

تأثیر گزارش کنترل‌های داخلی بر گزارش حسابرس مستقل نسبت به صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار

مهناز مشتاق^۱

محمدجواد ستوده^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۲/۱۰ تاریخ چاپ: ۱۴۰۴/۰۵/۱۸

چکیده

کنترل‌های داخلی نقش کلیدی در افزایش قابلیت اتکای گزارش‌های مالی و کاهش ریسک تحریف‌های بااهمیت ایفا می‌کنند. این پژوهش به بررسی تأثیر گزارش کنترل‌های داخلی بر اظهارنظر حسابرس مستقل و بازرس قانونی می‌پردازد. یافته‌ها نشان می‌دهد که ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی می‌تواند منجر به اظهارنظر مشروط یا مردود توسط حسابرس شود، در حالی که سیستم کنترل داخلی قوی، احتمال اظهارنظر مقبول را افزایش می‌دهد، همچنین بازرسان قانونی با اتکا به این گزارش‌ها، ارزیابی دقیق‌تری از انطباق شرکت با قوانین ارائه می‌کنند. تأثیر گزارش کنترل‌های داخلی مزبور بر اظهارنظر حسابرس مستقل و بازرس قانونی جهت ۱۰۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار طی ماه شهریور تا بهمن سال ۱۴۰۲ با استفاده از آمار توصیفی با نرم افزار Excel پرداخته است. یافته‌ها نشان می‌دهد که گزارش کنترل داخلی بر اظهارنظر حسابرس نسبت به صورت‌های مالی اثر مستقیم و مثبت دارد اشاره به ضعف کنترل‌های داخلی، منجر به کاهش مسئولیت قانونی حسابرسان در صورت رخداد تحریفی ناشی از ضعف سیستم کنترل داخلی می‌شود.

واژگان کلیدی

گزارش کنترل‌های داخلی، گزارش حسابرس و بازرس قانونی، ضعف کنترل داخلی، ریسک حسابرسی

^۱ دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران. (سرپرست حسابرسی).

mahnaz_moshtagh@yahoo.com

^۲ دانشجوی دکترا، دانشکده شیمی، دانشگاه امام حسین (ع)، تهران، ایران. (Mohammadjavad.sotoudeh@yahoo.com)

۱. مقدمه

کنترل‌های داخلی به عنوان مجموعه‌ای از سیاست‌ها و رویه‌ها طراحی می‌شوند تا از صحت و قابلیت اتکای گزارش‌های مالی اطمینان حاصل شود. حسابرسان مستقل و بازرسان قانونی از گزارش کنترل‌های داخلی به عنوان مبنایی برای ارزیابی ریسک‌های حسابرسی و انطباق با مقررات استفاده می‌کنند. این پژوهش به بررسی تأثیر کیفیت کنترل‌های داخلی بر نوع اظهارنظر حسابرس و بازرس قانونی می‌پردازد. قانون سارینز - آکسلی، شرکت‌ها را ملزم به انتشار گزارش کنترل‌های داخلی کرده است. از این رو، سرمایه‌گذاران می‌توانند به راحتی از کیفیت سیستم کنترل داخلی شرکت مطلع شوند. در ایران نیز در راستای حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران، پیشگیری از وقوع تخلفات و نیز ساماندهی و توسعه بازار شفاف و منصفانه اوراق بهادار طبق بندهای ۸، ۱۱ و ۱۸ ماده ۷ قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران، «دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران» در تاریخ ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ به تصویب هیئت‌مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار رسید. مطابق ماده ۱۲ دستورالعمل هیئت‌مدیره شرکت باید سیستم کنترل‌های داخلی را با توجه به چارچوب کنترل‌های داخلی ذکر شده در فصل دوم دستورالعمل، حداقل به‌طور سالانه بررسی و نتایج آن را در گزارشی تحت عنوان "گزارش کنترل‌های داخلی" درج و افشا نماید. همچنین بر اساس ماده ۱۷ دستورالعمل حسابرس مستقل شرکت موظف است در گزارش خود به مجمع عمومی صاحبان سهام در خصوص استقرار و به‌کارگیری سیستم کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش توسط شرکت، با توجه به چارچوب کنترل‌های داخلی ذکر شده در فصل دوم دستورالعمل، اظهارنظر کند. علاوه بر این در صورتی که نقاط ضعف با اهمیتی در سیستم کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شرکت وجود داشته باشد ولی در «گزارش کنترل‌های داخلی» هیئت‌مدیره افشا نشده باشد یا افشای آن ناقص باشد، این موضوع باید در گزارش حسابرس تصریح و نسبت به اثرات آن بر دستیابی شرکت به اهداف تعیین‌شده موضع‌گیری شود.

