

## تأثیر چارچوب کنترل و ارزیابی فناوری اطلاعات بر کیفیت کنترل‌های داخلی و کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های موجود در صنعت داروسازی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار

سحر مشهدی جعفر نظری<sup>۱</sup>، رضا احتشام راثی<sup>۲\*</sup>

<sup>۱</sup> کارشناس ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد قزوین، گروه مدیریت، قزوین، ایران

<sup>۲</sup> استادیار، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد قزوین، گروه مدیریت، قزوین، ایران (عهده‌دار مکاتبات)

تاریخ دریافت: مرداد ۱۳۹۵، اصلاحیه: آبان ۱۳۹۵، پذیرش: آذر ۱۳۹۵

### چکیده

کنترل غیرمستقیم عملیات سازمانی و دوری مدیران ارشد از فعالیت‌های تجاری باعث گردیده، مدیریت برای انجام وظایف خود به استقرار یک سیستم اثربخش کنترل داخلی به عنوان جزئی لاینفک از سیستم مدیریت کارآمد روی آورد. برای کنترل داخلی، الگوهای متنوعی طراحی و معرفی شده‌اند و این سیستم‌ها همواره دارای نقاط ضعف و قوتی هستند. مهمترین دلیل ضعف سیستم‌های کنترل داخلی در واحدهای تجاری، سنتی بودن سیستم‌ها و به روز نشدن آنها است. در این مقاله به منظور آشنایی بیشتر با مفاهیم و اصول کوزو و جهت بهبود نقاط ضعف کنترل داخلی به بررسی چارچوب یکپارچه به روز شده کوزو، اهداف و اجزای آن می‌پردازیم.

هدف اصلی این تحقیق بررسی تأثیر چارچوب کنترل و ارزیابی فناوری اطلاعات (COBIT) بر کیفیت کنترل‌های داخلی و کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های موجود در صنعت داروسازی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. جامعه آماری تحقیق حاضر اساتید حسابداری، اعضای کمیته حسابرسی، حسابرسان داخلی و اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران بوده که حجم نمونه به روش نمونه‌گیری تصادفی و بر مبنای فرمول کوکران ۱۸۲ نفر می‌باشد. برای بررسی روایی پرسشنامه از نظر متخصصان و برای بررسی پایایی، از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده که مقدار آن ۰/۷۵۷٪ محاسبه شده و بیانگر این مطلب است که پرسشنامه از پایایی و قابلیت اعتماد بالایی برخوردار است. نتایج حاصل از تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که چارچوب کنترل و ارزیابی فناوری اطلاعات بر کیفیت کنترل‌های داخلی و کیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌های موجود در صنعت داروسازی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تأثیر مستقیم دارد.

**واژگان کلیدی:** چارچوب کنترل و ارزیابی فناوری اطلاعات، کیفیت کنترل‌های داخلی، کیفیت گزارشگری مالی.

### ۱- مقدمه

کوبیت چارچوبی برای توسعه، پیاده‌سازی، نظارت و بهبود حاکمیت فناوری اطلاعات و شیوه مدیریتی است. چارچوب کوبیت توسط موسسه حاکمیت فناوری اطلاعات و انجمن حسابرسی و کنترل سامانه‌های اطلاعاتی منتشر شده‌است. هدف از این چارچوب ارائه یک زبان مشترک برای برقراری ارتباط مدیران کسب و کار با یکدیگر در رابطه با مقاصد، اهداف و نتایج بوده است. نسخه اولیه آن در سال ۱۹۹۶ منتشر شده و تا حد زیادی بر امور حسابرسی متمرکز شده بود. این در حالی است که آخرین نسخه از آن در سال ۲۰۱۳ منتشر شده و بر ارزشی که حاکمیت فناوری اطلاعات می‌تواند در موفقیت کسب و کار ایجاد کند، تأکید کرده است. همچنین توصیه‌های مختصری نیز در مورد مدیریت ریسک بنگاه را فراهم آورده است [۱]. کوبیت بر پایه ۵ اصل جهت حاکمیت و مدیریت سازمان (بنگاه) فناوری اطلاعات بنا نهاده شده است:

اصل ۱: برآورده کردن نیازهای ذینفعان

اصل ۲: پوشش سراسری کسب و کار (سازمان)

در سال‌های اخیر نیاز به یک چارچوب مرجع برای کنترل و امنیت در خبرهای فناوری اطلاعات لازم به نظر می‌رسید و اطمینان از نیاز کاربران به ارائه خدمات فناوری اطلاعات از راه ممیزی خدمات ارائه شده توسط گروه‌های داخلی و شخص ثالث بیش از پیش احساس می‌گردید. برای دستیابی به مزیت رقابتی و کارآمد بودن از نظر هزینه با تکیه بر تکنولوژی، برای دستیابی به موفقیت در مدیریت سازمان و مدیریت فناوری اطلاعات و نظارت و ارزیابی بر عملکرد سازمان و برای برآورده کردن هدف‌ها و الزامات تجاری در جهت پاسخگویی به نیازها، از چارچوب کوبیت استفاده گردد.

\* rezahteshamrasi@gmail.com

اصل ۳: استفاده از یک چارچوب مجتمع و واحد

اصل ۴: فعال کردن یک رویکرد کل نگر

اصل ۵: تفکیک مدیریت از حاکمیت [۳].

از سوی دیگر، مدیران موسسات و سازمان‌ها توجه بسیاری به سیستم‌های کنترل داخلی دارند. زیرا مدیران به خوبی می‌دانند در نبود یک سیستم کنترل داخلی اثربخش، تحقق رسالت اصلی شرکت، حفظ سودآوری و به حداقل رساندن رویدادهای غیرمنتظره بسیار مشکل است و وسیله‌ای است که موجب می‌شود، نسبت به ارقام و آمار حسابداری اطمینان بیشتری بیابند و اعداد و اطلاعات مذکور را مبنای تصمیمات خود قرار دهند و همچنین آنان را مطمئن می‌سازد که سیستم و روش‌های صحیح مالی و اداری در داخل موسسه ایشان به طور کامل اجرا شود. وجود کنترل‌های درونی باعث بهبود عملکرد سازمان‌ها و حتی باعث بهبود گزارشگری مالی می‌شود. تحقیقات نشان می‌دهد، وقتی سازمان‌ها بر روی کنترل‌های درونی متمرکز شوند، بهتر نتیجه گرفته و باعث کاهش هزینه‌های کنترل داخلی در سازمان‌ها می‌شوند؛ به این دلیل که کنترل‌های درونی یک خودکنترلی در افراد سازمان‌ها به وجود می‌آورد. در سال ۱۹۸۵ کار گروه سازمان‌های حامی کمیسیون تردوی با پشتیبانی و مشارکت معروفترین محافل حرفه‌ای حسابداری آمریکا شامل انجمن حسابداران رسمی آمریکا، انجمن حسابداری آمریکا، انجمن حساب‌رسان داخلی، انجمن

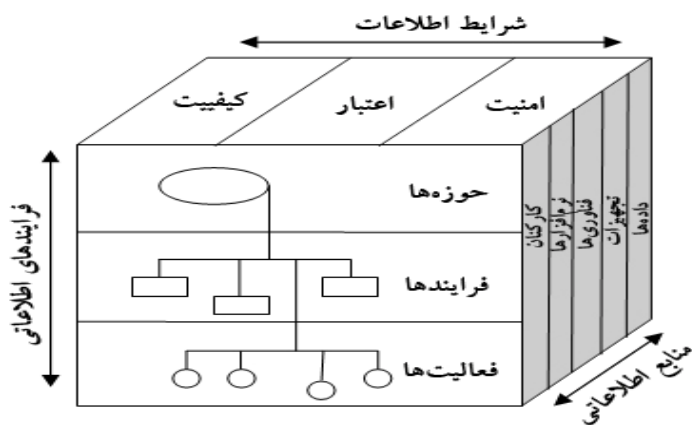
حسابداران مدیریت و انجمن مدیران مالی تاسیس شد و به همراه گروهی از مشاوران، کار پژوهشی گسترده‌ای را بر روی تعریف‌ها و مفهوم‌های کنترل داخلی آغاز کرد. حاصل کار این کار گروه پس از طی چند مرحله گزارشی بود که با نام "کنترل داخلی - چارچوب یکپارچه" تحت عنوان چارچوب اولیه کوزو که از آن با نام کوزو ۱ یاد می‌شود، در سال ۱۹۹۲ منتشر شد. پس از آن در سال ۱۹۹۴ این گزارش با اصلاحات جزئی، تجدید چاپ شد. این گزارش تعریفی عام از کنترل‌های داخلی ارائه کرد و رویکردی یکپارچه برای ارزیابی سیستم‌های کنترل داخلی فراهم ساخت. در ویرایش اولیه، چارچوب کوزو به کنترل‌ها از سه بعد نگاه می‌کند که در مکعب کوزو در شکل (۱) دیده می‌شود [۱۰].

