



دانشگاه آزاد اسلامی

واحد مرودشت

دانشکده علوم انسانی - گروه حسابداری

پایان نامه برای دریافت درجه کارشناسی ارشد. **M.A**

عنوان:

**بررسی مقایسه‌ای دیدگاه مدیران و حسابرسان در ارتباط با گزارشگری
کنترل‌های داخلی**

استاد راهنما:

دکتر هاشم ولی پور

استاد مشاور:

دکتر جواد مرادی

نگارش:

جمشید احمدی

زمستان ۸۹

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ

الرَّحِيمِ

تقدیم به پدر عزیزم به پاس زحمات بی دریغش

مادر مهربانم به پاس دلسوزی‌های بی‌منت‌هایش

و خواهر کوچکم به پاس محبت‌های معصومان‌هاش

ضمن حمد و سپاس خداوند عزوجل

در اینجا مقتضی است از کلیه اساتید، دوستان و همکاران که در گردآوری هرچه بهتر این مجموعه

مرا یاری فرمودند کمال قدردانی را داشته باشم. خصوصاً استاد راهنمای محترم جناب آقای دکتر

ولی پور که در تمامی مراحل جمع آوری این مهم مرا یاری فرمودند.

چکیده:

محصول نهایی فرایند حسابداری مالی، ارائه اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان مختلف، اعم از استفاده‌کنندگان داخلی و استفاده‌کنندگان خارج از واحد تجاری، در قالب گزارش‌های حسابداری است. آن گروه از گزارش‌های حسابداری که با هدف تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان خارج از واحد تجاری تهیه و ارائه می‌شود، در حیطه عمل گزارشگری مالی قرار می‌گیرد.

در تحقیق حاضر نظرات گروه‌ها و اعضای حرفه‌ای صاحب نظر (شامل مدیران شرکت‌ها و نیز حسابداران مستقل فعال در موسسات و سازمان حسابرسی) در مبحث گزارشگری مالی، در ارتباط با لزوم ارائه گزارش جدیدی تحت عنوان «گزارش کنترل‌های داخلی»، از بعد مفید بودن، اثرگذاری بر روی تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان و بهبود کلی گزارشگری مالی، بصورت مقایسه‌ای مورد مطالعه و بررسی قرار گرفته است.

روش تحقیق حاضر، توصیفی - پیمایشی می‌باشد. با توجه به نوع تحقیق - دیدگاه مقایسه‌ای مدیران و حسابرسان - جامعه آماری تحقیق شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و نیز سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران - 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 و همچنین آزمون ناپارامتری ویلکاکسون استفاده شده است.

نتایج تحقیق حاکی از آن است، که مدیران مخالف این موضوع هستند که گزارشگری اجباری مدیریت در خصوص کنترل داخلی، تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان درون سازمانی و برون سازمانی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. از طرفی حسابرسان نیز عقیده دارند که گزارشگری اجباری مدیریت در خصوص کنترل داخلی، گزارشگری مالی را بهبود نمی‌بخشد. سایر نتایج حاکی از آنست که بین دیدگاه مدیران و حسابرسان در ارتباط با گزارشگری کنترل‌های داخلی تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

فهرست مطالب

صفحه	عنوان
فصل اول : کلیات تحقیق	
۲	۱-۱- مقدمه
۳	۲-۱- بیان مسئله.....
۶	۳-۱- اهمیت و ضرورت تحقیق
۷	۴-۱- اهداف تحقیق
۵-۱- فرضیات تحقیق	
۸	۱-۵-۱- فرضیات گروه اول (مدیران).....
۹	۲-۵-۱- فرضیات گروه دوم (حسابرسان).....
۹	۳-۵-۱- فرضیات گروه سوم (مقایسه دو گروه).....
۱۰	۶-۱- مبانی نظری فرضیات تحقیق.....
۷-۱- قلمرو تحقیق	
۱۲	۱-۷-۱- قلمرو موضوعی.....
۱۳	۲-۷-۱- قلمرو زمانی.....
۱۳	۳-۷-۱- قلمرو مکانی.....
۱۴	۸-۱- تعریف اصطلاحات و واژه‌ها.....
فصل دوم : ادبیات و پیشینه تحقیق	
۱۶	۱-۲- مقدمه.....
	۲-۲- بخش اول : مبانی نظری تحقیق