پژوهش‌هایی مانند مطالعه (کوزوب^۱ و همکاران، ۲۰۲۲) نشان دادند شرکت‌هایی که ضعف‌های مهم کنترل داخلی گزارش می‌کنند، با احتمال بیشتری توسط حسابرسان مستقل، دارای ریسک ذاتی بالاتر ارزیابی می‌شوند. گزارش کنترل‌های داخلی یک ورودی اطلاعاتی حیاتی برای حسابرس مستقل محسوب می‌شود. وجود ضعف‌های مهم در این گزارش‌ها به‌طور سیستماتیک منجر به حسابرسی پرهزینه‌تر و در نهایت، گزارش حسابرسی با محتوای تعدیل‌شده (نظر مشروط، بند تأکید بر مطلب خاص) می‌گردد. درک این رابطه برای ذی‌نفعان مختلف (مدیران، هیئت‌مدیره، سرمایه‌گذاران، نهادهای ناظر) جهت تفسیر صحیح گزارش حسابرس مستقل و پیامدهای گزارش‌های کنترل داخلی حائز اهمیت است لیکن تاکنون رابطه بین این دو گزارش به صورت تجربی مورد بررسی قرار نگرفته است. در این خصوص این مقاله سعی دارد میزان اثرگذاری گزارش کنترل‌های داخلی بر گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران را برای اولین بار به صورت تجربی مورد بررسی قرار دهد. پژوهش‌های آتی می‌توانند بر روی سازوکارهای دقیق‌تر تأثیر، نقش فناوری در بهبود کیفیت گزارش‌ها و تأثیرپذیری حسابرسان از گزارش‌های بخش‌های مختلف کنترل داخلی (مالی، فناوری اطلاعات، عملیاتی) تمرکز کنند.

¹Kozub

۲. مبانی نظری و ادبیات پژوهش

۲-۱- متغیرهای پژوهش

گزارش کنترل‌های داخلی سندی رسمی است که توسط مدیریت شرکت تهیه می‌شود و شامل ارزیابی عملکرد سیستم کنترل‌های داخلی مالی شرکت می‌باشد. این گزارش طبق الزامات بین‌المللی قانون ساربنز-آکسلی (بخش ۴۰۴) و استانداردهای PCAOB^۲ و چارچوب COSO تهیه می‌گردد (PCAOB, 2007; COSO, 2013). در ایران گزارش مزبور مطابق با دستورالعمل سازمان بورس اوراق بهادار تهران تهیه می‌شود.

گزارش حسابرس مستقل شامل اظهارنظر حرفه‌ای درباره منصفانه بودن صورت‌های مالی و ارزیابی مطابقت با استانداردهای حسابداری پذیرفته شده و نظر درباره اثربخشی کنترل‌های داخلی مالی است (ISA 700, 2020; PCAOB, 2017). (AS 3101, 2017).

اگر چه هدف از ارزیابی کنترل‌های داخلی، طبق استانداردهای حسابرسی "شناسایی انواع تحریف‌های بالقوه، ارزیابی عوامل مؤثر بر خطرهای تحریف با اهمیت و طراحی ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روش‌های حسابرسی لازم" است، در حالیکه طبق دستورالعمل کنترل‌های داخلی، هدف از این ارزیابی علاوه بر موارد مذکور، اظهارنظر نسبت به کنترل‌های داخلی و اعلام نقاط ضعف با اهمیت آن می‌باشد؛ با این حال، نحوه شناخت و ارزیابی کنترل‌های داخلی و شیوه اجرای کار مشابه است.

سیستم کنترل داخلی^۴ به مجموعه‌ای از فرآیندها، سیاست‌ها و ساز و کارهای سازمانی اطلاق می‌شود که توسط مدیریت، هیئت مدیره و سایر کارکنان طراحی و اجرا می‌شود تا اطمینان معقولی در دستیابی به اهداف اثربخشی و کارایی عملیات^۵ و قابلیت اتکای گزارش‌گری مالی^۶ و رعایت قوانین و مقررات مرتبط فراهم آورد (COSO, 2013; PCAOB, 2007).

ضعف با اهمیت در کنترل‌های داخلی به نقص یا مجموعه‌ای از نقص‌ها در طراحی یا عملکرد کنترل‌های داخلی مالی اشاره دارد که احتمال تحریف بااهمیت^۷ در صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد و توسط مدیریت یا حسابرسان مستقل شناسایی می‌شود (PCAOB, 2007; COSO, 2013). ضعف بااهمیت عبارت است از یک نارسایی یا ترکیبی از نارسایی‌ها، در کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارش‌گری مالی به‌طوری که به واسطه آن، امکان معقولی وجود داشته باشد یک تحریف بااهمیت صورت‌های مالی سالانه یا میان‌دوره‌ای شرکت، پیش‌گیری نشود یا به موقع کشف نگردد. ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارش‌گری مالی حتی هنگام نبود تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی نیز می‌تواند وجود داشته باشد. یک نارسایی در کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارش‌گری مالی وقتی وجود دارد که طراحی یا اجرای یک کنترل به مدیریت یا کارکنان اجازه ندهد در روال عادی اجرای وظایف و کارکردهای محوله به آن‌ها، از یک تحریف پیش‌گیری کنند یا آن را در چارچوب زمانی به‌موقع کشف نمایند.