با توجه به توضیحات ارائه شده، در دنیای امروز که فناوری اطلاعات یکی از ارکان اساسی سازمان‌ها محسوب می‌گردد، به نظر می‌رسد آشنایی و بکارگیری چارچوب کوبیت نیز جزو الزامات سازمان محسوب می‌گردد. همچنین از آنجایی که در ایران به دلیل شناخت محدود فناوری اطلاعات نگرانی بکارگیری این فناوری بیشتر مشهود می‌باشد، در این تحقیق سعی بر آن است تا با معرفی کوبیت به عنوان یک مدل کنترل کننده، این اطمینان به سازمان‌ها داده شود که اجرای فناوری اطلاعات و نتایج بدست آمده در راستای اهداف و ارتقای سازمان می‌باشد. به طور کلی موارد مشروح در ذیل سازمان‌ها را تشویق می‌کنند تا از کوبیت استفاده نمایند:



شکل (۱): چارچوب اولیه کوزو [۱۰]

- به دلیل مشکلات تجربه شده توسط سازمان‌ها.
  - نیاز مدیران به نظارت بر منابع سازمان.
  - با کنترل منابع فناوری اطلاعات، هزینه کل ارائه خدمات آن ممکن است، کاهش یابد.
  - کوبیت ترس و نگرانی و عدم اطمینان مدیران را نسبت به برآورده نشدن هدف‌های تجاری کاهش خواهد داد.
  - اطمینان یافتن از اینکه سازمان مطابق با قوانین کاربردی و قابل اجرا است.
  - ایجاد و برقراری ارتباطات بهبود یافته بین مدیران، کاربران و همکاران با بکارگیری کوبیت.
  - کوبیت چارچوبی را برای شناسایی ریسک‌های مرتبط با فناوری اطلاعات و ارزیابی و کنترل آنها ارائه می‌نماید.
  - برخی سازمان‌ها با بکارگیری کوبیت، ممیزی‌های یکپارچه و سراسری، خود را بهبود داده‌اند [۴].
- همچنین با توجه به اینکه کیفیت گزارش‌های مالی و کنترل‌های داخلی در سازمان نقش موثری بر موفقیت آنها دارند، در این تحقیق تاثیر کوبیت بر دو عامل مذکور مورد بحث و بررسی قرار گرفته است. اصول چارچوب کنترل‌های داخلی شامل ۱۷ مورد می‌باشد که در طراحی، پیاده سازی، و ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی بحث کرده است. این اصول به طور خاص به هر یک از اجزای ذکر شده فوق مربوط هستند.



شکل (۲): مکعب کویت

در استاندارد کویت، ۴ حوزه برای فرایندها در نظر گرفته شده است. این ۴ حوزه در مجموع ۳۸ فرآیند را پوشش می‌دهند. برنامه‌ریزی و سازماندهی، اکتساب و پیاده‌سازی، تحویل و پشتیبانی و نظارت، چهار حوزه‌ای هستند که جهت مدیریت فناوری اطلاعات در سازمان توسط استاندارد کویت مورد بررسی قرار گرفته‌اند.

کیفیت گزارشگری مالی، دقت و صحت گزارش‌های مالی در بیان اطلاعات مربوط به عملیات شرکت و اظهار کردن تمام دارایی‌های شرکت از جمله دارایی‌های نامشهود و سرمایه فکری به منظور آگاه کردن استفاده‌کنندگان است. طبق بیانیه مفهومی شماره یک هیات استانداردهای حسابداری مالی، گزارشگری مالی باید "اطلاعات سودمندی فراهم نماید که سرمایه‌گذاران بالفعل و بالقوه را در انجام تصمیم‌گیری‌های منطقی باری نماید." کیفیت گزارشگری مالی همیشه مورد توجه سرمایه‌گذاران فعلی و آتی بوده است. پیرو پیشنهاد کمیته بلوریون در سال ۱۹۹۱ مبنی بر لزوم ارزیابی کیفیت اصول حسابداری مورد استفاده در تهیه صورت‌های مالی، انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۲۰۰۰ تلاش کردند تا تعریف دقیق و واضحی از کیفیت ارائه نمایند. آنها کیفیت را اینگونه تعریف نمودند: "معیاری عینی برای کمک به ارزیابی یکنواخت اصول حسابداری مورد استفاده در تهیه صورت‌های مالی یک واحد است" [۷].

همچنین طبق بیانیه شماره ۳۷ هیات استانداردهای حسابداری مالی، "گزارشگری مالی اطلاعاتی فراهم می‌کند که سرمایه‌گذاران بالفعل و بالقوه را در ارزیابی مبالغ، زمانبندی و عدم قطعیت وجوه نقد دریافتی آتی باری می‌نماید." بنابراین از اندازه‌گیری کیفیت اقلام تعهدی به عنوان شاخصی برای کیفیت گزارشگری مالی استفاده می‌شود. "بر اساس این دیدگاه که اقلام تعهدی، ارزش اطلاعاتی سود را با کاهش اثر نوسانات ناپایدار در جریان‌های نقدی بهبود می‌بخشد. همچنین اقلام تعهدی، برآوردهایی از جریان‌های نقدی و درآمدهای آتی هستند" [۲۶].

بر اساس تحقیقات انجام شده از جمله تحقیق دیچو و دایچو (۲۰۰۲) یکی از عوامل تاثیرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی، کیفیت اقلام تعهدی است و بنابراین هرچه کیفیت اقلام تعهدی بیشتر باشد، کیفیت گزارشگری مالی نیز بیشتر خواهد بود [۱۳]. از سوی دیگر، فناوری

در پایان این بخش مقایسه تفاوت‌های مهم رویکرد شناسایی، ارزیابی و مستندسازی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی (با استفاده از پرسشنامه‌های استاندارد کنترل داخلی) با رویکرد کوزو مفید به نظر می‌رسد:

الف- با استفاده از رویکرد کوزو، بر خلاف روش سنتی شناسایی، ارزیابی و مستندسازی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی (به کمک تکمیل پرسشنامه‌های استاندارد کنترل‌های داخلی و ثبت سیستم از طریق شرح سیستم یا نمودار گردش عملیات)، کلیه عملیات در کاربرگی تحت عنوان "کاربرگ ارزیابی ریسک فعالیت مورد نظر" منعکس می‌گردد و نیازی به ثبت سیستم از طریق "شرح یا رسم نمودار گردش عملیات" بطور جداگانه نیست.

ب- استفاده از رویکرد کوزو، منتج به شناسایی عوامل ریسک دستیابی به اهداف فعالیت‌های مهم مورد نظر به صورت عینی می‌شود. در حالی که رویکرد سنتی مندرج در بند الف، حتی عوامل ریسک مرتبط با ادعاهای مدیریت در مورد گزارشگری مالی را نیز مشخص نمی‌کند.

پ- رویکرد کوزو قادر به شناسایی، ارزیابی و مستندسازی کنترل‌های داخلی مرتبط با فعالیت‌های با ماهیت متفاوت می‌باشد. در حالی که رویکرد سنتی مندرج در بند الف، صرفاً در مورد کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی کاربرد دارد.

