

مطالعه مقایسه‌ای دیدگاه مدیران و حسابرسان در ارتباط با تأثیر گزارشگری کنترل‌های داخلی بر بهبود گزارشگری مالی

هاشم ولی‌پور

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد فیروزآباد (مسئول مکاتبات)
h.valipour@gmail.com

جواد مرادی

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت
Jmoradi2005@yahoo.com

جمشید احمدی

کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت
jamshid.ahmady64@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۱/۳/۱۰ تاریخ پذیرش: ۹۱/۶/۲۰

چکیده

تحقیق حاضر به مطالعه دیدگاه‌های گروه‌ها و اعضای حرفه‌ای صاحب‌نظر (شامل مدیران شرکت‌ها و حسابرسان مستقل فعال در مؤسسات و سازمان حسابرسی) در ارتباط با لزوم ارائه گزارش جدیدی تحت عنوان «گزارش کنترل‌های داخلی»، از بُعد مفید بودن و تأثیر آن بر بهبود کلی گزارشگری مالی، به صورت مقایسه‌ای می‌پردازد.

روش تحقیق مورد استفاده، توصیفی-پیمایشی است و با توجه به موضوع تحقیق جامعه آماری تحقیق شامل مدیران شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و نیز حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار می‌باشد. اطلاعات مورد نیاز با استفاده از پرسشنامه گردآوری گردیده است. برای تجزیه و تحلیل اطلاعات از آزمون مقایسه میانگین‌ها استفاده شده است.

نتایج تحقیق حاکی از آن است که مدیران و حسابرسان در خصوص مفید بودن این نوع گزارش تأکید داشته‌اند. از دیدگاه مدیران گزارشگری داوطلبانه مدیریت در خصوص کنترل داخلی، گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد، از سوی دیگر حسابرسان نیز عقیده دارند که گزارشگری اجباری مدیریت در خصوص کنترل داخلی، گزارشگری مالی را بهبود نمی‌بخشد. سایر نتایج حاکی از آن است که بین دیدگاه مدیران و حسابرسان در ارتباط با گزارشگری کنترل‌های داخلی تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

واژه‌های کلیدی: کنترل‌های داخلی، گزارشگری کنترل‌های داخلی، قانون ساربینز-اکسلی، حسابرسی داخلی.

۱- مقدمه

«من معتقدم از میان تمامی اصلاحات و الزامات مطرح شده در این چند سال اخیر، الزامات مربوط به کنترل‌های داخلی پتانسیل بالاتری جهت بهبود روند قابلیت اتکا گزارشگری مالی را داشته است.»

قبل از طرح سؤال اصلی که این تحقیق با هدف پاسخگویی به آن انجام شده است، بررسی این موضوع مهم است که اهمیت و نقش کنترل‌های داخلی از دیدگاه مدیران و حسابرسان مورد بررسی قرار گیرد. کنترل‌های داخلی و گزارشگری مرتبط با آن برای حسابرسان بسیار حائز اهمیت است. کیفیت کنترل‌های داخلی بیش از هر عامل دیگری تعیین کننده نحوه رسیدگی‌های حسابرسان است. بحث گزارشگری مدیران در خصوص کنترل‌های داخلی بسیار مورد بحث و بررسی قرار گرفته است. موضوع کنترل داخلی، در طی فرایند حسابرسی به واسطه ویژگی‌های خاص و منحصر به فرد استانداردهای حسابرسی اهمیت زیادی دارد. چرا که حسابرس بایستی درک کافی از سیستم حسابداری و کنترل داخلی جهت طراحی طرح کلی حسابرسی و نیز گسترش و توسعه اثربخشی حسابرسی بدست آورد (U.S. House of Representatives, 1985).

نظرات و عقاید مدیران در خصوص سیستم کنترل‌های داخلی نیز بسیار مهم است، چرا که سیستم کنترل داخلی مبتنی را جهت آماده‌سازی صورت‌های مالی و گسترش سیستم پاسخگویی فراهم می‌کند (GAO1992).^۱

با توجه به وقایع ناگواری که تاکنون در رابطه با عدم افشای ضعف‌های کنترل‌های داخلی در گزارش حسابرسی شرکت‌هایی از قبیل انرون و ولدکام در آمریکا و شرکت‌های در ایران که از ذکر نام آن‌ها معذوریم روی داده و موجب خسارات مادی و معنوی زیادی به جامعه شده است، آیا ضرورت بازنگری در ابزارهای گزارشگری و نظارتی ضروری نیست؟

با توجه به نقش و جایگاه مدیران از یک سو به عنوان مباشران عده زیادی از سهامداران که با اعمال وظیفه مباشرت خود و با هدف استفاده از ابزارهایی به منظور استفاده اثربخش از منابع تحت اختیار در راستای افزایش ثروت سهامداران فعالیت می‌کنند، از یک طرف و

تصور عموم بر آن است که ساختار کنترل داخلی معادل اقدامات واحد تجاری برای جلوگیری از تقلب کارکنان است. اما در واقع، چنین اقداماتی جزئی از کنترل داخلی است. به‌طور کلی ساختار کنترل داخلی یک سازمان (که به آن سیستم کنترل داخلی نیز می‌گویند) شامل سیاست‌ها و روش‌هایی است، که برای تأمین اطمینان نسبی از دستیابی به هدف‌های سازمان بوجود می‌آید. ارزیابی این ساختار توسط حسابرسان داخلی انجام می‌گیرد، که در نهایت منتهی به ارائه گزارشی به نام گزارشگری کنترل‌های داخلی مدیران^۱ جهت استفاده-کنندگان درون سازمانی و یا بعضاً استفاده برون سازمانی خواهد شد (Bin Mohamed, 2001).

کنترل‌های داخلی برای حسابرسان نیز بسیار حائز اهمیت است. کیفیت کنترل‌های داخلی بیش از هر عامل دیگری تعیین کننده نحوه رسیدگی‌های حسابرسان است. بحث گزارشگری مدیران در خصوص کنترل‌های داخلی بسیار مورد بحث و بررسی قرار گرفته است. موضوع کنترل داخلی، در طی فرایند حسابرسی به واسطه ویژگی‌های خاص و منحصر به فرد استانداردهای حسابرسی اهمیت زیادی دارد. چرا که حسابرس بایستی درک کافی از سیستم حسابداری و کنترل داخلی جهت طراحی طرح کلی حسابرسی و نیز گسترش و توسعه اثربخشی حسابرسی به‌دست آورد (U.S. House of Representatives, 1985).

محیط فعلی تجاری فشارهایی را بر مدیران اجرائی برای داشتن دیدی محدود و بسته از سطوح پایین وارد آورده است. این تمرکز بر روی سطوح پائین منتج به ایجاد تکیه‌گاهی جهت بهره‌روری بیشتر سازمان‌ها شده است. گزارشگری مدیران در خصوص کنترل‌های داخلی، مدیران را برای آگاهی از اهمیت، قوت و توانائی ساختار کنترل‌های داخلی تشویق خواهد کرد. در نتیجه ارائه چنین گزارشاتی، مدیران اجرائی ممکن است سطح بالائی از مسئولیت‌پذیری را در خصوص سیستم کنترل داخلی تقبل کنند (Takas, 1993).