² Public Company Accounting Oversight Board

³ Committee of Sponsoring Organizations

⁴ Internal Control System

⁵ Effectiveness and Efficiency of Operations

⁶ Reliability of Financial Reporting

⁷ Material Misstatement

در مطالعه (هوتاش^۸ و همکاران، ۲۰۰۹) افزایش هزینه‌های حسابرسی تا ۳۰٪ برای شرکت‌های دارای ضعف با اهمیت مشاهده شده است و مطالعه (همرسل^۹ و همکاران، ۲۰۰۸) کاهش ۵-۷٪ ارزش سهام پس از افشای ضعف با اهمیت دیده شده است.

۲-۲- مبانی نظری

نظریه اتکاپذیری، حسابرسان برای افزایش کارایی حسابرسی، به سیستم کنترل داخلی اتکا می‌کنند. گزارش ضعف‌های کنترل داخلی، نشان‌دهنده کاهش قابلیت اتکا به سیستم است و مستلزم انجام کار حسابرسی گسترده‌تر و مستقیم‌تر توسط حسابرسان می‌شود (اساره^{۱۰}، ۲۰۱۲).

نظریه انتساب پیشنهاد می‌کند هنگامی که تحریف رخ می‌دهد، گروه‌های مشخصی مسئول شناخته می‌شوند. احتمال زیادی وجود دارد که حسابرسان به دلیل نقششان به عنوان افراد حافظ منافع عموم مسئول شناخته شوند (مکانرو و مرتنس، ۲۰۰۱). تئوری انتساب به درک اشخاص ثالث از قضاوت و تصمیم‌گیری افراد حرفه حسابداری از جمله حسابرسان ارتباط دارد (بونر و همکاران، ۲۰۰۰؛ رفیت، ۲۰۱۰). این نظریه پیشنهاد می‌کند که اشخاص ثالث برای درک تصمیم‌گیری و قضاوت تلاش می‌کنند تا دلیل آن را تعیین کنند. همچنین این نظریه بیان می‌کند که اشخاص ثالث قضاوت و تصمیم‌گیری را به عوامل شخصی در مقابل عوامل محیطی و عوامل مربوط به وظیفه ارتباط می‌دهند. در ارتباط با تئوری انتساب، مطالعات بسیاری در زمینه انتساب مسئولیت و تقصیر انجام شده است. این مطالعات انتساب مسئولیت را به این صورت تعریف می‌کند: قضاوت درباره مسئولیت اخلاقی یک شخص که قضاوت معمولاً نه همیشه، یک ارتباط علی بین شخص قضاوت‌شونده و فعالیت‌ها یا رویدادهایی که از نظر اخلاقی نامناسب است را شامل می‌شود مانند قصور حسابرسان. مقصر دانستن یک شخص و جریمه‌های بعدی آن بر اساس انتساب مسئولیت است.

۲-۳- پیشینه پژوهش

۲-۳-۱- پیشینه پژوهش‌های داخلی

مطالعه حساس (یگانه و همکاران، ۱۳۹۵) رابطه مثبت و معناداری بین وجود ضعف در کنترل‌های داخلی و صدور گزارش مشروط توسط حسابرسان در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس تهران را تأیید کرد. مطالعه (رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۸) نشان داد که شرکت‌های دارای ضعف کنترل داخلی، نه تنها با احتمال بیشتری گزارش مشروط دریافت می‌کنند، بلکه هزینه سرمایه آن‌ها نیز افزایش می‌یابد. مطالعه (صفری و همکاران، ۱۴۰۰) به بررسی تأثیر نوع صنعت بر رابطه بین کنترل‌های داخلی و گزارش حسابرسان پرداخت و دریافت که این رابطه در صنایع با ریسک ذاتی بالاتر (مثل بانک‌ها) قوی‌تر است.

۲-۳-۲- پیشینه پژوهش‌های خارجی

نقش کیفیت گزارش کنترل‌های داخلی، میزان تأثیر گزارش بر حسابرسان به کیفیت و قابلیت اتکای آن بستگی دارد. گزارش‌های دقیق، به موقع و صادقانه تأثیر بیشتری بر ارزیابی‌ها و تصمیم‌گیری‌های حسابرسان دارند. گزارش‌های مبهم، ناقص یا با تاخیر ممکن است اتکای حسابرسان به آن‌ها را کاهش دهد و نیاز به کار اضافه برای ارزیابی مستقل کنترل‌ها را

