فصلنامه بورس اوراق بهادار شمارهٔ ۴۳ پاییز ۹۷ سال یازدهم ــ تاریخ دریافت: ۹۷/۰۹/۰۱ ـ تاریخ پذیرش: ۹۷/۱۲/۱۹ ــ ص ۱۳۲- ۱۶۲
Archive of SID

تحلیل حقوقی- اقتصادی نهاد سه‌گانه حسابرسی از منظر حاکمیت شرکتی

محمدرضا پاسبان [۱]

نوشین معدن‌کار [۲]

چکیده

نهادهای اقتصادی، با دریافت منابع از جامعه، قدرت اقتصادی، اجتماعی و سیاسی قابل توجهی به دست می‌آورند و بنابراین انتظار می‌رود که مدیران آن‌ها در مقابل جامعه، پاسخگو باشند. از دهه ۱۹۹۰، پیرو افزایش شکست‌های غیرمنتظره شرکت‌های بزرگ، توجه به حاکمیت شرکتی مطرح شد و نیاز به یک نهاد حسابرسی یکپارچه، شامل حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی و کمیته حسابرسی، احساس گردید.

در این پژوهش، با استفاده از روش توصیفی-تحلیلی، ضمن توصیف حاکمیت شرکتی و تبیین نهاد سه‌گانه حسابرسی در آن، به بررسی کارکرد و تحلیل اقتصادی این نهاد پرداخته شده است.

نتایج تحقیق، ایجاد و به کارگیری سه واحد حسابرسی پیش‌بینی شده در نظام حاکمیت شرکتی را بیان می‌کند. تحلیل اقتصادی نهاد حسابرسی، بیانگر کارکردهای متعددی برای آن می‌باشد که از جمله آن موارد، عبارت است از افزایش پاسخگویی مدیران، گزارشگری قابل اعتماد مالی و غیرمالی، افزایش شفافیت، کاهش عدم تقارن اطلاعاتیِ ذینفعان و مدیران و کاهش تقلب در شرکت.

واژگان کلیدی: بازرسی، حاکمیت شرکتی، حسابرسی داخلی، حسابرسی مستقل، کمیته حسابرسی

طبقه‌بندی موضوعی: K22, M04

۱. دانشیار دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه علامه طباطبائی ـ (نویسنده مسئول) mpasban@atu.ac.ir

۲. دانشجوی دکتری حقوق خصوصی دانشگاه علامه طباطبائی

www.SID.ir

Archive of SID

۱- مقدمه

در طول سه دهه گذشته، شرکت‌های بزرگی مانند انرون[۳]، ورلدکام[۴] و تیکو[۵] در ایالات متحده آمریکا، بانک اعتبار و بازرگانی بین‌المللی[۶]، بانک بارینگز[۷] در انگلستان و ...، با فروپاشی غیرمنتظره مواجه گردیدند و به تبع آن، بخش‌های مالی و تجاری جهان غرب، دچار بحران شد؛ از جمله این که سرمایه طلبکاران و دارندگان سهام از بین رفت؛ کارکنان، مشاغل خود و در پی آن امنیت مالی و قدرت خریدشان را از دست دادند و بازار فروش تأمین‌کنندگان و عرضه‌کنندگانِ محصولات، با کسادی مواجه گردید. به همین دلیل، بررسی علل فروپاشی دارای اهمیت بسیاری است.

بررسی‌های انجام شده درباره‌ی سبب فروپاشی شرکت‌های بزرگ، نشانگر آن است که تقلب جدی یا تقصیرات مقامات ارشد شرکت و مدیریت غیرمسئولانه، دلیل فروپاشی بوده است و این امر سبب توجه بیشتر به اهمیت مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی شده است. (Porter, 2008) بر همین اساس، توجه به پاسخگویی مدیران و وجود نهاد حسابرسیِ قدرتمند و کارآ، دارای اهمیت بسیاری است. لذا باید به نهاد حسابرسی از منظر حاکمیت شرکتی در کشورهای پیشتاز و پیشرفته توجه نمود و پیرو آن، می‌بایست با عنایت به اصول حاکمیت شرکتی و بررسی قوانین جاریِ داخلی، که خلأ در خصوص حسابرسی مناسب در این قوانین مشهود است، تحولی مثبت در رابطه با حسابرسی و بازرسی ایجاد نمود تا مانع فروپاشی و ورشکستگی شرکت‌ها و تقلب مدیران شده و شفافیت و پاسخگویی در شرکت افزایش پیدا نماید. تحلیل اقتصادی نهاد حسابرسی پیش بینی شده در حاکمیت شرکتی نیز مؤید لزوم وجود نهاد سه‌گانه حسابرسی است.

این مقاله به دنبال بررسی مسائل مذکور بوده و در این راستا به بیان مبانی نظری از جمله مفهوم و اصول حاکمیت شرکتی می‌پردازد و سپس به تبیین نهاد سه‌گانه حسابرسی در حاکمیت شرکتی(حسابرسی مستقل، حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی) پرداخته و اختیارات و وظایف هریک را شرح خواهد داد و سپس از منظر اقتصادی، نهاد سه‌گانه حسابرسی را تحلیل خواهد نمود و به ذکر کارکردهای آن خواهد پرداخت.

---

۳. Enron

۴. World com

۵. Tyco

۶. Bank of Credit & Commerce International (BCCI)

۷. Barings Bank

www.SID.ir

Archive of SID

۲- پیشینه تحقیق

از آنجایی که مبحث حاکمیت شرکتی با مقوله‌هایی نظیر حقوق، اقتصاد، حسابداری و ... در ارتباط قرار دارد، پژوهش‌های زیادی، در مورد حاکمیت شرکتی صورت گرفته است که در ذیل، به چند نمونه از تحقیق‌هایی که حداقل یکی از عناوین اصلی موضوع را در بر دارد، اشاره می‌شود:

۲-۱- خارجی:

مک مولن (McMullen, ۱۹۹۶) دریافت که شرکت‌هایی که گزارشگری قابل‌اعتمادتری دارند، تمایل بیشتری به داشتن کمیته حسابرسی داشتند.

بیسلی و همکاران (Beasley et al, 2000) نشان می دهند که وجود کمیته حسابرسی، تقلب گزارش‌های مالی را کاهش می‌دهد.

پورتر (Porter, 2008) از گسترش پاسخگویی شرکتی بحث می‌کند و در ادامه، نقش مهمی برای حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی و کمیته حسابرسی (که از آن‌ها به عنوان مثلث حسابرسی نام می-برد)، در تحقق پاسخگویی، قائل می‌شود.

نتایج تحقیق هاچینسن و زین (Hutchinson & Zain, 2009) که به بررسی تأثیر حسابرس داخلی و کمیته‌های حسابرسی بر عملکرد شرکت‌ها پرداخته‌اند، حاکی از آن بود که بین کیفیت حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت‌های دارای فرصت‌های رشد، رابطه معناداری وجود دارد.

۲-۲- داخلی:

نتایج پژوهش طالب نیا و همکاران (۱۳۸۹) در مورد آثار مثبت وجود کمیته حسابرسی بر شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، نشان می‌دهد که بین وجود کمیته حسابرسی و جلب اعتماد سرمایه-گذاران، تعداد معاملات، حجم معاملات و بازده سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، رابطه مثبت وجود دارد و سرمایه‌گذاران با اعتماد بیشتری در این‌گونه شرکت‌ها سرمایه‌گذاری می‌نمایند.

دارابی و رضائی جعفری (۱۳۹۱)، با بررسی تأثیر گزارش حسابرس مستقل بر شفافیت گزارش‌های مالی گروه شرکت‌های خودرو و ساخت قطعات پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، نشان دادند که گزارش حسابرسان مستقل باعث شفافیت گزارش‌های مالی در این شرکت‌ها می‌شود.

www.SID.ir

Archive of SID

عبدلی و همکاران (۱۳۹۴)، رابطه بین وجود حسابرس داخلی با تحریف‌های مالیاتی، قانونی و حسابداری در شرکت‌ها را بررسی نمودند. یافته‌های تحقیق آنها نشان می‌دهد که شرکت‌هایی که دارای حسابرسی داخلی هستند، تحریف‌های قانونی و مالیاتی و حسابداری کمتری دارند.

کامیابی و بوژمهرانی (۱۳۹۵) اثر ویژگی‌های کمیته حسابرسی را بر کیفیت افشای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد میان تجربه و مدت تصدی اعضای کمیته حسابرسی با کیفیت افشای شرکت‌ها رابطه مثبتی وجود دارد.