در باب اهمیت گزارشگری کنترل‌های داخلی همین بس که دونالدنیکولاس، حسابدار ارشد SEC، می‌گوید:

آیا این اطمینان، صرفاً با گزارش مالی و گزارش حسابرس مستقل نسبت به آن، فراهم می‌شود؟ (حساس یگانه و نتاج ملک‌شاه، ۱۳۸۵)

مسئله اصلی تحقیق حاضر بررسی مقایسه‌ای دیدگاه مدیران و حسابرسان نسبت به این موضوع است که آیا گزارشگری کنترل‌های داخلی مفید است و گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد.

برای دستیابی به این هدف لازم به پاسخگویی به سؤالات زیر می‌باشد:

- ۱) گزارشگری داوطلبانه کنترل‌های داخلی مفید است؟
- ۲) گزارشگری اجباری کنترل‌های داخلی مفید است؟
- ۳) گزارشگری داوطلبانه کنترل‌های داخلی می‌تواند جهت تصمیم‌گیری مدیریت مفید باشد؟
- ۴) گزارشگری اجباری کنترل‌های داخلی می‌تواند جهت تصمیم‌گیری مدیریت مفید باشد؟

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

تحقیق مربوط به حساس یگانه و نتاج ملک‌شاه (۱۳۸۵) تنها تحقیق انجام شده در داخل کشور می‌باشد که به بررسی امکان‌سنجی تقاضا برای گزارش کنترل‌های داخلی در بخشی از واحدهای اقتصادی کشور که با بخش وسیعی از آحاد جامعه یعنی سهام‌داران مواجه هستند مورد مطالعه قرار داد و به تشریح ابعاد مختلف این مسئله پرداخت که تقاضا برای گزارش کنترل‌های داخلی در میان استفاده‌کنندگان اطلاعات در محیط شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران چگونه است.

گروه‌های پاسخ دهنده شامل ذی‌نفعان شرکت‌های سهامی عام پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مشتمل بر ۴ گروه حسابداران رسمی، حسابرسان داخلی، کارشناسان سرمایه‌گذاری و دانشجویان بوده‌اند، که در این خصوص نتایج زیر حاصل شده است:

- ۱) گزارش کنترل‌های داخلی از دیدگاه همه گروه‌های استفاده‌کننده کننده موجب افزایش کیفیت (ارزشمندی) اطلاعات منتشر شده شرکت بویژه از بعد قابلیت اعتماد اطلاعات می‌شود.

حسابرسان به عنوان بازوی اصلی سهامداران در گزارشگری نقاط ضعف اساسی و اصلی در بعد کنترل‌های داخلی و گزارشگری مالی در راستای ایفای نقش خود به عنوان اعتباردهندگان به صورت‌های مالی تهیه شده توسط هیئت مدیره، مرتبط ترین گروه‌های پاسخ دهنده به این سؤال که چرا گزارشگری کنترل‌های داخلی در ایران نبایستی الزامی شود؟ این دو گروه را می‌توان نام برد.

فاصله سال‌های ۱۹۸۸ تا ۲۰۰۲ را می‌توان دوران فترت گزارشگری کنترل‌های داخلی در غرب و آمریکا قلمداد کرد چراکه تصویب نامه‌ای تمامی شرکتهای سهامی عام را ملزم به ارائه چنین گزارشی کند تدوین نگردید (هرچند نهادهای قانونگذار بصورت جسته و گریخته به ارائه چنین گزارشی و الزامات مربوط به آن اشاره داشتند)، تا اینکه سرانجام در سال ۲۰۰۲ قانونی تحت عنوان ساربنز-اکسلی (اسامی دو سناتور است که لایحه ذیربط را به کنگره آمریکا ارائه داده بودند) در سنای آمریکا به تصویب رسید و بند ۴۰۴ آن، شرکت‌های سهامی عام را ملزم کرد که گزارش کنترل‌های داخلی را همراه با گزارش حسابرس مستقل درباره آن، از ژانویه سال ۲۰۰۵ تهیه و منتشر کنند (حساس یگانه و نتاج ملک‌شاه، ۱۳۸۵)

مدت‌های طولانی است که بخش کنترل‌های داخلی از یک سو دغدغه خاطر مدیران و از سوی دیگر صاحبان سرمایه و سایر اشخاص ذی‌نفع در واحدهای اقتصادی است، چرا که غالب این اشخاص تصور می‌کنند که این کنترل‌ها، ابزار دستیابی به اهداف واحد اقتصادی است. این کنترل‌ها با مسئولیت مدیریت و توسط مدیریت و کارکنان واحد اقتصادی طراحی و اجرا می‌شوند و مستلزم مشارکت تمامی کارکنان واحد اقتصادی هستند.

مسئله اینجاست که چگونه می‌توان اطمینان معقول و نه مطلق از سوی مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی را برای سایر اشخاص ذی‌نفع در واحد اقتصادی شامل سهام‌داران، نهادهای سرمایه‌گذار، اعتبار دهنده‌گان، طلب-کاران عمده، مشتریان عمده، مراجع دولتی و قانون‌گذاری فراهم آورد؟

- ۲) گزارشگری اجباری کنترل داخلی موجب بهبود گزارشگری مالی شرکت خواهد شد. (هرچند حساب‌برسان حرفه‌ای به نسبت سایر افراد بیشتر به اجباری بودن این گزارشات صحنه می‌گذارند).
- ۳) از نظر همه گروه‌های پاسخ دهنده، حسابرسی شدن گزارش کنترل‌های داخلی موجب افزایش اعتبار آن می‌شود.
- ۴) همه گروه‌های پاسخ دهنده، فایده‌مندی گزارش کنترل‌های داخلی را با در نظر گرفتن ملاحظات مربوط به فزونی منافع بر هزینه تهیه و ارائه آن، تأیید می‌کنند.
- هرمانسون^۳ (۲۰۰۰)، تقاضا برای گزارشگری کنترل-های داخلی را از طریق تحقیق گروه‌های مختلف استفاده کننده در ایالات متحده بررسی کرد. بطور کلی این نتایج نشان داد که پاسخ دهندگان قبول دارند که کنترل‌های داخلی، حجیم هستند. ضمناً آنها بطور کلی موافق هستند که گزارشگری اختیاری کنترل‌های داخلی، مدیریت را ترغیب می‌کند که کنترل‌های داخلی را بهبود بخشد و فرآیند نظارتی کمیته‌های حسابرسی را ارتقاء دهد و اطلاعات اضافی را برای بقیه فراهم می‌کند. اگر گزارشگری مورد بحث، اجباری بشود، پاسخ دهندگان احساس می‌کنند که دارای ارزش اطلاعاتی کمتری است. ارزش اطلاعاتی گزارشگری اجباری کنترل‌های داخلی می‌تواند به این مفهوم باشد که شاید پاسخ‌دهندگان گزارشگری اختیاری را علامت مورد نظر در تحقیق مک مولن و دیگران (۱۹۹۶) می‌دانند.
- بین محمد (۲۰۰۱)، این تحقیق در کشور مالزی انجام شد، نظرات گروهی از پاسخ‌دهندگان شامل تعداد ۱۰۰ حسابدار رسمی و ۱۰۰ نفر مدیران در خصوص بررسی میزان درک و آگاهی حساب‌برسان و مدیران در خصوص تقاضا برای گزارش کنترل‌های داخلی بررسی و اطلاعات با استفاده از روش T-test تجزیه و تحلیل واریانس (ANOVA) انجام و نتایج زیر بدست آمد:
- فرضیات تدوین شده در این تحقیق به شرح زیر مطرح شد:
- گزارشگری کنترل‌های داخلی مفید است.
 - گزارشگری کنترل‌های داخلی روی تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان تأثیرگذار است.
 - گزارشگری کنترل‌های داخلی گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد.
- نتایج حاصل از تحقیق مزبور به شرح زیر است:
- همه گروه‌های پاسخ‌دهنده موافق این موضوع هستند که کنترل‌های داخلی بخش اصلی یک سازمان بوده، ساختار کنترل‌های داخلی مطلوب ریسک تقلب و اشتباه را کاهش داده و کنترل‌های داخلی ضعیف باعث کاهش مطلوبیت صورت‌های مالی خواهد شد.
 - گزارشگری کنترل‌های داخلی مدیران را نسبت به بهبود سیستم کنترل‌های داخلی تشویق می‌کند.
 - گزارش کنترل‌های داخلی اطلاعات مفیدی را برای استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی و برون-سازمانی فراهم می‌کند.
- شرکت‌ها بایستی تشویق به ارائه چنین گزارشی شوند و نیابستی الزامی برای این کار وجود داشته باشد. به-طوری که گزارشگری اجباری کنترل‌های داخلی دارای ارزش اطلاعاتی پائینی برای استفاده‌کنندگان می‌باشد.
- سایبرامانیام و اگنوا^۴ (۲۰۰۵)، شواهد اولیه‌ای را در ارتباط با همبستگی نقاط ضعف سیستم کنترل‌های داخلی و هزینه سرمایه شرکت به دست آوردند. آنها هزینه سرمایه شرکت‌هایی که نقاط ضعف کنترل‌های داخلی را گزارش می‌کنند، را با هزینه سرمایه شرکت‌هایی که این موارد را افشاء و گزارش نمی‌کنند را بررسی کرده و به این نتیجه رسیدند که، یک افزایش نهائی در هزینه سرمایه بین شرکت‌های افشا کننده نقاط ضعف سیستم و شرکت-هائی که هیچ‌گونه افشایی در این خصوص انجام نمی‌دهند وجود دارد و مطالعات، شواهدی را در این خصوص که نقاط ضعف سیستم کنترل‌های داخلی عدم قطعیت اطلاعات در بازار را افزایش می‌دهد، نشان داد.
- دویله و ام.سی وای^۵ (۲۰۰۷)، در تحقیق خود آزمونی در خصوص تعیین آثار نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بر روی گزارشگری مالی در ارتباط با ۷۷۹ شرکت موجود در بورس اوراق بهادار نیویورک که نقاط ضعف با اهمیت را در