⁸ Hoitash

⁹ Hammersley

¹ Asare

افزایش دهد (اسچنیدر^۱ و همکاران، ۲۰۲۰). گزارش ضعف‌های کنترل داخلی مستقیماً بر ارزیابی حسابرس از ریسک کنترل اثر می‌گذارد. افزایش ریسک کنترل منجر به افزایش ریسک ذاتی ادراک شده و در نهایت افزایش ریسک حسابرسی می‌شود (PCAOB, 2011). تغییر در رویه‌های حسابرسی باعث افزایش ریسک حسابرسی ادراک شده ناشی از ضعف کنترل‌ها می‌شود و حسابرسان را ملزم به افزایش حجم نمونه‌ها و گسترش دامنه آزمون‌ها، برای دستیابی به شواهد حسابرسی قانع‌کننده‌تر و مستقیم‌تری می‌کنند (همرسل و همکاران، ۲۰۰۸). تغییر در ماهیت رویه‌ها، تأکید بیشتر بر آزمون‌های محتوا و جزئی‌نگر به جای آزمون‌های کنترلی استفاده از تخصص بیشتر، نیاز به استفاده از متخصصان فناوری اطلاعات یا ارزیابان کسب‌وکار در حوزه‌های دارای ضعف افزایش می‌یابد (جانستون^۲ و همکاران، ۲۰۱۳). افزایش ساعت‌های کاری و هزینه حسابرسی، انجام رویه‌های گسترده‌تر منجر به افزایش زمان و هزینه فرآیند حسابرسی می‌گردد (هویتاش^۳ و همکاران، ۲۰۰۹). تغییر در ارزیابی ریسک و رویه‌های اجرا شده، بر گزارش نهایی حسابرس تأثیر می‌گذارد. اگر ضعف‌های کنترل داخلی منجر به تحریف‌های بااهمیت و اصلاح نشده در صورت‌های مالی شوند، حسابرس ناگزیر به صدور اظهارنظر مشروط است. حتی اگر ضعف سیستم کنترل داخلی منجر به تحریف بااهمیت نشده باشد، حسابرس ممکن است اهمیت موضوع را در بند تأکید بر مطلب خاص گزارش خود منعکس کند. مطالعه (جانستون و همکاران، ۲۰۱۱) بیان کرد که ضعف‌های کنترل داخلی نه تنها بر گزارش حسابرس، بلکه بر حق الزحمه حسابرسی نیز تأثیر می‌گذارد و ممکن است منجر به تغییر حسابرس شود. مطالعه (لیسیک^۴ و همکاران، ۲۰۲۱) با استفاده از داده‌های شرکت‌های پذیرفته شده در بورس‌های آمریکا، تأیید کرد که شفافیت گزارش کنترل‌های داخلی می‌تواند رابطه بین ضعف‌های کنترل و نوع گزارش حسابرس را تعدیل کند. مطالعات تجربی مانند تحقیق (پلومله^۵ و همکاران، ۲۰۲۳) رابطه مثبت و معناداری بین گزارش ضعف‌های مهم کنترل داخلی و گنجاندن بند تأکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرس مستقل نشان داده‌اند و به بررسی این موضوع پرداخت که چگونه کیفیت افشای ضعف‌های کنترل داخلی بر قضاوت حسابرسان تأثیر می‌گذارد. نتایج نشان داد گزارش‌های دقیق‌تر منجر به واکنش مناسب‌تر حسابرسان می‌شود.

مرور پژوهش‌های تجربی در حوزه حسابداری و حسابرسی به وضوح نشان می‌دهد که گزارش‌های مربوط به کنترل‌های داخلی، به ویژه گزارش‌های حاکی از وجود ضعف‌های مهم، تأثیری عمیق و چندلایه بر فرآیند حسابرسی و گزارش نهایی حسابرس مستقل دارد. این تأثیرات از طریق کانال‌های زیر اعمال می‌شوند:

۱. تعدیل ارزیابی ریسک: افزایش ادراک ریسک ذاتی و کنترل.
۲. تعدیل برنامه حسابرسی: گسترش دامنه، عمق و ماهیت رویه‌های حسابرسی و افزایش منابع تخصیص یافته.
۳. تعدیل محتوای گزارش نهایی: افزایش احتمال صدور نظرات مشروط، گنجاندن بندهای تأکید بر مطلب خاص و ارائه گزارش‌های اصلاحی در مورد خود کنترل‌های داخلی (در صورت الزام).

¹ Schneider	1
¹ Johnstone	2
¹ Hoitash	3
¹ Lisic	4
¹ Plumlee	5

کیفیت گزارش کنترل‌های داخلی نیز به‌عنوان یک عامل کلیدی، قدرت این تأثیرات را تعدیل می‌کند. گزارش‌های باکیفیت بالا، قابلیت اتکای بیشتری برای حسابرس فراهم کرده و کارایی فرآیند حسابرسی را افزایش می‌دهند، هرچند که همچنان مستلزم پاسخ‌های حسابرسی مناسب به ضعف‌های گزارش شده هستند.

۴-۲- سوال پژوهش

آیا گزارش کنترل‌های داخلی منتشره توسط هیات مدیره بر گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی در خصوص رعایت کنترل‌های داخلی و صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق تهران مورد تأثیر دارد.