۳- ادبیات و چارچوب نظری

به منظور روشن شدن بحث حاکمیت شرکتی، در این قسمت ابتدا به مفهوم حاکمیت شرکتی پرداخته خواهد شد و ضمنِ بیانِ تعریفی روشن از حاکمیت شرکتی، اصول آن به صورتِ مختصر، تبیین می‌شود.

۳-۱- مفهوم حاکمیت شرکتی

اصطلاح «Governance» از ریشه واژه لاتین «Gubernare» به معنای هدایت کردن، گرفته شده است که در قدیم برای هدایت کردن کشتی استفاده می‌شده است. (حساس یگانه، ۱۳۸۴، ص ۳۱؛ مهدوی و علیزاده طلاتپه، ۱۳۹۴، ص ۲۰۴)

برای ترجمه عبارت «Corporate Governance» به فارسی، معادل‌هایی مانند حاکمیت شرکتی، راهبری شرکتی، راهبری سهامی، اداره سازمانی و ... در نظر گرفته شده است. (بدری، ۱۳۸۷، ص ۸) معنای اصلی این واژه به چگونگی اداره و کنترل و هدایت شرکت‌ها برمی‌گردد و چارچوب یک نظام پاسخگویی را بیان می‌کند. در واقع نظام حاکمیت شرکتی، یک راهبرد حقوقی و مدیریتی است که اصل پاسخگویی هیأت‌مدیره و نظارت بر عملکرد شرکت، جزء عناصر اصلی آن به شمار می‌رود. (سیداحمدی سجادی، ۱۳۸۸، ص ۲۶۰) تعاریف مختلفی برای حاکمیت شرکتی بیان گردیده و رسیدن به یک تعریف واحد، کار آسانی نیست. تعاریف ارائه شده هرکدام از زاویه‌ای به این مفهوم نگریسته‌اند اما بررسی کلی تعاریف حاکمیت شرکتی در متون علمی نشان می‌دهد که تمام آن‌ها دارای ویژگی‌های

www.SID.ir

Archive of SID

مشترکی از جمله شفافیت و پاسخگویی هستند. به عنوان مثال، در مقدمه اصول سازمان همکاری و توسعه اقتصادی[۸] مصوب 2004 (OECD)[۹]، حاکمیت شرکتی این گونه تعریف گردیده است:

«راهبری شرکتی شامل مجموعه روابط بین مدیران اجرائی، اعضای هیأت‌مدیره، سهامداران و سایر ذینفعان شرکت می‌شود. همچنین ساختاری برای تدوین اهداف شرکت و راه‌های دستیابی به این اهداف و نیز چگونگی ارزیابی و نظارت بر عملکرد را فراهم می‌کند.»

در گزارش کدبری[۱۰] مصوب ۱۹۹۲[۱۱] نیز، راهبری شرکتی به عنوان سیستمی تعریف شده است که شرکت‌ها با آن، هدایت و کنترل می‌شوند.

برخی از علمای علم اقتصاد و مدیریت معتقدند حاکمیت شرکتی، قوانین، مقررات، ساختارها، فرآیندها، فرهنگ‌ها و سیستم‌هایی است که موجب دستیابی به هدف‌های پاسخگویی، شفافیت، عدالت و رعایت حقوق ذینفعان می‌شود. (حساس یگانه، ۱۳۸۵، ص ۳۴)

تعاریف موجود از دیدگاه‌های محدود تا دیدگاه‌های وسیع متغیر است. در دیدگاه‌های محدود که در قالب تئوری نمایندگی[۱۲] بیان می‌شود،[۱۳] سازوکارهای نظام حاکمیت شرکتی به رابطه بین شرکت و سهامداران محدود می‌شود و تنها تضاد منافع بین مدیران و سهامداران (مالکان) مورد توجه قرار می‌گیرد. از سوی دیگر سازوکارهای نظام حاکمیت شرکتی را می‌توان به صورت یک شبکه از روابط دید که نه

---

۸. سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، یک سازمان بین‌المللی در پاریس است که اعضای آن، متعهد به اصول اقتصادی هستند. این سازمان به تعبیری عمده‌ترین سازمان بین‌المللی تصمیم‌گیرنده اقتصادی است. در سال ۱۹۹۱ وزیران نماینده ۲۹ کشور در این سازمان در تأیید اصول آن، به اتفاق آراء، رأی دادند. شبکه بین‌المللی حاکمیت شرکت‌ها، در ترویج اصول سازمان همکاری و توسعه اقتصادی نقش مؤثری داشته و در سال ۱۹۹۹ گزارشی در این خصوص تهیه کرده است. این گزارش، اصول سازمان همکاری و توسعه اقتصادی را به عنوان سنگ‌بنای حاکمیت شرکتی خوب تأیید نموده و شرکت‌ها را در نحوه استفاده از این اصول، راهنمایی کرد. (اعرابی، زارع و مقدس، ۱۳۹۰، ص ۴۶)

۹. Organization for Economic Co-operation and Development

۱۰. Cadbury Report

۱۱. در انگلستان، در واکنش به رسوایی‌های متعدد شرکت‌ها و فقدان اعتماد سرمایه‌گذاران، کمیته‌ای تحت مدیریت سرآدریان کدبری در می ۱۹۹۱ با مشارکت بورس اوراق بهادار لندن، شورای گزارشگری مالی و حرفه حسابرسی، به منظور بررسی جنبه‌های مالی حاکمیت شرکتی تشکیل شد. این کمیته، گزارشی در ۱۹۹۲ منتشر نمود که گزارش کدبری (Cadbury Report) نامیده می‌شود.

۱۲. Agency Theory

۱۳. شکل‌گیری شرکت‌های سهامی و جدایی مالکیت از مدیریت، منجر به یک مشکل سازمانی مشهور، به نام «مشکل نمایندگی» شد. جنسن و مک لینگ (۱۹۷۶) مبانی تئوری نمایندگی را مطرح نموده و شرکت‌ها را به عنوان کارگزاران و سهامداران را به عنوان کارگمار تعریف کردند. یکی از فرضیات اصلی تئوری نمایندگی این است که کارگمار و کارگزاران تضاد منافع دارند. بنابراین جهت حفظ منافع سهامداران، کنترل مدیریت شرکت‌ها توسط سهامداران، ضروری می‌گردد. (Solomon, 2004; Pacces, 2012)

www.SID.ir

Archive of SID

تنها بین مدیران و سهامداران (مالکان)، بلکه بین مدیران و تعداد زیادی از ذینفعان از جمله کارکنان، مشتریان، فروشندگان، دارندگان اوراق قرضه و ... وجود دارد. در واقع تعریف‌های گسترده‌تر حاکمیت شرکتی بر سطح پاسخگویی وسیع‌تری نسبت به سهامداران و دیگر ذینفعان تأکید دارند. چنین دیدگاهی در قالب تئوری ذینفعان[14] بیان می‌شود[15] که شرکت‌ها را حتی در برابر کل جامعه، نسل‌های آینده و منابع طبیعی (محیط زیست) مسئول می‌داند. در همین راستا بند ۳ ماده ۳ دستورالعمل حاکمیت شرکتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران مصوب ۱۳۹۷ ، بیان می‌دارد که چارچوب حاکمیت شرکتی باید، حقوق سایر ذینفعان را نیز در نظر بگیرد. (حساس یگانه، ۱۳۸۵، ص ۳۲؛ خواجوی و منفرد مهارلوئی، ۱۳۹۰، ص ۱۴۷؛ احمدپور، جعفری صمیمی و گل محمدی، ۱۳۹۱، ص ۳؛ امیرآزاد، زینالی و شاهی، ۱۳۹۳، ص ۶۶؛ لقمانی، ۱۳۹۴، ص ۳۸)

با ملاحظه تعاریف بالا و عناصر آن‌ها، حاکمیت شرکتی را می‌توان به شرح زیر تعریف نمود:

« حاکمیت شرکتی، سازوکاری برای کنترل مناسب شرکت با هدف تأمین حقوق و منافع گاه متضاد تمام ذینفعان، از سهامدار شرکت تا جامعه به عنوان ذینفع عام، است. از جمله عناصر این سازوکار، افزایش شفافیت و پاسخگویی شرکت و مدیران آن می‌باشد که سبب دستیابی شرکت به اهدافش شده و از خسارت‌های هنگفت ناشی از ضعف کنترل و پاسخگویی، جلوگیری به عمل می‌آورد.»

