

بررسی تاثیر نامه مدیریت بر سیستم کنترل‌های داخلی شرکت‌های مورد رسیدگی سازمان حسابرسی

ابراهیم آذرکمند

کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد واحد تاکستان، ایران-تاکستان

چکیده

به منظور اینکه هم مدیران بتوانند وظایف خود را به نحو احسن و در جهت جلب رضایت استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی به انجام برسانند و هم حسابرسان بتوانند گزارش حسابرسی مطابق با استانداردهای حسابرسی ارائه نمایند، باید سیستم کنترل داخلی توسط حسابرسان ارزیابی و نقاط ضعف موجود در آن به اطلاع مدیریت برسد. این امر مهم از طریق ارسال نامه مدیریت صورت می‌گیرد. هدف این مقاله بررسی تاثیر نامه مدیریت بر سیستم کنترل‌های داخلی شرکت‌های مورد رسیدگی سازمان حسابرسی است. پژوهش حاضر به لحاظ هدف کاربردی، از لحاظ طرح تحقیق پس‌رویدادی و به لحاظ استنتاج توصیفی تحلیلی (استقرایی) است. در این پژوهش حسابرسان مستقل شاغل در سازمان حسابرسی، جامعه آماری را تشکیل می‌دهند. براساس آمار و اطلاعات مورد نیاز، مشخص گردید که تعداد مدیران ارشد، مدیران فنی، سرپرستان ارشد و سرپرست‌ها به ترتیب ۳۷۴، ۱۰۳، ۲۱ نفر (جمعاً ۴۹۸ نفر) می‌باشد. تعداد مورد نیاز برای نمونه حسابرسان مستقل بر اساس فرمول کوکران، ۶۵ نفر تعیین شد که به شیوه نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌بندی انتخاب شدند به منظور گردآوری اطلاعات از پرسشنامه‌ای با ۱۵ سؤال استفاده شد. تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از آزمون تی استیودنت انجام گرفت. نتایج نشان داد؛ با در نظر گرفتن احتمال ۰/۹۵ اجرای مفاد نامه مدیریت بر سیستم کنترل داخلی تاثیر بسزایی داشت. همچنین وجود واحد حسابرسی داخلی می‌تواند در جهت پی‌گیری اجرای مفاد نامه مدیریت و رفع نقاط ضعف موجود در سیستم کمک موثری باشد ولی لزوماً بهترین مرجع برای دریافت نامه مدیریت نمی‌باشد. جمع‌بندی نتایج نشان داد که عواملی چون تغییر در مدیران اجرایی شرکت، وجود افراد متخصص در امور مالی در هیأت مدیره و انگیزهای شخصی مدیران اجرایی در اجرای مفاد نامه مدیریت موثر می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: نامه مدیریت، سیستم کنترل داخلی، شرکت، سازمان حسابرسی.

۱- مقدمه

با توجه به رشد روز افزون پیشرفتهای علمی و فنی و به تبع آن، گسترش بیش از پیش شرکتهای بزرگ و تنوع و پیچیدگی فعالیتهای صنعتی و تولیدی که کشور ما نیز در این مسیر گام بر می دارد، مدیریت اینگونه شرکتهای برای اداره مطلوب و منظم فعالیتهای نیازمند به ایجاد سیستمهای کنترلی قابل اعتماد می باشند مضافاً، مدیریت امروزی جهت ایفای وظایف خود در زمینه کنترل و بهبود سیستمهای کنترلهای داخلی که نهایتاً تصمیم گیری صحیح و برنامه ریزی دقیق را برای ایشان فراهم می سازد، نیاز به اطلاعات دقیق، مناسب و به موقع از وضعیت و چگونگی سیستمهای موجود دارند (چان و همکاران، ۲۰۰۵) از طرف دیگر، وجود سیستم کنترل داخلی قابل اتکا و مطلوب برای حسابرسان نیز که وظیفه حسابرسی و گزارش دهی صورتهای مالی شرکت را برعهده دارند، اهمیت قابل توجهی دارد چرا که کیفیت کنترلهای داخلی شرکت مورد رسیدگی و کفایت و یا عدم کفایت آن، بیش از هر عامل دیگری تعیین کننده نحوه رسیدگی حسابرسان است (بالسام و همکاران، ۲۰۱۲).