الف- فرضیه‌های گروه اول: بررسی درک و اهمیت

کنترل‌های داخلی از دیدگاه مدیران و حسابرسان داخلی

الف-۱- گزارشگری داوطلبانه مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی مفید است.

الف-۲- گزارشگری اجباری مدیریت در خصوص کنترل داخلی‌های مفید است.

الف-۳- گزارشگری داوطلبانه مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی، گزارشگری مالی را در ایران بهبود می‌بخشد.

الف-۴- گزارشگری اجباری مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی، گزارشگری مالی را در ایران بهبود می‌بخشد.

ب- فرضیه‌های گروه دوم: بررسی درک و اهمیت کنترل‌های داخلی از دیدگاه حسابرسان

ب-۱- گزارشگری داوطلبانه مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی مفید است.

ب-۲- گزارشگری اجباری مدیریت در خصوص کنترل داخلی‌های مفید است.

ب-۳- گزارشگری داوطلبانه مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی، گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد.

ب-۴- گزارشگری اجباری مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی، گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد.

ج- فرضیه گروه سوم: مقایسه دیدگاه مدیران و حسابرسان

ج-۱- بین دیدگاه مدیران و حسابرسان در خصوص مفید بودن گزارشگری داوطلبانه کنترل‌های داخلی مدیریت تفاوت وجود دارد.

ج-۲- بین دیدگاه مدیران و حسابرسان در خصوص مفید بودن گزارشگری اجباری کنترل‌های داخلی مدیریت تفاوت وجود دارد.

ج-۳- بین دیدگاه مدیران و حسابرسان در خصوص اینکه گزارشگری داوطلبانه کنترل‌های داخلی، گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد، تفاوت وجود دارد.

ج-۴- بین دیدگاه مدیران و حسابرسان در خصوص اینکه گزارشگری اجباری کنترل‌های داخلی، گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد، تفاوت وجود دارد.

خصوص کنترل‌های داخلی طی گزارشی برای استفاده-کنندگان ارائه می‌کنند، از آگوست سال ۲۰۰۲ تا ۲۰۰۵ میلادی انجام دادند. نتایج تحقیق نشان داد، که شرکت‌های جوان‌تر که از نظر ساختار مالی ضعیف‌تر بوده و در حال تجدید سازمان می‌باشند، دارای نقاط ضعف کنترل‌های داخلی با اهمیت بیشتری می‌باشند و در مقابل شرکت‌های دارای ساختار مالی مطلوب‌تر و قدیمی‌تر نقاط ضعف کم‌اهمیتی را در گزارش افشا و یا فاقد نقاط ضعف کنترل‌های داخلی در سطح کل شرکت می‌باشند. آنها همچنین نشان داد، که شرکت‌هایی که تنها دارای نقاط ضعف کنترل‌های داخلی در سطح یک حساب خاص می‌باشند، بزرگ‌تر، قدیمی‌تر و دارای ساختار مالی قوی‌تری در مقایسه با شرکت‌هایی می‌باشند که دارای نقاط ضعف کنترل داخلی در سطح کل شرکت هستند.

جیانگ^۶ و همکاران (۲۰۰۹)، به بررسی و آزمون این موضوع پرداختند، که آیا ارتباطی بین کیفیت کنترل‌های داخلی و ارزیابی‌های حسابرسان و اظهارنظر آنها در خصوص تداوم فعالیت شرکت با توجه به الزامات مربوط به ساربنز اکسلی ۲۰۰۲ وجود دارد؟ این تحقیق بر روی شرکت‌هایی که طی سال‌های ۲۰۰۴ تا ۲۰۰۵، دارای توان و ساختار مالی ضعیف‌تری بوده و به انتشار گزارش کنترل‌های داخلی اقدام کرده بودند، پرداخت. نتایج حاصل از تحقیق گویای این مطلب است که شرکت‌هایی که دارای ساختار کنترل‌های داخلی ضعیف و نقاط ضعف با اهمیت، نیاز بیشتری به دریافت اظهارنظر حسابرسان و ارزیابی‌های آنها در خصوص تداوم فعالیت شرکت داشته‌اند. بعلاوه تجزیه و تحلیل‌ها نشان می‌دهد، که ارتباط مثبت و معناداری بین افشا نقاط ضعف با اهمیت و نیز تمایل حسابرسان به انتشار گزارش در خصوص تداوم فعالیت شرکت‌هایی که نقاط ضعف با اهمیت را در سطح کل شرکت افشا می‌کنند وجود دارد.

۳- فرضیه‌های پژوهش

در راستای اهداف تحقیق و با عنایت به سؤالات مطرح شده در بخش بیان مسئله سه گروه فرضیه تدوین گردیده است.

۴- روش‌شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از روش توصیفی-پیمایشی استفاده نموده است. به عبارت دیگر روش تحقیق حاضر از لحاظ هدف، کاربردی است. از سوی دیگر چون تحقیق حاضر به بررسی تفاوت دیدگاه‌ها تأکید دارد، از روش مقایسه‌ای استفاده شده است. یعنی بر مبنای اطلاعات جمع‌آوری شده از مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران مستقر در تهران (که معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار می‌باشند) و نیز شرکت‌های پذیرفته شده در سازمان بورس و اوراق بهادار واقع در تهران، صحت و سقم فرضیات تحقیق آزمون انجام و با مقایسه دیدگاه دوطرف، نتایج حاصله به کل جامعه مورد نظر تعمیم داده خواهد شد (استقرایی-قیاسی).