۳-۲- اصول حاکمیت شرکتی

با گسترش سرمایه‌گذاری‌های بین‌المللی، نهادهای مختلفی همچون سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و بانک جهانی در این زمینه فعال شده و اصول چندی را بنیان گذاشتند. اولین مجموعه از استانداردهای قابل قبول حاکمیت شرکتی در سطح جهانی، توسط سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در سال ۱۹۹۹ میلادی منتشر شد و سپس در سال ۲۰۰۴ مورد بازنگری قرار گرفت. فرایند بازنگری اخیر این اصول از سال ۲۰۱۴ آغاز شد و سرانجام در سال ۲۰۱۵ تکمیل گردید. (Ricci, 2014؛ سلیمانی و مقدسی، ۱۳۹۳، ص ۶۹)

14. Stakeholder Theory

۱۵. تئوری ذینفعان به تدریج از دهه ۱۹۷۰ توسعه یافت. یکی از اولین توضیحات در مورد این تئوری، توسط فریمن (۱۹۸۴) ارائه گردید. وی پاسخگویی شرکتی را به گروه گسترده‌ای از ذینفعان پیشنهاد کرد. اساس تئوری ذینفعان این است که شرکت‌ها بسیار بزرگ شده‌اند و تأثیر آن‌ها بر جامعه آن‌چنان عمیق است که باید به جز سهامداران، به بخش‌های بسیار بیشتری از جامعه توجه کرده و پاسخگو باشند. (بنویدی، ۱۳۸۵، ص ۹)

www.SID.ir

Archive of SID

این اصول، عبارتند از: ایجاد زیربنای لازم برای اجرای کارآمد اصول حاکمیت شرکتی، حمایت از حقوق سهامداران و رفتار یکسان با آن‌ها و کارکردهای کلیدی مالکیتی؛ سرمایه‌گذاران نهادی و بازارهای سهام و سایر واسطه‌ها؛ نقش ذینفعان در حاکمیت شرکتی؛ افشاء و شفافیت؛ مشخص کردن دقیق مسئولیت‌های هیأت‌مدیره، مدیران اجرایی، کنترل‌های داخلی، حسابرسی داخلی، حسابرسی مستقل، پاسخگویی هیأت‌مدیره در برابر شرکت و سهامداران، توسعه نظارت و افزایش میزان استقلال ناظران.

نظام‌های حقوقی کشورها می‌توانند با لحاظ مؤلفه‌های اقتصادی و اجتماعی و سیاسی خود، با تدوین قوانین و مقررات لازم، بستر اجرایی این اصول را فراهم آورند. (سهرابی و فلاح تفتی، ۱۳۹۳، ص ۲۶)

از منظر بانک جهانی، اصول اولیه حاکمیت شرکتی عبارتند از: انصاف[۱۶]، شفافیت[۱۷]، پاسخگویی[۱۸] و مسئولیت‌پذیری[۱۹] مدیران در برابر ذینفعان. (Ridley, 2011)

اصول راهنمای حاکمیت شرکتی انگلیس (۲۰۱۶)[۲۰]، اصول حاکمیت شرکتی را، این‌گونه برمی‌شمرد: رهبری؛ اثربخشی؛ پاسخگویی و نقش بازرسان و حسابرسان در تحقق آن؛ حقوق و پاداش مدیران؛ روابط با سهامداران.

دستورالعمل حاکمیت شرکتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران مصوب ۱۳۹۷، در ماده ۳، اصول حاکمیت شرکتی را به شرح زیر بیان می‌دارد:

۱- اثربخشی چارچوب حاکمیت شرکتی: چارچوب حاکمیت شرکتی باید سطح شفافیت و منصفانه بودن بازارها و تخصیص کارای منابع شرکت را بهبود دهد، با سلسله مراتب قوانین و مقررات سازگار باشد و از نظارت و اجرای مؤثر آن‌ها پشتیبانی کند.

۲- حفظ حقوق سهامداران و برخورد یکسان با آن‌ها: چارچوب حاکمیت شرکتی باید از حقوق سهامداران حفاظت و اعمال حق آن‌ها را تسهیل کند و نسبت به برخورد یکسان با تمام سهامداران، شامل سهامداران اقلیت و خارجی اطمینان فراهم کند. تمام سهامداران باید به طور منصفانه فرصت احقاق مؤثر حقوق خود را داشته باشند.

---

۱۶. Fairness

۱۷. Transparency

۱۸. Accountability

۱۹. Responsibility

۲۰. The UK Corporate Governance Code, 2016

www.SID.ir

Archive of SID

۳- رعایت حقوق سایر ذینفعان: چارچوب حاکمیت شرکتی باید، حقوق سایر ذینفعان را طبق آنچه در قوانین یا بر مبنای قراردادها مشخص شده است در نظر بگیرد و همکاری فعالانه شرکت‌ها و سایر ذینفعان را در ایجاد ثروت، اشتغال و پایداری شرکت‌های دارای وضعیت مالی شفاف، تشویق کند.

۴- انگیزه بخشی به ذینفعان: چارچوب حاکمیت شرکتی باید، انگیزه‌های روشنی درون زنجیره سرمایه‌گذاری فراهم کند و در کنار تحقق اهداف شرکت به نحوی به کارکرد بازار سرمایه کمک کند که به حاکمیت شرکتی شایسته بینجامد.

۵- افشا و شفافیت: چارچوب حاکمیت شرکتی باید این اطمینان را فراهم نماید که تمام موضوعات بااهمیت مرتبط با شرکت، شامل وضعیت مالی، عملکرد، جریان‌های نقدی، مالکیت و حاکمیت شرکتی به موقع و صحیح افشا می‌شود.

۶- مسئولیت پذیری هیأت مدیره: چارچوب حاکمیت شرکتی باید، نسبت به هدایت راهبردی شرکت، پایش اثربخش مدیریت به وسیله هیأت مدیره و پاسخگویی اعضای هیأت مدیره به سهامداران و سایر ذینفعان، اطمینان فراهم نماید.

به طور خلاصه می‌توان گفت که مفاهیم تساوی، شفافیت، پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری جزء اصول اساسی در کلیه رویکردهای حاکمیت شرکتی بین‌المللی می‌باشند. (جلالی، ۱۳۸۷، ص ۹)

٤- نهاد سه‌گانه حسابرسی

در حاکمیت شرکتی، نهاد سه‌گانه بازرسی پیش بینی شده که متشکل از بازرسان و حسابرسان داخلی، بازرسان و حسابرسان مستقل و کمیته حسابرسی است.[۲۱] هر یک از اعضای سه‌گانه فوق، باید مستقل، قوی، دارای کارکنانی شایسته از لحاظ فنی و حرفه‌ای، مطلع از مسائل تجاری و عملکرد شرکت به طور خاص، صادق، بی‌طرف، باهوش و ... باشند که در ذیل به بررسی هریک از این سه رکن نظارتی که وظایف آن‌ها می‌بایست مکمل یکدیگر باشد، پرداخته خواهد شد.

٤-١- واحد حسابرسی مستقل[۲۲]

۲۱. دستورالعمل حاکمیت شرکتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران مصوب ۱۳۹۷، در ماده ۱۵ مقرر می‌دارد که کلیه شرکت‌ها باید کمیته حسابرسی را تحت نظر هیأت مدیره تشکیل و عملکرد آن را مورد نظارت قرار دهند.

۲۲. External Auditor

www.SID.ir

Archive of SID

حسابرس مستقل یکی از ارکان نظارتی در جهت تحقق اهداف حاکمیت شرکتی است که به سهامداران، در کنترل و نظارت بر فعالیت‌های مدیریت شرکت، کمک قابل توجهی می‌کند. اهمیت حسابرس مستقل به عنوان یکی از سازوکارهای حاکمیت شرکتی در قوانین حاکمیت شرکتی مورد توجه قرار گرفته است. به عنوان نمونه، فصل ۲ قانون ساربنز-آکسلی[۲۳] به موضوع حسابرسی مستقل اختصاص یافته است.[۲۴] در بند 5.1 گزارش کدبری نیز آمده که حسابرسی مستقل یکی از پایه‌های حاکمیت شرکتی است. (صفرزاده، ۱۳۹۳، ص ۸۷)