برای روشن شدن میزان کفایت کنترلهای و تعیین درجه اتکا بر کنترلهای داخلی، حسابرسان مبادرت به ارزیابی سیستم کنترل داخلی صاحبکار می نمایند. چنانچه ارزیابی انجام شده حاکی از وجود کنترلهای داخلی موثر باشد، آنگاه حسابرسان می توانند به صحت سوابق حسابداری مربوط اعتماد کرده و در نتیجه با کار نسبتاً کمتری قادر به اظهار نظر گردندولی با این وجود، در برخی از موارد، ضعف کنترلهای داخلی، رسیدن به اظهار نظر مقبول در مورد صورتهای مالی را غیر ممکن می سازد یا تنها با صرف هزینه ای گزاف فراهم خواهد آمد. در اینگونه موارد، حسابرسان نقاط ضعف موجود را به اطلاع مدیریت می رسانند و پیشنهادات سازنده خود را نیز برای بهبود کنترلهای داخلی به صاحبکار ارائه می دهند (فخاری و علیزاده، ۱۳۹۵).

یکی از مهمترین ابزار اطلاع رسانی نقاط ضعف موجود در سیستم، «نامه مدیریت»^۱ می باشد بنابراین چنانچه استفاده صحیح و درستی از نامه مدیریت شود، بهبود کنترلهای داخلی را در پی خواهند داشت و این امر، صاحبکار را در حفاظت داراییها و ثبت صحیح و کامل معاملات یاری خواهد نمود و کاهش حجم رسیدگی حسابرسان و در نتیجه کاهش حق الزحمه حسابرسی را نیز بدنبال خواهد داشت (کوچکی، ۱۳۹۴).

در این نامه حسابرسان ملاحظات و پیشنهادات خود را نیز در ارتباط با بهبود احتمالی در روشهای حسابداری، کنترلهای داخلی، رویه های عملیاتی و سایر مطالبی از این قبیل به مدیریت ارائه می کنند. تهیه شدن این گزارش توسط حسابرسان مستقل که فاقد هر گونه وابستگی و تعلق به شرکت می باشند، در جه اعتبار نامه مدیریت را افزایش می دهد؛ اما تاثیر مثبت نامه مدیریت بر کنترلهای داخلی شرکت، منوط به دو عامل مهم زیر است:

۱- مطلوبیت در تهیه نامه مدیریت توسط حسابرسان

۲- اهتمام مدیریت شرکت در رفع نقاط ضعف مندرج در نامه مدیریت

با رعایت موارد فوق، در سیستم کنترل داخلی شرکت بهبود حاصل شده و این بهبود، هم برای مدیران شرکتهای و هم برای حسابرسان دارای فواید بسیاری است.

با عنایت به اهمیت نامه مدیریت در رفع نارساییهای سیستم کنترل داخلی شرکتهای، مقاله حاضر درصدد بررسی تاثیر نامه مدیریت بر سیستم کنترل داخلی شرکتهای می باشد.

¹ - management letter

۲- پیشینه تجربی تحقیق

مرادی و جهانی (۱۳۹۵) پژوهشی با عنوان "بررسی رابطه بین کیفیت کنترل داخلی و محافظه کاری حسابداری در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" انجام دادند. آزمون فرضیه ها با استفاده از روش آماری داده های ترکیبی و برای دوره زمانی ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۳ با استفاده از اطلاعات ۹۳ شرکت منتخب به روش نمونه گیری حذف سیستماتیک، از میان شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام شده است. نتایج تحقیق نشان داد که بین ضعف یا قوت کنترل داخلی و محافظه کاری حسابداری رابطه مثبت و معنی دار وجود دارد.

چاوشانی و جواد یاری (۱۳۹۵)، پژوهشی با عنوان "تاثیر تخصص حسابرس بر کنترل های داخلی" انجام دادند. نتایج نشان داد که تخصص حسابرس بر کنترل های داخلی شرکتهای تحت حسابرسی تاثیر می گذارد؛ بنابراین، انتظار می رود حسابرسان متخصص صنعت حسابرسی با کیفیت بالاتری نسبت به غیرمتخصصان فراهم کنند. مدیران شرکتهای، به ویژه شرکتهای با عملیات پیچیده تمایل بیشتری در بهکارگیری حسابرسان متخصص صنعت دارند، زیرا بسیاری از این عملیات به مشخصه های خاص صنعت ارتباط پیدا می کند. متخصصان صنعت قادر بهارایه حسابرسی اثربخش برای چنین شرکت هایی هستند. حساس و همکاران (۱۳۹۵)، پژوهشی با عنوان "تاثیر کیفیت کنترل داخلی و تخصص حسابرس در صنعت بر کیفیت سود شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" انجام دادند. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده های شرکت ها با استفاده از رگرسیون چند متغیره در سطح اطمینان ۹۵٪ نشان می دهد که کیفیت کنترل داخلی و تخصص حسابرس در صنعت بر کیفیت سود تاثیر مستقیم می باشد.