جامعه آماری این تحقیق، کلیه مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران واقع در تهران (معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار) و نیز کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار واقع در تهران می‌باشد.

در این تحقیق از حسابرسان و مدیران جهت پاسخگویی به سؤالات استفاده شده است. کارکرد حسابرسان داخلی و مستقل تقریباً شبیه به هم می‌باشد، مأموریت اصلی و اولیه حسابرسان داخلی ارزیابی کنترل‌ها به منظور حصول اطمینان از اجرای موثر کنترل‌های داخلی است، حسابرسان مستقل نیز از سوی دیگر وظیفه ارزیابی کنترل‌های داخلی به منظور حصول اطمینان از

ارائه تصویر مطلوب صورت‌های مالی هستند. این موضوع که هماهنگی و همکاری بیشتر میان (کنترل‌های) داخل و خارج تلاش‌ها، منابع و هزینه‌های شرکت ذخیره می‌شود، بسیار مورد بحث و بررسی قرار گرفته است.

اشخاصی که مسئول تصمیم‌گیری در سطوح بالای سازمان هستند، مدیران شرکت‌ها می‌باشند، این تحقیق در حال تلاش برای بررسی این مسئله است که آیا گزارشگری کنترل‌های داخلی مدیریت بر روی تصمیم‌گیری مدیران سطوح بالا تأثیرگذار است یا خیر؟

پرسش‌نامه در این تحقیق بر اساس نمونه‌گیری تصادفی تنظیم شده است. روش نمونه‌گیری تصادفی یک روش نمونه‌گیری انتخابی در مواقعی است که اعضا جامعه مورد مشاهده، شانس یکسانی برای انتخاب شدن دارند. تعداد جامعه آماری مؤسسات حسابرسی شامل ۱۲۲ موسسه

مشمول بر ۴۸۸ حسابرس دارای صلاحیت پاسخگویی (حسابرس ارشد، سرپرست و مدیر) و تعداد جامعه مدیران ۱۸۱ شرکت به تعداد ۷۲۴ مدیر دارای صلاحیت پاسخگویی (رئیس حسابداری، مدیر مالی، حسابرس داخلی و معاون اداری و مالی) می‌باشد. با استفاده از روش نمونه‌گیری به شرح زیر حجم نمونه حسابرسان ۲۱۵ و حجم نمونه مدیران ۲۵۱ شده است. اطلاعات مربوط به نمونه انتخابی و پرسش‌نامه‌ها به شرح مندرج در جدول شماره ۱ است.

جدول شماره (۱): اطلاعات پرسشنامه‌های توزیع شده و جمع آوری شده

گروه مورد مطالعه	پرسش‌نامه‌های	توزیع شده	جمع آوری شده	عدم دریافت پاسخ	درصد پاسخ‌های دریافتی
گروه حسابرسان	۲۱۵	۲۱۳	۲	۹۹٪	
گروه مدیران	۲۵۱	۲۵۰	۱	۹۹٪	

جدول (۲) آمار توصیفی تحصیلات مدیران نمونه انتخابی

شرح	فراوانی	درصد	درصد انباشته
دیپلم	۳۲	۱۲/۸	۱۲/۸
کارشناسی	۱۲۷	۵۰/۸	۶۳/۶
کارشناسی ارشد	۶۵	۲۶/۰	۸۹/۶
دکتری	۲۶	۱۰/۴	۱۰۰/۰
جمع	۲۵۰	۱۰۰/۰	-----

جدول (۳) دسته‌بندی مدیران بر اساس سمت شغلی

درصد انباشته	درصد	فراوانی	شرح
۱۹.۶	۱۹.۶	۴۹	رئیس حسابداری
۵۷.۲	۳۷.۶	۹۴	مدیر مالی
۷۵.۶	۱۸.۴	۴۶	معاون اداری و مالی
۱۰۰	۲۴.۴	۶۱	حسابرس داخلی
-----	۱۰۰	۲۵۰	جمع

جدول (۴) دسته بندی مدیران بر اساس تجربه کاری

درصد انباشته	درصد	فراوانی	شرح
۶/۰	۶/۰	۱۵	کمتر از ۳ سال
۲۱/۲	۱۵/۲	۳۸	بین ۳ تا ۵ سال
۶۰/۸	۳۹/۶	۹۹	بین ۶ تا ۱۰ سال
۱۰۰/۰	۳۹/۲	۹۸	بیش از ۱۰ سال
-----	۱۰۰/۰	۲۵۰	جمع

۵- نحوه تجزیه و تحلیل اطلاعات

در تحقیق حاضر جهت آزمون فرضیه‌ها، اطلاعات مورد نیاز پس از جمع‌آوری، پردازش شده و با استفاده از نرم‌افزار آماری SPSS و Excel به شرح زیر مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است:

۱- توصیف: ابتدا مشاهدات توسط روش آمار توصیفی شامل جداول فراوانی و توافقی، نمودارهای آماری و شاخص‌های تمایل مرکزی و پراکندگی توصیف شده است.

۲- استنباط: مشاهدات تحقیق، با استفاده از روش‌های آمار استنباطی و با استفاده از آزمون‌های t یک نمونه‌ای و دو نمونه‌ای و آزمون ناپارامتری ویلکسون مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.

در خصوص سمت شغلی نیز مدیران مالی با ۳۷/۶ درصد بالاترین فراوانی را دارند و به لحاظ تجربه کاری نیز، اکثر مدیران با ۳۹/۲ درصد حجم نمونه دارای تجربه کاری بیش از ده سال می‌باشند.

در ادامه به بررسی نتایج فرضیه‌های گروه الف (دیدگاه مدیران و حسابرسان داخلی در ارتباط با گزارشگری کنترل‌های داخلی) خواهیم پرداخت.

۵-۱-۱- نتایج آزمون فرضیه اول (الف-۱) از دید

مدیران و حسابرسان داخلی

فرضیه اول به شرح زیر مطرح گردیده است:

«گزارشگری داوطلبانه مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی مفید است.»

خروجی‌های آماری مربوطه، در پیوست شماره ۱ ارائه شده است. همان‌گونه که در پیوست شماره ۱ مشاهده می‌شود، میانگین پاسخ‌های داده شده مربوط به فرضیه دوم از سوی مدیران، ۳/۷۸۲ و بزرگتر از ۳ بوده و سطح معنی‌داری کوچکتر از ۵ درصد است. لذا در سطح اطمینان ۹۵٪ می‌توان ادعان داشت که گزارشگری داوطلبانه مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی، از دید مدیران و حسابرسان داخلی مفید است. لذا فرض H_1 پذیرفته شده و ادعا تأیید می‌شود.

۵-۱-۱- نتایج آزمون فرضیه‌های گروه اول: بررسی

دیدگاه مدیران و حسابرسان داخلی در ارتباط با گزارشگری کنترل‌های داخلی

آمار توصیفی مربوط به مدیران و حسابرسان داخلی در جدول‌های ۲ و ۳ و ۴ ارائه شده است. همان‌گونه که ملاحظه می‌شود، میانگین سطح تحصیلات مدیران در طبقه دوم (لیسانس) و به میزان ۵۰/۸ درصد بیشترین حجم نمونه را به خود اختصاص داده است. افزون بر این،

۵-۱-۲- نتایج آزمون فرضیه دوم (الف-۲) از دید مدیران و حسابرسان داخلی

فرضیه دوم به شرح زیر مطرح گردیده است:

«گزارشگری اجباری مدیریت در خصوص کنترل داخلی- های مفید است.»