۱۷ ۱-۲-۲- تاریخچه پیدایش و تکامل گزارش کنترل‌های داخلی

۲-۲-۲- محتوا و ساختار اصلی گزارش کنترل‌های داخلی و حسابرس مستقل

۲۰ ۱-۲-۲-۲- محتوای گزارش کنترل داخلی

۲۱ ۲-۲-۲-۲- ساختار استاندارد گزارش کنترل‌های داخلی مدیران

۲۳ ۳-۲-۲-۲- ساختار استاندارد گزارش کنترل‌های داخلی حسابرس مستقل

۲۴ ۳-۲-۲- روشهای اجرا، اداره و هدایت ارزیابی‌ها

۲۵ ۴-۲-۲- دیدگاه حسابرسان در ارتباط با اهمیت کنترل‌های داخلی و گزارشگری مرتبط با آن

۲۸ ۵-۲-۲- چرا گزارشگری کنترل‌های داخلی بایستی الزامی شود

۳۰ ۶-۲-۲- چرا گزارش کنترل‌های داخلی نبایستی الزامی شود

۳-۲- بخش دوم : پیشینه تحقیق

۳۳ ۱-۳-۲- تحقیقات داخلی

۳۴ ۲-۳-۲- تحقیقات خارجی

فصل سوم : روش تحقیق

۴۲ ۱-۳- مقدمه

۴۳ ۲-۳- روش تحقیق

۳-۳- فرضیات تحقیق

۴۵ ۱-۳-۳- گروه اول

۴۶ ۲-۳-۳- گروه دوم

۴۶ ۳-۳-۳- گروه سوم

۴۷ ۴-۳- متغیرهای تحقیق

۴۷	.....جامعه آماری.....۵-۳
۴۸	.....نمونه و روش نمونه‌گیری.....۶-۳
۵۱	.....روش گردآوری اطلاعات.....۷-۳
۵۱	.....روش تجزیه و تحلیل اطلاعات.....۸-۳

فصل چهارم : یافته‌های تحقیق و تجزیه و تحلیل آن‌ها

۵۹مقدمه.....۱-۴
----	--------------------

۲-۴- بخش اول آمار توصیفی

۶۰	.....گروه مدیران.....۱-۲-۴
۶۱	.....گروه حسابرسان.....۲-۲-۴

۳-۴- بخش دوم : تحلیل آماری

۶۳	.....نتایج آزمون فرضیات مدیران.....۱-۳-۴
۶۳	.....نتایج آزمون فرضیه اول.....۱-۱-۳-۴
۶۴	.....نتایج آزمون فرضیه دوم.....۲-۱-۳-۴
۶۵	.....نتایج آزمون فرضیه سوم.....۳-۱-۳-۴
۶۶	.....نتایج آزمون فرضیه چهارم.....۴-۱-۳-۴
۶۷	.....نتایج آزمون فرضیه پنجم.....۵-۱-۳-۴
۶۸	.....نتایج آزمون فرضیه ششم.....۶-۱-۳-۴
۶۹	.....نتایج آزمون فرضیه هفتم.....۷-۱-۳-۴
۷۰	.....نتایج آزمون فرضیه هشتم.....۸-۱-۳-۴
۷۱	.....نتایج آزمون فرضیات حسابرسان.....۲-۳-۴

۷۱	.....نتایج آزمون فرضیه اول-۱-۲-۳-۴
۷۲	.....نتایج آزمون فرضیه دوم-۲-۲-۳-۴
۷۳	.....نتایج آزمون فرضیه سوم-۳-۲-۳-۴