بالسام، جیانگ و لیو (۲۰۱۲) تحقیقی با عنوان "مشوق های حقوق صاحبان سهام و ضعف های کنترل داخلی" انجام دادند آن ها بررسی کردند چگونه اثر انگیزهای مالی برای مالکیت سهام، مدیران را به حفظ کنترل داخلی قوی در شرکت ترقیب می کند. نتایج بدست آمده از این تحقیق مبنی بر این است که بیشتر ضعف های کنترل داخلی در سطح شرکت با انگیزه های فراهم شده توسط صاحبان سهام به شدت محدود شده اما این ضعف ها در ارتباط بیشتر است با انگیزه های مدیران. تحقیقی که هویتاش و همکاران (۲۰۱۱)، در رابطه با "نقاط ضعف کنترل های داخلی و پاداش مدیر ارشد امور مالی" در سال ۲۰۱۱ انجام دادند نیز نشان داد که معیارهای غیر مالی مانند نقاط ضاعف کنترل داخلی در تعیین پاداش مدیران تاثیر گذار هستند. تحقیق او بر ارتباط بین پاداش و نقاط ضعف کنترل داخلی تاکید دارد. فرضیه اول تحقیق آن ها به بررسی رابطه بین نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی و تغییرات در پاداش مدیران در شرکت هایی با تجربه قوی مدیریتی پرداخته است. آن ها با استناد به قانون ساربینز - اوکسلی و این که کنترل های داخلی تحت مسئولیت مستقیم مدیران است ثابت کردند افشای نقاط ضعف کنترل داخلی نشان دهنده ضعف در عملکرد مدیر است و شرکت هایی با تجربه قوی مدیریتی بعد از افشای نقاط ضعف شاهد کاهش بیشتر در پاداش هستند نسبت به شرکت هایی که از لحاظ تجربه مدیریتی ضعیف تر هستند. در تحقیقی که یازوا (۲۰۱۰)، انجام داد به بررسی عوامل موثر بر نقاط ضعف با اهمیت در کنترل های داخلی، ارتباط بین نقاط ضعف مواد و کیفیت سود و واکنش بازار سهام به افشای نقاط ضعف با اهمیت را بررسی کردند آن ها دریافتند که شرکتهای دارای ضعفهای کنترل داخلی شرکت هایی هستند کوچک، پیچیده تر، از نظر مالی ضعیفتر و دارای کاهش رشد و همچنین دریافتند نقاط ضعف کنترل داخلی تاثیری بر قیمت سهام ندارند و از سوی دیگر دریافتند که شرکتهای ممکن است نقاط ضعف عمده را شناسایی نکنند.

بدارد (۲۰۰۶)، تحقیقی در رابطه با الزامات کنترل داخلی مربوط به بخش ۳۰۲ و ۴۰۴ قانون ساربینز - اوکسلی انجام داد که مربوط به بهبود کیفیت سود بود با استفاده از اقلام تعهدی غیر منتظره به عنوان ابزار اندازه گیری کیفیت سود بود، تحقیق آن ها نشان داد که اقلام تعهدی غیر منتظره در سالی که نقاط ضعف سیستمهای کنترل داخلی افشا شدند بیشتر است زیرا نقاط ضعف فرصت طلبی مدیریت را افزایش می دهد صورتهای مالی هم ممکن است از طریق تحریف عمدی در اقلام تعهدی برای مدیریت سود ضعف داشته باشد و مقایسه بخش ۳۰۲ و ۴۰۳ نشان می دهد اقلام تعهدی برای بخش ۱۱۲ بیشتر است اما برای شرکتهایی که گزارش کنترل داخلی موثر در بخش ۴۰۴ داشتند اقلام تعهدی کمتر است به طور کلی نتایج نشان می دهد که الزامات قانون ساربینز - اوکسلی کنترل داخلی منجر به بهبود کیفیت سود می شود.

۳-تعریف مفاهیم

۳-۱-سیستم کنترل‌های داخلی^۲: سیستم کنترل‌های داخلی یک شرکت طرح سازمان و کلیه قواعد و اقدامات هماهنگ در یک موسسه بمنظور حفاظت از داراییها، اطمینان از دقت و اعتماد دادهای حسابداری، ترویج کارآیی عملیاتی و تشویق به مراعات سیاستهای مصوب مدیریت می باشد

۳-۲-نامه مدیریت^۳: نامه مدیریت گزارشی است به مدیریت حاوی پیشنهادات اصلاحی برای رفع هر گونه نارسایی سیستم کنترل داخلی که بر اثر مطالعه و ارزیابی کنترل‌های داخلی توسط حسابرسان کشف می شود. نامه مدیریت علاوه بر تامین اطلاعاتی مفید برای مدیریت، در مواردی که یک ضعف کنترلی به زیان صاحبکار منجر شود نیز می تواند در کاهش مسولیت حسابرسان موثر باشد.