ت- با عنایت به مطالب مندرج در بندهای الف تا پ فوق، صرفاً با استفاده از رویکرد کوزو، شناسایی، مستندسازی و ارزیابی کنترل‌های مرتبط با کلیه فعالیت‌های مهم مورد نظر "با ماهیت‌های متفاوت" امکانپذیر است. به عبارت دیگر با استفاده از روش سنتی مندرج در بند الف فوق، ارزیابی ریسک فعالیت‌های مهم بنگاه تحت هیچ شرایطی امکانپذیر نیست.

ث- استفاده از رویکرد کوزو، زمینه لازم برای مدیریت ریسک بنگاه را فراهم می‌کند.

ج- رعایت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی در مورد ارزیابی فرایندهای نظام راهبری، مدیریت ریسک و کنترل، مستلزم استفاده از رویکرد کوزو است [۱۴]. استاندارد کویت به عنوان چارچوبی مطرح است که مدیران را در اداره کردن هرچه بهتر فناوری اطلاعات و استفاده از منافع آن راهنمایی می‌کند. این استاندارد از زیرساخت سازمان مستقل بوده و یک استاندارد باز جهت کنترل فناوری اطلاعات می‌باشد. استاندارد کویت بین اهداف کسب و کار و مدیریت فناوری اطلاعات در سازمان هماهنگی ایجاد می‌نماید و برای کمک به سه گروه مختلف (مدیران، کاربران و ممیزها) در سازمان تدوین شده است.

هم اکنون نسخه سوم از این استاندارد روانه بازار شده است که شامل خلاصه اجرایی، روش پیاده‌سازی، چارچوب استاندارد، راهنمای مدیریتی، راهنمای ممیزی، مدل‌های بلوغ سازمانی، عوامل کلیدی موفقیت، شاخص‌ها و اهداف کلیدی عملکرد می‌باشد. متن استاندارد روان بوده و چارچوب استاندارد به خوبی فعالیت‌های لازم جهت مدیریت فناوری اطلاعات در سازمان را تشریح می‌نماید. این استاندارد از سه جنبه فرایندهای اطلاعاتی، منابع اطلاعاتی و شرایط اطلاعات به فناوری اطلاعات در سازمان می‌نگرد و معتقد است برای مدیریت صحیح در این حوزه، باید این جنبه‌ها را مدنظر قرار داد. این عناصر سه‌گانه تشکیل دهنده مکعب کویت هستند.

تغییرات سود تقسیمی رابطه معناداری ندارند. به این معنی که کیفیت گزارشگری مالی با افزایش سود تقسیمی از سالی به سال دیگر رابطه معنادار ندارد. این نتیجه نیز با نتیجه تحقیقات فارینها و موریرا منطبق نیست که دلیل این عدم انطباق را می‌توان این‌گونه توجیه کرد که سیاست تقسیم سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، در دوره مورد آزمون روند یکنواختی نداشته است. سجادی و همکاران (۱۳۹۰) در تحقیق خود تحت عنوان عوامل مؤثر در اتکای حسابرسان مستقل بر مکانیزم‌های سیستم کنترل‌های داخلی مانند حسابرسان داخلی نشان دادند که عوامل صلاحیت حرفه‌ای، بی‌طرفی، کیفیت کار انجام شده، مراقبت حرفه‌ای حسابرسان داخلی و سطح خطر ذاتی در اتکای حسابرسان مستقل بر اطلاعات حسابرسی شده توسط آنان مؤثر هستند، اما در دسترس بودن حسابرسان داخلی در اتکا بر اطلاعات حسابرسی شده توسط آنان مؤثر نیست [۶]. ابراهیمی کردلر و اعرابی (۱۳۹۱)، در تحقیقی با عنوان، "تمرکز مالکیت و کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، رابطه بین تمرکز مالکیت و کیفیت گزارشگری مالی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که تمرکز مالکیت برون سازمانی به بهبود کیفیت گزارشگری مالی منجر می‌شود (تأیید فرضیه نظارت فعال)، این در حالی است که به شواهد قانع کننده‌ای در ارتباط با تأثیرگذاری بلوک‌داران درون سازمانی بر کیفیت گزارشگری مالی دست نیافتند. رضاییان و همکاران (۱۳۹۱) در مطالعه‌ی تاثیر میزان بلوغ فرایندهای فناوری اطلاعات بر تحقق نیازمندی‌های کسب و کار با رویکرد کوبیت، سازمان فاوا شهرداری اصفهان بیان کرده‌اند که هدف نهایی بکارگیری فناوری اطلاعات، تحقق استراتژی‌ها و اهداف کسب و کار در سازمان می‌باشد. بر این اساس سازمان‌ها باید با بهره‌گیری از راهکارهای مناسب فناوری اطلاعات و ارتباطات در جهت تحقق اهداف خود گام بردارند. بهره‌گیری مناسب و اثربخش راهکارهای فناوری اطلاعات در سازمان بدون داشتن فرایندهای مناسب در این حوزه امری دشوار است. از آنجا که مدل کوبیت، ساختاری ارائه می‌دهد که فرایندهای فناوری اطلاعات را به استراتژی و اهداف سازمان و نیازمندی‌های کسب و کار مرتبط کرده و روش‌های بهینه برنامه‌ریزی و سازمان‌دهی، اکتساب و پیاده‌سازی، تحویل و پشتیبانی و نظارت و ارزیابی فناوری اطلاعات را برای اهداف دوگانه مدیریت مخاطرات (برای ایجاد محرمانگی، دسترسی پذیری، قابلیت اطمینان و انطباق) و اکتساب منافع و مزایا (افزایش کارایی و اثربخشی) یکپارچه می‌سازد، در این مقاله نخست با استفاده از چارچوب ارزیابی وضعیت موجود بلوغ فرایندهای سازمان فاوا شهرداری اصفهان انجام شده و سپس جنبه جدیدی از مدل کوبیت را بررسی و ارتباط بین اجزای آن را مطرح و به ارائه این مطلب می‌پردازند که چگونه افزایش سطح بلوغ فرایندهای سازمان مبتنی بر فناوری اطلاعات می‌تواند موجب افزایش تأمین نیازمندی‌های کسب و کار شود. سجادی و همکاران (۱۳۹۲) رابطه سرمایه‌گذاران نهادی با کیفیت گزارشگری مالی را در قالب ارزش پیش‌بینی از طریق مدل ولاری و جنکینس (۲۰۰۶) بی‌طرفی، به موقع بودن و بیان صادقانه مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج این تحقیق رابطه مثبت و

اطلاعات برای صنایع مختلف مزیت‌های زیادی از جمله سرعت در عملیات، ثبات و سازگاری در ایجاد داده، دسترسی به اطلاعات و مبادله آن فراهم کرده است [۲۵]. هرچند اهمیت و ضرورت فناوری اطلاعات بر کیفیت کنترل‌های داخلی و کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های موجود در صنعت داروسازی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار بر همگان مشخص است اما در فوق به برخی از موارد آن اشاره گردید.