۳. روش‌شناسی پژوهش

۳-۱- اهداف پژوهش

پژوهش مزبور از انواع پژوهش‌های توصیفی آماری بوده است برای پاسخ به این سوال که نوع گزارش کنترل‌های داخلی بر گزارش حسابرس مستقل درباره صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تأثیر دارد؟ که در این ارتباط داده‌های مورد لزوم از کدال استخراج شد و با استفاده از نرم افزار اکسل مرتب و تجزیه و تحلیل گردید. هدف این پژوهش کاربردی است. نتایج این پژوهش می‌تواند برای گروه‌های مختلفی مانند موسسات حسابرسی، شرکت‌ها و سرمایه‌گذاران و سایر نهادهای نظارتی و سایر پژوهشگران بازار سرمایه به منظور فراهم نمودن فضای شفاف اطلاعاتی و کمک به تصمیم‌گیری‌های بهینه جهت سرمایه‌گذاری در بورس اوراق بهادار و کاهش در هزینه‌های نمایندگی شرکت‌ها، مفید باشد.

۳-۲- جامعه و نمونه پژوهش

جامعه پژوهش شرکت‌هایی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۴۰۲ بوده است که از این میان صد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی شهریور تا بهمن سال مزبور به عنوان نمونه انتخاب شده‌اند. این پژوهش شرکت‌های که در بازه تاریخی مزبور گزارش حسابرس و بازرس قانونی در مورد صورت‌های مالی سالانه و گزارش کنترل‌های داخلی در بورس اوراق بهادار تهران (سامانه کدال) مطابق با قوانین بورس اوراق بهادار صادر نموده‌اند را شامل می‌شود.

۳-۳- روش جمع‌آوری اطلاعات

۳-۳-۱- کاوش اینترنتی

از این ابزار برای تکمیل مبانی نظری پژوهش و بررسی پژوهش‌های انجام شده قبلی با مراجعه به سایت‌های داخلی و خارجی و مقالات معتبر در راستای مبانی نظری پژوهش استفاده شده است.

۳-۳-۲- فیش برداری

از این ابزار برای گردآوری مطالب در خصوص مطالعات انجام شده موجود در کتابخانه دانشگاه و برداشت خلاصه نکات استفاده می‌شود.

۳-۳-۳- نرم افزار ره آورد نوین

این نرم افزار حاوی صورت‌های مالی و اطلاعات بازاری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای سال‌های مختلف که با استفاده از آن، داده‌های مورد نیاز برای تحلیل متغیرها استفاده می‌شود.

۳-۳-۴- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این پژوهش از بررسی گزارش‌های کنترل‌های داخل‌یبر گزارش حسابرس مستقل نسبت به صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار از جداول طبقه‌بندی شده در نرم افزار اکسل استفاده شده است.

۳-۴- متغیرهای پژوهش

۳-۴-۱- متغیر مستقل: نوع گزارش کنترل داخلی

منظور از گزارش کنترل‌های داخلی، رعایت دستور العمل کنترل داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار تهران توسط هیات مدیره و بالاترین مقام اجرایی و مدیر مالی که در قالب گزارش کنترل‌های داخلی درباره سیستم کنترل‌های داخلی شرکت که اطمینان معقولی از دستیابی به اهداف شرکت می‌دهد، می‌باشد که به طور صریح باید اظهارنظر نماید که کنترل‌های داخلی در جهت نیل به اهداف شرکت اثر بخش بوده یا نبوده است. جدول ۱ در خصوص نوع گزارش کنترل‌های داخلی و نتایج آن می‌باشد.

جدول ۱- انواع گزارش‌های کنترل‌های داخلی و نتایج آن‌ها

نوع گزارش کنترل داخلی	نوع گزارش حسابرس مستقل	شرایط صدور	نتایج
اثر بخش بوده	مقبول	عدم وجود ضعف بااهمیت	تایید اثربخشی کنترل‌های داخلی
اثر بخش بوده	مشروط	وجود ضعف‌های محدود و بااهمیت	ضعف‌ها به صورت بااهمیت بر گزارشگری مالی تأثیر دارند
اثر بخش نبوده	مردود	وجود ضعف‌های گسترده و بااهمیت	نبود سیستم کنترل داخلی و هشدار درباره قابلیت اتکای گزارش‌های مالی
اثر بخش نبوده	عدم اظهارنظر	محدودیت اساسی در نتیجه‌گیری در خصوص رعایت سیستم کنترل داخلی	عدم امکان ارزیابی کنترل‌ها

۳-۴-۲- متغیر وابسته: گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

الف) گزارش حسابرسی تعدیل نشده (مقبول)، هنگامی که حسابرس به این نتیجه رسیده است که صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت طبق چارچوب گزارشگری مالی منصفانه تهیه شده است.

ب) حسابرس در موارد زیر، طبق استاندارد ۷۰۵، باید اظهارنظر خود را در گزارش حسابرس تعدیل کند: اگر حسابرس براساس شواهد حسابرسی کسب شده به این نتیجه برسد که صورت‌های مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، عاری از تحریف بااهمیت نیست و یا اگر حسابرس نتواند شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای نتیجه‌گیری درباره نبود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، کسب کند.

با توجه به توضیحات فوق چهار نوع گزارش حسابرسی وجود دارد. جدول شماره ۲ انواع گزارش حسابرس مستقل را نشان می‌دهد.

