و تقویت اعتماد عمل می‌نماید (مایر و همکاران، ۱۹۹۵) و اعتمادکننده زمانی می‌تواند ریسک موجود در روابط را بپذیرد که سطح اعتماد وی از آستانه‌ی ریسک پذیرفته شده بیشتر شود (کانل ۴۶ و مانینون ۴۷، ۲۰۰۶). این می‌تواند به معنای آن باشد که، با کاهش ریسک موجود در روابط، سطح اعتماد اعتمادکننده افزایش می‌یابد. بنابراین، انتظار می‌رود که فرایند ارزیابی و مدیریت ریسک، ریسک دستیابی به اهداف شرکت بویژه اهداف گزارشگری را کاهش داده و در نتیجه اعتماد استفاده‌کنندگان افزایش یابد.

۳-۳- فعالیت‌های کنترلی

فعالیت‌های کنترلی در بر گیرنده‌ی خط مشی‌ها، رویه‌ها، فنون و سازوکارهایی است که به مدیریت در حصول اطمینان نسبت به اجرای کارآمد و اثربخش دستورات و رهنمودهایش جهت دستیابی به اهداف سازمان کمک می‌نمایند. این فعالیت‌ها که متناسب با اهداف هر واحد تجاری طراحی و پیاده‌سازی می‌شوند، به ایجاد اطمینان نسبت به انجام اقدامات لازم جهت کاهش ریسک‌های دستیابی به اهداف، به سطح قابل قبول کمک می‌کنند. این فعالیت‌ها شامل "بررسی‌های مدیریت ارشد"، "مدیریت مستقیم فعالیت‌ها و کارکردها"، "کنترل‌های اعتبار و پردازش معاملات"، "کنترل‌های فیزیکی"، "شاخص-های عملکرد"، "تفکیک وظایف"، "خط مشی‌ها و رویه‌ها"، "مستند سازی" و "سایر فعالیت‌های کنترلی" می‌باشد (دستورالعمل کنترل‌های داخلی، ۱۳۹۱؛ کوزو، ۲۰۱۱) که در ادامه به اختصار ارائه شده‌اند:

۳-۳-۱- بررسی‌های مدیریت ارشد

مدیریت ارشد شرکت باید مقایسه‌هایی میان عملکردهای واقعی شرکت با بودجه‌ها، عملکردهای دوره‌های قبل، عملکرد رقبا و شاخص صنعت انجام دهد و در صورت وجود انحراف، دلایل آن را پیگیری نماید. همچنین، مدیریت ارشد شرکت باید در بررسی‌های به عمل آمده، برنامه‌هایی از قبیل افزایش سهم بازار، بهبود فرآیندهای تولید، مدیریت هزینه‌ها، اجرای طرح‌های جدید تولید، سرمایه‌گذاری مشترک یا تامین مالی و مواردی نظیر این‌ها را جهت اندازه‌گیری میزان دستیابی به اهداف شرکت، تجزیه و تحلیل نموده و آن‌ها را از لحاظ اصلاح و بهبود، پیگیری نماید (پوریانسنب و مهام، ۱۳۷۷).

دارند و نقش‌هایی که در آن ایفا می‌نمایند مرتبط گردد (نیهان، ۲۰۰۰). از طرفی می‌توان گفت میزان مسئولیت‌پذیری کارکنان یعنی میزانی که فرد مسئول و پاسخ‌گوی اقدامات خود بوده و انتظارات دیگران را برآورده می‌سازد (باقرپور و ظفرزاده، ۱۳۹۳) می‌تواند با تعیین حدود اختیارات و مسئولیت‌ها در شرکت مشخص گردد. بررسی‌های به عمل آمده نشان دهنده آن است که، هر چه افراد خود را بیشتر مسئول بدانند، به پیامدها و نتایج اعمال خود توجه بیشتری نموده و در نتیجه، آن را جدی‌تر گرفته و تلاش و کوشش بیشتری برای حل آن‌ها می‌نمایند (منزیس ۴۵ و همکاران، ۲۰۰۰). از این رو، انتظار می‌رود که طراحی ساختار سازمانی مناسب توسط مدیریت ارشد و تعیین حدود اختیارات و مسئولیت‌های مدیران و کارکنان و نیز الزام ایشان به پاسخگویی در قبال عملکردشان بتواند شرکت را در دستیابی به اهداف کنترلی‌اش به ویژه کیفیت گزارشگری یاری رسانده و بدین ترتیب بر قضاوت استفاده‌کنندگان در خصوص قابل اعتماد بودن کیفیت گزارشات شرکت و در پی آن بر افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان موثر باشد.

۳-۲- ارزیابی ریسک

اصولاً فعالیت‌های تجاری با پذیرش ریسک همراه هستند. از این رو، تمامی شرکت‌ها صرف نظر از اندازه، ساختار، طبیعت و یا صنعتی که در آن فعالیت می‌نمایند، با خطرات و ریسک‌هایی در تمامی سطوح سازمانی خود مواجه می‌باشند. ریسک در چارچوب کنترل داخلی به عنوان امکان وقوع رویدادی تعریف می‌شود که تأثیرات منفی بر دستیابی به اهداف شرکت می‌گذارد. به عبارتی، این ریسک‌ها توانایی شرکت برای تداوم فعالیت، حفظ قدرت مالی و رقابت و موارد بسیار دیگری را تحت تأثیر قرار می‌دهند. بنابراین، باید شناسایی شده و مدیریت شوند. با توجه به مطالب گفته شده، لازمه‌ی شناسایی ریسک‌ها، تعیین اهداف اصلی کوتاه مدت و بلند مدت کنترلی است. از این رو، باید اهداف واحد تجاری با وضوح کافی مشخص شده باشند تا شناسایی و ارزیابی خطرات مربوط به آن‌ها مقدور گردد. مدیریت ارشد شرکت مسئول تعیین این اهداف بوده و علاوه بر آن، باید ریسک‌های دستیابی به هر کدام از آن‌ها را نیز شناسایی، اندازه‌گیری، تجزیه و تحلیل نموده و برای کنترل و مدیریت آن‌ها اقدامات مناسبی را طراحی و به کار گیرد (کوزو، ۲۰۱۱).

ارزیابی ریسک در سیستم کنترل داخلی منجر به شناسایی و مدیریت خطرات شده و همچنین ثبات و تحقق اهداف را به دنبال دارد. از این رو، سیستم‌های کنترلی از جمله کنترل داخلی، چارچوبی را برای ایجاد اعتماد ارائه می‌دهند که ضمن

۳-۳-۲- مدیریت مستقیم فعالیت‌ها و کارکردها

اهداف شرکت باید در سطح هر کدام از مدیریت‌ها تعیین شده و مدیران موظف به حصول اطمینان از تحقق این اهداف در سطح مدیریتی خود باشند. همچنین، باید شاخص‌هایی برای ارزیابی عملکرد مدیران در واحد تحت مدیریت ایشان مشخص گردد تا از این طریق مدیران عملکرد واحد خود را بررسی و ارزیابی کرده و پس از تجزیه و تحلیل انحرافات احتمالی، آن‌ها را به مدیریت ارشد شرکت گزارش نمایند (دستورالعمل کنترل‌های داخلی، ۱۳۹۱).

۳-۳-۳- کنترل‌های اعتبار و پردازش معاملات (داده پرداز)

جهت حصول اطمینان از درستی، کامل و مجاز بودن تمام معاملات شرکت باید کنترل‌های مختلفی از قبیل کنترل‌های ویرایشی در مورد ورودی‌های سیستم، کنترل شماره‌ی سریال معاملات، کنترل جمع‌ها، کنترل ایجاد سیستم‌های جدید، تغییر سیستم‌های موجود، کنترل‌هایی برای دسترسی به داده‌ها، پرونده‌ها و برنامه‌ها اعمال گردد. همچنین، شرکت باید کنترل‌های عمومی و کاربردی را جهت کنترل سامانه‌های اطلاعاتی اعمال نماید. کنترل‌های عمومی معمولاً دربرگیرنده‌ی کنترل‌های حاکم بر عملیات مرکز داده‌ها، تحصیل و نگهداشت نرم افزارها، کنترل‌های دسترسی، ایجاد و نگهداری سیستم کاربری بوده و برای تمامی سیستم-رایانه‌ها لازم می‌باشند. کنترل‌های کاربردی نیز برای کنترل پردازش نرم افزارهای اجرایی طراحی شده و هدف آن‌ها کمک به حصول اطمینان از کامل بودن و صحت پردازش، تصویب و اعتبار معاملات می‌باشد. همچنین، شرکت باید برای شناسایی، جمع آوری، پردازش و گزارشگری اطلاعات مربوط، سامانه‌های اطلاعاتی مناسبی داشته باشد که بتوانند کارکنان را در انجام مسئولیت-هایشان جهت تحقق اهداف کنترلی شرکت (اهداف عملیاتی، گزارشگری و رعایتی) یاری رسانند (پوریانسب و مهام، ۱۳۷۷).