۳-۳-آزمونهای رعایت^۴: آزمون رعایت روشها مربوط به رعایت یا عدم رعایت روشهای کنترل داخلی بوده و ارزش پولی معاملاتی که حسابرس در آزمون رعایت روشها با آنها مواجه شود، حائز اهمیت نیست.

۳-۴-آزمونهای محتوا^۵: آزمونهای محتوا، آزمونهایی است که به منظور کسب شواهد کافی حاکی از کامل، صحیح و معتبر بودن ارقام و اطلاعات تهیه شده توسط سیستم حسابداری انجام می شود (ذیله و همکاران، ۲۰۰۷).

۴-فرضیه های تحقیق

۴-۱-فرضیه اصلی: اجرای مفاد نامه مدیریت توسط شرکتها بر بهبود سیستم کنترل داخلی این شرکتها، موثر است.

۴-۲-فرضیه های فرعی

۴-۲-۱-فرضیه فرعی ۱: ارائه به موقع نامه مدیریت توسط حسابرسان بر اجرای مفاد نامه مدیریت توسط شرکتها، موثر است.

۴-۲-۲-فرضیه فرعی ۲: وجود واحد حسابرسی داخلی در شرکتها بر اجرای مفاد نامه مدیریت توسط شرکتها، موثر است.

۴-۲-۳-فرضیه فرعی ۳: خواستها و علایق مدیران اجرایی بر اجرای مفاد نامه مدیریت توسط شرکتها، موثر است.

۵-روش تحقیق

پژوهش حاضر به لحاظ هدف کاربردی، از لحاظ طرح تحقیق پس رویدادی و به لحاظ استنتاج توصیفی تحلیلی (استقرایی) است. در این پژوهش حسابرسان مستقل شاغل در سازمان حسابرسی، جامعه آماری را تشکیل می دهند. طبق گروه بندی فعلی سازمان حسابرسی، حسابرسان مستقل که با عملیات حسابرسی شرکت ها ارتباط مستقیم دارند، به ۶ گروه مدیران ارشد، مدیران فنی، سرپرستان ارشد و سرپرست، حسابرسان ارشد، حسابرسان و کمک حسابرسان تقسیم شده اند. از آنجایی که طبق دستورالعمل سازمان حسابرسی، تهیه نامه مدیریت به عهده سه گروه اول یعنی سرپرستان ارشد و سرپرست، مدیران فنی و مدیران ارشد گذاشته شده است لذا جامعه آماری تحقیق شامل گروههای نامبرده فوق می باشد. جهت تعیین حجم جامعه آماری، با مراجعه به کتابچه آشنایی با سازمان حسابرسی (کتابخانه مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی) و دریافت آمار و اطلاعات مورد نیاز، مشخص گردید که تعداد مدیران ارشد، مدیران فنی، سرپرستان ارشد و سرپرست ها به ترتیب ۳۷۴، ۱۰۳، ۲۱ نفر (جمعاً ۴۹۸ نفر) می باشد.

تعداد مورد نیاز برای نمونه حسابرسان مستقل بر اساس فرمول کوکران، ۶۵ نفر تعیین شد که به شیوه نمونه گیری تصادفی طبقه بندی انتخاب شدند.

² -internal control system

³ -management letter

⁴ -compliance testes

⁵ -substantive testes

$$n = \frac{pq}{(\varepsilon / Z)^2 + pq / N} = \frac{95\% \times 5\%}{(5\% / 1.96)^2 + 95\% \times 5\% / 498} = 64 \cong 65$$

جامعه آماری حسابرسان مستقل شاغل در سازمان حسابرسی از نظر این تحقیق، شامل ۳ گروه بشرح زیر می باشد که تعداد مورد نیاز از هر گروه به صورت زیر تعیین شده است:

جدول ۱- تعیین حجم نمونه به تفکیک گروه های مورد نظر

نام گروه	تعداد گروه	درصد هر گروه نسبت به کل	تعداد مورد نیاز از هر گروه	تعداد ارسالی
مدیران ارشد	۲۱	$21 \div 498 = 4\%$	$65 \times 4\% = 3$	۴
مدیران فنی	۱۰۳	$103 \div 498 = 21\%$	$65 \times 21\% = 13$	۲۱
سرپرستان	۳۷۴	$374 \div 498 = 75\%$	$65 \times 75\% = 49$	۷۵
	۴۹۸	۱۰۰٪	۶۵	۱۰۰

به منظور گردآوری اطلاعات از پرسشنامه ای با ۱۵ سؤال استفاده شد. تجزیه و تحلیل داده ها با استفاده از آزمون تی استیودنت انجام گرفت.

۶- یافته های تحقیق

۶-۱- آزمون فرضیه اصلی: اجرای مفاد نامه مدیریت (رفع نقاط ضعف مندرج در آن) بر بهبود سیستم کنترل داخلی، موثر است.