کمیته حسابرسی مسئول ارائه پیشنهاد درباره انتخاب، چرخش یا تغییر حسابرس مستقل و بازرس قانونی، به هیأت‌مدیره است.[۲۵] اگر هیأت‌مدیره، پیشنهاد کمیته حسابرسی را قبول نداشته باشد، باید در گزارش سالانه، بیانیه کمیته حسابرسی که این پیشنهاد را می‌دهد و دلایل این‌که چرا هیأت‌مدیره نظر دیگری دارد، را ذکر نماید. (Calder, 2008) در این راستا، دستورالعمل حاکمیت شرکتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران مصوب ۱۳۹۷، در ماده ۳۷ مقرر می‌دارد که برای تغییر حسابرس مستقل و بازرس قانونی در مجمع عمومی صاحبان سهام، شرکت لازم است موضوع را در کمیته حسابرسی مورد بحث و بررسی قرار دهد و دلایل تغییر و نتایج بررسی را به همراه پیشنهادهای کمیته حسابرسی، به مجمع عمومی صاحبان سهام اعلام کند. کمیته حسابرسی به منظور پیشنهاد انتخاب حسابرس مستقل به هیأت مدیره، جهت طرح در مجمع عمومی صاحبان سهام باید بررسی‌های انجام شده در خصوص الزامات مرتبط با انتخاب حسابرس مستقل از قبیل استقلال، تناسب و میزان حق‌الزحمه و مفاد قرارداد حسابرس مستقل را مستند نموده و به هیأت مدیره ارایه نماید. در تبصره ماده مذکور آمده است که در صورتی‌که شرکت یا سهامداران، قصد ارائه پیشنهاد تغییر حسابرس مستقل و بازرس قانونی را، قبل از پایان حداکثر دوره تصدی سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی، دارند، باید مراتب را با ذکر دلیل به همراه نظر کمیته حسابرسی، حداقل 10 روز قبل از مجمع به اطلاع سازمان برسانند. سازمان پس از بررسی دلایل تغییر، تا 5 روز قبل از مجمع،

---

۲۳. Sarbanes-Oxley Act

۲۴. رسوایی‌های مالی در شرکت‌های بزرگ، کنگره امریکا را بر آن داشت تا کمیته خاصی را مأمور بررسی راهکارهایی برای مقابله با فساد و تقلب کند. مسئولیت این کمیته بر عهده سناتور آمریکایی «پل ساربنز» و نماینده کنگره «میشل آکسلی» گذاشته شد. آن‌ها با همکاری سازمان حسابرسی دولتی، انجمن حسابرسی دولتی، انجمن حسابداران رسمی امریکا و کمیسیون بورس اوراق بهادار، لایحه‌ای را با عنوان «قانون اصلاحات حسابرسی شرکت‌های سهامی عام و حمایت از سرمایه‌گذاران»، تدوین کردند که به قانون «ساربنز- آکسلی» شهرت یافت. (بدری، ۱۳۸۷، ص ۷؛ Bourne, 2013; Girasa, 2013)

۲۵. بند سوم ماده ۹ منشور کمیته حسابرسی

www.SID.ir

Archive of SID

نظر خود را در خصوص تأیید یا عدم تأیید اعلام می‌نماید. در صورت عدم تأیید سازمان، باید از تغییر حسابرس مستقل و بازرس قانونی خودداری شود.

در قانون تجارت، همواره واژه بازرس مورد استفاده قرار گرفته و واژه‌های حسابرسی و حسابرس به کار گرفته نشده است، اما قسمت بسیار عمده وظایفی که قانون برای بازرس به عنوان یکی از ارکان شرکت در نظر گرفته، همان وظایف حسابرس است. در این ارتباط، نکته مهم عبارت از آن است که به موجب ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی، شرکت‌های پذیرفته شده یا متقاضی پذیرش در بورس اوراق بهادار و شرکت‌های تابعه و وابسته به آن‌ها و شرکت‌های سهامی عام و شرکت‌های تابعه و وابسته به آن‌ها و ... مکلفند حسابرس و بازرس قانونی خود را از میان مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران انتخاب نمایند. (پاسبان، ۱۳۹۴، ص ۲۳۲) علاوه بر این، طبق ماده ۴۵ اساسنامه نمونه شرکت‌های سهامی عام پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مصوب سال ۱۳۸۶، مقرر شده است مجمع عمومی، بازرسان را از میان مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس انتخاب کند. در برخی متون قانونی جدید نیز مانند دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار ایران مصوب ۱۳۸۶، منشور کمیته حسابرسی مصوب ۱۳۹۱، دستورالعمل حاکمیت شرکتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران مصوب ۱۳۹۷ و ...، واژه‌های «حسابرس مستقل» و «بازرس قانونی» در کنار هم آورده شده اند. بنابراین، اگرچه عبارت حسابرس مستقل در قوانین و مقررات تعریف نشده است (البته شرایط استقلال در دستورالعمل حسابرسان معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار آمده است)، اما توجه به وظایف این حسابرسان در اساسنامه نمونه شرکت‌های سهامی عام پذیرفته شده در بورس نشان می‌دهد که شبیه‌ترین نهاد به واحد حسابرسی مستقل، همان بازرس قانونی شرکت است با این تفاوت که وظایف جدیدی را بر اساس اساسنامه شرکت بر عهده دارد و صلاحیت حرفه‌ای او باید به تأیید سازمان بورس اوراق بهادار برسد. (حسینی، ۱۳۹۷، ص ۷۸) با این وصف، اگرچه حسابرس مستقل و بازرس قانونی، دو شخص متفاوت هستند اما وقتی شرکت‌ها، بازرسان خود را از میان مؤسسات حسابرسی انتخاب می‌کنند، این دو نهاد، از لحاظ وظایف و تکالیف، بسیار به هم نزدیک می‌شوند.

٤-١-١- اختیارات و وظایف واحد حسابرسی مستقل

واحد حسابرسی مستقل، دارای اختیارات متعددی است از جمله این‌که اعتبار و اطمینان اطلاعات مالی گزارش شده توسط هیأت‌مدیره را ارزیابی می‌کند. سهامداران برای ارزیابی عملکرد شرکت و تعیین

www.SID.ir

Archive of SID

ارزش منصفانه اوراق بهادار، به اظهارات و صورت‌های مالی تکیه می‌کنند. با توجه به این‌که مدیران، مسئول تهیه این اطلاعات هستند، سهامداران انتظار دارند که شخص ثالث مستقلی اطمینان دهد اطلاعاتی که دریافت می‌کنند، دقیق و صحیح است و حسابرس مستقل، مرجع مناسبی برای انجام این مهم می‌باشد. (Larcker & Tayan, 2011) لذا از آن‌جا که از جمله وظایف حسابرس مستقل، جست و جوی شواهد مورد نیاز و گزارشگری است، باید بدون هیچ محدودیتی مجوز و اختیارات کافی برای گردآوری هرگونه شواهد لازم برای اِعمال قضاوت داشته باشد.

حسابرس مستقلِ یک شرکت، حق دارد ارائه کامل و سریع مدارک و اسناد و اطلاعات مربوطه لازم برای اجرای حسابرسی را از شرکت درخواست کند. همان‌گونه که بیان گردید وقتی حسابرس مستقل به عنوان بازرسِ لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷ انتخاب شود، اختیارات و وظایف مقرر در خصوص بازرس در قوانین مزبور، همان اختیارات و وظایف حسابرس مستقل نیز می‌باشد[۲۶] اما علاوه بر آن، وظایف دیگری نیز دارد. در ماده ۴۶ اساسنامه نمونه شرکت‌های سهامی عام پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مصوب سال ۱۳۸۶، برای حسابرس، تکالیفی علاوه بر وظایف بازرس، وضع شده که عبارت است از:

- اظهار نظر در مورد صورتهای مالی بر اساس استانداردهای حسابرسی و حسابرسی ملی و آیین نامه ها و دستورالعمل های اجرایی مصوب سازمان بورس و اوراق بهادار،
- ارائه گزارش به مجمع عمومی راجع به رعایت یا عدم رعایت قوانین و مقررات توسط مدیران .

بنابراین، حسابرسان علاوه بر تکالیفی که بر اساس لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷، بر عهده ایشان گذاشته شده، باید انطباق صورت های مالی با استانداردهای حسابداری و حسابرسی و رعایت یا عدم رعایت قوانین و مقررات را نیز به مجمع گزارش کنند. (حسینی، ۱۳۹۷، ص ۸۳) همچنین طبق ماده ۹ دستورالعمل حاکمیت شرکتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق

---

۲۶. طبق ماده ۱۴۹ لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷، بازرسان می‌توانند در انجام وظایفی که برعهده دارند، از نظر کارشناسان استفاده کنند به شرط آن‌که آن‌ها را قبلاً به شرکت معرفی کرده باشند. بر اساس این لایحه، بازرس(حسابرس مستقل) دارای تعهدات زیر است: باید از مجامع عمومی صاحبان سهام در مواقع مشخص شده در قانون، دعوت نماید. (مواد ۹۱، ۹۲، ۹۵ و ۱۱۳)؛ باید در مورد معاملات مدیران با شرکت، اظهارنظر کند. (ماده ۱۲۹)؛ باید بر رعایت حقوق سهامداران نظارت نموده و حساب‌های شرکت را به منظور تطبیق آن‌ها با قوانین و مقررات مالی و اطمینان از صحت و درستی آن‌ها بررسی نماید و گزارش جامعی راجع به وضع شرکت تهیه و به مجمع عمومی تسلیم کند (ماده ۱۴۸)؛ در طول دوره حسابرسی، اگر نشانه‌های تخلف و نقض قوانین را تشخیص دهد یا از وقوع جرمی مطلع گردد، موظف است چنین مواردی را گزارش دهد (ماده ۱۵۱)؛ باید در مورد پیشنهاد هیأت‌مدیره مبنی بر افزایش و کاهش سرمایه، اظهارنظر نماید (ماده ۱۶۱ و ماده ۱۹۱) و ... .

www.SID.ir

Archive of SID

بهادار تهران و فرابورس ایران مصوب ۱۳۹۷، حسابرس مستقل شرکت باید در گزارش خود به مجمع عمومی صاحبان سهام در خصوص رعایت استقرار و به کارگیری سیستم کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش توسط شرکت، مطابق با ضوابط و مقررات مرتبط، اظهارنظر کند. بنابراین باید توجه داشت که وظایف حسابرس مستقل اعم از وظایف بازرس قانونی است.