۳-۳-۴- کنترل‌های فیزیکی

کنترل‌های فیزیکی شامل تمهیداتی است که شرکت باید جهت اطمینان از حفاظت و ایمنی تجهیزات، موجودی‌های کالا، اوراق بهادار، وجوه نقد، ماشین آلات، وسایل نقلیه و سایر دارایی‌ها فراهم نماید. به علاوه، شرکت باید شمارش ادواری دارایی‌های مزبور و مقایسه‌ی آن‌ها با اسناد و مدارک مربوطه را نیز انجام دهد (دستورالعمل کنترل‌های داخلی، ۱۳۹۱؛ کوزو، ۲۰۱۱).

۳-۳-۵- شاخص‌های عملکرد

ممکن است در بررسی و تجزیه و تحلیل شاخص‌های عملکرد همچون انحرافات قیمت خرید، نتایج غیر منتظره یا روندهای غیر عادی مشاهده گردد که منجر به ایجاد شرایطی گردد که دستیابی به اهداف شرکت را مورد تهدید قرار می‌دهد. از این رو، شرکت باید با توجه به شاخص‌های عملکرد، شرایط تهدید کننده‌ی اهداف شرکت را شناسایی نماید (پوریانسب و مهام، ۱۳۷۷).

۳-۳-۶- تفکیک وظایف

تفکیک مناسب وظایف منجر به کاهش ریسک اقدامات اشتباه یا متقلبانه می‌گردد. از این رو، باید در تمامی فرآیندهای عملیاتی شرکت، تفکیک وظایف به شکل مناسب صورت گیرد به گونه‌ای که ریسک مذکور کاهش یابد (کوزو، ۲۰۱۱).

۳-۳-۷- خط مشی‌ها و رویه‌ها

اساس فعالیت‌های کنترلی باید بر مبنای دو عنصر خط مشی و رویه مستقر باشد. خط مشی‌ها، سیاست‌های کنترلی را بیان کرده و مبنایی برای رویه‌ها هستند و در اکثر مواقع با گفتار و کلام بیان می‌شوند. همچنین رویه‌ها نیز، ابزاری جهت اعمال خط مشی‌ها می‌باشند. لازم است که شرکت نتایج مورد انتظار از اعمال رویه‌ها را پیگیری نموده و در صورت لزوم، اقدامات اصلاحی مناسب انجام گیرد (پوریانسب و مهام، ۱۳۷۷).

۳-۳-۸- مستند سازی و سایر فعالیت‌های کنترلی

مستند سازی بدین معنی است که شرکت باید راهکارهای مناسبی از قبیل پیش شماره کردن فاکتورها و سایر اسناد خام، ارسال سریع اسناد به واحد حسابداری و غیره را برای تهیه، تنظیم، حفظ و نگهداری مستندات که با رخداد معاملات و رویدادهای شرکت مرتبط می‌باشند تدوین نماید. علاوه بر موارد گفته شده، سایر اقدامات از قبیل ایجاد سامانه‌ای جهت گزارش تخلفات به مدیریت، مرخصی اجباری و چرخش وظایف کارکنان برای مناسب بودن فعالیت‌های کنترلی ضروری هستند. از این رو، شرکت باید در جهت انجام و اعمال آن‌ها بکوشد (دستورالعمل کنترل‌های داخلی بورس، ۱۳۹۱).

۳-۴- اطلاعات و ارتباطات

تمرکز اطلاعات و ارتباطات بر ماهیت و کیفیت اطلاعات مورد نیاز برای کنترل اثربخش، سیستم‌های بکار گرفته شده برای تهیه چنین اطلاعاتی و گزارشات لازم برای انتقال کارای آن‌ها می‌باشد. تمامی اطلاعات مرتبط با دستیابی به اهداف واحد تجاری باید شناسایی و گردآوری شده و از لحاظ شکل و

۳-۵- نظارت

نظارت، فرایندی است که کیفیت عملکرد کنترل‌های داخلی را در طول زمان ارزیابی می‌کند. نظارت زمانی اثربخش است که از طریق فعالیت‌های نظارتی مداوم، ارزیابی مجزا یا ترکیبی از هر دو آن‌ها انجام گیرد. فعالیت‌های نظارتی مداوم در طی عملیات و از طریق فعالیت‌های منظم مدیریتی و سرپرستی و سایر اقدامات انجام شده توسط کارکنان در راستای انجام وظایف محوله اعمال می‌شود. دامنه و تناوب ارزیابی‌های مجزا، عمدتاً مبتنی بر نتیجه‌ی ارزیابی ریسک‌ها و میزان اثربخشی فعالیت‌های نظارتی مداوم می‌باشند. از آن جا که هدف نظارت، کشف و اصلاح نقاط ضعف کنترلی موجود در کل سیستم کنترل داخلی می‌باشد بنابراین، لازم است ضعف‌های کنترل داخلی در سرتاسر سازمان و موضوعات مهم، به مدیریت ارشد و هیات مدیره گزارش شوند. به منظور نظارت، لازم است مدیریت ارشد شرکت کمیته حسابرسی را زیر نظر هیئت مدیره شرکت تشکیل داده و همچنین، واحد حسابرسی داخلی را زیر نظر کمیته‌ی حسابرسی تشکیل دهد. واحد حسابرسی داخلی وظیفه‌ی بررسی و ارزیابی اثربخشی سیستم کنترل داخلی و گزارش نتایج آن به کمیته‌ی حسابرسی و نیز پیگیری روش‌های بهبود آن را به طور مستمر بر عهده دارد (دستورالعمل کنترل‌های داخلی، ۱۳۹۱؛ کوزو، ۲۰۱۱). حسابرسی داخلی مکانیسمی ضروری جهت جلوگیری از وقوع اشتباهات و تقلبات بوده و از رعایت خط مشی‌ها و رویه‌های مدیریت در شرکت اطمینان می‌دهد. این امر منجر به افزایش کارایی و اثربخشی کنترل‌های داخلی شده (ادن ۴۸ و موریه ۴۹، ۱۹۹۶) و در نتیجه، دستیابی به اهداف کنترلی را در پی دارد. همچنین، کمیته‌ی حسابرسی می‌تواند کیفیت اطلاعات را افزایش دهد. برای این منظور می‌تواند به طور مستقیم از طریق نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی و یا به طور غیرمستقیم از طریق مواظبت و توجه به کنترل داخلی و حسابرسی مستقل عمل نماید. بهبود کیفیت اطلاعات و کنترل‌های قوی می‌تواند در نهایت به افزایش اعتماد و اطمینان سرمایه‌گذاران منجر شود (بدارد ۵۰ و جندرون ۵۱، ۲۰۰۹). تحقیق انجام شده توسط لوبو ۵۲ و ژائو ۵۳ (۲۰۰۱) در بررسی ارتباط میان کیفیت افشا و مدیریت سود نشان دهنده وجود رابطه منفی بین آن‌هاست. دیچو ۵۴ و همکاران (۱۹۹۶) دریافته‌اند که شرکت‌هایی که سودشان را دستکاری می‌کنند تمایل کمتری به داشتن کمیته حسابرسی دارند. زای ۵۵ و همکاران (۲۰۰۳) در مطالعه‌ای به بررسی نقش کمیته حسابرسی در جلوگیری از مدیریت سود پرداختند. آن‌ها دریافته‌اند افزایش سطح فعالیت کمیته حسابرسی از عوامل مهم در محدود کردن تمایل مدیریت

چارچوب زمانی به صورتی گزارش شود که به کارکنان در ایفای مسئولیت‌هایشان کمک نماید. به منظور اداره و کنترل واحد تجاری، سیستم‌های اطلاعاتی و حسابداری گزارش‌هایی حاوی اطلاعات مالی، عملیاتی و تطبیقی را فراهم نموده و همچنین، اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری، کنترل داخلی و گزارشگری برون سازمانی، را ارائه می‌نمایند. لازم است اطلاعات فراهم شده، قابل اتکا، صحیح و به موقع بوده و موارد استثناء را جهت بررسی بیشتر، سریعاً منعکس کنند بطوری که ارائه دهنده‌ی تصویری واقعی و منصفانه از کل عملیات واحد تجاری باشند. سیستم‌های فوق با داده‌هایی سر و کار دارند که در داخل سازمان ایجاد شده یا مربوط به شرایط و وقایع و فعالیت‌های بیرونی سازمان می‌باشند و برای اتخاذ تصمیمات آگاهانه و تهیه گزارشات قابل اتکا لازم هستند. از طرف دیگر، ارتباطات نیز باید در سراسر سازمان وجود داشته باشد و افراد باید این پیام روشن مدیریت که مسئولیت‌های کنترلی باید جدی تلقی شوند را دریافت کرده و نقشی را که در سیستم کنترل داخلی و چگونگی ارتباط آن با کار دیگران را درک نمایند. همچنین، آن‌ها باید برای انتقال اطلاعات مهم به سطوح بالاتر سازمان، یک کانال ارتباطی داشته باشند (کوزو، ۲۰۱۱).