## ۲- پیشینه تحقیق

### ۱-۲- تحقیقات داخلی

ثقفی و کردستانی (۱۳۸۳) در مطالعه خود با بررسی ۵۰ شرکت در بین سال‌های ۸۱-۷۰ از سه تعریف برای اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها استفاده کرده است: رابطه جریان نقدی عملیاتی و سود و اجزای سود، قابلیت پیش‌بینی سود و پایداری سودهای گزارش شده. بر مبنای تعریف اول واکنش بازار به افزایش سود نقدی شرکت‌ها برخلاف پیش‌بینی مثبت است. بر مبنای تعریف دوم از کیفیت گزارشگری مالی، واکنش بازار به کاهش سود نقدی شرکت‌ها مطابق با پیش‌بینی‌ها مثبت است و بر مبنای تعریف سوم بازده غیرعادی (انباشته) سهام با افزایش (کاهش) سود نقدی و سود غیرمنتظره افزایش (کاهش) می‌یابد. نوروش و مجیدی (۱۳۸۴) در تحقیقی به بررسی رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و هزینه سرمایه در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج حاصله بیانگر آن است که در دوره مورد آزمون (۸۲-۷۸) به استثنای سال ۱۳۷۹ رابطه معکوسی بین کیفیت گزارشگری مالی و هزینه سرمایه وجود دارد. مشایخ و اسماعیلی (۱۳۸۵) رابطه بین کیفیت سود و برخی از جنبه‌های اصول راهبردی شرکت (درصد سهام اعضای هیات مدیره و تعداد اعضای غیرموظف هیات مدیره) را در دوره زمانی ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۳ مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد، ساز و کارهای حاکمیت شرکتی در ارتقای کیفیت گزارشگری مالی نقش با اهمیتی ندارد [۵]. ظریف‌فرد (۱۳۷۸) در مطالعه‌ای به شناسایی و تحلیل عوامل مرتبط با ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی پرداخته است. وی در تحقیق خود با استفاده از عوامل و عناصر، الگویی جهت ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی طراحی نموده است. علوی طبری و همکاران (۱۳۸۸) در تحقیق خود نشان دادند که با معیار تجدید ارائه صورت سود و زیان، شرکت‌هایی که کیفیت گزارشگری مالی بالاتر دارند، سود تقسیمی را زمان مقرر پرداخت نمی‌کنند. البته این نظر با نتایج تحقیق فارینها و موریرا منطبق نیست. شاید دلیل عدم تطابق را بتوان این‌گونه توجیه کرد که اکثریت شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، صورت‌های مالی خود را تجدید ارائه کرده و سود تقسیمی را در کمتر از ۸ ماه پرداخت می‌کنند. با معیار وجود اقلام استثنایی شرکت‌هایی که کیفیت گزارشگری مالی بالاتر دارند، سود تقسیمی بیشتری پرداخت می‌کنند که این نتیجه با تحقیقات اسکینر و فارینها و موریرا منطبق می‌باشد. در ضمن هیچ کدام از چهار معیار کیفیت گزارشگری مالی با

معنی داری را پیش بینی و به موقع بودن صورت‌های مالی و سرمایه-گذاران نهادی را نشان می‌دهد، این در حالی است که رابطه منفی و معنی داری میان سرمایه‌گذاران نهادی و اقلام تعهدی اختیاری مشاهده شده است [۶].

## ۲-۲-تحقیقات خارجی

قانون یکپارچه مالی مدیران فدرال مصوب سال ۱۹۸۲ دیوان محاسبات را ملزم می‌کند که استانداردهایی برای کنترل داخلی در دولت صادر کند. این استانداردها چارچوب کلی در ایجاد و نگهداری کنترل داخلی، شناسایی عملکرد مدیریت و چالش‌های آن، شناسایی نواحی گسترده خطر ریسک، شناخت ثقل، کشف سوء استفاده و سوء مدیریت را فراهم می‌کنند. رهنمودهای استانداردهای کنترل داخلی مصوب سال ۱۹۹۲ سازمان بین‌المللی نهادهای عالی حسابرسی اینتوسای عنوان می‌کند که باید در زمینه طراحی، اجرا و ارزیابی کنترل‌های داخلی، استانداردهایی تدوین شود. در ادامه و در سال ۲۰۰۱، سازمان بین‌المللی نهادهای عالی حسابرسی تصمیم گرفته که رهنمودهای استانداردهای کنترل داخلی سال ۱۹۹۲ را بازنگری کند تا همه تحولات اخیر مربوط به کنترل‌های داخلی را در آن منظور کند و مفاهیم گزارش کمیته سازمان‌های پشتیبان گزارش تردوی به نام کنترل داخلی چارچوب یکپارچه را در رهنمود فوق بگنجانند. علاوه بر توجه به چارچوب کنترل داخلی یکپارچه و رهنمودهای سال ۱۹۹۲، توجه به دیدگاه اخلاق هم مدنظر بود؛ زیرا از سال‌های دهه ۱۹۹۰ به بعد، اهمیت رفتار اخلاقی مانند پیشگیری از تقلب و تبانی در بخش دولتی، بسیار مورد توجه بوده است. انتظار جامعه این است که کارکنان دولت، منافع عموم مردم را با درستکاری حفظ و منابع عمومی را به نحو مناسبی مدیریت کنند و با شهروندان باید رفتاری منصفانه و بر مبنای قانون و عدالت (تکریم ارباب رجوع) داشته باشند. بنابراین، اخلاق پسندیده کارکنان دولتی، پیش‌نیاز و سازنده اعتماد عمومی و سنگ زیربنای اداره صحیح امور است. لوگی (۲۰۰۴) در تحقیق خود کیفیت گزارشگری مالی را با توجه به چارچوب مفهومی هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی آزمون کرد و به این نتیجه رسید که کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها هنگامی که میزان مالکیت نهادی در آنها افزایش یابد، بهبود خواهد یافت. در این صورت اقلام تشکیل دهنده سود شرکت‌ها از مربوط بودن و قابلیت اتکای بالاتری برخوردار خواهند بود. باروا (۲۰۰۶) در مطالعه‌ی خود معیارهای اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی را با استفاده از ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی مندرج در چارچوب نظری هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی، بررسی کرده است. نتایج حاصل از بررسی اجزای هر یک از ابعاد کیفیت گزارشگری مالی نشان داد، شرکت‌هایی با مربوط بودن و قابلیت اتکای بالای سود در مقایسه با شرکت‌هایی که مربوط بودن و قابلیت اتکای سود آنها پایین است، ضریب واکنش سود و قدرت توضیحی رگرسیون قیمت - سود

بالاتری دارند [۹]. ولوری و جنگینز (۲۰۰۶) به بررسی نقش نظارتی سرمایه‌گذاران نهادی بر کیفیت سود پرداختند و اثر متغیرهای درصد مالکیت سرمایه‌گذاران نهادی، تمرکز مالکیت (درصد تجمعی مالکیت پنج

مورد از بزرگترین سرمایه‌گذاران نهادی)، درصد مالکیت مدیران، اندازه شرکت و نسبت بدهی بر کیفیت سود با استفاده از رگرسیون چند متغیره مورد بررسی قرار گرفت. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد رابطه مثبت و معنی داری بین مالکان نهادی و کیفیت سود وجود دارد و تمرکز مالکیت به طور معکوس بر کیفیت سود اثر می‌گذارد [۲۶]. کوین و ویکی (۲۰۰۸) به بررسی رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و سرمایه‌گذاری در دارایی‌های سرمایه‌ای پرداختند. نتایج پژوهش آنان حاکی از این است که در شرکت‌های دارای کیفیت گزارشگری مالی پایین نرخ بازده سهام و نرخ بازده دارایی‌ها کمتر است و سرمایه‌گذاری در دارایی‌های سرمایه‌ای آنها نسبت به جریان‌های نقدی داخلی، حساسیت کمتری نشان می‌دهد. آلوک (۲۰۰۹) در تحقیقی به بررسی کیفیت گزارشگری مالی و ضریب واکنش سود در شرایطی که افزایش با ثبات در سود همراه با افزایش با ثبات در درآمد است، پرداخت. نتایج نشان داد که شرکت‌های با رشد سود همراه با افزایش درآمد از کیفیت گزارشگری مالی بالاتری نسبت به شرکت‌های با رشد سود همراه با کاهش هزینه برخوردار می‌باشند. همچنین شرکت‌های با افزایش درآمد عملکرد عملیاتی بالاتری دارند. همچنین نتایج نشان داد شرکت‌هایی که دارای رشد همراه با درآمد هستند، ضریب واکنش سود بالاتری دارند [۸]. تحقیقات آلتور و بتی (۲۰۱۰) نشان داد که بحران مالی اخیر نیاز جامعه اقتصادی به وجود یک قانون کنترل داخلی در بخش عمومی را که از پشتوانه قانونی قوی برخوردار باشد، آشکار می‌کند. نتایج تحقیقات هاج برگ و دیگران (۲۰۱۱) نشان داد که وجود کنترل‌های داخلی موجب گزارشگری مالی قابل فهم، دقیق، صحیح و درست می‌شود. این امر برای سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان حیاتی است و اعتماد آنها را نسبت به گزارش‌های ارائه شده جلب می‌کند. هانلون (۲۰۱۲) رابطه‌ی بین مالیات و کیفیت گزارشگری مالی را بررسی کرد و به این نتیجه رسید که ثبات اقلام تعهدی و جریان‌های نقدی برای شرکت‌های دارای تفاوت زیاد بین دفاتر و اظهارنامه‌های مالیاتی، کمتر است [۲۴].