مقدار آماره t بصورت زیر محاسبه می شود:

$$t = \frac{\bar{x} - \mu}{S / \sqrt{n}} = \frac{2.68 - 3}{0.063} = -5.08$$

با توجه به اینکه مقدار $\alpha = 0.05$ باشد و بخاطر اینکه $n > 30$ می باشد این توزیع احتمال به توزیع نرمال نزدیک است.

$$t(n-1) = t(239) = z_{1-\alpha} = z_{0.95} = 1.65$$

در جمع بندی نتایج پاسخ حسابرسان به سئوالات که در ارتباط با فرضیه اصلی تحقیق در خصوص اینکه «اجرای مفاد نامه مدیریت بر بهبود سیستم کنترل داخلی تاثیر دارد» می باشند می توان نتیجه گرفت که در غالب شرکتهایی که حسابرسان مورد سؤال، مسئولیت حسابرسی آنها را بعهدده داشته و برایشان نامه مدیریت تهیه کرده اند مدیران توجهی به مفاد نامه مدیریت نمی نمایند ولی در آن دسته از شرکتهایی که به اهمیت نامه مدیریت پی برده و مفاد آن را مورد توجه قرار می دهند، بهبود محسوس و زیادی در کنترلهای داخلی اشان حاصل شده است. بدیهی است نمونه ای بودن نقاط ضعف مندرج در نامه مدیریت با توجه به نمونه ای بودن کار حسابرسان تاثیر نا مطلوبی بر بهبود نمی گذارد. از سوی دیگر پی گیری سال بعد حسابرسان در خصوص رفع نقاط ضعف مندرج در نامه مدیریت سال قبل، مدیران شرکتهای را به نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی ملزم کرده و باعث بهبودی در سیستم کنترلهای داخلی شرکت می شود.

با در نظر گرفتن احتمال ۰/۹۵، نتیجه آزمون فوق در منطقه پذیرش قرار می گیرد و این به این معنی است که اکثر پاسخ دهندگان در خصوص تاثیر اجرای مفاد نامه مدیریت بر بهبود سیستم کنترل داخلی موافق هستند. البته آزمون فوق با احتمال ۰/۹۹ نیز در منطقه پذیرش قرار می گیرد.

با عنایت به مطالب فوق فرضیه اصلی تحقیق پذیرفته می شود و بدین ترتیب نتیجه می شود که: اجرای مفاد نامه مدیریت بر سیستم کنترل داخلی تاثیر بسزایی دارد.

۶-۲-۱-آزمون فرضیه فرعی اول: ارائه به موقع نامه مدیریت توسط حسابرسان بر اجرای مفاد نامه مدیریت، موثر است. مقدار آماره t بصورت زیر محاسبه می شود:

$$t = \frac{\bar{x} - \mu}{\frac{S}{\sqrt{n}}} = \frac{2/16 - 3}{0.063} = -13/3$$

با توجه به اینکه مقدار $\alpha = 0.05$ باشد و بخاطر اینکه $n > 30$ می باشد این توزیع احتمال به توزیع نرمال نزدیک است.

$$t(n-1) = t(180) = z = 1/65$$

$1-\alpha \quad 0.95 \quad 0.95$

از بررسی نتایج تاثیر سؤالات مرتبط با فرضیه فرعی اول، نتیجه می شود که تهیه و ارسال بموقع نامه مدیریت برای شرکتهای مورد رسیدگی حسابرسان، نقش به سزایی در اجرای مفاد آن و در نتیجه رفع نقاط ضعف موجود در سیستم کنترل داخلی و حصول به بهبودی سیستم دارد. در نتیجه، فرضیه فرعی اول تحقق پذیرفته می شود.

با این وجود نتایج بدست آمده بیانگر این مطلب است که عدم تهیه منظم نامه مدیریت برای شرکتهایی که دارای نقاط ضعفی در سیستم خود هستند و یا عدم تهیه و ارسال نامه مدیریت در زمان مناسب (زمانی که صاحبکار، فرصت و امکان کافی برای مطالعه و کاربرستن اصلاحات پیشنهادی حسابرسان را داشته باشد) می تواند بر عکس عمل کرده و سبب عدم اجرا و عدم بهبود سیستم کنترل داخلی شود.

۶-۲-۲-آزمون فرضیه فرعی دوم: وجود واحد حسابرسی داخلی در شرکتهای مورد رسیدگی حسابرسان بر اجرای مفاد نامه مدیریت موثر است.