در مباحث پیرامون اعتماد، فراهم نمودن کانال‌های اطلاعاتی باز، انتشار به موقع اطلاعات و عدم سانسور غیر معقول آن‌ها می‌تواند منجر به تقویت اعتماد گردد (عباس زاده، ۱۳۸۳). همچنین، ایجاد اعتماد تحت تاثیر این موضوع است که یک سازمان از طریق شبکه‌های رسمی و غیر رسمی به صورت آشکارا بین فعالیت‌هایش با کارکنان ایجاد ارتباط نماید (میرزایی، ۱۳۸۷). زیرا، یکی از ویژگی‌هایی که درک ما را از قابلیت اعتماد فرد مقابل تحت تاثیر قرار می‌دهد، ارتباطات است بطوری که با دادن اطلاعات درست و دقیق و نیز ارائه توضیحات جهت تصمیم‌گیری همراه باشد (ویتنر و همکاران، ۱۹۹۸). بنابراین، هنگامی گزارشات ارائه شده از سوی شرکت‌ها با کیفیت است که اطلاعات گردآوری شده از کلیه‌ی سطوح سازمان به درستی و از طریق کانال‌های ارتباطی مناسبی انجام شده باشد. ایجاد این کانال‌های ارتباطی و انتقال اطلاعات از طریق آن‌ها یکی از اجزای کنترل داخلی است که باید جهت اثربخشی و کارآمدی این سیستم در شرکت انجام گردد. از این رو، می‌تواند بر سطوح اعتماد استفاده‌کنندگان نسبت به کیفیت گزارشات ارائه شده تاثیرگذار باشد.

شاغل در پست‌های مدیر و شریک در موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی و کارشناسان نهاد نظارتی سازمان بورس می‌باشد. با توجه به نامشخص بودن حجم جامعه در تحقیق حاضر، حجم نمونه از واریانس ۳۱ پرسش نامه توزیع شده اولیه با استفاده از فرمول زیر تعیین شده است.

$$n = \frac{z^2 S^2}{d^2}$$

n: تعداد نمونه

Z: سطح اطمینان $Z_{1-\alpha/2}$

S: انحراف معیار نمونه اولیه

d: خطای اندازه‌گیری

با توجه به حداکثر انحراف معیار (۲/۳۸)، برای ۳۱ پرسش نامه اولیه، برای ایجاد خطای کمتر از ۰/۳۵ و با اطمینان ۹۵ درصد، نمونه‌ای به حجم ۱۷۸ پرسش نامه جهت انجام این پژوهش کفایت می‌کند. اعضای نمونه به صورت تصادفی انتخاب و تعداد ۴۳۹ عدد پرسش‌نامه بین آن‌ها توزیع گردید که ۳۰۶ عدد از پرسش‌نامه‌های توزیع شده دریافت و از میان آن‌ها تعداد ۱۸۱ عدد در نمونه نهایی مورد استفاده قرار گرفت.

از آن جا که در تحقیقات پیشین، پرسش‌نامه استاندارد شده‌ای جهت پاسخ به فرضیه تحقیق حاضر وجود نداشت، بنابراین، پرسش‌نامه‌ای مطابق با مبانی نظری این تحقیق طراحی گردید به گونه‌ای که با نیاز اطلاعاتی جهت پاسخگویی به سوال تحقیق و آزمون فرضیه متناسب باشد. به این ترتیب، پرسش‌نامه اولیه طراحی و با بررسی مجدد سوالات و انجام اصلاحات لازم (براساس نتایج حاصل از سنجش روایی پرسش-نامه) نواقص پرسش‌نامه رفع و پرسش‌نامه نهایی تهیه و تنظیم گردید. در نهایت جهت بررسی پایایی پرسش‌نامه، تعداد ۳۱ عدد پرسش‌نامه نهایی بین پاسخگویان توزیع شد. ضریب آلفای کرونباخ بدست آمده توسط نرم افزار spss نشان دهنده پایایی نسبتاً خوب گروه‌های موجود در پرسش‌نامه می‌باشد.

برای انجام تحقیق عوامل تشکیل دهنده دستورالعمل کنترل‌های داخلی موثر بر اعتماد استفاده‌کنندگان (به شرح ذیل) در ۶ گروه طبقه بندی و بررسی گردید:

الف - محیط کنترلی

محیط کنترلی خود شامل ۴ زیر مجموعه بوده که عبارتند از:

الف - ۱) درستکاری و ارزش های اخلاقی

۱) وجود منشور (استانداردهای) اخلاقی در شرکت.

۲) برقراری تمهیدات لازم توسط مدیریت جهت رعایت

منشور اخلاقی توسط کارکنان.

شرکت برای مدیریت سود است. بیسلی ۵۶ و همکاران (۲۰۰۰) دریافتند در صنایع مشخص، شرکت‌های متقلب نسبت به شرکت‌های غیر متقلب کمتر کمیته‌های حسابرسی داشته‌اند. نتایج یوزون ۵۷ و همکاران (۲۰۰۴) نیز حاکی از کاهش احتمال تقلب در صورت وجود کمیته حسابرسی در شرکت است. همچنین، ابوت ۵۸ و همکاران (۲۰۰۰) نشان دادند که احتمال تایید گزارشگری مالی متقلبانه یا گمراه کننده در شرکت‌های دارای کمیته‌های حسابرسی متشکل از مدیران مستقل که حداقل دو بار در سال جلسه برگزار می‌کنند کمتر است. به علاوه، ابوت و همکاران (۲۰۰۴) به وجود رابطه منفی قابل ملاحظه ای میان استقلال، سطح فعالیت کمیته‌ی حسابرسی و وقوع تجدید ارائه ارقام صورت‌های مالی پی‌بردند. بنابراین، انتظار بر آن است که وجود کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی در شرکت منجر به افزایش کیفیت گزارشگری که یکی از اهداف کنترلی شرکت می‌باشد گردیده و افزایش سطوح اعتماد استفاده‌کنندگان را در پی داشته باشد.

۳-۶- گزارش کنترل‌های داخلی

کنترل‌های داخلی واحد تجاری باید حداقل به صورت سالانه توسط هیئت مدیره بررسی شده و نتایج آن به همراه نقاط ضعف بااهمیت موجود و نحوه‌ی اصلاح آن‌ها، در گزارش کنترل‌های داخلی افشا گردد. همچنین، در این گزارش، هیئت مدیره باید در مورد اینکه سیستم کنترل داخلی شرکت اطمینان معقولی از دستیابی به اهداف شرکت می‌دهد، اظهار نظر صریحی نماید. بنابراین، باید مبانی ارزیابی و مستندات مربوط به سیستم کنترل داخلی شرکت توسط هیئت مدیره و در گزارش کنترل‌های داخلی شرکت به شکل مناسبی مستند سازی گردد (دستورالعمل کنترل‌های داخلی بورس، ۱۳۹۱). یافته‌های حساس یگانه و نتاج ملک‌شاه (۱۳۸۵) نشان می‌دهد که، تهیه‌ی گزارش کنترل‌های داخلی باعث افزایش قابلیت اعتماد اطلاعات ارائه شده از سوی شرکت می‌گردد و همچنین، ویژگی مربوط بودن اطلاعات را نیز تاحدی قوت می‌بخشد. ایشان نتیجه گرفتند که، از دیدگاه تمامی گروه‌های استفاده‌کننده از اطلاعات شرکت‌ها، گزارش کنترل‌های داخلی منجر به افزایش کیفیت و بویژه قابلیت اعتماد اطلاعات منتشر شده توسط شرکت‌ها می‌گردد. از این رو، انتظار می‌رود، گزارش کنترل‌های داخلی بتواند بر افزایش سطوح اعتماد استفاده‌کنندگان تاثیرگذار باشد.

۴- روش شناسی پژوهش

جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه سهامداران، اعتباردهندگان، مدیران مالی شرکت‌های بورسی، حسابرسان

د - ۱) ساختار سازمانی، تفویض اختیار و تعیین مسئولیت

- ۱) وجود ساختار سازمانی متناسب با نیازهای شرکت و در جهت دستیابی به اهداف.
- ۲) تعیین حوزه‌های کلیدی اختیار و مسئولیت در شرکت توسط مدیریت ارشد.
- ۳) تعیین وظایف پرسنل، محدوده اختیارات و مسئولیت‌ها با توجه به ساختار سازمانی تعریف شده توسط مدیریت.
- ۴) تعیین روابط گزارشدهی و پاسخگویی هر جایگاه سازمانی توسط مدیریت ارشد.

ب - ارزیابی ریسک

- ۱) شناسایی، ارزیابی و تجزیه و تحلیل ریسک‌های مختلف شرکت توسط مدیریت به نحو مناسب و با توجه به اهداف و تصمیم‌گیری‌های ایشان.
- ۲) طراحی و به کارگیری فعالیت‌های مناسب جهت کنترل و مدیریت ریسک‌ها توسط مدیریت شرکت.