گش و دیگران (۲۰۱۳) کیفیت گزارشگری مالی و ضریب واکنش سود را هنگام افزایش با ثبات سود و فروش بررسی کردند. نتایج تحقیق آنان نشان داد، شرکت‌های دارای رشد سود توأم با افزایش فروش، از کیفیت گزارشگری مالی و ضریب واکنش سود بالاتری نسبت به شرکت‌های دارای رشد سود توأم با کاهش هزینه برخوردار هستند [۲۲]. باروا (۲۰۱۴) در مطالعه‌ی خود معیارهای اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی را با استفاده از ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی مندرج در چارچوب نظری هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی بررسی کرده است. نتایج حاصل از بررسی اجزای هر یک از ابعاد کیفیت گزارشگری مالی نشان داد، شرکت‌هایی با مربوط بودن و قابلیت اتکای بالای سود در مقایسه با شرکت‌هایی که مربوط بودن و قابلیت اتکای سود آنها پایین است، ضریب واکنش سود و قدرت توضیحی رگرسیون قیمت - سود بالاتری دارند [۹].

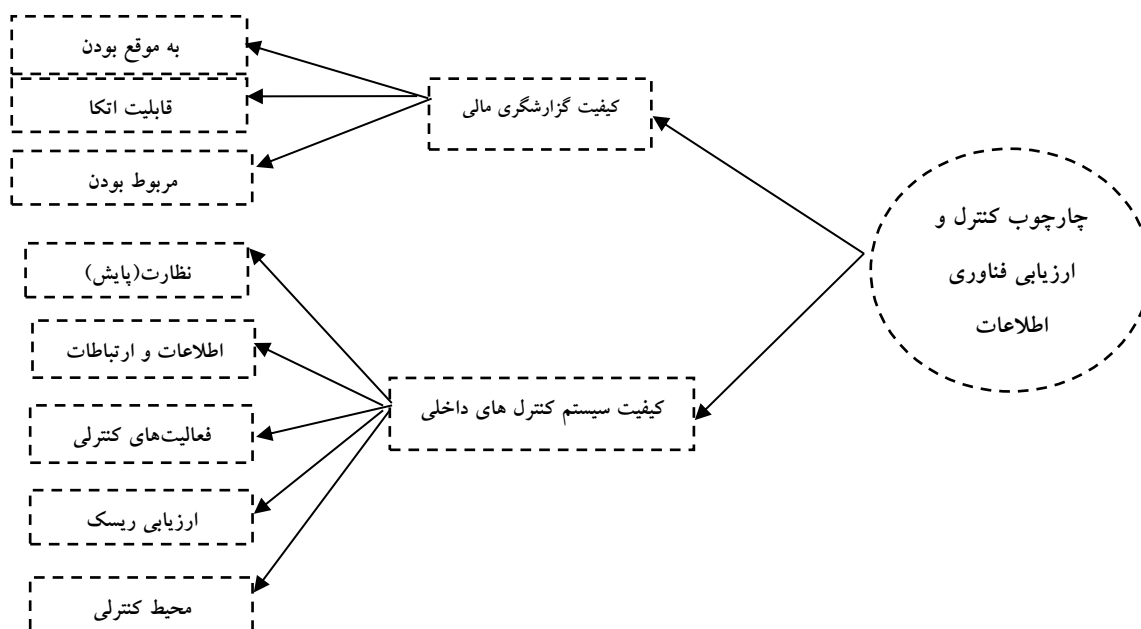
## ۳-روش‌شناسی تحقیق

پژوهش جاری از نظر هدف در گروه پژوهش‌های کاربردی قرار می‌گیرد و از نظر نوع پژوهش در دسته پژوهش‌های توصیفی-همبستگی قرار داد.

چارچوب کنترل و ارزیابی فناوری اطلاعات، کیفیت گزارشگری مالی و ابعاد آن، کیفیت سیستم کنترل‌های داخلی و ابعاد آن. با توجه به مطالب ذکر شده یک جمع‌بندی کلی از موضوع مدل مفهومی تحقیق به شرح شکل (۳) ارائه شده است.

متغیرها: چارچوب کنترل و ارزیابی فناوری اطلاعات به عنوان متغیر مستقل و کیفیت گزارشگری مالی و ابعاد آن (به موقع بودن، قابلیت اتکا، مرتبط بودن) و کیفیت سیستم کنترل‌های داخلی و ابعاد آن (نظارت (پایش)، اطلاعات و ارتباطات، فعالیت‌های کنترلی، ارزیابی ریسک و محیط کنترلی) به عنوان متغیرهای وابسته می‌باشند.

نظر به اینکه پژوهش جاری از ابزارهای گردآوری داده که هدف آنها توصیف شرایط یا پدیده مورد بررسی بهره گرفته، این پژوهش از نوع پژوهش‌های توصیفی می‌باشد و از آنجا که جمع‌آوری داده‌ها در این پژوهش با استفاده از مطالعات کتابخانه‌ای و پرسشنامه‌ای پشتیبانی می‌شود، می‌توان آن را در گروه پژوهش‌های میدانی قرار داد. این پژوهش از نوع مطالعه‌ی کتابخانه‌ای و تحلیلی- علی، و مبتنی بر تحلیل داده‌های گردآوری شده می‌باشد. در این پژوهش وجود تاثیر چارچوب کنترل و ارزیابی فناوری اطلاعات بر کیفیت کنترل‌های داخلی و کیفیت گزارشگری مالی شرکتهای موجود در صنعت داروسازی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مورد آزمون قرار می‌گیرد. بر این اساس، پژوهش مبتنی بر تحلیل داده های کمی است، متغیرهای پژوهش عبارتست از:



شکل (۳): مدل مفهومی تحقیق

**گردآوری داده‌ها:** گردآوری داده‌ها از طریق پرسشنامه صورت گرفته است. ۲۰۰ پرسشنامه در طول ۲ هفته به صورت حضوری در جامعه مورد پژوهش توزیع و جمع‌آوری شده است. به پاسخ دهندگان اطمینان داده شده است که اسم آنها و سازمانشان کاملاً محرمانه بوده و به هیچ طریق فاش نخواهد شد. از ۲۰۰ پرسشنامه توزیع شده ۱۸۵ پرسشنامه عودت داده شده که تعداد ۱۸۲ پرسشنامه تکمیل شده در تحلیل مورد استفاده قرار گرفته است. نرخ بازگشت پرسشنامه به صورت میانگین ۹۲٪ بوده است که با توجه به فرهنگ تحقیقات در کشور، نرخ رضایت بخشی است. **مقیاس اندازه‌گیری و روایی و پایایی:** پرسشنامه پژوهش حاضر شامل سه بخش چارچوب کنترل و ارزیابی فناوری اطلاعات، کیفیت گزارشگری مالی، کیفیت سیستم کنترل‌های داخلی با تعداد ۵۸ سوال می‌باشد. برای

**جامعه و نمونه آماری:** جامعه آماری این تحقیق اساتید حسابداری، اعضای کمیته حسابرسی، حساب‌رسان داخلی و اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران است که تعداد آنها برابر با ۳۴۷ نفر می‌باشد. جهت تعیین حداقل حجم نمونه لازم، از فرمول کوکران برای جامعه محدود استفاده گردید، بنابراین حداقل حجم نمونه لازم ۱۸۲ نفر بدست آمد که برای اطمینان بیشتر از برگشت تعداد کافی پرسشنامه، تعداد نمونه در این تحقیق ۲۰۰ در نظر گرفته شد و از آنجایی که جامعه مورد مطالعه از یک گروه مشتریان تشکیل شده است و همگن می‌باشد، لذا برای نمونه‌گیری از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده استفاده شده است. ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخ دهندگان به شرح جدول (۱) است:

با ۳ سوال؛ فرایندهای تسهیل‌گرانه و عملیاتی با ۴ سوال؛ فرایندهای حسابرسی مستقل با ۲ سوال می‌باشد. متغیر کیفیت گزارشگری مالی شامل ابعاد سه‌گانه به موقع بودن با ۳ سوال؛ قابلیت اتکا با ۳ سوال؛ مربوط بودن با ۳ سوال بوده و در نهایت متغیر کیفیت سیستم کنترل‌های داخلی شامل ابعاد نظارت (پایش) با ۳ سوال؛ اطلاعات و ارتباطات با ۳ سوال؛ فعالیت‌های کنترلی با ۳ سوال؛ ارزیابی ریسک با ۳ سوال و محیط کنترلی با ۳ سوال است.