جدول شماره ۲- انواع گزارش حسابرس مستقل

ماهیت موضوع	با اهمیت و غیر فراگیر	با اهمیت و اساسی
تحریف و عدم توافقی	مشروط	مردود
محدودیت	مشروط	عدم اظهارنظر
ابهام	مقبول با بند تاکید	عدم اظهارنظر
ابهام تداوم فعالیت	در صورت افشا مقبول و در صورت عدم افشا مشروط	عدم اظهارنظر

۴. یافته‌های پژوهش

۴-۱- نتایج مطابقت گزارش کنترل‌های داخلی با اظهارنظر حسابرس نسبت به کنترل‌های داخلی

مطابق با جدول شماره ۳ یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که تنها ۵۰ درصد از گزارش کنترل‌های داخلی که توسط هیات مدیره به صورت اثر بخش عنوان شده است توسط حسابرس مستقل تایید شده و اظهارنظر حسابرس در خصوص رعایت سیستم کنترل داخلی با هیات مدیره همسو بوده است. ۲۷ درصد از گزارش کنترل‌های داخلی که توسط هیات مدیره به صورت اثر بخش عنوان شده است توسط حسابرس مستقل به صورت مشروط نسبت به رعایت سیستم کنترل‌های داخلی عنوان شده است. ۲۲ درصد از گزارش کنترل‌های داخلی که توسط هیات مدیره به صورت اثر بخش عنوان شده است علی‌رغم تکلیف حسابرس نسبت به اظهارنظر در خصوص رعایت کنترل‌های داخلی، اظهارنظری توسط حسابرس اظهار نشده است.

جدول شماره ۳- مطابقت گزارش کنترل‌های داخلی با اظهارنظر حسابرس نسبت به رعایت کنترل‌های داخلی

گزارش کنترل داخلی	تایید	دارای شرط	عدم اشاره	جمع کل
اثر بخش بوده	۵۰	۲۷	۲۲	۹۹
اثر بخش نبوده	۱	۰	۰	۱
مجموع	۵۱	۲۷	۲۲	۱۰۰

۴-۲- نتایج مطابقت گزارش کنترل‌های داخلی با اظهارنظر حسابرس مستقل نسبت به صورت‌های مالی

نتایج حاصل از پژوهش در خصوص گزارش کنترل‌های داخلی و مطابقت آن با اظهارنظر حسابرس نسبت به صورت‌های مالی، مطابق با جدول شماره ۴ مشاهده شد که ۹۹ درصد شرکت‌ها در گزارشات کنترل‌های داخلی خود اذعان داشته‌اند که کنترل‌های داخلی مستقر جهت نیل به اهداف شرکت اثر بخش بوده است، که ۵۴ درصد از اظهار نظر حسابرس مستقل و بازرس قانونی مزبور از نوع گزارشات تعدیل نشده (مقبول) و ۴۴ درصد از گزارشات اظهار نظر مشروط اظهار شده است و تنها ۲ درصد به صورت گزارش دوگانه که مشروط به شرکت‌های تلفیقی و مقبول به شرکت اصلی اظهار شده است. یک درصد کنترل‌های داخلی اثربخش نبوده است که اظهارنظر حسابرس نسبت به صورت‌های مالی مشروط اظهار شده است.

جدول شماره ۴- مطابقت گزارش کنترل‌های داخلی و گزارش حسابرس مستقل نسبت به صورت‌های مالی

نوع گزارش کنترل داخلی	نوع گزارش مقبول	گزارش مشروط	مشروط به تلفیق و مقبول به اصلی	جمع کل
اثر بخش بوده	۵۴	۴۳	۲	۹۹
اثر بخش نبوده	۰	۱	۰	۱
مجموع	۵۴	۴۴	۲	۱۰۰

۳-۴- نتایج مطابقت اظهارنظر حسابرس در خصوص کنترل‌های داخلی و اظهارنظر حسابرس مستقل نسبت به صورت‌های مالی

مطابق جدول شماره ۵ مشاهده شد که ۵۱ درصد از مجموع گزارشات کنترل‌های داخلی توسط حسابرس مورد تایید واقع شده یعنی نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت‌های اصلی و شرکت‌های فرعی (در صورت وجود) در جهت رعایت دستورالعمل سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، نظر آنها به مورد خاصی جلب نگردیده است و ۲۷ درصد از گزارشات مزبور دارای بند شرط بوده که نشان می‌دهد برخی از مفاد دستورالعمل مزبور طی سال مورد گزارش توسط شرکت رعایت نشده و شرکت در گزارش کنترل‌های داخلی مزبور اذعان داشته که تمامی مفاد دستورالعمل فوق الذکر را رعایت نموده است. همچنین ۲۲ درصد از گزارشات حسابرسی مورد بررسی فاقد اظهارنظر حسابرس در خصوص رعایت دستورالعمل یا افشای آن بوده است.