ج - فعالیت‌های کنترلی

- ۱) انجام مقایسه‌هایی بین عملکرد واقعی شرکت با بودجه‌ها، عملکرد دوره‌های قبل، عملکرد رقبا و شاخص صنعت توسط مدیریت ارشد.
- ۲) تجزیه و تحلیل، تدوین و اجرای طرح‌های جدید تولید و انجام اقدامات اصلاحی جهت بهبود آن‌ها توسط مدیریت ارشد.
- ۳) بکارگیری اقداماتی جهت تجزیه و تحلیل و بهبود فرآیندهای تولید شرکت و انجام اصلاحات لازم توسط مدیریت.
- ۴) انجام اقداماتی جهت مدیریت بهتر هزینه‌های شرکت.
- ۵) بکارگیری اقداماتی جهت تجزیه و تحلیل سرمایه-گذاری‌های مشترک و انجام اصلاحات لازم توسط مدیریت ارشد.
- ۶) بکارگیری اقداماتی جهت تجزیه و تحلیل روش‌های عمده تامین مالی و انجام اصلاحات لازم توسط مدیریت ارشد.
- ۷) تعیین اهداف شرکت در سطح هر یک از بخش‌ها (یا فرآیندهای) آن.
- ۸) تعیین شاخص‌هایی جهت ارزیابی عملکرد هر یک از بخش‌های شرکت.

- ۳) تعهد و پایبندی مدیران ارشد و اجرائی شرکت به رعایت منشور اخلاقی.
- ۴) اطلاع رسانی ارزش‌های شرکت توسط مدیریت به کارکنان.
- ۵) عدم تاکید بیش از حد مدیریت بر نتایج کوتاه مدت و برخورد مناسب با کارکنان جهت ارتقاء جو اخلاقی شرکت.
- ۶) برخورد مدیریت با کارکنان خاطی (نقض کننده) منشور اخلاقی و تشویق کارکنانی که آن را رعایت نموده‌اند.

ب - ۱) صلاحیت کارکنان و مدیریت منابع انسانی

- ۱) استخدام و حفظ افراد شایسته، متخصص و متعهد برای رده‌های شغلی مختلف در شرکت.
- ۲) تعیین سطوح مورد انتظار صلاحیت علمی، تجربه، مهارت و پایبندی به اصول اخلاقی برای هر شغل توسط مدیریت.
- ۳) تدوین و اجرای استانداردهایی برای استخدام افراد شایسته در شرکت شامل رویه‌های گزینشی (آزمون، مصاحبه و یا بررسی سوابق افراد).
- ۴) وجود برنامه‌های آموزشی مستمر برای کارکنان.
- ۵) ارزیابی دوره‌ای عملکرد کارکنان.
- ۶) تشویق کارکنانی که عملکرد مطلوب دارند و یا انجام اقدامات انضباطی در رابطه با کارکنان متخلف.
- ۷) برقراری روش‌هایی جهت حصول اطمینان در مدیریت ارشد نسبت به حفظ صلاحیت در میان مدیران و کارکنان شرکت.

ج - ۱) ایفای مسئولیت‌های نظارتی هیئت مدیره

- ۱) وجود هیئت مدیره با صلاحیت کافی (دارای تحصیلات علمی، تجربه و توانمندی لازم).
- ۲) اعمال نظارت‌های لازم توسط هیئت مدیره در راستای وظایف راهبری آن‌ها.
- ۳) تشکیل کمیته حسابرسی و سایر کمیته‌های تخصصی مورد نیاز در شرکت توسط هیئت مدیره.
- ۴) برقراری تعامل بین کمیته‌های هیئت مدیره و واحد حسابرسی داخلی جهت حصول اطمینان از استقرار و اجرای کنترل‌های داخلی به نحو مناسب و اثربخش.

د - اطلاعات و ارتباطات

- ۱) وجود کانال‌های ارتباطی دو سویه بین کارکنان و مدیریت شرکت.
- ۲) اطلاع رسانی به کارکنان در خصوص مسئولیت‌هایشان در قبال کنترل‌های داخلی توسط مدیریت و از طریق کانال‌های ارتباطی دو سویه.
- ۳) ارسال اطلاعات مهم توسط کارکنان به مدیریت شرکت از طریق کانال‌های ارتباطی دوسویه بین آن‌ها.

ه - نظارت

- ۱) بررسی مداوم عملکرد سیستم کنترل‌های داخلی شرکت از طریق بررسی‌های مستمر، موردی یا ترکیبی از این دو.
- ۲) ایجاد کمیته حسابرسی توسط مدیریت شرکت و زیر نظر هیئت مدیره مطابق با ضوابط سازمان
- ۳) تعداد کافی اعضای کمیته حسابرسی (بین سه تا پنج نفر).
- ۴) استقلال و تخصص مالی اکثر اعضای کمیته حسابرسی.
- ۵) انتخاب رئیس کمیته حسابرسی از میان اعضای مالی غیر موظف هیئت مدیره.
- ۶) ایجاد واحد حسابرسی داخلی زیر نظر کمیته حسابرسی شرکت.
- ۷) بررسی و ارزیابی مستمر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی توسط واحد حسابرسی داخلی و گزارش نتایج به کمیته حسابرسی و هیئت مدیره.
- ۸) پیگیری روش‌های بهبود سیستم کنترل‌های داخلی توسط واحد حسابرسی داخلی.
- ۹) صلاحیت‌های علمی و حرفه‌ای کافی مدیر حسابرسی داخلی.

ی - گزارش کنترل‌های داخلی (حاکم بر گزارشگری مالی)

- ۱) بررسی سیستم کنترل داخلی توسط هیئت مدیره و با توجه به الزامات دستورالعمل کنترل‌های داخلی.
- ۲) مستندسازی مبانی ارزیابی و مستندات مربوط به گزارش کنترل‌های داخلی به نحو مناسب.
- ۳) ارائه نتایج بررسی سیستم کنترل داخلی تحت عنوان گزارش کنترل‌های داخلی.

- ۹) حصول اطمینان از تحقق اهداف هر بخش شرکت توسط مدیران مربوطه.
- ۱۰) بررسی و تجزیه و تحلیل انحرافات احتمالی عملکرد هر بخش شرکت از شاخص‌های ارزیابی عملکرد مربوطه.
- ۱۱) بررسی عملکرد هر بخش توسط مدیران آن و گزارش نتایج به مدیریت شرکت.
- ۱۲) اعمال کنترل‌هایی جهت اطمینان از درستی، کامل بودن و مجاز بودن تمامی معاملات شرکت.
- ۱۳) شناسایی ریسک‌های مربوط به فن‌آوری اطلاعات، اندازه‌گیری و ارزیابی آن‌ها.
- ۱۴) حصول اطمینان از کامل، دقیق و معتبر بودن اطلاعات مالی و سایر اطلاعات موجود در سامانه‌های اطلاعاتی شرکت.
- ۱۵) وجود سامانه‌های اطلاعاتی مناسب برای شناسایی، گردآوری، پردازش و گزارشگری اطلاعات مربوطه به گونه‌ای که یاری دهنده کارکنان در ایفای مسئولیت‌هایشان جهت تحقق اهداف شرکت باشد.
- ۱۶) وجود تمهیداتی جهت حفاظت و ایمنی تجهیزات، ماشین آلات، وسایل نقلیه، موجودی کالا، لوازم یدکی، قطعات، ابزارآلات، ملزومات، اوراق بهادار، وجوه نقد و سایر دارایی‌ها.
- ۱۷) شمارش ادواری دارایی‌های شرکت و مقایسه آن با اسناد و مدارک مربوطه.
- ۱۸) شناسایی شرایط تهدیدکننده اهداف شرکت با توجه به تجزیه و تحلیل شاخص‌های عملکرد.
- ۱۹) تفکیک مناسب وظایف در تمامی فرآیندهای عملیاتی شرکت، با توجه به ساختار سازمانی به شکلی صحیح و روشن که منجر به کاهش ریسک اقدامات متقلبانه یا اشتباه گردد.
- ۲۰) وجود خط مشی‌ها (سیاست‌های کلی کنترلی) در شرکت.
- ۲۱) وجود رویه‌ها (ابزار اعمال خط مشی‌ها) در شرکت.
- ۲۲) بکارگیری روش‌های مناسبی جهت تهیه، تنظیم و نگهداری مستندات مربوط به رخداد فعالیت‌ها و رویدادهای شرکت.
- ۲۳) ایجاد سامانه‌ای جهت گزارش تخلفات به مدیریت.
- ۲۴) مرخصی اجباری کارکنان.
- ۲۵) پرورش وظایف کارکنان.

می‌باشند. از آن جا که، در تحقیق حاضر برخی از پاسخگویان دارای بیش از یک نوع تجربه حرفه‌ای بوده‌اند لذا، مجموع پاسخ به تجربه حرفه‌ای از ۱۰۰٪ فراتر رفته است.