به موجب بخش ۴۰۴ قانون ساربنز-آکسلی، حسابرس مستقل باید کنترل‌های داخلی شرکت را ارزیابی کند. در واقع نیاز است که حسابرسان و بازرسان هر شرکت سهامی عام، ارزیابی مدیریت از اثربخشی ساختار کنترل داخلی و روند گزارشگری مالی شرکت را گواهی و گزارش کند..

حسابرس مستقل همچنین باید یافته‌های خود را با کمیته حسابرسی مطرح کرده و مستقیماً به آن کمیته گزارش دهد. ارتباطات حسابرس با کمیته حسابرسی، شامل وضوح و کامل بودن صورت‌های مالی و کیفیت افشاء، صحت برآوردها، معاملات غیرمعمول و ... می‌شود. به طور خلاصه، حسابرس مستقل، با انجام بررسی در مورد مدیریت و روش‌های گزارشگری مالی، احتمال این که صورت‌های مالی، نادرست و گمراه‌کننده باشند را کاهش می‌دهد. (Larcker & Tayan, 2011)

۲-٤- واحد حسابرسی داخلی[۲۷]

انجمن حسابرسان داخلی امریکا ۲۰۰۹ (IIA)[۲۸] حسابرسی داخلی را این گونه تعریف می نماید:

«یک فعالیت اطمینان‌بخش و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرف که با هدف ارزش‌افزایی و بهبود عملکرد سازمان انجام می‌شود. حسابرسی داخلی با به‌کارگیری شیوه‌ای اصولی و نظام‌مند به منظور ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و راهبری، به سازمان کمک می‌کند تا به اهداف خود دست یابد.»

سازمان بورس و اوراق بهادار، در تبیین جایگاه، اختیارات و مسئولیت‌های حسابرسی داخلی، «منشور فعالیت حسابرسی داخلی» را در تاریخ 23 بهمن ماه 1391 تصویب کرده و در ماده ۱ منشور پیش گفته بیان داشته: «مأموریت واحد حسابرسی داخلی، ارایه خدمات اطمینان‌دهی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه، به منظور ارزش‌افزایی و بهبود عملیات شرکت می‌باشد. حسابرسی داخلی با ایجاد رویکردی منظم و روشمند به شرکت کمک می‌کند که برای دستیابی به اهداف خود، اثربخشی فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل را ارزیابی نموده و بهبود بخشد.»

---

۲۷. Internal Auditor

۲۸. The Institute of Internal Auditors

www.SID.ir

Archive of SID

در جهت حفاظت از دارایی‌های شرکت، حاکمیت شرکتی بر توسعه حسابرسی داخلی اثربخش تأکید می کند. (Tabara & Ungureanu, 2012) در اهداف کلی طراحی شده برای حاکمیت شرکتی، حسابرسی داخلی در کنار حسابرسی مستقل و کمیته حسابرسی یکی از اجزای نظارتی شرکت را تشکیل می‌دهد. در ایران نیز پیرو رشد اقتصاد و بزرگ شدن شرکت‌های تجاری و تأثیر روزافزون این شرکت‌ها بر جامعه و با توجه به این که اکثر شرکت‌های سهامی عام بزرگ جزء شرکت‌های بورسی هستند، سازمان بورس اوراق بهادار، بهبود نظام حاکمیت شرکتی را در دستور کار خود قرار داد (آژنگ و عظیمی، ۱۳۹۴، ص ۲) و در 16 اردیبهشت 1391، مطابق قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران (مصوب آذر 1384)، در راستای حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران، پیش‌گیری از وقوع تخلفات و نیز سامان‌دهی و توسعه بازار شفاف و منصفانه، دستورالعملِ «کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران» را تصویب کرد که یک دستورالعمل نظارتی مبتنی بر حاکمیت شرکتی است. از جمله الزامات دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران بورسی و فرابورسی، تشکیل واحد حسابرسی داخلی به موجب ماده ۱۰ این دستورالعمل است که بیان داشته: «... شرکت باید واحد حسابرسی داخلی را زیر نظر کمیته حسابرسی تشکیل دهد. واحد حسابرسی داخلی باید به طور مستمر اثربخشی سامانه کنترل داخلی را مورد بررسی و ارزیابی قرار دهد و نتایج را به کمیته حسابرسی و هیأت‌مدیره گزارش دهد و روش‌های بهبود سامانه کنترل داخلی را پیگیری کند. مدیر حسابرسی داخلی نیز با پیشنهاد کمیته حسابرسی و تصویب هیأت‌مدیره منصوب می‌شود و باید دارای صلاحیت-های علمی و حرفه‌ای لازم باشد.»

دستورالعمل حاکمیت شرکتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران مصوب ۱۳۹۷، نیز در ماده ۸ بیان می‌دارد که هیأت مدیره باید واحد حسابرسی داخلی را مطابق با ضوابط و مقررات سازمان، تشکیل و مورد نظارت قرار دهد. این دستورالعمل، در بند اول از ماده ۱۳، انتخاب مدیر حسابرسی داخلی و نظارت بر عملکرد آن را از جمله وظایف هیأت مدیره برمی‌شمرد.

حسابرسی داخلی علاوه بر این که به مدیران در مورد چگونگی بهبود کنترل و مدیریت ریسک، مشاوره می‌دهد، باید گزارش‌های خود را به کمیته حسابرسی نیز ارائه نماید. با طراحی این سیستم گزارشگری، اطمینان حاصل می شود که کمیته حسابرسی در موقعیت نظارتی قرار می‌گیرد که از هر گونه مشکلی در خصوص کنترل داخلی یا سیستم‌های مدیریت ریسکِ نامطلوب، آگاه شده و به آن‌ها هشدار خواهد داد. (Woods, Kajüter & Linsley, 2008)

www.SID.ir

Archive of SID

مهم نیست که حسابرسی داخلی توسط کارکنان داخلی شرکت انجام شود و یا به طور جایگزین، به یک شرکت حرفه‌ای، برون‌سپاری شود اما بسیاری از شرکت‌های سهامی مایل به داشتن حسابرسی داخلی از کارکنان تمام‌وقت خود نیستند. باید توجه داشت که دسترسی به برخی از بخش‌های اصلی اطلاعاتی که کمیته حسابرسی به آن نیاز دارد، تنها با استفاده از حسابرسانی که کارمند تمام‌وقت شرکت نیستند، بسیار دشوار است. بنابراین حتی اگر خدمات حسابرسی داخلی، برون‌سپاری شده باشد، مطلوب است که شرکت‌ها حداقل یک کارمند تمام‌وقت به عنوان رئیس حسابرسی داخلی داشته باشند که بتواند چنین اطلاعاتی را به کمیته حسابرسی ارائه دهد. (Lipman, 2006)

تا چندی قبل، حسابرسان داخلی بر روی قابلیت اطمینان گزارش‌های مالی، تمرکز داشتند. اما، حسابرسی داخلی، دیگر صرفاً کنترل‌های مالی و اطمینان دادن از این که محتوای صورت‌های مالی درست و صحیح است، نیست. در واقع، نقش حسابرسی داخلی گسترده‌تر شده و شامل بررسی کارایی عملیات شرکت و همچنین تطابق با قوانین و مقررات مربوطه، نیز می‌شود. (Porter, 2008)

٤-۲-۱- اختیارات و وظایف واحد حسابرسی داخلی

هیأت‌مدیره در راستای اِعمال حاکمیت شرکتی و مدیریت ریسک، اختیارات حسابرس داخلی را تعیین می‌نماید و قطعاً اختیارات باید به گونه‌ای تعیین گردد که امکان ارائه گزارش مناسب توسط واحد حسابرسی داخلی از طریق دسترسی کامل به اطلاعات لازم و جذب منابع مالی و انسانی برای ایفای مسئولیت‌ها و دسترسی به کمیته حسابرسی وجود داشته باشد. در ماده ۳ منشور فعالیت حسابرسی داخلی، اختیاراتِ واحد حسابرسی مشخص شده است و تعیین اختیارات به هیأت‌مدیره سپرده شده است و در ماده ۴ همین منشور آمده است که: «هیأت‌مدیره کلیه کارکنان را در قبال ارایه اسناد، مدارک و اطلاعات درست و به‌موقع در قبال حسابرسی داخلی موظف و پاسخگو می‌داند... .»