خروجی‌های آماری مربوطه، در پیوست شماره ۲ ارائه شده است. همان‌گونه که مشاهده می‌شود، میانگین پاسخ‌های داده شده مربوط به فرضیه دوم از سوی مدیران، $3/464$ و بزرگتر از 3 است و سطح معنی‌داری کوچکتر از 5 درصد است. لذا در سطح اطمینان 95% می‌توان چنین ادعا کرد که گزارشگری اجباری مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی، از دید مدیران و حسابرسان داخلی مفید است. لذا فرض H_1 پذیرفته شده و ادعا تأیید می‌شود.

۵-۱-۳- نتایج آزمون فرضیه سوم (الف-۳) از دید مدیران و حسابرسان داخلی

فرضیه سوم به شرح زیر مطرح گردیده است:

«گزارشگری داوطلبانه مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی، گزارشگری مالی را در ایران بهبود می‌بخشد.»

خروجی‌های آماری مربوطه، در پیوست شماره ۳ ارائه شده است. با توجه به اطلاعات مندرج در جداول آماری مذکور، میانگین پاسخ‌های داده شده مربوط به فرضیه سوم از سوی مدیران، $3/128$ و بزرگتر از 3 است و سطح معنی‌داری کوچکتر از 5 درصد است. لذا در سطح اطمینان 95% می‌توان گفت که از دید مدیران و حسابرسان داخلی، گزارشگری داوطلبانه مدیریت در خصوص کنترل داخلی، گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد. لذا فرض H_1 پذیرفته شده و ادعا تأیید می‌شود.

۵-۱-۴- نتایج آزمون فرضیه چهارم (الف-۴) از دید مدیران و حسابرسان داخلی

فرضیه چهارم به شرح زیر مطرح گردیده است:

«گزارشگری اجباری مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی، گزارشگری مالی را در ایران بهبود می‌بخشد.»

خروجی‌های آماری مربوطه، در پیوست شماره ۴ ارائه شده است. با توجه به اطلاعات مندرج در جداول آماری مذکور، میانگین پاسخ‌های داده شده مربوط به فرضیه سوم از سوی مدیران، $3/024$ و بزرگتر از 3 است و سطح معنی‌داری بزرگتر از 5 درصد است. لذا در سطح اطمینان 95% نمی‌توان ادعای مطرح شده را تأیید نمود.

۵-۲- آزمون فرضیه های گروه دوم: بررسی دیدگاه حسابرسان در ارتباط با گزارشگری کنترل‌های داخلی

آمار توصیفی مربوط به حسابرسان مستقل، در جدول‌های ۵ و ۶ و ۷ ارائه شده است. همان‌گونه که ملاحظه می‌شود، در خصوص تحصیلات حسابرسان، بیشترین فراوانی در طبقه دوم (لیسانس) به میزان $43/7$ درصد وجود دارد. بیشترین گروه پاسخ‌دهنده نیز سرپرستان مؤسسات حسابرسی بوده‌اند که میزان $42/7$ درصد از حجم نمونه را تشکیل می‌دهند. بیشترین تجربه کاری حسابرسان، در طبقه چهارم (بیش از ده سال) قرار دارد که میزان $34/3$ درصد از کل حجم نمونه می‌باشد.

جدول (۵) آمار توصیفی تحصیلات حسابرسان مستقل نمونه انتخابی

شرح	فراوانی	درصد	درصد انباشته
کارشناسی	۱۰۸	۵۰٫۷	۵۰٫۷
کارشناسی ارشد	۹۳	۴۳٫۷	۹۴٫۴
دکتری	۱۲	۵٫۶	۱۰۰
جمع	۲۱۳	۱۰۰	-----

جدول (۶) طبقه‌بندی حسابرسان بر اساس عنوان شغلی

شرح	فراوانی	درصد	درصد انباشته
حسابرس ارشد	۷۷	۳۶.۲	۳۶.۲
سرپرست	۹۱	۴۲.۷	۷۸.۹
مدیر	۴۵	۲۱.۱	۱۰۰
جمع	۲۱۳	۱۰۰	-----

جدول (۷) طبقه‌بندی حسابرسان بر اساس تجربه کاری

شرح	فراوانی	درصد	درصد انباشته
کمتر از ۳ سال	۲۰	۹/۴	۹/۴
بین ۳ تا ۵ سال	۵۱	۲۳/۹	۳۳/۳
بین ۶ تا ۱۰ سال	۶۹	۳۲/۴	۶۵/۷
بیش از ۱۰ سال	۷۳	۳۴/۳	۱۰۰/۰
جمع	۲۱۳	۱۰۰/۰	-----

و بزرگتر از ۳ است و سطح معنی‌داری کوچکتر از ۵ درصد است. لذا در سطح اطمینان ۹۵٪، فرض H_0 رد می‌شود و ادعا تأیید می‌گردد. بنابراین، می‌توان گفت که گزارشگری اجباری مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی، از دید حسابرسان مستقل سودمند است.

۵-۲-۳- نتایج آزمون فرضیه سوم (ب-۳) از دید حسابرسان مستقل

فرضیه سوم به شرح زیر مطرح گردیده است: «گزارشگری داوطلبانه مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی، گزارشگری مالی را در ایران بهبود می‌بخشد.» خروجی‌های آماری مربوطه، در پیوست شماره ۷ ارائه شده است. با توجه به اطلاعات مذکور، میانگین پاسخ‌های داده شده مربوط به فرضیه سوم از سوی مدیران، ۳/۸۳۸ و بزرگتر از ۳ است و سطح معنی‌داری کوچکتر از ۵ درصد است. لذا در سطح اطمینان ۹۵٪، فرض H_0 رد می‌شود و ادعا تأیید می‌گردد. بنابراین، می‌توان گفت که از دید حسابرسان مستقل گزارشگری داوطلبانه مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی، تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان درون سازمانی و برون سازمانی را تحت تأثیر قرار می‌دهد و بهبود می‌بخشد.

۵-۲-۱- نتایج آزمون فرضیه اول (ب-۱) از دید حسابرسان مستقل

فرضیه اول به شرح زیر مطرح گردیده است: «گزارشگری داوطلبانه مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی مفید است.»

خروجی‌های آماری مربوطه، در پیوست شماره ۵ ارائه شده است. با توجه به اطلاعات مذکور، میانگین پاسخ‌های داده شده مربوط به فرضیه سوم از سوی مدیران، ۳/۴۳۴ و بزرگتر از ۳ است و سطح معنی‌داری کوچکتر از ۵ درصد است. لذا در سطح اطمینان ۹۵٪، فرض H_0 رد می‌شود و ادعا تأیید می‌گردد. بنابراین، می‌توان ادعا داشت که گزارشگری داوطلبانه مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی، از دید حسابرسان مستقل سودمند است.

۵-۲-۲- نتایج آزمون فرضیه دوم (ب-۲) از دید حسابرسان مستقل

فرضیه دوم به شرح زیر مطرح گردیده است: «گزارشگری اجباری مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی مفید است.»