در این تحقیق، هر کدام از سوالات پرسش‌نامه دارای دو قسمت برای پاسخ می‌باشد. در قسمت اول، پاسخگو نوع تاثیر (افزایشی، کاهش‌ی و یا بی‌تاثیر) را مشخص نموده و سپس در قسمت دوم، میزان اهمیت (از بسیار کم تا بسیار زیاد) را تعیین می‌نماید. از این رو، ابتدا نوع تاثیر بر اعتماد استفاده‌کنندگان (در سه سطح، هر یک از سوالات پرسش‌نامه، گروه سوالات پرسش‌نامه و زیر مجموعه گروه‌ها و در نهایت کل پرسش‌نامه) مورد بررسی قرار می‌گیرد. سپس، میزان اهمیت آن‌ها در سطوح مذکور بررسی می‌گردد. جهت بررسی نوع تاثیر ابعاد مختلف دستورالعمل فوق‌الذکر فرضیه کلی زیر مطرح می‌شود. فرضیه کلی: از دیدگاه استفاده‌کنندگان، هر یک از عوامل، گروه‌ها و زیر مجموعه‌های تشکیل دهنده و در نهایت کل دستورالعمل کنترل‌های داخلی بر اعتماد ایشان موثر است. برای بررسی صحت و سقم این فرضیه از آزمون پارامتری t- استیودنت تک نمونه‌ای و یا آزمون ناپارامتری معادل آن یعنی رتبه علامت دار ویلکاکسون استفاده می‌شود.

$$\begin{cases} H_0: \mu = 0 \\ H_1: \mu \neq 0 \end{cases}$$

که در آن μ میانگین نوع تاثیر ابعاد مورد نظر بر اعتماد استفاده‌کنندگان می‌باشد.

آماره آزمون و p-value در خصوص نوع تاثیر هر یک از عوامل، گروه‌ها (جدول ۲)، زیر مجموعه‌ها (جدول ۳) و کل دستورالعمل کنترل‌های داخلی (جدول ۴) بر اعتماد استفاده‌کنندگان از دیدگاه پاسخگویان نشان می‌دهد که فرضیه صفر در سطح معنی‌داری ۰/۰۵ برای تمامی ابعاد رد می‌شود، یعنی در این سطح معنی‌داری، میانگین نوع تاثیر هیچ یک از ابعاد و عوامل برابر متوسط نیست و با توجه به اینکه میانگین نوع تاثیر هر یک از ابعاد و عوامل از دیدگاه پاسخگویان بیشتر از صفر می‌باشد لذا، می‌توان دریافت که تمامی ابعاد و عوامل مورد بررسی دارای تاثیر از نوع افزایشی و مثبت بر اعتماد استفاده‌کنندگان هستند.

بطور کلی، نتایج نشان می‌دهد که اجرای ابعاد مختلف دستورالعمل کنترل‌های داخلی باعث افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان می‌شود. نتیجه فوق با یافته‌های مایر و همکاران (۱۹۹۵)، ویتنر و همکاران (۱۹۹۸) در حوزه اعتماد منطبق

۴) امضای گزارش کنترل‌های داخلی توسط مدیر عامل، هیئت مدیره، بالاترین مقام مالی و رئیس کمیته حسابرسی.

۵) بررسی گزارش کنترل‌های داخلی توسط حسابرس مستقل و اظهار نظر نسبت به آن.

۶) انتشار عمومی گزارش کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شرکت توسط هیئت مدیره.

۷) انتشار عمومی گزارش حسابرس در مورد نقاط ضعف با اهمیت در سیستم کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شرکت.

۵- فرضیه پژوهش

با توجه به زیاد بودن تعداد متغیرهای مستقل مورد بررسی، فرضیه اصلی و کلی این تحقیق بصورت زیر مطرح شده و در سطح هر یک از عوامل، گروه‌ها، زیرمجموعه‌های محیط کنترلی و کل دستورالعمل کنترل‌های داخلی مورد بررسی قرار می‌گیرد. H1: اجرای دستورالعمل کنترل‌های داخلی باعث افزایش سطح اعتماد استفاده‌کنندگان می‌شود.

۶- نتایج پژوهش و تحلیل یافته‌ها

نتایج بدست آمده از بخش اول پرسش‌نامه‌ها (ویژگی‌های جمعیت شناختی آزمودنی‌ها) نشان می‌دهد ۳٪ ۸۷ درصد از پاسخگویان مرد و ۷٪ ۱۲ درصد زن هستند. با توجه به درصد بالاتر مردان نسبت به زنان در تحقیق حاضر، انتظار می‌رود که نتایج این تحقیق بیشتر منعکس کننده دیدگاه استفاده‌کنندگان مرد باشد. در رابطه با سن، ۶٪ ۹۵ درصد از پاسخگویان پاسخ داده که در این میان جوان‌ترین ۲۱ و مسن‌ترین پاسخگو ۷۳ سال داشته‌اند. همچنین، از بین پاسخگویان ۲۸٫۲ درصد سهامدار، ۱٪ ۲۲ درصد اعتباردهنده، ۲٪ ۲۳ درصد حسابرس، ۱٪ ۲۲ درصد مدیران شرکت‌ها و ۴٪ ۴ درصد جزو نهادهای نظارتی می‌باشند. در این تحقیق، ۷٪ ۴۹ درصد از پاسخگویان دارای تحصیلات لیسانس و ۳٪ ۴۰ درصد فوق لیسانس می‌باشند که انتظار می‌رود نتایج تحقیق بیشتر تحت تاثیر این دو سطح تحصیلات باشد. براساس داده‌های تحقیق، ۷٪ ۵۴ درصد از پاسخگویان در رشته حسابداری به تحصیل پرداخته‌اند. بررسی تجربه حرفه‌ای پاسخگویان نشان می‌دهد که ۲٪ ۴۹ درصد دارای تجربه حسابداری، ۱٪ ۳۸ درصد دارای تجربه حسابرسی، ۱٪ ۲۲ درصد دارای تجربه مدیریت شرکت‌ها و ۶٪ ۳۷ درصد از پاسخ‌دهندگان دارای تجربه در سایر مشاغل

نمود که یکی از ویژگی‌های شرکت‌ها که توانایی تاثیر بر درک استفاده‌کنندگان از قابلیت اعتماد شرکت‌ها و گزارشات آن‌ها را دارد وجود و اجرای دستورالعمل کنترل‌های داخلی می‌باشد که می‌تواند به افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان منجر شود.

است. آن‌ها درک اعتمادکننده در مورد قابل اعتماد بودن اعتماد شونده را تحت تاثیر وجود ویژگی‌هایی در اعتماد شونده می‌دانند. از آن جا که نتایج تحقیق حاضر حاکی از افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان از طریق اجرای دستورالعمل کنترل-های داخلی در شرکت می‌باشد لذا، می‌توان این گونه استنباط

جدول ۲- آزمون t- استیودنت تک نمونه‌ای برای مقایسه نظر پاسخگویان در خصوص میانگین تاثیر هر یک از گروه‌های تشکیل‌دهنده دستورالعمل کنترل‌های داخلی با مقدار متوسط

نتیجه	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف میان دو گروه		p-مقدار	درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	ابعاد موثر بر اعتماد استفاده‌کنندگان
	کران بالا	کران پایین						
H ₀ رد	۰/۸۰۶۲	۰/۸۷۰۷	۰/۰۰۰	180	۵۱/۲۹۳	۰/۲۱۹۹۲	۰/۸۳۸۵	محیط کنترلی
H ₀ رد	۰/۷۶۳۰	۰/۸۸۳۴	۰/۰۰۰	180	۲۶/۹۷۵	۰/۴۱۰۵۷	۰/۸۲۳۲	ارزیابی ریسک
H ₀ رد	۰/۷۲۶۱	۰/۸۰۲۳	۰/۰۰۰	180	۳۹/۶۲۷	۰/۲۵۹۴۵	۰/۷۶۴۲	فعالیت‌های کنترلی
H ₀ رد	۰/۶۷۲۵	۰/۸۱۱۹	۰/۰۰۰	180	۲۱/۰۱۵	۰/۴۷۵۱۳	۰/۷۴۲۲	اطلاعات و ارتباطات
H ₀ رد	۰/۷۸۰۵	۰/۸۶۹۶	۰/۰۰۰	180	۳۶/۵۵۶	۰/۳۰۳۶۴	۰/۸۲۵۰	نظارت
H ₀ رد	۰/۷۵۸۷	۰/۸۵۳۰	۰/۰۰۰	180	۳۳/۷۲۱	۰/۳۲۱۵۰	۰/۸۰۵۸	گزارش کنترل‌های داخلی

جدول ۳ - آزمون t- استیودنت تک نمونه‌ای برای مقایسه نظر پاسخگویان در خصوص میانگین تاثیر هر یک از زیر مجموعه‌های محیط کنترلی با مقدار متوسط

نتیجه	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف میان دو گروه		p-مقدار	درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	ابعاد موثر بر اعتماد استفاده‌کنندگان
	کران بالا	کران پایین						
H ₀ رد	۰/7359	0/8295	0/000	180	32/988	۰/31921	۰/۷۸۲۷	درستکاری و ارزش‌های اخلاقی
H ₀ رد	0/8339	۰/9056	0/000	180	47/890	۰/۲۴۴۳۴	۰/۸۶۹۸	صلاحیت کارکنان و مدیریت منابع انسانی
H ₀ رد	0/8586	۰/9287	0/000	180	50/345	۰/۲۳۸۸۱	۰/۸۹۳۶	ایفای مسئولیت‌های نظارتی هیئت مدیره
H ₀ رد	0/7648	۰/8595	0/000	180	33/865	۰/۳۲۲۶۵	۰/۸۱۲۲	ساختار سازمانی، تفویض اختیار و تعیین مسئولیت

جدول ۴- آزمون t- استیودنت تک نمونه‌ای برای مقایسه نظر پاسخگویان در خصوص میانگین تاثیر کل دستورالعمل کنترل‌های داخلی با مقدار متوسط

نتیجه	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف میان دو گروه		p-مقدار	درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	ابعاد موثر بر اعتماد استفاده‌کنندگان
	کران بالا	کران پایین						
H ₀ رد	۰/۷۶۷۴	۰/۸۳۴۱	۰/۰۰۰	۱۸۰	۴۷/۴۰۸	۰/۲۲۷۲۵	۰/۸۰۰۸	دستورالعمل کنترل‌های داخلی

(گروه عمده، می‌تواند گروهی باشد که تاثیر افزایشی یا کاهششی و یا بی‌تاثیر را برای عامل مورد بررسی در نظر گرفته است) تحلیل گردید و اهمیت هر یک از ابعاد و عوامل مطروحه بر اعتماد استفاده‌کنندگان از دیدگاه پاسخگویان با عدد ۳ مورد مقایسه قرار گرفته و صحت و سقم فرضیه زیر بررسی گردید.