هرچند واحد حسابرسی داخلی، دارای اختیاراتی است تا بتواند گزارشی مناسب را به هیأت‌مدیره و کمیته حسابرسی ارائه دهد، ولی از طرف دیگر، مدیر و کارکنان واحد حسابرسی داخلی، با ممنوعیت-هایی مواجه هستند که در ماده ۵ منشور حسابرسی داخلی به آن موارد اشاره شده است. این ممنوعیت‌ها غالباً بدین جهت ایجاد شده است که استقلال و بی‌طرفیِ واحد حسابرسی، تحت‌الشعاع قرار نگیرد و لذا مدیر و کارکنان حسابرسی داخلی، از پذیرش وظایف اجرایی در شرکت و حسابرسیِ فعالیت‌هایی از شرکت که خود، مسئول اجراییِ آن بوده‌اند و دخالت در امور اجرایی شرکت و هدایت فعالیت کارکنان شرکت ممنوع شده‌اند.

www.SID.ir

Archive of SID

واحد حسابرسی داخلی، مسئولیت‌هایی در جهت نظارت مناسب و هم‌سو با حاکمیت شرکتی، بر عهده دارد که این مسئولیت‌ها، باید مکملِ مسئولیت‌های دو نهاد نظارتی دیگر (واحد حسابرسی مستقل و کمیته حسابرسی) باشد. اهم مسئولیت‌های واحد حسابرسی داخلی بر اساس ماده ۶ منشور فعالیت حسابرسی داخلی، عبارتند از: تدوین برنامه سالانه حسابرسی داخلی متناسب با نظام راهبری و مدیریت ریسک و اجرای آن، ارائه خدمات مشاوره‌ای به مدیریت شرکت، همکاری با حسابرسی مستقل، همکاری در رسیدگی به فعالیت‌های مشکوک، ارزیابی سیستمِ کنترل داخلی، حفظ نیروی انسانیِ مورد نیاز، اطلاع رسانی و ارائه گزارش‌های دوره‌ای و موردی به هیأت‌مدیره و کمیته حسابرسی، فرهنگ‌سازی بین کارکنان در خصوص ارزش افزاییِ حسابرسی داخلی و .... حسابرسی داخلی، طبق ماده ۴ منشور، مسئول حفاظت از اسناد، مدارک، اطلاعات و اسرار شرکت و شرکت‌های فرعی که بنا به موقعیت کاری به آن‌ها دسترسی پیدا می‌کند، نیز می‌باشد.

محدوده کار و مسئولیت‌های حسابرسی داخلی اغلب توسط هیأت‌مدیره تعیین می‌شود و می‌تواند به طور قابل توجهی بسته به اندازه، ساختار و پیچیدگی شرکت و منابع اختصاص یافته، متفاوت باشد. عملکرد حسابرسی داخلیِ مؤثر، نقش مهمی در چارچوب حاکمیت شرکتی یک شرکت ایفا می‌کند و لذا شرکت‌هایی که هیچ‌گونه حسابرسی داخلی ندارند، باید دلایل عدم حضور آن را تشریح کنند. (کنفرانس سازمان ملل در رابطه با تجارت و توسعه، ۲۰۰۶)

٤-۳- کمیته حسابرسی[۲۹]

در کشورهای دارای بازار سرمایه پیشرفته از جمله امریکا و انگلیس و ...، کمیته حسابرسی یکی از کمیته‌های هیأت‌مدیره شرکت است که متشکل از اعضای غیرموظف هیأت‌مدیره می‌باشد و مسئولیت نهایی نظارت بر کلیه فعالیت‌های مالی شرکت را بر عهده دارد. کمیته حسابرسی، کمیته‌ای است که به ایجاد ارتباط مناسب بین مدیرعامل، هیأت‌مدیره، حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی کمک می‌کند. در حاکمیت شرکتی برای ارتقای سیستم حسابرسی در شرکت، هیأت‌مدیره به تشکیل کمیته حسابرسی اقدام می‌کند. (Calder, 2008) یک کمیته حسابرسی مؤثر، به مدیران در ادای وظایف آن‌ها در ارتباط با حفاظت از دارایی‌ها و منابع، بهره‌برداری از سیستم کنترل کافی، مدیریت ریسک و تهیه صورت‌های مالی کمک می‌کند (Larcker & Tayan, 2011) و در تأمین استقلال حسابرس داخلی و حسابرس مستقل و هماهنگی و همکاری بین این دو، نیز دارای اهمیت است. (Porter, 2008)

۲۹. Audit Committee

www.SID.ir

Archive of SID

قوانین حاکمیت شرکتی نیز بر این امر که استقرار کمیته حسابرسی، از مهمترین سازوکارهای حاکمیت شرکتی محسوب می‌شود، صحه گذاشته‌اند. به عنوان مثال بر اساس بخش ۳۰۱ قانون ساربنز- آکسلی، شرکت‌های سهامی عام ملزم به داشتن کمیته حسابرسی شده‌اند. در بند ۴,۳۳ گزارش کدبری نیز بر لزوم وجود کمیته حسابرسی تأکید شده است. البته قانون شرکت‌های انگلیس ۲۰۰۶، شرکت‌ها را ملزم به ایجاد کمیته‌های حسابرسی نکرده و در این زمینه سکوت نموده اما لزوم وجود کمیته حسابرسی، در بند C.3 از بخش ۱ قانون حاکمیت شرکتی انگلیس بیان گردیده است. (Calder, 2008)

در حقوق ایران نیز، سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، پس از تصویب دستورالعمل کنترل داخلی، به منظور هماهنگ‌سازی برداشت عمومی از جایگاه، اختیارات و مسئولیت‌های مورد انتظار کمیته حسابرسی، «منشور نمونه کمیته حسابرسی» را در تاریخ 23 بهمن ماه 1391 تصویب کرد. (آژنگ و عظیمی، ۱۳۹۴، ص ۶)

ماده ۵ منشور کمیته حسابرسی، ترکیب و ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی را معین کرده است که بر اساس آن، تعداد اعضای کمیته، حداقل سه و حداکثر پنج عضو است که توسط هیأت‌مدیره انتخاب می‌شوند و می‌بایست دارای تخصص مالی باشند و مدیران اجرایی شرکت نیز نمی‌توانند به عنوان یکی از اعضای کمیته حسابرسی انتخاب شوند.

دستورالعمل حاکمیت شرکتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران مصوب ۱۳۹۷، نیز در ماده ۱۵ مقرر می‌دارد که کلیه شرکت‌ها باید کمیته حسابرسی را تحت نظر هیأت مدیره تشکیل و عملکرد آن را مورد نظارت قرار دهند. همچنین در بند اول و سوم از ماده ۱۳ این دستورالعمل آمده که انتخاب اعضای کمیته حسابرسی و نظارت بر عملکرد آن‌ها و تعیین حقوق، مزایا و پاداش آن‌ها، از جمله وظایف هیأت مدیره می‌باشد.

٤-۳-۱- اختیارات و وظایف کمیته حسابرسی

همانند حسابرسان داخلی، اختیارات و وظایف کمیته حسابرسی هم از تمرکز انحصاری بر فرآیند گزارشگری مالی گسترده شده و شامل مواردی از جمله حاکمیت شرکتی نیز می‌شود.