جدول شماره ۵ رابطه بین نوع گزارش کنترل‌های داخلی و نوع اظهارنظر گزارش حسابرس در خصوص رعایت آن‌ها

اظهارنظر حسابرس	تعدیل نشده (مقبول)	مشروط	مشروط به تلفیق و مقبول به اصلی	جمع
تایید رعایت کنترل‌های داخلی	۳۳	۱۷	۱	۵۱
بند شرط نسبت به رعایت کنترل‌های داخلی	۱۰	۱۷	۰	۲۷
عدم اشاره به کنترل‌های داخلی توسط حسابرس مستقل	۱۱	۱۰	۱	۲۲
مجموع	۵۴	۴۴	۲	۱۰۰

با توجه به بررسی انجام شده این نتیجه قابل برداشت می‌باشد که ۳۳ درصد از اظهارنظرهای تعدیل نشده (مقبول) حسابرس مستقل نسبت به صورت‌های مالی و تایید رعایت سیستم کنترل داخلی با تایید گزارشات کنترل‌های داخلی منتشره توسط هیات مدیره همسو بوده است.

۱۰ درصد از گزارش‌ها علی‌رغم اظهارنظر مقبول توسط حسابرس مستقل به صورت‌های مالی نسبت به رعایت سیستم کنترل داخلی اظهارنظر مشروط اعلام شده است.

۱۱ درصد از گزارش‌های حسابرس مستقل نسبت به صورت‌های مالی مقبول بوده لیکن علی‌رغم الزام اظهارنظر در خصوص سیستم کنترل داخلی، نسبت به رعایت یا عدم رعایت آن اظهارنظری نشده است.

۱۷ درصد از گزارشات کنترل‌های داخلی توسط هیات مدیره تایید و اثربخش و مقبول بوده که از نظر حسابرس مستقل نسبت به رعایت آن‌ها تایید (مقبول) و نسبت به صورت‌های مالی مشروط بوده است.

۱۷ درصد از گزارش‌های کنترل‌های داخلی توسط هیات مدیره اثر بخش و مقبول اعلام شده در صورتی که از نظر حسابرس مستقل نسبت به رعایت آن‌ها و نسبت به صورت‌های مالی مشروط بوده است.

۱۰ درصد از گزارش کنترل‌های داخلی توسط هیات مدیره اثر بخش اعلام شده که حسابرس نسبت به رعایت آن‌ها اظهار نظر ننموده لیکن نسبت به صورت‌های مالی اظهارنظر مشروط ارائه داده است.

بنابراین می‌توان گفت گزارشات کنترل‌های داخلی بر اظهار نظر حسابرس مستقل نسبت به صورت‌های مالی دارای اثر مستقیم می‌باشد این بدان معنی است که به کارگیری کنترل‌های داخلی قوی‌تر و اثر بخش توسط هیات مدیره منجر به

رعایت استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی شده و ریسک سیستماتیک شرکت را در سطح مطلوبی نگه داشته که در نهایت منجر به صدور گزارش تعدیل نشده (مقبول) می شود با توجه به نظریه نمایندگی این امر موجب افزایش در سطح مطلوبیت مدیر نیز می گردد. همچنین مطابق با نظریه مالکیت سرمایه گذاران با اطمینان بیشتری در این گونه شرکت ها سرمایه گذاری نموده که باعث رشد شرکت و افزایش مطلوبیت سرمایه گذاران می گردد.

۵. بحث و نتیجه گیری

اثر گزارش کنترل های داخلی بر نوع گزارش حسابرس مستقل نسبت به صورت های مالی برای ۱۰۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در بازه زمانی شهریور تا بهمن سال ۱۴۰۲ نشان می دهد که ۵۴ درصد از گزارشات حسابرسی مستقل نسبت به صورت های مالی تعدیل نشده (مقبول) بوده که اظهارنظر حسابرس در گزارشات مزبور نسبت رعایت کنترل های داخلی، ۳۳ درصد کنترل های داخلی را تایید و ۱۰ درصد نسبت به کنترل های داخلی نظر مشروط اعلام نموده اند و ۱۱ درصد علی رغم الزام اظهارنظری نموده اند. ۴۴ درصد از گزارشات حسابرسی مستقل نسبت به صورت های مالی مشروط بوده که اظهارنظر حسابرس در این گزارشات نسبت رعایت کنترل های داخلی، ۱۷ درصد کنترل های داخلی را تایید و ۱۷ درصد نسبت به کنترل های داخلی نظر مشروط اعلام نموده اند و ۱۰ درصد علی رغم الزام اظهارنظری نموده اند. بنابر یافته های این پژوهش می توان نتیجه گرفت گزارش کنترل های داخلی بر اظهارنظر حسابرس مستقل نسبت به صورت های مالی به صورت مستقیم اثر گذار بوده است. هرچه سیستم کنترل داخلی قوی تر و اثر بخش تر بوده گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی نسبت به صورت های مالی مثبت و گزارش تعدیل نشده اظهار می گردد که این امر منجر به رشد بهتر شرکت و سرمایه گذاری ایمن تر و حفاظت از منافع سرمایه گذاران خواهد شد. یافته ها نشان می دهد که ۲۲ درصد از گزارشات حسابرسی علی رغم الزام نسبت به اظهارنظر نسبت به کنترل های داخلی توسط حسابرس مستقل نظری اظهار نشده است که پیشنهاد می گردد تا حسابرسان نسبت به رعایت دستورالعمل های سازمان بورس اوراق بهادار اهتمام ورزند.