فصل اول

کلیات تحقیق

۱-۱- مقدمه

روند درازمدت تبدیل شرکت‌ها به سازمان‌های غول آسا، از جمله شرکت‌هایی با فعالیت فنی و تخصصی و ده‌ها پرسنل، سبب شده است که مدیران نتوانند مستقیماً بر عملیات آن نظارت شخصی و دسته اول داشته باشند. مدیران اجرائی شرکت‌ها که دیگر نمی‌توانند برای ارزیابی نتایج عملیات و وضعیت مالی شرکت بر مشاهدات شخصی خویش اتکا کنند، ناگزیر بر جریان گزارش‌های مالی و آماری اتکا می‌کنند. گزارش‌های مزبور خلاصه‌ای از رویدادهای جاری و شرایط موجود در شرکت را در اختیار قرار می‌دهد، معیار سنجش در این‌گونه گزارش‌ها نه تنها ریال، بلکه ساعات کار کارکنان، وزن مواد اولیه، تعداد مشتریان، تعداد کارکنان برکنار شده و معیارهای دیگر است. اطلاعات مندرج در این گزارش‌ها، مدیریت را قادر به کنترل و هدایت واحد تجاری می‌کند. این‌گونه گزارش‌ها مدیریت را نسبت به رویه‌های شرکت، رعایت مقررات دولتی، مناسب بودن وضعیت مالی، سودآوری عملیات شرکت و هماهنگی روابط بین شرکت، آگاه می‌سازد (ارباب سلیمانی، نفری، ۱۳۸۳).

بسیاری تصور می‌کنند ساختار کنترل داخلی یعنی اقدامات واحد تجاری برای جلوگیری از تقلب کارکنان. در واقع این اقدامات، جزئی از کنترل داخلی است. بطور 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 حساب‌برسان داخلی انجام می‌گیرد که در

نهایت منتهی به ارائه گزارشی به نام گزارشگری کنترل‌های داخلی مدیران^۱ جهت استفاده‌کنندگان درون سازمانی و یا بعضاً استفاده برون سازمانی خواهد شد (Bin Mohamed, ۲۰۰۱).

هدف این تحقیق تجزیه و تحلیل تقاضا برای گزارشگری کنترل داخلی است. در راستای اهداف تحقیق دو گروه استفاده‌کننده از صورت‌های مالی (مدیران و حسابرسان) تعیین گردیده است. که آیا آن‌ها موافق این موضوع هستند که گزارشگری کنترل‌های داخلی مدیران مفید است؟ و یا تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان را تحت تاثیر قرار می‌دهد و بر مطلوبیت گزارشگری مالی اثرگذار خواهد بود یا خیر؟ مضافاً این تحقیق در پی بررسی مقایسه‌ای و یافتن رابطه معنی‌دار بین دیدگاه مدیران و حسابرسان در خصوص گزارشگری کنترل‌های داخلی و تصمیم‌گیری مدیران سطوح بالا و گزارشگری مالی است تا مشخص شود که به نظر مدیران و حسابرسان تصمیم‌گیری مدیران سطوح بالا و بهبود گزارشگری مالی تا چه اندازه تحت تاثیر گزارشگری کنترل داخلی است.

۱-۲- بیان مسئله

کنترل‌های داخلی برای حسابرسان نیز بسیار حائز اهمیت است. کیفیت کنترل‌های داخلی بیش از هر عامل دیگری تعیین‌کننده 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, ۱۹۸۵).

نظرات و عقاید مدیران در خصوص سیستم کنترل‌های داخلی بسیار مهم است، چرا که سیستم کنترل داخلی مبنائی را جهت آماده‌سازی صورت‌های مالی و گسترش سیستم پاسخگوئی فراهم می‌کند. (GAO ۱۹۹۲)^۲

۱ . Management Report on Internal Control

حسابرسی داخلی به عنوان یکی از اجزای لاینفک ساختار کنترلی سازمان با ارزیابی کنترل‌های داخلی و گزارش نقاط ضعف و قوت سیستم به مدیران سازمان‌ها، در راستای ایفای هر چه مؤثرتر و کارآتر مسئولیت- هایشان، خدمات سودمندی به افراد درون سازمانی به طور خاص و افراد برون سازمانی به طور عام ارائه می‌نماید. مسئولیت این واحد ارزیابی و بررسی کنترل‌های مالی، رعایتی و سرانجام عملیاتی است و نقش آن در هر سه جایگاه از اهمیت خاصی برخوردار است (نیکخواه آزاد، قناد، ۱۳۷۳ و ۱۳۷۴).

مدیران کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا^۲، در راستای تدوین قوانین و مقررات مورد لزوم، شرکت‌های سهامی عام را ملزم کرد که گزارشگری سالانه آنها بایستی دربرگیرنده گزارش کنترل‌های داخلی، مشتمل بر تشریح رویه‌ها و کنترل‌های شرکت بوده و در ارائه این گزارش الزاماتی را به شرح زیر تعیین کرد:

الف- بیان مسئولیت مدیران جهات استقرار و نگهداری ساختار کنترل داخلی کافی و مناسب و رویه‌هایی برای گزارشگری مالی.