بررسی روایی پرسشنامه از نظر متخصصان و برای بررسی پایایی، از ضریب الفای کرونباخ استفاده شده است که مقدار آن ۷۵,۷٪ محاسبه شده که بیانگر این مطلب است که پرسشنامه از پایایی و قابلیت اعتماد بالایی برخوردار است. همچنین هر سوال در برگرفته پنج گزینه طیف لیکرت می‌باشد تا پاسخ‌دهنده از میان آنان یکی را انتخاب نماید. متغیر چارچوب کنترل و ارزیابی فناوری اطلاعات شامل ابعاد کنترل‌های کاربردی و عمومی با ۱۰ سوال؛ فرایند مدیریت فناوری اطلاعات و برنامه‌ریزی با ۹ سوال؛ فرایندهای رابطه‌ای و سازمانی با ۶ سوال؛ فرایندهای تکنولوژیکی

جدول (۱): ویژگی‌های پاسخ‌دهندگان

ویژگی‌های پاسخ‌دهندگان	جنسیت		تحصیل			رشته تحصیلی				سابقه کار	
	زن	مرد	کارشناسی	ارشد	دکتری	حسابداری	مدیریت	اقتصاد	سایر	کمتر از ۲ سال	بیشتر از ۱۰ سال
فراوانی	۱۵۶	۲۶	۱۰۸	۶۸	۶	۱۳۳	۲۳	۲۴	۲	۴۱	۴۲
درصد	۸۵,۷	۱۴,۳	۵۹,۳	۳۷,۶	۳,۱	۷۳,۱	۱۲,۶	۱۴,۲	۱,۱	۲۲,۵	۲۲,۱

#### ۴- فرضیه‌های پژوهش

H<sub>۱</sub>: چارچوب کنترل و ارزیابی فناوری اطلاعات بر کیفیت کنترل‌های داخلی شرکت‌های موجود در صنعت داروسازی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تاثیر مستقیم دارد.

H<sub>۲</sub>: چارچوب کنترل و ارزیابی فناوری اطلاعات بر کیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌های موجود در صنعت داروسازی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تاثیر مستقیم دارد.

در نهایت به این پرسش پاسخ داده می‌شود که آیا چارچوب کنترل و ارزیابی فناوری اطلاعات بر کیفیت کنترل‌های داخلی و کیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌های موجود در صنعت داروسازی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تاثیر دارد؟

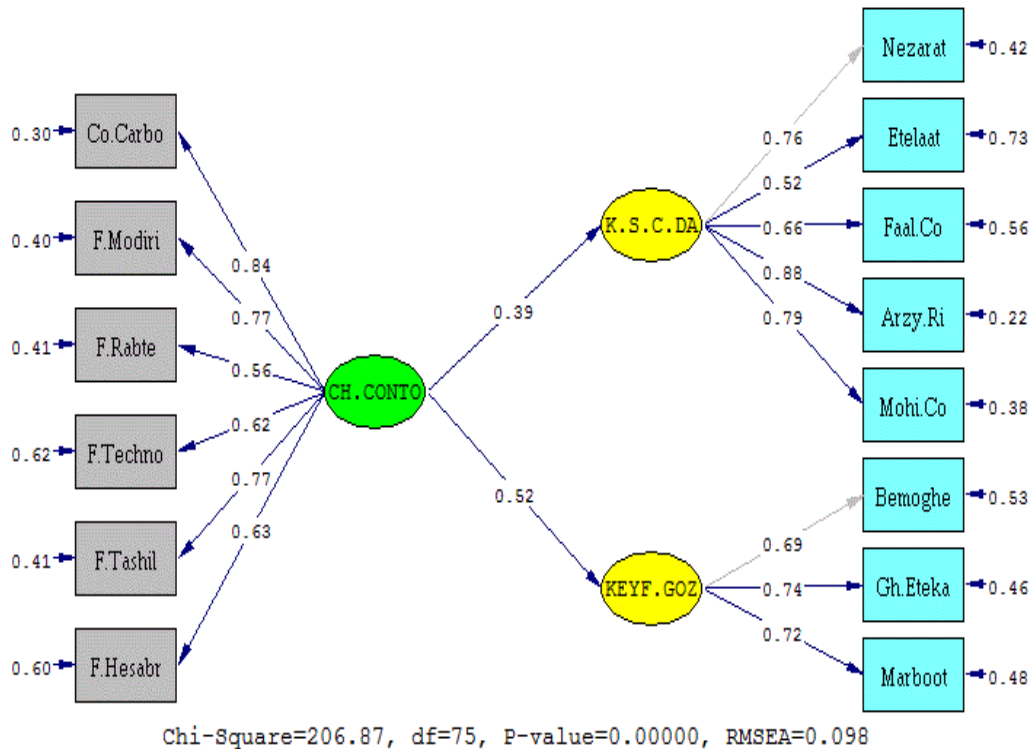
#### ۵- روش آماری تجزیه و تحلیل داده‌ها

پیش از انجام آزمون فرضیه‌های پژوهش و تاثیر چارچوب کنترل و ارزیابی فناوری اطلاعات بر کیفیت کنترل‌های داخلی و کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های موجود در صنعت داروسازی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، فرض نرمال بودن داده‌ها با استفاده از روش آزمون کولموگروف - اسمیرنوف (KS) مورد آزمون قرار گرفت. سطح معنی‌داری خروجی این آزمون، نشان از معناداری و تایید نرمال بودن داده‌های آماری این پژوهش می‌باشد، بنابراین برای آزمون فرضیه‌ها و تحلیل داده‌ها مجاز به استفاده از روش‌های مبتنی بر کوارینانس (CBSEM) از جمله لیزرل می‌باشیم.