از جمله وظایف کمیته حسابرسی، نظارت بر گزارشگری مالی و افشا، کمک به انتخاب حسابرس مستقل، مدیریت فرایند کار حسابرسی، بررسی مجدد نتایج حسابرسی، کمک به اعضای هیأت‌مدیره در درک بهتر نتایج حسابرسی، بررسی نقاط ضعف در کنترل داخلی شرکت، همکاری با مدیریت و حسابرس مستقل در حل مشکلات کنترل داخلی، نظارت بر انطباق عملکرد شرکت با الزامات قانونی،

www.SID.ir

Archive of SID

نظارت بر عملکرد حسابرسی داخلی و مستقل و ... است. کمیته حسابرسی می‌تواند وظیفه گزارشگری هیأت‌مدیره را تقویت کند، همچنین می‌تواند ارتباط بین حسابرس مستقل و مدیریت را بهبود بخشد. (Larcker & Tayan, 2011)

ماده ۳ منشور نمونه کمیته حسابرسی بیان داشته که اختیاراتِ این کمیته را هیأت‌مدیره تعیین می‌نماید و این اختیارات عبارت است از این‌که کمیته در حدود مقررات منشور، به اطلاعات، کارمندان و مدیرانِ شرکت دسترسی نامحدود داشته باشد و مشاورین ذی‌صلاح را برگزیند و جهت دریافت و رسیدگی به گزارش تخلفات، رویه‌هایی را ایجاد نماید. مطابق ماده ۴ منشور، هیأت‌مدیره موظف است که اطلاعات و وقت کافی و منابع مالیِ مورد نیاز را در اختیار کمیته قرار دهد.

مواد ۶ تا ۱۳ منشور کمیته حسابرسی نیز، وظایف این کمیته را به تفصیل در رابطه با ۷ عنوان شامل کنترل‌های داخلی و مدیریت ریسک، گزارشگری مالی، حسابرسی داخلی، حسابرسی مستقل، رعایت قوانین و مقررات و الزامات، گزارش‌دهی و سایر مسئولیت‌ها، بیان نموده است.

در نهایت با توجه به مسئولیت‌های گسترده واحد حسابرسی داخلی، واحد حسابرسی مستقل و کمیته حسابرسی، روشن است که در جهت نظارتی مناسب، مجموعه‌ای از مهارت‌های مورد نیاز این واحدها باید گرد هم آیند. ممکن است در آینده، انواع مختلف اطلاعات توسط گروه‌های مختلفی از متخصصان، بازرسی و حسابرسی شود، یعنی به طور جایگزین، یک تیم حسابرسان از گروه‌های مختلف حرفه‌ای ایجاد شود که دارای چندین متخصص از رشته‌های مختلف باشد. (Porter, 2008)

۵- تحلیل اقتصادی نهاد سه‌گانه حسابرسی

تحلیل اقتصادی، استفاده از کارایی به عنوان مبنای قواعد حقوقی به منظور ارزیابی این قواعد و عنداللزوم اصلاح آن‌ها می‌باشد. (کاویانی، ۱۳۸۶، ص ۷۲) اساس تحلیل‌های اقتصادی را «کارایی» تشکیل می‌دهد. کارایی یعنی از امکانات موجود با توجه به محدودیت‌ها و کمبودها، به نحوی استفاده شود که بالاترین میزان مطلوبیت حاصل گردد. تحلیل‌گران اقتصادی حقوق، در پی یافتن راه‌های کارایی حقوق هستند، به این نحو که با کمترین هزینه‌ها، مطلوب بیشتری حاصل شود. (بابایی، ۱۳۸۶، ص ۳۰)

از نظر تحلیل‌گران اقتصادی، نکته آغازین در هر مطالعه اقتصادی این است که جامعه تمایل دارد که امور، کارآمدی اقتصادی داشته باشد و در مقاله حاضر نیز بررسی می‌گردد که آیا حسابرسی و بازرسی، به عنوان نهاد نظارتی در شرکت‌ها، نهادی کارآمد است یا خیر و به عبارت دیگر وجود حسابرس و بازرس در شرکت‌ها، چه کارایی و نقشی خواهد داشت.

www.SID.ir

Archive of SID

از مهمترین کارکردهای وجود حسابرس و بازرس در شرکت‌ها، که سبب می‌گردد از نظر تحلیل اقتصادی نیز، لزوم وجود این ابزار نظارتی در شرکت‌ها احساس گردد، را می‌توان شامل مواردی از جمله افزایش پاسخگویی، گزارشگری قابل اعتماد، افزایش شفافیت، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی[۳۰] و کاهش تقلب دانست. در قسمت پیشینه تحقیق، به برخی از تحقیقات خارجی و داخلی اشاره گردید که رابطه بین حسابرسی مطلوب و کارکردهای مذکور را نشان داده اند. این موارد ارتباط بسیار نزدیکی با یکدیگر دارند و به تعبیری این موارد را می‌توان ظروف مرتبطه‌ای دانست که به صورت همسو در جهت نیل به کارآمدی بیشترِ هر شرکتی حرکت می‌کنند و هر یک از این عوامل، باعث افزایش عوامل دیگر و نظارت و حسابرسی بهتر در شرکت خواهد شد و از سوی دیگر حسابرسی مناسب نیز، باعث افزایش این کارکردها است که در ذیل به بررسی هر یک از این موارد پرداخته می‌شود:

۵-۱- افزایش پاسخگویی

یکی از مهمترین مواردی که در حاکمیت شرکتی بر آن تأکید می‌شود، افزایش پاسخگویی شرکتی در جهت نظارت بر عملکرد شرکت است که در روند اداره مناسب و کارآمد شرکت‌ها بسیار مؤثر می‌باشد. از منظر اقتصادی و با توجه به میل به افزایش بهره‌وری شرکت، جهت اطمینان از ایفاء مسئولیت و پاسخگویی شرکت‌های بزرگ سهامی و حمایت از حقوق سهامداران، باید ابزارهای قانونی و نظارتی برای مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی شرکت‌ها ایجاد شود. اِعمال نظارت و مراقبت در این زمینه، مستلزم وجود سازوکارهای مناسبی است. (عباسی و کلانتری، ۱۳۹۳، ص ۱۴۶) از جمله این سازوکارها، طراحی و اجرای بازرسی و حسابرسی مناسب در شرکت ها است.

به منظور تحقق پاسخگویی شرکتی، مدیران شرکت ها باید گزارشی از عملکرد و معاملات مرتبط با منابع سپرده شده به آن‌ها را تهیه کرده و این گزارش‌ها را برای بازرسی و حسابرسی ارائه دهند. ارائه گزارش‌ها از جمله گزارش‌های مالی توسط مدیران که جزئی از فرآیند بازرسی و حسابرسی است، ابزار اولیه‌ای می‌باشد که به وسیله آن، مدیران شرکت ها خود را موظف به پاسخگویی می‌بینند. گزارش های مالی حسابرسی شده که رایج‌ترین منابع اطلاعاتی در مورد شرکت‌ها به حساب می‌آیند، امکان نظارت توسط اشخاص خارجی (به عنوان مثال، سرمایه‌گذاران) را فراهم کرده و همچنین مبنایی برای ارزیابی ارزش واقعی اوراق بهادار شرکت هستند. (Porter, 2008)

---

۳۰. جهت توضیح بیشتر رجوع شود به شماره ۵-۳ مقاله.

www.SID.ir

Archive of SID

۵-۲- گزارشگری قابل اعتماد و افزایش شفافیت

نظارت بر شرکت‌ها، باعث اعتبار بخشیدن به صورت‌های مالی می‌شود. وجود اطلاعات مالی قابل اتکا، لازمه جامعه نوین و امروزی است و نقش اشخاص باصلاحیت و صداقت حرفه‌ای، جهت تأیید اطلاعات مالی، واقعیتی انکارناپذیر است. یکی از مهم‌ترین وظایفی که حاکمیت شرکتی در خصوص نظارت مناسب بر شرکت می‌تواند برعهده گیرد، اطمینان‌دهی نسبت به کیفیت فرآیند گزارشگری مالی است. انتظار می‌رود استقرار سازوکارهای نظام حاکمیت شرکتی مناسب، ضمن نظارت‌پذیرتر ساختنِ فرآیند گزارشگری مالی، از کاهش کیفیت و کاهش اطمینانِ گزارش‌های مالی جلوگیری کند. به منظور حصول اطمینان از این که صورت‌های مالی شرکت، تصویر صحیحی از سلامت شرکت را نشان می‌دهند، می‌بایست توان و مسئولیت‌پذیری حسابرسان افزایش یابد. (مرادزاده فرد و فرزانی، ۱۳۸۹، ص ۶۵) نظر بازرس درباره صحت و درستی حساب‌های شرکت و اطلاعات داده شده به سهامداران و مردم، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار بوده و موجبات جلب اعتماد مردم را برای سرمایه‌گذاری فراهم می‌سازد. وقتی بازرس درباره صحت و درستی ترازنامه، حساب سود و زیان و گزارش مدیران اظهارنظر می‌کند، اعتماد سرمایه‌گذار را به شرکت جلب و خرید سهام از بورس اوراق بهادار را تسهیل می‌نماید.