مقدار آماره t بصورت زیر محاسبه می شود:

$$t = \frac{\bar{x} - \mu}{\frac{S}{\sqrt{n}}} = \frac{2/37 - 3}{0.086} = -7/32$$

با توجه به اینکه مقدار $\alpha = 0.05$ باشد و بخاطر اینکه $n > 30$ می باشد این توزیع احتمال به توزیع نرمال نزدیک است.

$$t(n-1) = t(180) = z = 1/65$$

$1-\alpha \quad 0.95 \quad 0.95$

از بررسی کلی نتایج بدست آمده از سؤالات فوق، نتیجه می شود که وجود واحد حسابرسی داخلی می تواند در جهت پی گیری اجرای مفاد نامه مدیریت و رفع نقاط ضعف موجود در سیستم کمک موثری باشد ولی لزوماً بهترین مرجع برای دریافت نامه مدیریت نمی باشد. لذا فرضیه فرعی دوم نیز پذیرفته می گردد.

۶-۲-۳-آزمون فرضیه فرعی سوم: خواستها و علایق مدیران اجرایی بر اجرای مفاد نامه مدیریت موثر است. مقدار آماره t بصورت زیر محاسبه می شود:

$$t = \frac{\bar{x} - \mu}{\frac{S}{\sqrt{n}}} = \frac{2/44 - 3}{0.088} = -6/36$$

با توجه به اینکه مقدار $\alpha = 0.05$ باشد و بخاطر اینکه $n > 30$ می باشد این توزیع احتمال به توزیع نرمال نزدیک است.

$$t(n-1) = t(180) = z_{0.95} = 1/65$$

جمع بندی نتایج نشان می دهد که عواملی چون تغییر در مدیران اجرایی شرکت، وجود افراد متخصص در امور مالی در هیأت مدیره و انگیزهای شخصی مدیران اجرایی در اجرای مفاد نامه مدیریت موثر میباشد. لذا فرضیه فرعی سوم نیز پذیرفته می شود.

۷-نتیجه گیری

نتایج تحقیق نشان می دهد که حسابرسان اعتقاد دارند توجه نمودن به نقاط ضعف مندرج در نامه مدیریت و بکار بستن اصلاحات پیشنهادی حسابرسان باعث بر طرف شدن نقاط ضعف موجود در سیستم کنترلهای داخلی و در نتیجه، بهبود سیستم می شود. این مطلب در فرضیه اول تحقیق بدینصورت بیان شده بود که: «بین اجرای مفاد نامه مدیریت و بهبود سیستم کنترلهای داخلی شرکتها، ارتباط معنادار وجود دارد» بنابراین بر اساس نتایج بدست آمده از انجام تحقیق صحت این فرضیه به اثبات رسید.

در فرضیات بعدی، برخی از عوامل که باعث عدم اجرای مفاد نامه مدیریت می شوند مورد بررسی قرار گرفتند که این فرضیات نیز در هر گروه بطور جداگانه به آزمون گذاشته شد. یکی از این عوامل «ارائه به موقع نامه مدیریت» توسط حسابرسان است که بدینصورت بیان شده بود که: «بین ارائه به موقع نامه مدیریت توسط حسابرسان و اجرای مفاد نامه مدیریت ارتباط معنا وجود دارد.» براساس نتایج بدست آمده از تحقیق، مدیران اجرایی و حسابرسان اهمیت زیادی برای ارسال به موقع نامه مدیریت قائل بوده اند ولی باینحال حسابرسان، خود معترف به این مسئله بوده اند که در ارسال بموقع نامه مدیریت، کمتر موفق بوده اند. این امر می تواند ناشی از تعداد زیاد شرکتهایی باشد که حسابرسی آنها بعهدده سازمان حسابرسی گذاشته شده و علاوه بر این، نزدیک بودن سال مالی اغلب شرکتها با یکدیگر که عموماً به ۱۲/۲۹ هر سال ختم می شود و بالا رفتن حجم کاری برای کارکنان سازمان در آن مقاطع و احیاناً نامتناسب بودن تعداد کارکنان حرفه ای حسابرسی با تعداد شرکتهای مورد حسابرسی از دلایل مهم این امر به شمار می رود.

یکی دیگر از عوامل موثر بر اجرای مفاد نامه مدیریت وجود واحد حسابرسی داخلی که بدینصورت بیان شده بود که: «بین وجود واحد حسابرسی داخلی و اجرای مفاد نامه مدیریت ارتباط معنا وجود دارد.» نتایج بدست آمده حاکی از این است که حسابرسان معتقد به موثر بودن وجود واحد حسابرسی داخلی بر اجرای مفاد نامه مدیریت می باشند ولی در عین حال نتایج بیانگر این است که در اغلب شرکتها این واحد یا اصلاً وجود نداشته و یا آنطور که باید و شاید فعال نمی باشند.