بنابراین جهت تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیات پژوهش از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری مبتنی بر کوارینانس استفاده شده که خود شامل دو مرحله‌ی تحلیل عاملی تاییدی و مدل معادلات ساختاری می‌باشد. برای انجام این مهم از نرم افزار LISREL 8.80 استفاده شده است. ابتدا به تحلیل عاملی تاییدی متغیر مستقل پژوهش چارچوب کنترل و ارزیابی فناوری اطلاعات پرداخته شده که از شش بعد (کنترل‌های کاربردی و عمومی، فرایند مدیریت فناوری اطلاعات و برنامه‌ریزی، فرایندهای رابطه‌ای و سازمانی، فرایندهای تکنولوژیکی، فرایندهای تسهیل‌گرانه و عملیاتی، فرایندهای حسابرسی مستقل و چارچوب کنترل و ارزیابی فناوری اطلاعات) تشکیل شده است. نتایج مدل اندازه‌گیری این متغیر در حالت تخمین استاندارد، معناداری ضرایب استاندارد و شاخص‌های برازش مدل نشان از مناسب بودن تحلیل عاملی تاییدی و یا حصول اطمینان از مناسب بودن و برازش مطلوب مدل می‌باشد. لذا با در نظر گرفتن بالا بودن میزان بارهای عاملی و معنی‌دار بودن آنها به همراه نیکویی برازش مدل می‌توان روایی و پایایی مدل اندازه‌گیری متغیر وابسته کیفیت گزارشگری مالی را نتیجه گرفت. همچنین در تحلیل عاملی تاییدی متغیر وابسته پژوهش کیفیت گزارشگری مالی می‌توان این‌گونه بیان نمود که این متغیر از شش بعد (به موقع بودن، قابلیت اتکا و مربوط بودن) تشکیل شده است. نتایج مدل اندازه‌گیری این متغیر در حالت تخمین استاندارد، معناداری ضرایب استاندارد و شاخص‌های برازش مدل نشان از مناسب بودن تحلیل عاملی تاییدی و یا حصول اطمینان از مناسب بودن و برازش مطلوب مدل می‌باشد. لذا با در نظر گرفتن بالا بودن میزان بارهای عاملی و معنی‌دار بودن آنها به همراه نیکویی برازش مدل می‌توان روایی و

که نتایج حاصل نشان داده شده (شکل ۴) کلیه بارهای عاملی مدل دارای مقادیر بالای ۰/۳ می‌باشد.

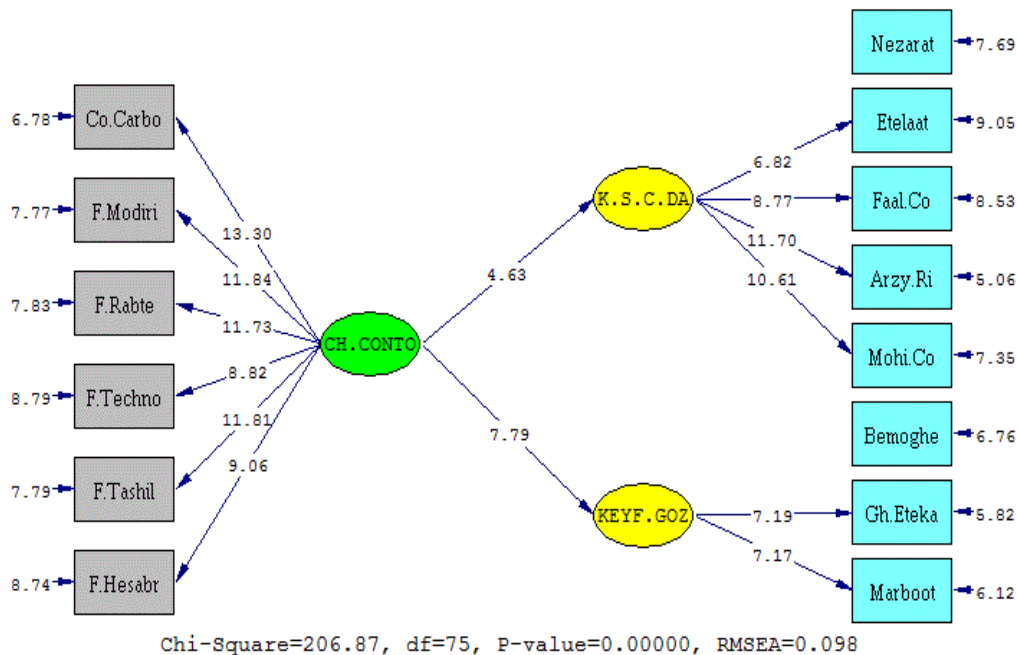
پایایی مدل اندازه گیری متغیر وابسته کیفیت گزارشگری مالی را نتیجه گرفت. در آزمون فرضیه‌های پژوهش می‌توان این‌گونه بیان نمود، همانطور



شکل (۴): مدل ساختاری در حالت تخمین استاندارد

بزرگتر از ۱/۹۶ بوده، بنابراین تمامی بارهای عاملی و ضرایب مسیر موجود در مدل معنادار می‌باشند.

در شکل (۵) مدل اعداد معناداری مربوط به آن ارائه گردیده است. این مدل نشان دهنده این مطلب است که تمام اعداد معناداری مدل حاضر



شکل (۵): مدل ساختاری در حالت ضرایب معناداری



ارائه شده در جدول (۲) گزارش گردیده است که نشان‌دهنده برآزش مناسب مدل مورد نظر می‌باشد.

جهت بررسی مدل پژوهش، قبل از تأیید روابط ساختاری باید از مناسب بودن و برآزش مطلوب مدل اطمینان حاصل نمود. شاخص‌های اندازه‌گیری مربوط به نیکویی برآزش، به همراه مقادیر محاسبه شده آنها برای مدل

جدول (۲): جدول شاخص‌های نیکویی برآزش مدل مفهومی پژوهش

نتیجه برآزش	مقادیر پژوهش	مقادیر عالی	مقادیر مناسب	شاخص‌های برآزش
برآزش خوب	۲/۷۶	≤۲	≤۳	$\chi^2/df$
برآزش خوب	۰/۰۹۸	≤۰/۰۸	≤۰/۱	RMSEA
برآزش خوب	۰/۹۰	≥۰/۹۵	≥۰/۹	NFI
برآزش خوب	۰/۹۱	≥۰/۹۵	≥۰/۹	NNFI
برآزش خوب	۰/۹۰	≥۰/۹۵	≥۰/۹	CFI
برآزش خوب	۰/۹۲	≥۰/۹۵	≥۰/۹	IFI
برآزش خوب	۰/۹۱	≥۰/۹۵	≥۰/۹	GFI
برآزش خوب	۰/۸۶	≥۰/۹	≥۰/۸	AGFI
برآزش خوب	۰/۰۵۷	≤۰/۰۵	≤۰/۰۸	RMR
برآزش خوب	۰/۰۷۸	≤۰/۰۵	≤۰/۰۸	SRMR

صورت که به ازای یک واحد افزایش در متغیر چارچوب کنترل و ارزیابی فناوری اطلاعات شاهد تأثیر ۰/۵۲ بر کیفیت گزارش‌های مالی این شرکت‌ها خواهیم بود. در ادامه این بخش به برخی پیشنهادها در مورد این پژوهش خواهیم پرداخت:

با توجه به نتایج فرضیه اول مبنی بر ارتباط مستقیم بین چارچوب کنترل و ارزیابی فناوری اطلاعات و کیفیت کنترل‌های داخلی شرکت‌های موجود در صنعت داروسازی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار به سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران پیشنهاد می‌شود در هنگام استفاده از اطلاعات شرکت‌ها با توجه به عامل چارچوب کنترل و ارزیابی فناوری اطلاعات (COBIT) کیفیت کنترل‌های داخلی شرکت‌ها را ارزیابی نموده و بر اساس آن در تصمیمات خود لحاظ نمایند.

با توجه به نتایج فرضیه دوم مبنی بر ارتباط مستقیم بین چارچوب کنترل و ارزیابی فناوری اطلاعات و کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های موجود در صنعت داروسازی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار به سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران پیشنهاد می‌شود در هنگام استفاده از اطلاعات شرکت‌ها با توجه به عامل چارچوب کنترل و ارزیابی فناوری اطلاعات (COBIT) کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها را ارزیابی نموده و بر اساس آن در تصمیمات خود لحاظ نمایند.

هر تحقیقی هر چند که به صورت جامع فرض شود، به لحاظ برخی محدودیت‌های ماهوی و شکلی اعم از موضوعی و زمانی؛ قادر نیست به همه ابعاد موضوع نگریسته و از جنبه‌های مختلف به آن بپردازد. این تحقیق نیز از این قاعده مستثنی نبوده است، بنابراین برای انجام برخی تحقیقات همسو با این موضوع و همچنین توسعه آن، پیشنهادهایی به شرح ذیل برای انجام تحقیقات بعدی و پژوهشگران آتی ارائه می‌شود: پیشنهاد می‌شود با توجه به تأیید فرضیه‌های تحقیق، در صورت امکان

بنابراین در آزمون فرضیه‌های پژوهش می‌توان این‌گونه بیان نمود که نتایج حاصل از آزمون فرض نشان از تأیید فرضیه‌های پژوهش دارد. بنابراین:

- ۱- چارچوب کنترل و ارزیابی فناوری اطلاعات بر کیفیت کنترل‌های داخلی شرکت‌های موجود در صنعت داروسازی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تأثیر مستقیم دارد.
- ۲- چارچوب کنترل و ارزیابی فناوری اطلاعات بر کیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌های موجود در صنعت داروسازی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تأثیر مستقیم دارد.