ب- گزارش بایستی در برگیرنده نوعی تشخیص و ارزیابی، از سودمندی ساختار کنترل‌های داخلی و رویه‌های منتشر شده به عنوان هدف نهائی بسیاری از صورت‌های مالی که در چند سال اخیر منتشر شده است باشد.

این تصویب‌نامه همچنین این الزام را مطرح کرده است که تمامی موسسات حسابرسی که عضو جامعه حسابداران رسمی هستند و گزارشات حسابرسی را برای اطلاع عموم سرمایه‌گذاران منتشر می‌کنند، بایستی ارزیابی‌ها و اظهارات مدیران در خصوص کنترل داخلی را بررسی و تأیید کنند، ارزیابی‌ها بایستی منطبق بر استانداردها و رهنمودهای ارزیابی مشاغل که بوسیله هیات نظارت بر حرفه حسابرسی (PCAOB)^۴، منتشر شده است باشد.

۲. General Accounting Office

۳. Security Exchange Commission

۴. هیأت نظارت بر تخلفات حسابداری شرکتهای سهامی عام.

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، طلب‌کاران عمده، مشتریان عمده، مراجع دولتی و قانون‌گذاری فراهم آورد؟

آیا این اطمینان، صرفاً با گزارش مالی و گزارش حسابرس مستقل نسبت به آن، فراهم می‌شود؟

(حساس یگانه، نتاج ملک‌شاه، ۱۳۸۵)

مسئله اصلی تحقیق حاضر بررسی مقایسه‌ای دیدگاه مدیران و حساب‌برسان نسبت به این موضوع است که آیا گزارشگری کنترل‌های داخلی اطلاعات اضافی را جهت تصمیم‌گیری برای شرکت‌ها فراهم می‌کند و آیا گزارشگری کنترل‌های داخلی، گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد. برای دستیابی به این هدف لازم به پاسخگویی به سؤالات زیر می‌باشد:

۱- کنترل‌های داخلی و اجزا آن را می‌توان بخش اصلی یک سازمان در نظر گرفت که کیفیت مطلوب آن

باعث افزایش اثربخش عملیات شرکت خواهد شد؟

۲- گزارشگری کنترل‌های داخلی می‌تواند جهت تصمیم‌گیری مدیریت مفید باشد؟

۳- گزارشگری مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی، می‌تواند روی تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان درون

سازمانی و برون سازمانی تأثیرگذار باشد؟

۴- گزارشگری مدیریت در خصوص کنترل داخلی، می‌تواند گزارشگری مالی در ایران را بهبود بخشد؟

۵- گزارشگری کنترل‌های داخلی را می‌توان جزئی از صورت‌های مالی سالانه در نظر گرفت که بایستی توسط حسابرسان مستقل بررسی و تأیید گردد؟

۱-۳- اهمیت و ضرورت تحقیق

در طی گزارش کنگره آمریکا در خصوص حرفه حسابداری عمومی، این سؤال مطرح شد که چرا کمیسیون بورس اوراق بهادار، شرکت‌های سهامی عام را ملزم به ارائه گزارشات مدیریت در خصوص کنترل داخلی در صورت‌های مالی حسابرسی شده نمی‌کند، در سال ۱۹۷۸ کمیسیون کوهن^۵، توصیه کرده گزارشی از سوی مدیریت به تأیید حسابرس مستقل برسد که در آن، مسئولیت مدیران در خصوص صورت‌های مالی و نیز نیازها و خواسته‌های مدیریت در خصوص کنترل داخلی را مطرح کرده باشد.

کمیسیون بیان می‌دارد که چنین گزارشی باید بیانگر ارزیابی مدیریت از سیستم حسابداری شرکت و کنترل‌های داخلی آن باشد که در برگیرنده شرح محدودیت‌های ذاتی سیستم کنترل داخلی و توصیفی از مسئولیت شرکت و نیز نقاط ضعف کلی شناسایی شده توسط حسابرسان مستقل باشد.

کمیسیون تردوی^۶ بیان می‌دارد: «تمامی شرکت‌های سهامی عام بایستی جهت اجرای گزارشگری مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی در گزارشات سالانه ملزم شوند، این الزام در راستای منافع قانونگذار می‌باشد».