خروجی‌های آماری مربوطه، در پیوست شماره ۶ ارائه شده است. با توجه به اطلاعات مذکور، میانگین پاسخ‌های داده شده مربوط به فرضیه سوم از سوی مدیران، ۳/۹۱۲۴

۵-۲-۴- نتایج آزمون فرضیه چهارم (ب-۴) از دید حسابربان مستقل

فرضیه چهارم به شرح زیر مطرح گردیده است: «گزارشگری اجباری مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی، گزارشگری مالی را در ایران بهبود می‌بخشد.» خروجی‌های آماری مربوطه، در پیوست شماره ۸ ارائه شده است. با توجه به اطلاعات مذکور، میانگین پاسخ‌های داده شده مربوط به فرضیه سوم از سوی مدیران، $3/0704$ و بزرگتر از ۳ است و سطح معنی‌داری بزرگتر از ۵ درصد است. لذا در سطح اطمینان ۹۵٪، نمی‌توان فرض H_0 را رد کرد و ادعای مطرح شده تأیید نمی‌گردد.

۵-۳-۳- آزمون فرضیه‌های گروه سوم: مقایسه دیدگاه مدیران و حسابربان

در این بخش، بر اساس اطلاعات جمع‌آوری شده از هر یک از گروه‌های نمونه انتخابی، به مقایسه دیدگاه‌های مدیران و حسابربان مستقل در خصوص هر یک از فرضیه‌های مطرح شده می‌پردازیم. توضیح اینکه با توجه به تفاوت حجم نمونه انتخابی جامعه مدیران (۲۵۱ نفر) و جامعه حسابربان (۲۱۵ نفر)، در آزمون فرضیه گروه سوم که به دنبال بررسی مقایسه‌ای طرفین هستیم، دیدگاه هر گروه بصورت جفت جفت می‌بایستی مورد بررسی و آزمون قرار گیرد، لذا در این بین با توجه به اینکه تعداد پاسخ‌های دریافتی حسابربان ۲۱۳ و کمتر از مدیران است، هر حسابرس در مقابل هر مدیر قرار داده شده و در نرم افزار مورد استفاده نیز به طور طبیعی نمونه کمتر (۲۱۳ نفر) مبنای قرار گرفته است.

۵-۳-۱- نتایج آزمون فرضیه اول (ج-۱) مقایسه دیدگاه مدیران و حسابربان مستقل

فرضیه اول به شرح زیر مطرح گردیده است: «بین دیدگاه مدیران و حسابربان در خصوص مفید بودن گزارشگری داوطلبانه مدیریت کنترل‌های داخلی تفاوت وجود دارد.» خروجی‌های آماری مربوط به مقایسه دیدگاه مدیران و حسابربان مستقل در خصوص فرضیه اول (ج-۱)، در پیوست شماره ۹ ارائه شده است. همان‌گونه که در جداول

مندرج در پیوست شماره ۹ مشاهده می‌شود، میانگین پاسخ‌های حسابربان نسبت به مدیران بیشتر بوده و مقدار عددی آماره آزمون در ناحیه بحرانی قرار می‌گیرد، به عبارتی هر چند هر دو گروه بر سر این موضوع که گزارشگری داوطلبانه مدیریت در خصوص کنترل داخلی مفید است، توافق دارند، ولی موافقت حسابربان در این زمینه، به‌طور معنی‌داری نسبت به مدیران بیشتر است. لذا با توجه به عدم تساوی میانگین پاسخ‌های مدیران و حسابربان و اینکه سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ است، می‌توان گفت بین دیدگاه مدیران و حسابربان در خصوص اینکه گزارشگری داوطلبانه مدیریت در خصوص کنترل داخلی مفید است، تفاوت معنی‌داری وجود دارد؛ پس فرض H_0 رد می‌شود و ادعا تأیید می‌گردد. لازم به توضیح است هرچند در آزمون فرضیات گروه مدیران و حسابربان بصورت جداگانه شدت موافقت مدیران در خصوص فرضیه مزبور بیش از حسابربان است، لیکن با در نظر گرفتن این موضوع که در بررسی مقایسه‌ای دیدگاه طرفین بصورت جفت جفت بررسی شده است، نرم افزار مورد استفاده برخی از پاسخ‌های گروه مدیران را تا سقف ۲۱۳ نفر کاهش داده که در دیدگاه مقایسه‌ای نتیجه آزمون عکس شده است.

۵-۳-۲- نتایج آزمون فرضیه دوم (ج-۲) مقایسه دیدگاه مدیران و حسابربان مستقل

فرضیه دوم به شرح زیر مطرح گردیده است: «بین دیدگاه مدیران و حسابربان در خصوص مفید بودن گزارشگری اجباری مدیریت کنترل‌های داخلی تفاوت وجود دارد.»

خروجی‌های آماری مربوط به مقایسه دیدگاه مدیران و حسابربان مستقل در خصوص فرضیه دوم (ج-۲)، در پیوست شماره ۱۰ ارائه شده است. همان‌گونه که در جداول مندرج در پیوست شماره ۱۰ مشاهده می‌شود، میانگین پاسخ‌های مدیران نسبت به حسابربان بیشتر بوده و مقدار عددی آماره آزمون در ناحیه بحرانی قرار می‌گیرد، به عبارتی هر چند هر دو گروه بر سر این موضوع که گزارشگری اجباری مدیریت در خصوص کنترل داخلی مفید است، توافق دارند، اما موافقت مدیران در این زمینه،

مالی را بهبود می‌بخشد، تفاوت وجود دارد؛ پس فرض H_0 رد می‌شود و ادعا تأیید می‌گردد.

۵-۳-۴- نتایج آزمون فرضیه چهارم (ج-۴) مقایسه دیدگاه مدیران و حسابرسان مستقل

فرضیه چهارم به شرح زیر مطرح گردیده است: «بین دیدگاه مدیران و حسابرسان در خصوص اینکه گزارشگری اجباری کنترل‌های داخلی، گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد، تفاوت وجود دارد.»

خروجی‌های آماری مربوط به مقایسه دیدگاه مدیران و حسابرسان مستقل در خصوص فرضیه چهارم (ج-۴)، در پیوست شماره ۱۲ ارائه شده است. همان‌گونه که در جداول مندرج در پیوست شماره ۱۲ مشاهده می‌شود، هرچند میانگین پاسخ‌های دو گروه بسیار بهم نزدیک می‌باشد، ولی میانگین پاسخ‌های حسابرسان نسبت به مدیران، بیشتر است و مقدار عددی آماره آزمون در ناحیه بحرانی قرار می‌گیرد، به عبارتی هر چند هر دو گروه بر سر این موضوع که گزارشگری اجباری مدیریت در خصوص کنترل داخلی، گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد، توافق دارند؛ لیکن موافقت حسابرسان بر سر این موضوع نسبت به مدیران به‌طور معنی‌داری بیشتر است. لذا با توجه به عدم تساوی میانگین پاسخ‌های مدیران و حسابرسان و اینکه سطح معنی‌داری برابر $0/045$ و کمتر از $0/05$ است، می‌توان گفت بین دیدگاه مدیران و حسابرسان در خصوص اینکه گزارشگری اجباری مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی، گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد، تفاوت وجود دارد؛ پس فرض H_0 رد می‌شود و ادعا تأیید می‌گردد.