در ادامه به منظور بررسی اهمیت جزء به جزء عوامل و ابعاد مذکور، پس از تخصیص امتیازی عددی بین ۱ (بسیار کم) تا ۵ (بسیار زیاد) به میزان اهمیت عوامل مطرح شده، امتیازات مربوط به اهمیت هر یک از ابعاد و عوامل به کمک آزمون پارامتری t- استیودنت تک نمونه‌ای و یا آزمون ناپارامتری معادل آن یعنی رتبه علامت‌دار ویلکاکسون بین گروه عمده

اهمیت و فعالیت‌های کنترلی دارای کمترین اهمیت از دیدگاه استفاده‌کنندگان می‌باشند. اهمیت بالای ارزیابی ریسک شاید به دلیل نقش مهم ریسک در درک اعتماد باشد و اینکه میزان ریسک پذیرفته شده یکی از موانع در ایجاد و تقویت اعتماد است (مایر و همکاران، ۱۹۹۵). لذا، فرآیند ارزیابی ریسک که توانایی شناسایی و مدیریت خطرات را داشته و ثبات و تحقق اهداف را به دنبال دارد، می‌تواند از طریق کاهش در ریسک دستیابی به اهداف شرکت بویژه اهداف گزارشگری به افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان منجر شود. از این رو، ارزیابی ریسک مهم‌ترین گروه دستورالعمل کنترل‌های داخلی از دیدگاه استفاده‌کنندگان تلقی می‌گردد.

فعالیت‌های کنترلی که اهمیت کمتری نسبت به سایر گروه‌های تشکیل دهنده دستورالعمل کنترل‌های داخلی از دیدگاه استفاده‌کنندگان دارد در ایجاد اطمینان برای مدیریت در رابطه با اجرای کارآمد و اثربخش دستورات و رهنمودهایش و نیز کاهش ریسک‌ها جهت دستیابی به اهداف سازمان کمک می‌نماید (کوزو، ۲۰۱۱). از آن جا که ریسک بیشتر مانعی برای اعتماد نمودن است (مایر و همکاران، ۱۹۹۵) و فعالیت‌های کنترلی به کاهش ریسک‌ها کمک می‌کند لذا، به افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان منجر شده و برای ایشان با اهمیت تلقی می‌گردد. اما از آن جا که این فعالیت‌ها شامل اقداماتی برای حصول اطمینان در مدیریت است لذا ممکن است این امر دلیلی بر کم اهمیت بودن این گروه نسبت به سایر گروه‌های تشکیل دهنده دستورالعمل کنترل‌های داخلی از دیدگاه استفاده‌کنندگان باشد.

به علاوه نتایج حاصل از مقایسه میزان اهمیت قائل شده از سوی استفاده‌کنندگان برای زیرمجموعه‌های محیط کنترلی حاکی از آن است که "ایفای مسئولیت‌های نظارتی هیئت مدیره" دارای بیشترین اهمیت و "درستکاری و ارزش‌های اخلاقی" دارای کمترین اهمیت از دیدگاه آن‌ها می‌باشند.

فرضیه: میانگین اهمیت عوامل، گروه‌ها و زیر مجموعه‌های تشکیل دهنده و در نهایت کل دستورالعمل کنترل‌های داخلی از دیدگاه پاسخگویان برابر متوسط است.

$$\begin{cases} H_0: \mu = 3 \\ H_1: \mu \neq 3 \end{cases}$$

که در آن μ میانگین میزان اهمیت هر یک از ابعاد و عوامل ذکر شده از دیدگاه استفاده‌کنندگان می‌باشد.

آماره آزمون و p-value در خصوص میزان اهمیت هر یک از عوامل، گروه‌ها (جدول ۵)، زیر مجموعه‌ها (جدول ۶) و کل دستورالعمل کنترل‌های داخلی (جدول ۷) از دیدگاه پاسخگویان نشان می‌دهد که فرضیه صفر در سطح معنی‌داری ۰/۰۵ برای تمامی ابعاد و عوامل رد می‌شود، یعنی در این سطح معنی‌داری، میانگین اهمیت هیچ یک از ابعاد و عوامل برابر متوسط نیست و با توجه به اینکه میانگین اهمیت هر یک از ابعاد و عوامل از دیدگاه پاسخگویان بیشتر از سه می‌باشد. لذا، می‌توان دریافت که تمامی ابعاد و عوامل دستورالعمل مورد بررسی از دید افرادی که با تأثیر افزایشی آن‌ها بر اعتماد استفاده‌کنندگان موافق بوده‌اند با اهمیت شمرده می‌شوند.

یافته‌های برخی تحقیقات (از جمله، آشباغ و همکاران، ۲۰۰۸؛ هاج برگ و همکاران، ۲۰۰۹) نشان می‌دهد که وجود کنترل‌های داخلی و الزام اجرای آن بر اساس راهنمای کوزو و قانون سارینز آکسلی منجر به افزایش کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد. امری که می‌تواند اعتماد استفاده‌کنندگان را جلب نموده و به اتخاذ تصمیمات بهینه اقتصادی توسط آن‌ها انجامد (بیدل و هیلاری، ۲۰۰۹؛ وردی، ۲۰۰۶). از این رو، طبق نتایج تحقیق حاضر، اجرای دستورالعمل کنترل‌های داخلی از دیدگاه استفاده‌کنندگان با اهمیت بوده و باعث افزایش اعتماد آن‌ها به گزارشات ارائه شده توسط شرکت‌ها می‌گردد.

به علاوه، نتایج مقایسه میزان اهمیت قائل شده از سوی استفاده‌کنندگان برای گروه‌های تشکیل دهنده دستورالعمل مذکور نشان دهنده آن است که ارزیابی ریسک دارای بیشترین

جدول ۵- آزمون t- استیودنت تک نمونه‌ای برای مقایسه نظر پاسخگویان در خصوص میانگین اهمیت هر یک از گروه-

های تشکیل دهنده دستورالعمل کنترل‌های داخلی با مقدار متوسط

نتیجه	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف میان دو گروه		p-مقدار	درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	ابعاد موثر بر اعتماد استفاده‌کنندگان
	کران بالا	کران پایین						
رد H_0	۰/۵۲۰۰	۰/۸۰۹۲	۰/۰۰۰	۱۸۰	۹/۰۶۹	۰/۹۸۵۸۱	۳/۶۶۴۶	محیط کنترلی
رد H_0	۱/۰۶۰۶	۱/۳۴۴۴	۰/۰۰۰	۱۵۷	۱۶/۷۳۹	۰/۹۰۳۰۰	۴/۲۰۲۵	ارزیابی ریسک
رد H_0	۰/۱۱۵۳	۰/۴۳۴۰	۰/۰۰۱	۱۷۹	۳/۴۰۲	۱/۰۸۳۲۴	۳/۲۷۴۷	فعالیت‌های کنترلی

نتیجه	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف میان دو گروه		مقدار p	درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	ابعاد موثر بر اعتماد استفاده کنندگان
	کران بالا	کران پایین						
H ₀ رد	۰/۶۸۹۵	۱/۰۳۶۰	۰/۰۰۰	۱۵۲	۹/۸۴۰	۱/۰۸۴۵۳	۳/۸۶۲۷	اطلاعات و ارتباطات
H ₀ رد	۰/۵۴۱۲	۰/۸۷۴۷	۰/۰۰۰	۱۷۴	۸/۳۷۹	۱/۱۱۷۷۰	۳/۷۰۷۹	نظارت
H ₀ رد	۰/۴۹۵۴	۰/۸۳۳۰	۰/۰۰۰	۱۷۳	۷/۷۶۵	۱/۱۲۸۲۹	۳/۶۶۴۲	گزارش کنترل های داخلی

جدول ۶- آزمون t- استیودنت تک نمونه‌ای برای مقایسه نظر پاسخگویان در خصوص میانگین اهمیت هر یک از زیر- مجموعه‌های محیط کنترلی با مقدار متوسط