در اظهارات کنگره آمریکا، رئیس سابق هیئت استانداردهای حسابرسی بیان می‌دارد که «یک دیدگاه حرفه‌ای این است که گزارشگری اختیاری و داوطلبانه مدیریت در خصوص کنترل داخلی این اطمینان را حاصل خواهد کرد که سیستم کنترل داخلی بطور مناسب نگهداری و نظارت خواهد شد» (BinMohamed, ۲۰۰۱).

۵. Cohen Commission

۶. Treadway

با توجه به پیشینه تحقیقی نه چندان گسترده در ایران در ارتباط با گزارش کنترل‌های داخلی و با در نظر گرفتن اهمیت حسابرسی داخلی و گزارشگری نتایج آن جهت استفاده‌کنندگان درون سازمانی و برون سازمانی، به عنوان یک مکانیزم کنترلی و مشورتی و با توجه به عدم رشد و توسعه مناسب آن در ایران و نیز عدم ارائه گزارش کنترل‌های داخلی مدیران در گزارشگری سالانه، ضرورت انجام این تحقیق در ایران احساس شد تا دورنمایی از عوامل موثر در عدم گزارشگری کنترل‌های داخلی از سوی مدیران و نیز کاستی‌های مربوط به این گزارشات در سازمان‌های ارائه دهنده گزارش کنترل‌های داخلی را برطرف کند.

۱-۴-اهداف تحقیق

در پی رسوائی‌ها و عملکرد نامطلوب بسیاری از شرکت‌ها ایالات متحده، کنگره و SEC، در راستای حمایت از منافع سرمایه‌گذاران رویه و تصویب نامه‌ای معروف به ساربنز اکسلی^۷، در سال ۲۰۰۲ تصویب کرد که در کنار افشائیات مورد لزوم در صورت‌های مالی، افشا و گزارش مربوط به ۳ موضوع مرتبط با اثربخشی کنترل داخلی را به شرح زیر در گزارشگری مالی سالانه نیز الزامی کرد (Deloitte & Touche, ۲۰۰۵).

۱- گزارش مدیریت در ارتباط با اثربخشی ساختار کنترل‌های داخلی شرکت.

۲- اظهار نظر حسابرسان در ارتباط با گزارشات ارائه شده مدیران.

۳- اظهار نظر حسابرسان در ارتباط با اثربخشی ساختار کنترل‌های داخلی شرکت.

لذا در پی یک آزمون و بررسی صورت گرفته در غرب تاثیر گزارش کنترل‌های داخلی مدیریت و نیز اثرات احتمالی آن بر روی تصمیم‌گیری‌های مدیران در سطح خرد و کلان اثبات شده است. بنابراین هدف اصلی از انجام تحقیق حاضر بررسی مقایسه‌ای دیدگاه مدیران و حسابرسان در خصوص این موضوع است که:

۱- گزارشگری کنترل‌های داخلی مدیران مفید است.

۷ . Sarbanes-Oxley Act (SOX)

- ۲- گزارشگری مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی، روی تصمیم‌گیری تأثیرگذار است.
- ۳- گزارشگری مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی، گزارشگری مالی در ایران را بهبود می‌بخشد.

۱-۵- فرضیات تحقیق

۱-۵-۱- فرضیه‌های گروه اول: بررسی درک و اهمیت کنترل‌های داخلی از دیدگاه مدیران

۱- ساختار کنترل‌های داخلی مناسب بطور کلی باعث افزایش اثربخشی عملیات شرکت خواهد شد.

۲- گزارشگری داوطلبانه مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی مفید است.

۳- گزارشگری اجباری مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی مفید است.

۴- گزارشگری داوطلبانه مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی، تصمیم‌گیری استفاده-کنندگان درون سازمانی و برون سازمانی را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

۵- گزارشگری اجباری مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی، تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان درون سازمانی و برون سازمانی را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

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

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

۸- گزارشگری مدیران در خصوص کنترل‌های داخلی به عنوان یکی از صورتهای مالی اساسی در نظر گرفته شده و بایستی توسط حسابرسان تأیید و تصدیق شود.

۱-۵-۲- فرضیه‌های گروه دوم: بررسی درک و اهمیت کنترل‌های داخلی از دیدگاه حسابرسان

۱- ساختار کنترل‌های داخلی مناسب بطور کلی باعث افزایش اثربخشی عملیات شرکت خواهد شد.