۶- نتیجه‌گیری و بحث

نتایج حاصل از آزمون‌ها و تحلیل‌های آماری مبین این مطلب است که، مدیران و حسابرسان بر سر این موضوع اتفاق نظر دارند که گزارشگری داوطلبانه کنترل‌های داخلی مفید می‌باشد. گزارش کنترل‌های داخلی شرکت‌ها، می‌تواند در یک فرآیند نظارتی به این صورت مورد توجه قرار گیرد که تضاد منافع بین مدیریت، سهام‌داران، بستانکاران، اعتباردهندگان و سایر گروه‌های ذی‌نفع را

به‌طور معنی‌داری نسبت به مدیران بیشتر است. لذا با توجه به عدم تساوی میانگین پاسخ‌های مدیران و حسابرسان و اینکه سطح معنی‌داری کمتر از $0/05$ است، می‌توان گفت بین دیدگاه مدیران و حسابرسان در خصوص اینکه گزارشگری اجباری مدیریت در خصوص کنترل داخلی مفید است، تفاوت معنی‌داری وجود دارد؛ پس فرض H_0 رد می‌شود و ادعا تأیید می‌گردد. لازم به توضیح است هرچند در آزمون فرضیه‌ها گروه مدیران و حسابرسان بصورت جداگانه شدت موافقت حسابرسان در خصوص فرضیه مزبور بیش از مدیران است، لیکن با در نظر گرفتن این موضوع که در بررسی مقایسه‌ای دیدگاه طرفین بصورت جفت جفت بررسی شده است، نرم افزار مورد استفاده برخی از پاسخ‌های گروه مدیران را تا سقف ۲۱۳ نفر کاهش داده که در دیدگاه مقایسه‌ای نتیجه آزمون عکس شده است.

۵-۳-۳- نتایج آزمون فرضیه سوم (ج-۳) مقایسه دیدگاه مدیران و حسابرسان مستقل

فرضیه سوم به شرح زیر مطرح گردیده است: «بین دیدگاه مدیران و حسابرسان در خصوص اینکه گزارشگری داوطلبانه کنترل‌های داخلی، گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد، تفاوت وجود دارد.»

خروجی‌های آماری مربوط به مقایسه دیدگاه مدیران و حسابرسان مستقل در خصوص فرضیه سوم (ج-۳)، در پیوست شماره ۱۱ ارائه شده است. همان‌گونه که در جداول مندرج در پیوست شماره ۱۱ مشاهده می‌شود، میانگین پاسخ‌های حسابرسان نسبت به مدیران بیشتر بوده و مقدار عددی آماره آزمون در ناحیه بحرانی قرار می‌گیرد، به عبارتی هر چند هر دو گروه بر سر این موضوع که گزارشگری داوطلبانه مدیریت در خصوص کنترل داخلی، گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد، توافق دارند، اما موافقت حسابرسان در این زمینه، به‌طور معنی‌داری نسبت به مدیران بیشتر است. لذا با توجه به عدم تساوی میانگین پاسخ‌های مدیران و حسابرسان و اینکه سطح معنی‌داری کمتر از $0/05$ است، می‌توان گفت بین دیدگاه مدیران و حسابرسان در خصوص اینکه گزارشگری داوطلبانه مدیریت در خصوص کنترل داخلی گزارشگری

شد، ولی هیچ‌گونه تضمینی که چنین منافعی تحقق خواهد یافت در این زمینه وجود ندارد.

با انجام تحلیل‌های آماری دیدگاه هردو گروه مدیران و حسابرسان در خصوص لزوم ارائه گزارشگری کنترل‌های داخلی مورد بررسی قرار گرفت و این نتیجه حاصل شد که بین دیدگاه مدیران و حسابرسان در خصوص ارائه گزارش کنترل‌های داخلی مدیران تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

در آزمون فرضیات از بین ۹ فرضیه آزمون شده، ۸ فرضیه تأیید شد و این موضوع بیانگر این مطلب است که از دیدگاه هم مدیران و هم حسابرسان گزارشگری اجباری کنترل داخلی باعث بهبود گزارشگری مالی نخواهد شد. و با توجه به این موضوع شرکت‌های پذیرفته شده در بورس نیابستی نسبت به ارائه چنین گزارشی مجبور شوند.

با عنایت نسبت به نتایج این تحقیق و این امر که کنترل‌های داخلی بخش اصلی یک سازمان بوده و اهمیت آن هم از دیدگاه حسابرسان و هم از دیدگاه مدیران اثبات شده است، لزوم بررسی‌ها و نیز تحقیقات بیشتری در خصوص تقویت سیستم کنترل‌های داخلی شرکت‌ها وجود دارد که این موضوع هم برآورده کننده خواسته حسابرسان بوده (زمانیکه می‌خواهند جهت برنامه‌ریزی و انجام آزمون‌های حسابرسی به سیستم اتکا کنند) و هم انتظارات مدیران را در این خصوص (به جهت ایفای هرچه بهتر وظیفه مباشرت خود و نیز حفاظت از دارایی‌ها و بالا بردن اثربخشی و کارایی عملیات) برآورده خواهد کرد، لذا در این ارتباط وجود گزارشی که مبین تمامی نواقص، ایرادات، نقاط قوت و ضعف سیستم کنترل داخلی شرکت‌ها باشد و چراغ راهی جهت بهبود هرچه بهتر سیستم کنترل داخلی برای مدیران و نیز مبنایی برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذارانی که نیازمند اطلاعاتی کیفی (نه کمی مثل صورت‌های مالی) می‌باشد، باشد.

کاهش دهد. نتایج آزمون‌های هرمانسون (۲۰۰۰) و جیانگ و همکارانش (۲۰۰۹) نیز این فرضیه را اثبات کرده است.

بررسی‌های آماری به مفید بودن گزارشگری اجباری کنترل‌های داخلی پرداخته است، نتایج حاصل از این تحلیل‌ها مبین این مطلب است که از دیدگاه مدیران و حسابرسان (با شدت توافق بیشتری نسبت به مدیران) گزارشگری اجباری کنترل‌های داخلی نیز مفید می‌باشد. تأثیر مفید بودن گزارش کنترل داخلی و نیز ارزش اطلاعاتی آن توسط هرمانسون (۲۰۰۰) اثبات شده است.

در بررسی تأثیر گزارشگری داوطلبانه کنترل‌های داخلی بر بهبود گزارشگری مالی این نتیجه بدست آمد که از دیدگاه مدیران و حسابرسان، گزارشگری داوطلبانه مدیریت در خصوص کنترل داخلی، گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد. گزارشگری کنترل‌های داخلی موضوع جالب توجه تصمیم‌گیران دخیل در موضوعات حاکمیت شرکتی است. فرض بنیادین از جنبه عمومی موضوع، این است که گزارشگری کنترل داخلی، کیفیت گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد و مشکلات حاکمیتی را کاهش می‌دهد. اگر این برداشت درست باشد، گزارشگری کنترل داخلی می‌تواند به عنوان یک ساز و کار نظارتی تلقی شود که تضاد منافع بین مدیریت، سهام‌داران، بستانکاران و سایر گروه‌های ذی‌نفع را کاهش می‌دهد (هزینه‌های نمایندگی). نتایج ملکشاه (۱۳۸۴) و بین محمد (۲۰۰۱) نیز این موضوع را اثبات کرده‌اند.