نتیجه	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف میان دو گروه		مقدار p	درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	ابعاد موثر بر اعتماد استفاده کنندگان
	کران بالا	کران پایین						
H ₀ رد	۰/۳۹۴۲	۰/۷۱۶۳	0/000	171	6/804	1/07016	۳/5552	درستکاری و ارزش های اخلاقی
H ₀ رد	۰/۸۱۹۹	۱/۰۸۶۰	0/000	175	14/135	۰/89435	۳/۹۵۲۹	صلاحیت کارکنان و مدیریت منابع انسانی
H ₀ رد	۰/۹۳۱۰	۱/۲۲۷۲	0/000	۱۷۶	14/381	۰/99827	۴/۰۷۹۱	ایفای مسئولیت های نظارتی هیئت مدیره
H ₀ رد	۰/۵۴۹۶	۰/۸۸۰۶	0/000	۱۷۱	8/529	1/09968	۳/۷۱۵۱	ساختار سازمانی، تفویض اختیار و تعیین مسئولیت

جدول ۷- آزمون t- استیودنت تک نمونه‌ای برای مقایسه نظر پاسخگویان در خصوص میانگین اهمیت کل دستورالعمل کنترل های داخلی با مقدار متوسط

نتیجه	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف میان دو گروه		مقدار p	درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	ابعاد موثر بر اعتماد استفاده کنندگان
	کران بالا	کران پایین						
H ₀ رد	۰/۳۳۸۷	۰/۶۱۷۶	۰/۰۰۰	۱۷۹	۶/۷۶۷	۰/۹۴۸۱۱	۳/۴۷۸۲	دستورالعمل کنترل های داخلی

۷- نتیجه گیری و بحث

ریسک"، و کمترین را برای "فعالیت های کنترلی" در سطح گروه های تشکیل دهنده قائل هستند. بر اساس نتایج تحقیق حاضر پیشنهاد می گردد که:

- استفاده کنندگان صورت های مالی در زمان تصمیم گیری در مورد قابلیت اعتماد گزارشات مالی شرکتها، اجرای دستورالعمل کنترل های داخلی را به طور جدی مدنظر قرار دهند.
- مدیران شرکتها تلاش نمایند تا هر چه بهتر دستورالعمل کنترل های داخلی را در شرکت به اجرا در آورند. امری که بر اعتماد استفاده کنندگان تاثیرگذار بوده و به تقویت آن می- انجامد و می تواند بقای شرکت را در این دنیای رقابتی به همراه داشته باشد.
- با توجه به عدم اجرای کامل دستورالعمل کنترل های داخلی در شرکتها، سازمان بورس می تواند با استفاده از نتایج تحقیق حاضر، به اولویت بندی ابعاد مختلف دستورالعمل کنترل های داخلی پرداخته و بر اساس آن خواستار اجرای موارد دارای اولویت بالاتر در بازه زمانی کوتاه تر گردد.

با توجه به اهمیت موضوع اعتماد در روابط بین استفاده- کنندگان از صورت های مالی و شرکتها و نیز نقش اساسی آن در بازار سرمایه، استقرار و بکارگیری مکانیزم هایی از جمله سیستم کنترل داخلی در شرکتها ضروری می نماید. از این رو، این تحقیق به دنبال یافتن ابعاد و عوامل موثر بر اعتماد استفاده کنندگان در دستورالعمل کنترل های داخلی می باشد. بر اساس نتایج تحقیق، کلیه ابعاد و عوامل موجود در دستورالعمل کنترل های داخلی دارای تاثیر افزایشی بر اعتماد استفاده کنندگان هستند. یافته های تحقیق حاضر مطابق با نتایج تحقیقات مایر و همکاران (۱۹۹۵)، ویتنر و همکاران (۱۹۹۸) در حوزه اعتماد است. همچنین، نتایج این تحقیق نشان می دهد که تمامی ابعاد و عوامل موجود در دستورالعمل کنترل های داخلی از دیدگاه استفاده کنندگانی که با تاثیر افزایشی آن ها بر اعتماد خود موافق بودند با اهمیت می باشند. البته استفاده کنندگان بیشترین اهمیت را برای "ارزیابی

فهرست منابع

- * اعتمادی، حسین و دیانتی دیلمی، زهرا. (۱۳۸۸). "تاثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش های مالی شرکت ها"، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری. سال چهارم. شماره های ۲۰ و ۲۱، صص ۱۱-۲۲.
- * پوریان‌سب، امیر و مهمان، کیهان. (۱۳۷۷)، "کنترل داخلی چارچوب یکپارچه"، گزارش تحقیق کمیته سازمان های مسئول کمیسیون تردوی (جلد اول)، تهران، سازمان حسابرسی، نشریه ۱۱۸.
- * تالان، عبدالرضا. (۱۳۸۰). "فقر و غنای هدف کلی گزارشگری مالی"، مجله حسابدار، شماره ۱۴۴، صص ۳-۶ و ۸۲-۸۵.
- * ثقفی، علی و عرب مازار یزدی، مصطفی. (۱۳۸۹). "کیفیت گزارشگری مالی و ناکارایی سرمایه گذاری"، مجله پژوهش های حسابداری مالی، شماره ۴، پیاپی (۶)، صص ۱-۲۰.
- * حجازی، رضوان و اسماعیلی‌کیا، غریبه. (۱۳۹۲). "تاثیر سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمان (ERP) بر اثربخشی کنترل‌های داخلی در رابطه با گزارشگری مالی"، پژوهش‌های تجربی حسابداری، شماره ۱۰، زمستان ۱۳۹۲، صص ۱۷-۳۸.
- * حساس یگانه، یحیی و تقی نتاج ملک‌شاه، غلامحسین. (۱۳۸۵). "رابطه گزارش کنترل های داخلی با تصمیم گیری استفاده کنندگان"، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۱۴، صص ۱۳۳-۱۷۶.
- * دستورالعمل کنترل های داخلی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران. (۱۳۹۱).
- * زارعی، ایوب. (۱۳۸۷). "اعتماد و نهادهای مدنی به مثابه کارگزاران سرمایه اجتماعی"، پژوهشکده تحقیقات استراتژیک مجمع تشخیص مصلحت نظام، گروه پژوهش‌های فرهنگی و اجتماعی، پژوهشنامه شماره ۱۶، صص ۶۷-۹۰.
- * زارعی، محسن و عبدی، سعید. (۱۳۸۹). "کنترل های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی"، فصلنامه دانش حسابرسی، سال دهم، شماره ۱، پیاپی ۳۹، صص ۱۰۲-۱۲۹.
- * زین آبادی، مرتضی. (۱۳۸۷). "تئوریه‌ها و نظریات مربوط به اعتماد اجتماعی در جامعه"، پژوهشکده تحقیقات استراتژیک مجمع تشخیص مصلحت نظام، گروه پژوهش‌های فرهنگی و اجتماعی، پژوهشنامه شماره ۱۶، صص ۹-۳۲.
- * باقرپور و لاشانی، محمدعلی و ظفرزاده، سمیه. (۱۳۹۳). "تاثیر ویژگی‌های مدیریت صاحبکار بر اعتماد حسابرسان"، فصلنامه حسابداری مدیریت، سال هفتم، شماره ۲۱، صص ۸۳-۱۰۲.
- * عباس زاده، محمد. (۱۳۸۳). "عوامل موثر بر شکل گیری اعتماد اجتماعی دانشجویان"، فصلنامه عملی پژوهشی رفاه اجتماعی، شماره ۱۵، صص ۲۶۷-۲۹۲.
- * عباس زاده، محمد رضا، محمدی، جمال و محمدی، کامران. (۱۳۹۰). "ضرورت وجود کنترل های داخلی در بخش عمومی"، مجله حسابرس، شماره ۵۶، صص ۱-۷.
- * عراقی، محمود. (۱۳۷۳). "بررسی رابطه رضایت شغلی و تعهد سازمانی در کارکنان مجتمع فولاد اهواز"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اداری و اقتصاد دانشگاه اصفهان.
- * محمدی، جمال. (۱۳۸۷). "اصول حسابرسی"، انتشارات رسپینا.
- * مطهری، مرتضی. (۱۳۶۸). "ده گفتار"، تهران، انتشارات صدا.
- * میرزایی، محمد امین. (۱۳۸۷). "اعتماد سازمانی و توسعه آن بین کارکنان و مدیریت"، فصلنامه علمی تخصصی راهبرد، سال اول، شماره ۲، صص ۳۹-۵۸.
- * Abbott, L., Park, Y., Parker, S. (2000), "The effects of audit committee activity and independence on corporate fraud", *Managerial Finance*, Vol. 26, No.11, Pp. 55-67.
- * Abbott, L., Parker, S., Peters, G. (2004), "Audit committee characteristics and restatements", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 23, No.1, Pp. 69-87.
- * Altamuro, j., Beatty, A. (2010). "How does internal control regulation affect financial reporting?", *Jornal of Accounting and Economic*, Vol.49. Pp. 58-74.
- * Ashbaugh- Skaife, H., Collins, D. W., Kinney, W. R., LaFond, R. (2008). "The Effect of Internal Control Deficiencies and Their Remediation on Accrual Quality", *Accounting Reviw*, Vol.83, No. 1, Pp. 217- 250.
- * Beasley, M., Carcello, J., Hermanson, D., Lapidés, P. (2000), "Fraudulent financial reporting: Consideration of industry traits and corporate governance mechanisms", *Accounting Horizons*, Vol. 14, No. 4, Pp. 441-454.
- * Bedard, J., Gendron, Y. (2009). "Strengthening the financial reporting system: Can audit committees deliver?", *University Laval, Quebec City, Canada, working papers, available on-line at*