۲- گزارشگری داوطلبانه مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی مفید است.

۳- گزارشگری اجباری مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی مفید است.

۴- گزارشگری داوطلبانه مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی، تصمیم‌گیری استفاده-کنندگان درون سازمانی و برون سازمانی را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

۵- گزارشگری اجباری مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی، تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان درون سازمانی و برون سازمانی را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

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

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

۸- گزارشگری مدیران در خصوص کنترل‌های داخلی به عنوان یکی از صورتهای مالی اساسی در نظر گرفته شده و بایستی توسط حسابرسان تأیید و تصدیق شود.

۱-۵-۳- گروه سوم (مقایسه دیدگاه مدیران و حسابرسان)

۱- بین دیدگاه مدیران و حسابرسان در ارتباط با لزوم ارائه گزارشگری مدیران در خصوص کنترل‌های داخلی، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

۱-۶- مبانی نظری فرضیات تحقیق:

گزارش کنترل‌های داخلی شرکت‌ها، می‌تواند در یک فرآیند نظارتی به این صورت مورد توجه قرار گیرد که تضاد منافع بین مدیریت، سهام‌داران، بستانکاران، اعتباردهندگان و سایر گروه‌های ذی‌نفع را کاهش دهد. البته این نتیجه‌ای است که در راستای سال‌ها تحولات اقتصادی، تجربه و تحقیق در کشورهای مورد بررسی تطبیقی، شامل انگلیس، ایالات متحده و هلند کسب شده است. علت اصلی انتخاب این کشورها وجود منابع تحقیقاتی و تجربی کافی در ارتباط با موضوع تحقیق در آنها بوده است. (حساس یگانه و نتاج ملک‌شاه ۱۳۸۵)

ارائه گزارش کنترل‌های داخلی در کشورهای مزبور به شرح زیر مورد بررسی قرار گرفته است:

الف) هلند

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

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

ب) انگلیس

در انگلیس، کمیته کادبری^۸ (a ۱۹۹۲) توصیه کرد که شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، اثر بخشی سیستم کنترل داخلی را گزارش کنند و این گزارش باید مورد رسیدگی حسابرس قرار بگیرد. کارگروه این کمیته (کمیته روتمان^۹ (۱۹۹۴)) راهنمایی را در مورد نحوه گزارش کنترل‌های داخلی توسط مدیران ارائه کرد. گزارش نهائی کمیته هامپل^{۱۰} (a ۱۹۹۸) آیین نامه مربوط به آن (کمیته هامپل ۱۹۹۸b) توصیه کرد که مدیران، اثربخشی سیستم کنترل داخلی را بررسی کنند و نحوه عمل به آن را برای مدیران گزارش کند. آئین‌نامه ترکیبی با بیانیه رعایت مقررات و نتیجه کار یکی از رده‌های کمیته (کمیته ترن بال^{۱۱} ۱۹۹۹) که دستور العمل جدیدی را در خصوص استقرار الزامات مربوط به کنترل و گزارش کنترل داخلی ارائه کرد، پشتیبانی شد (حساس یگانه و نتاج ملک‌شاه ۱۳۸۵).

اولین متغیر، (سومندی گزارشگری مدیران در خصوص کنترل‌های داخلی، به شرح جدول (۳-۱) در ارتباط با این موضوع است که آیا گزارشگری کنترل داخلی اطلاعات اضافی جهت تصمیم‌گیری برای سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی فراهم میکند (Hermanson. ۲۰۰۰).

بر اساس تحقیقات (Wallace. ۱۹۸۲) اثر گذاری گزارش کنترل‌های داخلی بر روی تصمیم‌گیری بسیار مهم است که نشان دهنده این است که آیا اطلاعات اضافی در گزارشات مدیران در خصوص کنترل داخلی، به طور قطع یکی از فاکتورها یا بخش‌های مهم در فرآیند تصمیم‌گیری است؟

مطلوبیت کلی گزارشگری مالی مرتبط با متغیر اول است، اشاره به (hermanson. ۲۰۰۰)، که اطلاعات

اضافی ارائه شده در گزارش کنترل داخلی مدیران، مطلوبیت کلی گزارشگری مالی را بهبود خواهد داد؟

۸. Cadbury Committee

۹. Ruttman Committee

۱۰. Hampel Committee

۱۱. Turnball Committee