هر چند میانگین پاسخ‌های مدیران و حسابرسان در خصوص تأثیر گزارشگری اجباری کنترل داخلی بر بهبود گزارشگری مالی به میانگین جامعه نزدیک است، لیکن با در نظر گرفتن سطح معنی‌داری آزمون، این نتایج بدست آمد که از دیدگاه مدیران و حسابرسان، گزارشگری اجباری مدیریت در خصوص کنترل داخلی، گزارشگری مالی را بهبود نمی‌بخشد. در حالیکه طرفداران مربوط به گزارشگری اطلاعات اضافی معتقدند که گزارشات کنترل‌های داخلی باعث بهبود سطح سودمندی سیستم خواهد

پیوست‌ها

پیوست شماره ۲- نتایج آزمون فرضیه دوم (الف-۲) از دید مدیران و حسابرسان داخلی

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MEAN3	250	3.4640	.66317	.04194

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
MEAN3	11.063	249	.000	.4640	.3814	.5466

پیوست شماره ۳- نتایج آزمون فرضیه سوم (الف-۳) از دید مدیران و حسابرسان داخلی

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MEAN6	250	3.1280	.83210	.05263

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
MEAN6	2.432	249	.016	.1280	.0244	.2316

پیوست شماره ۴- نتایج آزمون فرضیه چهارم (الف-۴) از دید مدیران و حسابرسان داخلی

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MEAN7	250	3.0240	.72216	.04567

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
MEAN7	.525	249	.600	.0240	-.0660	.1140

پیوست شماره ۵- نتایج آزمون فرضیه اول (ب-۱) از دید حسابرسان مستقل

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MEAN2	213	3.4343	.58713	.04023

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
MEAN2	10.795	212	.000	.4343	.3550	.5136

پیوست شماره ۶- نتایج آزمون فرضیه دوم (ب-۲) از دید حسابرسان مستقل

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MEAN3	213	3.9124	.68039	.04662

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
MEAN3	19.570	212	.000	.9124	.8205	1.0043

پیوست شماره ۷- نتایج آزمون فرضیه سوم (ب-۳) از دید حسابرسان مستقل

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MEAN6	213	3.8380	.77143	.05286

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
MEAN6	15.854	212	.000	.8380	.7338	.9422

پیوست شماره ۸- نتایج آزمون فرضیه چهارم (ب-۴) از دید حسابرسان مستقل

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MEAN7	213	3.0704	.55134	.03778

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
MEAN7	1.864	212	.064	.0704	-.0040	.1449

پیوست شماره ۹- نتایج آزمون فرضیه اول (ج-۱) مقایسه دیدگاه مدیران و حسابرسان مستقل

Paired Samples Statistics

		Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1	Coercive report & useful(manager)	3.4444	213	.64725	.04435
	Coercive report & useful(audit)	3.9124	213	.68039	.04662

Paired Samples Test

		Paired Differences					t	df	Sig. (2-tailed)
		Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
					Lower	Upper			
Pair 1	Coercive report & useful(manager) Coercive report & useful(audit)	-.4679	.89175	.06110	-.5884	-.3475	-7.658	212	.000

پیوست شماره ۱۰- نتایج آزمون فرضیه دوم (ج-۲) مقایسه دیدگاه مدیران و حسابرسان مستقل

Paired Samples Statistics

		Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1	Voluntary report & Decision making(manager)	3.7746	213	.83605	.05729
	Voluntary report & Decision making(audit)	3.1244	213	.80813	.05537

Paired Samples Test

		Paired Differences					t	df	Sig. (2-tailed)
		Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
		Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	Lower	Upper			
Pair 1	Voluntary report & Decision making(manager) - Voluntary report & Decision making(audit)	.6502	1.19589	.08194	.4887	.8118	7.935	212	.000

پیوست شماره ۱۱- نتایج آزمون فرضیه سوم (ج-۳) مقایسه دیدگاه مدیران و حسابرسان مستقل

Paired Samples Statistics

		Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1	Voluntary report & improvement(manager)	3.0634	213	.78125	.05353
	Voluntary report & improvement(audit)	3.8380	213	.77143	.05286

Paired Samples Test

		Paired Differences					t	df	Sig. (2-tailed)
		Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
		Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	Lower	Upper			
Pair 1	Voluntary report & improvement(manager) - Voluntary report & improvement(audit)	-.7746	1.06882	.07323	-.9190	-.6303	-10.578	212	.000

پیوست شماره ۱۲- نتایج آزمون فرضیه چهارم (ج-۴) مقایسه دیدگاه مدیران و حسابرسان مستقل

Paired Samples Statistics

		Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1	Coercive report & improvement(manager)	2.9742	213	.66803	.04577
	Coercive report & improvement(audit)	3.0704	213	.55134	.03778

Paired Samples Test

		Paired Differences					t	df	Sig. (2-tailed)
		Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
		Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	Lower	Upper			
Pair 1	Coercive report & improvement(manager) - Coercive report & improvement(audit)	-.0962	.81053	.05554	-.2057	.0132	-5.733	212	.045

(۲) نیکخواه آزاد، ع.، و قناد، ح.، ۱۳۷۶ و ۱۳۷۷، عوامل

عدم توسعه و روشهای ارتقاء حسابرسی داخلی در ایران، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال ششم، شماره ۲۲ و ۲۳، ص ۶۶-۷۲.

فهرست منابع

(۱) اسامی مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران

رسمی ایران [Http://www.iacpa.ir](http://www.iacpa.ir)

over financial reporting , Journal of Accounting and Economics, 44:193-223

۳) سازمان حسابرسی (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی)، ۱۳۸۷، استانداردهای حسابرسی، انتشارات سازمان حسابرسی، ص ۱۸۹-۱۷۴.

یادداشت‌ها

۴) حساس یگانه، ی.، تقی نتاج ملک شاه، غ.، رابطه گزارش کنترل‌های داخلی با تصمیم‌گیری استفاده کنندگان، فصلنامه مطالعات حسابداری شماره ۱۴، ۱۳۸۵، صفحه ۱۷۶-۱۳۴.

¹ . Management Report on Internal Control

² .General Accounting Office

³ . Hermanson

⁴ .Ogneva and Subramanyam

⁵ . Jeffrey Doylea, Sarah McVayc

⁶ .Wei jiang, Kathlee Hertz rupley and jia wu

5) Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO), 1992, Internal Control - Integrated Framework. New York, NY: AICPA.

6) Commission on Auditors' Responsibilities (The Cohen Commission), 1978, The Commission on Auditors' Responsibilities Report, Conclusion and Recommendation. New York, NY: AICPA.

7) General Accounting Office (GAO), 1992, Letter from Donald H. Chapin, Assistant Comptroller General, GAO, to Robert L. May, Chairman, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (October 30), Journal of Accountancy, 1993.

8) Hermanson, H. M., 2000, "An Analysis of the Demand for Reporting on Internal Control" Accounting Horizons. Vol. 14, No. 3, pp. 325-341.

9) MOHAMED, Z. , 2001 , An Empirical Study on the Directors and Auditors' Perception Relating to the Demand for Reporting on Internal Control , UNIVERSITI TEKNOLOGI MARA.

10) National Commission on Fraudulent Financial Reporting (NCFRR) (The Tradeway commission), 1987, Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting, New York, NY: NCFRR.

11) S. Hammersley, j., A. Myers, l., Shakespeare, c., 2007, Market reactions to the disclosure of internal control weaknesses and to the characteristics of those weaknesses under section 302 of the Sarbanes Oxley Act of 2002, Rev Acc Stud (2008) 13:141-165.

12) McMullen, D.A., K. Ranjunandan and, D.V. Rana., 1996. Internal control report and financial reporting problems. Accounting Horizons, 10(December): 67-75.

13) U.S. House of Representatives, 1985, Hearings before the Subcommittee on Oversight Investigations of the House Committee on Energy and Commerce, 20 February, pp 99-117.

14) Doyle, J., Ge, W., McVay, S., 2007, Determinants of weaknesses in internal control