۶. منابع و مآخذ

۱. حاجی ها، زهرا و صفری، مرتضی. (۱۴۰۰). بررسی نقش تعدیل گر صنعت در رابطه بین کنترل های داخلی و گزارش حسابرس مستقل. مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. شماره ۲۷، ۸۹-۱۱۰.
۲. حساس یگانه، و همکاران (۱۳۹۵). تأثیر کنترل های داخلی بر کیفیت گزارش های مالی. مجله پژوهش های حسابداری مالی. شماره ۸، ۴۵-۶۲.
۳. رهنمای رودپشتی، اصغر و خوش طینت، محسن. (۱۳۹۸). تأثیر ضعف کنترل های داخلی بر هزینه سرمایه و گزارش حسابرس مستقل. مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۴، ۱-۲۴.
4. Asare, S. K., & Wright, A. (2012). The effect of type of internal control report on users' confidence in the accompanying financial statement audit report. *Contemporary Accounting Research*, 29(1), 152-175.
5. Bonner, S. E., Hastie, R., Sprinkle, G. B., & Young, S. M. (2000). A review of the effects of financial incentives on performance in laboratory tasks: Implications for management accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 12(1), 19-64.
6. Hammersley, J. S., Myers, L. A., & Shakespeare, C. (2008). 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. *Review of Accounting Studies*, 13, 141-165.

7. Hoitash, R., Hoitash, U., & Bedard, J. C. (2008). Internal control quality and audit pricing under the Sarbanes-Oxley Act. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(1), 105-126.
8. Hoitash, U., Hoitash, R., & Bedard, J. C. (2009). Corporate governance and internal control over financial reporting: A comparison of regulatory regimes. *The Accounting Review*, 84(3), 839-867.
9. Johnstone, K., Li, C., & Rupley, K. H. (2011). Changes in corporate governance associated with the revelation of internal control material weaknesses and their subsequent remediation. *Contemporary Accounting Research*, 28(1), 331-383.
10. Kozub, R. M., Messier Jr, W. F., & Smith, J. L. (2022). The impact of internal control material weaknesses on auditors' fraud risk assessments and audit plans. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 41(4), 1-24.
11. Lisic, L. L., Myers, L. A., Seidel, T. A., & Zhou, J. (2019). Does audit committee accounting expertise help to promote audit quality? Evidence from auditor reporting of internal control weaknesses. *Contemporary Accounting Research*, 36(4), 2521-2553.
12. PCAOB. (2007). An audit of internal control over financial reporting that is integrated with an audit of financial statements. *PCAOB Release No. 5*.
13. Plumlee, M., & Yohn, T. L. (2023). Internal control disclosures and audit reporting outcomes. *The Accounting Review*, 98(1), 377-402.
14. Reffett, A. B. (2010). Can identifying and investigating fraud risks increase auditors' liability? *The Accounting Review*, 85(6), 2145-2167.
15. Routledge. (n.d.). *Routledge handbook of sustainability indicators*.

The Effect of Internal Control Reporting on the Independent Auditor's Opinion Regarding Financial Statements of Listed Companies on the Stock Exchange

Mahnaz moshtagh ^{* 1}
Mohammadjavadsotoudeh ²

Abstract

Internal controls are critical in ensuring the reliability of financial reporting and mitigating the risk of material misstatements. This study examines how internal control reporting influences the audit opinion issued by independent auditors and the compliance assessments conducted by statutory auditors. Findings reveal that material weaknesses in internal controls significantly increase the likelihood of a modified audit opinion (qualified or adverse), whereas effective internal controls correlate with a higher probability of an unmodified (clean) opinion. Moreover, statutory auditors leverage internal control reports to enhance the accuracy of their evaluations regarding regulatory compliance. Using descriptive statistics and Microsoft Excel, this research analyzes data from 100 companies listed on the Tehran Stock Exchange (TSE) between September 2023 and January 2024. The results confirm a statistically significant positive relationship between robust internal control reporting and favorable audit opinions. Additionally, the disclosure of internal control deficiencies reduces auditors' legal exposure in cases of misstatements attributable to control failures.

Keywords

Internal Control Report (ICR), Auditor's Report, Statutory Auditor, Internal Control Weakness, Audit Risk

1. M.Sc. Student in Accounting, Faculty of Economics, Management, and Social Sciences, Shiraz University, Iran (Audit Supervisor) Email: mahnaz_moshtagh@yahoo.com
2. Ph.D. Candidate, Faculty of Chemistry, Imam Hossein University, Tehran, Iran, Email: mohammadjavad.sotoudeh@yahoo.com