از عوامل دیگر موثر بر اجرای مفاد نامه مدیریت، عوامل مدیریتی از قبیل تعویض مدیران اجرایی شرکت و انگیزه های شخصی مدیران اجرایی شرکتهای مورد رسیدگی می باشد. فرضیه مربوط به تاثیر این عوامل بدین صورت بیان شده بود که: «بین عوامل و انگیزه های مدیریتی و اجرای مفاد نامه مدیریت ارتباط معنادار وجود دارد.»

نتایج حاصل نشان می دهد که تغییر مدیران اجرایی شرکت بر اجرای مفاد نامه مدیریت تاثیر دارد. این امر می تواند ناشی از تغییر در نگرشها، سلاقی و علایق مدیران اجرایی نسبت به مدیران اجرایی قبلی باشد. براساس نتایج بدست آمده، انگیزه های شخصی مدیران یکی از عوامل موثر بر اجرا یا عدم اجرای مفاد نامه مدیریت می باشد چرا که بدون شک وجود کنترلهای

داخلی قوی جلوی سوءاستفاده و تقلب را می گیرد و چنانچه مدیری افکار اینچنین داشته باشد، اصلاح سیستم کنترل‌های داخلی و رفع نقاط ضعف آن را برای خود مانع بزرگی دانسته و مانع اجرای مفاد نامه مدیریت می شود.

۸- پیشنهادات تحقیق

در اینجا براساس نتایج حاصل از تحقیق پیشنهاداتی ارائه می شود:

- ۱) حسابرسان سازمان حسابرسی در برنامه ریزی خود، انجام حسابرسی ضمنی را جهت ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی صاحب کار و پی بردن به وجود نقاط ضعف احتمالی در سیستم، پیش بینی کنند.
- ۲) اگر حسابرسان، هر سال حسابرسی ضمنی انجام دهند، فرصت کافی خواهند داشت که ضعف‌های مشاهده شده در سیستم را به موقع در قالب نامه مدیریت به صاحبکار اطلاع دهند. از سوی دیگر اگر این امر هر سال انجام گیرد به مرور زمان نقاط ضعف سیستم برطرف شده و حسابرسان با اعتماد و اتکای بیشتری عملیات حسابرسی نهایی خود را به انجام می رسانند.
- ۳) ارائه به موقع نامه مدیریت به صاحبکار به آنان فرصت لازم و کافی را خواهد داد تا با تامل بیشتر و وقت افزونتر نقاط ضعف مورد نظر حسابرسان را مرتفع نماید. لذا حسابرسان بایستی نامه مدیریت را در زمان مقتضی در اختیار صاحبکار قرار دهند. البته عواملی وجود دارد که ارائه به موقع نامه مدیریت را تحت تاثیر قرار می دهد که مهمترین عامل، نزدیک بودن پایان سال مالی اکثر شرکتها به یکدیگر (غالباً پایان سال مالی شرکتها ۱۲/۲۹ هر سال است) می باشند که باعث بالا بودن حجم کار حسابرسان در یک مقطع زمانی و پایین بودن حجم کار آنها در مقاطع دیگر سال است. پیشنهاد می شود که حسابرسان در مقطعی که حجم کارشان کمتر است بانجام حسابرسی ضمنی طبق استاندارد حسابرسی، بخش عمده ای کار حسابرسی نهایی را انجام داده و کار راسبک کنند تا قادر باشند، نامه مدیریت را تهیه و ارسال نمایند.
- ۴) مدیران شرکتها می توانند با استقرار واحد حسابرسی داخلی یا کمیته حسابرسی، همواره اعمال کنترل‌های داخلی مقرر را زیر نظر داشته باشند تا بتوانند در زمان مقتضی نسبت به رفع ایرادات سیستم اقدام کنند و کسی نتواند از کنترل‌های داخلی مقرر عدول کند. بدیهی است حسابرسان داخلی در طول سال مالی در شرکت مشغول به کارند و در مقایسه با حسابرسان مستقل که ارزیابی اشان بصورت نمونه ای است می توانند بصورت مداوم رعایت کنترل‌های داخلی را زیر نظر داشته باشند ولی از سوی دیگر برقراری ارتباط دو طرفه حسابرسان مستقل و داخلی و استفاده دو گروه از کار یکدیگر، می تواند در جهت رفع نقاط ضعف سیستم و بهبود آن موثر باشد.
- ۵) به کارگیری افراد متخصص در امور مالی در هیات مدیره کمک بزرگی در جهت درک بهتر و بیشتر فواید نامه مدیریت شده و اجرای مفاد آن نیز تاثیر زیادی دارد. لذا بایستی در شرکتها، از خدمات افراد متخصص مالی در هیات مدیره استفاده شود.
- ۶) طبق نتایج بدست آمده از تحقیق، یکی از عوامل مهم اجرای مفاد نامه مدیریت، عدم توافق مدیران اجرایی با موارد اشکال مطرح شده در نامه مدیریت است. پیشنهاد می شود حسابرسان، قبل از درج نقاط ضعف در نامه مدیریت در جلساتی که با صاحبکار برگزار می کنند این موارد را به حداقل برسانند.