- * Jonas, G., Blanchet, J. (2000). "Assessing Quality of Financial Reporting". *Accounting Horizons*, Vol.14, No. 3, Pp. 353-363.
- * Kelly, B., McGraw, B. (1995) "Successful Management in the Virtual Office", *Journal of Technology in Human Services*, Vol. 17, No. 2-3.
- * Kollock, P. (1994). "the emergence of exchange structures: an experimental study of uncertainty, commitment, and trust", *American journal of sociology*, Vol. 100, Pp. 313-345.
- * Lee Hyun-Jung (2004), "The role of competence-based trust and organizational identification in continuous improvement", *Journal of Management Psychology*, Vol. 19, No. 6, Pp. 623-639.
- * Lin S., M. Pizzini, M. Vargus, I. R. Bardhan,(2011). "The Role of the Internal Audit Function in the Disclosure of Material Weaknesses", *Accounting Review*, Vol. 86, Pp. 287-323.
- * Lobo, G. J., Zhou, J. (2001). "Disclosure quality and earnings management", *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*, Vol. 8, No. 1, Pp. 1-20.
- * Mayer, R. C., Davis, J. H., Schoorman, D. F. (1995). "An integrative model of organizational trust", *The Academy of Management Review*, Vol. 20, No. 3, Pp. 709-734.
- * McKnight, H., Chervany, N. (2001). "Trust and distrust definitions: One bite at a time", In Falcone, R.; Singh, M. P.; and Tan, Y.-H., (Ed.), *Trust in Cyber-Societies: Integrating the Human and Artificial Perspectives*, number 2246 in *Lecture Notes in Artificial Intelligence*, 27-54.
- * Menzies R. G., Harris L. M., Cumming S. and Einstein D. A. (2000). "The Relationship Between Inflated Personal Responsibility and Exaggerated Danger Expectancies in Obsessive-Compulsive Concerns", *Behaviour Research and Theory*, Vol. 38, Pp. 1029-1037.
- * Mishra, A.K. (1996). *Organizational responses to crisis: the centrality of trust*. In: Kramer .R. & Tyler, T.R. (Ed.), *Trust in organizations: Frontiers of Theory and Research*, (pp 261-287). Thousand oaks, CA: Sage
- * Misztal, B. (1996). "Trust in Modern Societies", Cambridge, U.K.: Polity press.
- * Moran, M., Hoy, W. K. (1998). "Trust in schools: a conceptual and empirical analysis", *Journal of Educational Administration*, Vol. 36, No. 4, pp. 334-352.
- * Nooteboom, B., Six, F. (2003). "The Trust Process in Organizations", Cheltenham, UK, Northampton, MA, USA: Edward Elgar.
- * Nyhan, R.C. (2000). "Changing the paradigm: trust & its role in public sector organizations", *American* http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1438150.
- * Biddle, G., Hilary, G. and Verdi, R.S. (2009). "How does financial reporting quality relate to investment efficiency?", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 48, No. 2-3, Pp. 112-131.
- * Committee on Sponsoring Organization of the Treadway Commission. (2011). "Internal Control Integrated Framework (COSO Report)".
- * Connell N.A.D and Mannion R. (2006). "conceptualization of trust in the organisational literature", *Journal of Health Organization and Management*, Vol. 20, No. 5, Pp. 417-433.
- * Cook, I., Wall, T. (1980). "New work attitude measures of trust, organizational commitment, and personal need nonfulfillment", *Journal of Occupational Psychology*, Vol. 53, Pp. 39-52.
- * Dechow, P., Sloan, R., Sweeney, A., (1996). "Causes and consequences of earnings manipulation: An analysis of firms subject to enforcement actions by the SEC", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 13, Pp. 1-36.
- * Doney, P. M., Cannon, J. P., Mullen, M. R. (1998). "Understanding the influence of national culture on the development of trust", *The Academy of Management Review*, Vol. 23, No. 3, Pp. 601-620.
- * Earle, T. and Cvetkovich, G. T. (1995). "Social Trust: Toward a Cosmopolitan Society", New York: Praeger.
- * Eden. D., and Moriah, L. (1996). "Impact of Internal Auditing on Branch Bank Performance: A Field Experiment", *Organization Behavior and Human Decision Processes*, Vol. 68, No. 3, Pp. 262- 271.
- * Errol E. J., Bruce E. w. (2005). "A Correlation of Servant Leadership, Leader Trust and organizational Trust", *Leadership & organizational Development journal*, Vol. 26, No. 1, Pp. 6- 22.
- * Fama, E. F. (1980). "Agency Problem and the Theory of the Firm", *Journal of Political Economy*, Vol. 88, No. 2, Pp. 288- 307.
- * Fama, E. F. and Jensen, M.C. (1983). "Separation of Ownership and Control", *Journal of Law and Economics*, Vol. 26, Pp. 301-325.
- * Hartman, F. (1999). "The role of trust in project management", In: K. Kahkonen (Ed.), *Managing Business by Projects (Vol. 1): Project Management Association Finland and Nordnet*.
- * Hochberg Y., Sapienza, P., Vissing-Jorgensen, A. (2009). "A Lobbying Approach to Evaluating the Sarbanes-Oxley Act of 2002", *Journal of Accounting Research*, Vol. 47, No.2, Pp. 519- 583.

یادداشت‌ها

1. Robbins
2. Kollock
3. Kelly
4. McGraw
5. Earle
6. Cvetkovich
7. Robinson
8. Shaw
9. Doney
10. Nyhan
11. Errol
12. Bruce
13. Schoorman
14. Jonas
15. Blanchet
16. Biddle
17. Verdi
18. Hochberg
19. Ogneva
20. Ashbaugh
21. COSO
22. Sarbense - Oxely
23. Altamuro
24. Beatty
25. Nooteboom
26. Six
27. Lin
28. Whitener
29. Mayer
30. Mcknight
31. Chervany
32. Misztal
33. Fama
34. Jensen
35. Cook
36. Wall
37. Hartman
38. Baier
39. Moran
40. Hoy
41. Mishra
42. Lotanz
43. Shave
44. Lee
45. Menzies
46. Connell
47. Mannion
48. Eden
49. Moriah
50. Bédard
51. Gendron
52. Lobo
53. Zhou
54. Dechow
55. Xie
56. Beasley
57. Uzun
58. Abbott

Review of Public Administration, Vol. 30, No. 1, Pp. 87-109.

- * Ogneva, M., Subramanyam, K. R., Raghunandan, K. (2007). "Internal Control Weakness and Cost of Equity: Evidence From Sox Section 404 Disclosures", Accounting Review, Vol. 82, No. 5, Pp.1255-1297.
- * Robbins, S. P. (2003). "organizational Behavior", New Dehli: practice, Hall of India.
- * Robbins, S. P. (2005). "Essentials of organizational Behavior", Prentice Hall, 7/e, Pp. 144.
- * Robinson, S. L. (1996). "Trust and breach of the psychological contract". Administrative Science Quarterly, Vol. 41, Pp. 574-599.
- * Shaw, B.R. (1997), "Trust in the balance: Building Successful Organizations on Results, Integrity, and Concern", Jossey-Bass, San Francisco, CA.
- * Schoorman, D., Mayer, R. C., Davis, J. H. (2007). "An integrative model of organizational trust: past, present and future", The Academy of Management Review, Vol. 32, No.2, Pp. 344-354.
- * Uzun, H., Szweczyk, S. H., Varma, R. (2004). "Board composition and corporate fraud", Financial Analysts Journal, Vol. 60, No. 3, Pp. 33-43.
- * Velez, L., Sanchez, M., Alvarez-Dardet, A. (2008). "Management control systems as inter-organizational trust builders in evolving relationships: Evidence from a longitudinal case study", Accounting, Organizations & Society, Vol.33, Pp. 968-994.
- * Verdi, R. (2006). "Financial Reporting Quality and Investment Efficiency", Working Paper, Sloan School of Management, MIT. Working Paper.
- * Whitener, E.M., Brodt, S.E., Korsgaard, M.A., Werner, J.M. (1998). "Managers as initiators of trust: An exchange relationship framework for understanding managerial trustworthy behavior", Journal of Management Review, Vol. 23, Pp. 513-530.
- * Xie, B., Davidson, W. N., DaDalt, P. J. (2003). "Earnings management and corporate governance: the role of the board and the audit committee", Journal of Corporate Finance, Vol. 9, No. 3, Pp. 295-316