#### ۶- نتیجه‌گیری

با توجه به اطلاعات حاصل از آنالیز فرضیه اول پژوهش، نتایج نشان می‌دهد چارچوب کنترل و ارزیابی فناوری اطلاعات با ضریب تأثیر ۰/۳۹ و با ارزش  $T=۴/۶۳$ ،  $P\text{-Value} = ۰/۰۰۱$  دارای تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت کنترل‌های داخلی شرکت‌های موجود در صنعت داروسازی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار می‌باشد. در نتیجه فرضیه اول تحقیق با اطمینان ۹۹،۹ درصد مورد تأیید قرار گرفته است. بدین صورت که به ازای یک واحد افزایش در متغیر چارچوب کنترل و ارزیابی فناوری اطلاعات شاهد تأثیر ۰/۳۹ بر کیفیت کنترل‌های داخلی شرکت‌های جامعه آماری خواهیم بود. یافته‌های حاصل از تحلیل فرضیه دوم پژوهش نشان می‌دهد چارچوب کنترل و ارزیابی فناوری اطلاعات با ضریب تأثیر ۰/۵۲ و با ارزش  $T=۷/۷۹$ ،  $P\text{-Value} = ۰/۰۰۱$  دارای تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌های موجود در صنعت داروسازی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار می‌باشد. در نتیجه فرضیه دوم تحقیق با اطمینان ۹۹،۹ درصد مورد تأیید قرار گرفته است. بدین

- Applying Concepts to Governments and Not-for-Profit Organizations. The CPA Journal, May, 54-59.
- [13] Dechow, P.M., Dichev, I.D., (2002), **The Quality of Accruals and Earnings, the Role of Accruals Estimation Errors**, The Accounting Review. (77): 35-59.
- [14] Cote, S., (2005), **Reconciling the feeling-as-information and hedonic contingency models of how moods influences systematic information processing**, Journal of Applied Social Psychology 35, no. 8: 1656-1679.
- [15] Goodwin, J., (2004), **A comparison of internal audit in the private and public sectors**, Managerial Auditing Journal, Vol. 19 No. 5, pp. 640-50.
- [16] Goodwin-Stewart, J., Kent, P., (2006), **The use of internal audit by Australian companies**, Managerial Auditing Journal, Vol. 21 No. 1, pp. 81-101.
- [17] Gramling, A., Myers, P., (2006), **Internal auditing's role in ERM**, The Internal Auditor, Vol. 62 No. 2, pp. 52-8.
- [18] Griffiths, D., (2006), **Risk Based Internal Auditing: An Introduction**, available at: www.internalaudit.biz (accessed February 12, 2008).
- [19] **Cash Flows and Accruals: has Financial Reporting become more Conservative?**, Journal of Accounting and Economics 29 (3), 287-320.
- [20] Paola, S., (2004), **The Effects of Government Ownership on Bank Lending**, Journal of Financial Economics 72 (2004) 357-384
- [21] Peng, E.Y., (2011), **Accruals Quality and the Incentive Contracting Role of Earnings Account**, Public Policy 30, 460-480
- [22] Richardson, S., (2002), **Over Investment of Free Cash Flow**, Review of Accounting Studies 11, 159-189.
- [23] Richardson, S. A., Sloan, R. G., (2005), **Accrual Reliability, Earning Persistence and Stock Prices** Journal of Accounting and Economics, 39 (4): 437-485.
- [24] Shalev, R., Zhang, I., Zhang, Y., (2011), **Yong CEO Compensation and Fair Value Accounting**, Evidence from purchase price allocation. Olin Business School Washington University, St. Louis, MO 63130
- [25] Sloan, R., (1993), **Accounting Earnings and Top Executive Compensation**, Journal of Accounting and Economics 16 (1-3): 55-100.
- [26] Verdi, R.S., (2001), **Mandatory IFRS Reporting Around the World: Early Evidence on the Economic Consequences**, Journal of Accounting Research, Vol. 46, No. 5, 105-112.
- [27] Woods, R., Cornett, M.M., Marcus, A.J., (2007), **Reconciling the feeling-as-information and hedonic contingency models of how moods influences systematic information processing**, Journal of Applied Social Psychology 35, no. 8: 1656-1679.

پژوهشی در سطح وسیعتر و در سایر شرکت‌های مرتبط با صنعت داروسازی صورت گرفته و نتایج حاصل با نتایج بدست آمده از این پژوهش مقایسه گردد.

پیشنهاد می‌شود در پژوهشی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های موجود در صنعت داروسازی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مورد مطالعه و بررسی قرار گرفته و نتایج حاصل با نتایج بدست آمده از این پژوهش مقایسه گردد.

پیشنهاد می‌شود در پژوهشی دیگر به بررسی امکان سنجی استقرار فناوری اطلاعات در شرکت‌های موجود در صنعت داروسازی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مورد مطالعه و بررسی قرار گرفته و نتایج حاصل با نتایج بدست آمده از این پژوهش مقایسه گردد.

## ۷- منابع و مأخذ

- [1] استانداردهای حسابداری ایران، (۱۳۸۸)، نشریه ۱۶۵ سازمان حسابداری، استاندارد حسابداری شماره ۲، صورت جریان وجوه نقد، مبانی نظری گزارشگری مالی.
- [2] بذرافشان، آمنه، حجازی، رضوان، رحمانی، علی، (۱۳۹۴)، **رویدادکاوی الزامات کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی با تاکید بر نقش کمیته حسابداری، فصلنامه علمی و پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال چهارم، شماره ۱۶.**
- [3] عرب مازار یزدی، محمد، صفرزاده، محمد حسین، (۱۳۸۹)، **تفکیک سود و پیش بینی جریان‌های نقدی عملیاتی آتی، بررسی های حسابداری و حسابرس، ش ۴۹، صص ۱۱۱-۱۳۹.**
- [4] کتیری، حسین، (۱۳۹۲)، **راهنمای شناخت و ارزیابی اثر بخشی سیستم کنترل داخلی (در سطح سازمانی)**، چاپ اول، تهران: موسسه حسابداری هوشیار ممیز.
- [5] کریمی، کیانا، رهنمای روپشتی، فریدون، (۱۳۹۴)، **تورشهای رفتاری و انگیزه‌های مدیریت سود، فصلنامه علمی و پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال چهارم، شماره ۱۴.**
- [6] کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، (۱۳۸۹)، **استاندارد های حسابداری، چاپ دهم، تهران: سازمان حسابداری.**
- [7] رحیمیان، نظام الدین، توکل نیا، اسماعیل، (۱۳۹۱)، **نقش حسابداری داخلی در کیفیت سیستم کنترل داخلی، مجله حسابرس، ش ۵۹، صص ۱۱۳-۱۰۴.**
- [8] Alexander, D. C., (2007), **Market Liquidity and Ownership Structure with weak protection for minority shareholders: evidence from Brazil and Chile**, Working paper. <http://ssrn.com/>.
- [9] Basel, P.M., (1998), **Accounting Earnings and Cash Flows as Measures of Firm Performance: The Role of Accounting Accruals**, Journal of Accounting and Economics 18: 3-42.
- [10] Committee on Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO), (1994), **Internal Control Integrated Framework**, COSO Report, Pp. 1-163.
- [11] Committee on Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO), (2012), **Internal Control Integrated Framework**, COSO Report, Pp. 1-150.
- [12] D'Aquila, J., Houmes, R., (2014), **COSO's Updated Internal Control and Enterprise Risk Management Frameworks**,