منابع

۱. چاوشانی، مجتبی و جواد یاری، ۱۳۹۵، تاثیر تخصص حسابرسان بر کنترل های داخلی، چهارمین کنفرانس بین المللی اقتصاد، مدیریت، حسابداری با رویکرد ارزش آفرینی، شیراز، موسسه آموزشی مدیران خیره نارون،
۲. حساس، حمیدرضا؛ زهرا امیرحسینی و بتول زارعی، ۱۳۹۵، تاثیر کیفیت کنترل داخلی و تخصص حسابرسان در صنعت بر کیفیت سود شرکتها پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، کنفرانس بین المللی مدیریت و حسابداری، تهران، موسسه آموزش عالی نیکان
۳. فخاری، حسین و محمد علیزاده، ۱۳۹۵، بررسی معیارها و نتایج اقتصادی افشای اختیاری ضعف کنترل داخلی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، نخستین کنفرانس بین المللی پارادیم های نوین مدیریت هوشمندی تجاری و سازمانی، تهران، دانشگاه شهید بهشتی،

۴. کوچکی، سیدمجید، ۱۳۹۴، بررسی استقرار مناسب کنترل‌های داخلی در شرکتها و تأثیر آن بر حسابرسی مستمر، کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری، استانبول، موسسه مدیران ایده پرداز پایتخت ایلیا،

۵. مرادی، لیلا و سعید جهانی، ۱۳۹۵، بررسی رابطه بین کیفیت کنترل داخلی و محافظه کاری حسابداری در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، چهارمین کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های کاربردی در مدیریت و حسابداری، تهران، دانشگاه شهید بهشتی

6. Balsam. Steven, Wei Jiang, Bo Lu, (2012), Equity Incentives and Internal Control Weaknesses November 15, NO 48.,PP.1-34.
7. Hoitash,U.,Hoitash,R.,& Johnstone. K, (2011), Internal Control Material Weaknesses and CFO Compensation", Working paper. Madison: University of Wisconsin, NO 57,PP.1-31.
8. Yazawa, Kenichi, (2010), Why Don't Japanese Companies Disclose Internal Control Weakness? : Evidence from J-SOX Mandated Audits. Aoyama Gakuin University, NO 32, PP.2-11.
9. Bédard. Jean, (2006), Sarbanes Oxley Internal Control Requirements and Earnings Quality. Working paper. Laval University,PP.1-41.
10. Balsam. Steven, Wei Jiang, Bo Lu, (2012), Equity Incentives and Internal Control Weaknesses November 15, NO 48.,PP.1-34.
11. Chan. Kam C, Barbara R. Farrell, Picheng Lee, (2005), Earnings Management and Return- Earnings, Association of Firms Reporting Material Internal Control Weaknesses Under Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act. June 15,PP.1-35.
12. Doyle, J., Ge, W., & McVay, S, (2007), Determinants of Weaknesses in Internal Control over Financial Reporting. Journal of Accounting and Economics, NO 44,PP.193-223.

Investigating the Effect of Management letter on the Internal Control Systems of Companies Audited by Audit Organization

Ibrahim Azar Kmand

Master of Science, Islamic Azad University, Takestan Branch, Takestan, Iran

Abstract

The internal control system should be evaluated by the auditors and the weaknesses should be noticed to the managers in order to enable managers to fulfill their duties and increase satisfaction of users with the financial statements and auditors can submit audit reports in accordance with the auditing standards. This is done through the sending of a management letter. The purpose of this paper is to examine the impact of management letter on the internal control system of companies audited by the audit organization. The present research is applied in terms of post-event research design and is descriptive-analytic (inductive) inference. In this research, independent auditors working in the audit organization were included as statistical population. Based on the required statistics and information, it was found that the number of senior managers, technical directors, senior supervisors and supervisors was 374,103,21 (totaling 498). The required number of independent auditors was determined based on the Cochran formula by 65 people who were selected by random sampling method. In order to collect information, a questionnaire with 15 questions was used. Data were analyzed using t-student test. The results showed that, considering the probability of 0.95, implementation of the provisions of the management letter had a significant effect on the internal control system. Also, the existence of an internal audit unit can be effective in following the implementation of the management letter and eliminating the weaknesses in the system, but is not necessarily the best reference for obtaining a management letter. The results of the survey showed that the factors such as changes in the executives of the company, the presence of experts in finance in the board of directors and personal motivations of executive directors are effective in implementing the provisions of the management letter.

Keywords: Management Letter, Internal Control System, Company, Audit Organization.