کمیته حسابرسی با مسئولیت‌های خاصی که بر عهده دارد، می‌تواند نقش تعیین‌کننده‌ای را در صحت گزارشگری مالی واحد تجاری ایفا نماید. کمیته‌های حسابرسی به عنوان بخشی از عملکرد و وظایف نظارتی خود، هم از حسابرسان و هم از مدیران سوالاتی می‌پرسند و بدین ترتیب با فراهم آوردن جریان اطلاعاتی میان هیأت‌مدیره، حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی و مدیران اجرایی شرکت، خطر اشتباهات در صورت‌های مالی را کاهش می‌دهند. کمیسیون تردوی[۳۱] بر نقش اساسی کمیته حسابرسی در رابطه با صحت صورت‌های مالی تأکید کرده و خاطرنشان کرد که کمیته حسابرسی مطلع و هوشیار، در به حداقل رساندن گزارشگری مالی نادرست بیشترین تأثیر را دارد (حساس یگانه و معیری، ۱۳۸۷،

۳۱. کمیسیون ملی مربوط به گزارشگری مالی متقلبانه مشهور به کمیسیون تردوی (Treadway Committee)، یک طرح مشترک برای مبارزه با تقلب شرکت ها است. این کمیسیون در سال ۱۹۸۵، در ایالات متحده توسط پنج سازمان بخش خصوصی به منظور فعالیت در زمینه های مربوط به حاکمیت شرکتی، اخلاق تجارت، کنترل داخلی، مدیریت ریسک شرکتی، تقلب و گزارشگری مالی، تأسیس شده است. این کمیسیون توسط مؤسسه حسابداران مدیریت، انجمن حسابداری آمریکایی، مؤسسه امریکایی حسابداران رسمی خبره، مؤسسه حسابرسان داخلی و مدیران مالی بین المللی پشتیبانی می شود. این کمیسیون توصیه نمود که سازمان های حمایت کننده مذکور، با همکاری یکدیگر، اصول یکپارچه ای در مورد کنترل داخلی ایجاد کنند. (https://www.coso.org)

www.SID.ir

Archive of SID

ص ۶۴) و از منظر تحلیل اقتصادی نیز وجود کمیته حسابرسی در هر شرکتی مورد نیاز بوده و از جمله مهم‌ترین بخش‌های نهاد نظارتی است.

گزارشگری قابل اعتماد، به افزایش شفافیت در مناسبات و روابط شرکتی می انجامد. یکی از الزامات رشد و توسعه اقتصادی در هر شرکتی، دسترسی همه ذینفعان به اطلاعات شفاف است. حسابرسی صورت‌های مالی، سبب افزایش شفافیت اطلاعاتی و اعتماد بیشتر به اطلاعات شرکت می‌گردد. افزایش پاسخگویی و ارائه صورت‌های مالی و سایر گزارش‌ها در شرکت‌ها، منجر به افزایش شفافیت در شرکت‌ها خواهد شد. شفافیت تأثیر مثبتی بر عملکرد و کارآیی شرکت‌ها دارد و می‌تواند از منافع سهامداران و سایر ذینفعان حفاظت کند. تصمیم‌گیری در خصوص سرمایه‌گذاری در شرکت توسط سهامداران و اعتباردهندگان، بر اساس اطلاعات مالی شرکت‌ها انجام می‌گیرد. سرمایه‌گذاران علاقه‌مند هستند از اطلاعاتی که ممکن است بر عملکرد آینده سازمان تأثیر بگذارد، آگاه شوند. (Vallabhaneni, 2008)

برخی در تحقیقات خود به این نتیجه رسیده اند که شرکت‌های شفاف‌تر به سرمایه‌گذاران خود کمک می‌کنند که آگاهانه‌تر عمل کنند، به این ترتیب هزینه‌ها کاهش و ارزش سهام شرکت افزایش می‌یابد. (Mateescu, 2015)

انتشار آزادانه و فزاینده اطلاعات، امکان اتخاذ تصمیم‌های آگاهانه و تحقق پاسخگویی درباره چگونگی تحصیل و مصرف منابع را فراهم می‌سازد. اگر سهامداران اطلاعات مناسب و به‌موقع جهت رسیدگی به عملکرد مدیران در اختیار داشته باشند، احتمال این که مدیران به جای توجه به تأمین منافع شخصی خود، در جهت تأمین منافع اصیل (شرکت) رفتار نمایند، افزایش پیدا خواهد کرد. شفافیت و افشای کامل و صادقانه اطلاعات در کارکرد مطلوب یک بازار کارای سرمایه، عاملی کلیدی است و در نهایت منجر به سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت‌تر از سوی سرمایه‌گذاران، مدیریت مؤثرتر و قیمت بالاتر سهام و افزایش منافع سهامداران خواهد شد که همگی در شمول اهداف نظام حاکمیت شرکتی هستند. (سیداحمدی سجادی، ۱۳۸۸، ص ۲۵۹)

لذا مدیران شرکت‌ها باید اطلاعاتی فراتر از گزارش‌های مالی را در جهت ایجاد شفافیت بیان کنند و این گزارش‌ها را به بازرس‌های شرکت نیز جهت حسابرسی و بازرسی ارائه دهند تا سازوکار مناسب و مستقلی، تحت عنوان بازرسی و حسابرسی بر آن نظارت نمایند.

در مجموع، تدابیری مورد نیاز است تا شفافیت عملکرد شرکت را تحقق بخشد و از جمله ابزارهایی که می‌تواند شفافیت و افشا را افزایش دهد، توسعه کارآمد فعالیت‌های حسابرسی و افزایش توجه به

www.SID.ir

Archive of SID

بازرسی خواهد بود. انجام حسابرسی مستقل سالانه و منطبق با استانداردها، حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی، از ضروریات بسیار مهم در فرایند شفاف‌سازی عملکرد شرکت‌هاست و در واقع نهاد حسابرسی به شفافیت بیشتر کمک می‌کند و شفافیت بیشتر، سبب می‌شود که حسابرسی و نظارت بهتری بر شرکت محقق گردد.

نکته شایان توجه آن که علاوه بر شفافیت در گزارش‌های مدیران، گزارش‌های حسابرسی نیز باید با شفافیت ارائه گردد، چرا که گزارش‌های حسابرسی می تواند اطلاعاتی در خصوص منابع مالی، در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهد و به شرکت‌کنندگان در بازار سرمایه کمک می‌کند تا فرایندهای تصمیم‌گیری مدیران را بهتر ارزیابی کرده و آگاهانه‌تر قضاوت و تصمیم‌گیری نمایند. دستورالعمل حاکمیت شرکتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران مصوب ۱۳۹۷، نیز در ماده ۳۱ به این مطلب اشاره می کند که گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت باید در مواعد مقرر، در اختیار عموم قرار داده شود.

در تأیید این مطلب که حسابرسی مطلوب، منجر به شفافیت بیشتر و گزارشگری قابل اعتمادتر می‌گردد، می‌توان به تحقیقات انجام شده استناد نمود. برای مثال، فورکر (Forker, 1992) در پژوهشی، رابطه بین حاکمیت شرکتی و کیفیت افشای اطلاعات را بررسی کرد و به این نتیجه رسید که بین کمیته حسابرسی شرکت و کیفیت افشا، رابطه مثبتی وجود دارد. (به نقل از دارابی و پیری، ۱۳۹۳، ص ۲۷) نتایج مطالعات کارامانو و وافیس (Karamanou & Vafeas, 2005) نشان می‌دهد که در شرکت‌هایی که کمیته حسابرسی آن‌ها اثربخش‌تر است، مدیران پیش‌بینی‌های سود دقیق‌تری را ارائه می‌کنند و اطلاعات مالی با کیفیت بالاتری افشا می‌شوند. (به نقل از حساس یگانه و باغومیان، ۱۳۸۴، ص ۵۶) دزورت (DeZoort, 2008) اثر افشای گزارش حسابرسی داخلی بر اطمینان سرمایه‌گذار از اثربخشی و کارایی آتی شرکت و اعتبار گزارشگری مالی را مورد ارزیابی قرار داده است. نتایج این تحقیق، مزایای بالقوه افشای گزارش حسابرسی داخلی شامل افزایش اطمینان سرمایه‌گذار و افزایش جذب سهام را نشان داد. (به نقل از پورحسینی و شریفی، ۱۳۹۱، ص ۵۹)

البته به این نکته بسیار مهم نیز باید توجه داشت که از نظر اقتصادی، افشای تمام اطلاعات به هیچ وجه باعث افزایش کارآمدی نمی‌شود و افشای برخی اطلاعات، مانع روند مثبت و بهره‌وری شرکت‌ها است. لذا افشای همه اطلاعاتِ بااهمیت، مورد انتظار نیست زیرا بعضی از اطلاعات به طور قانونی محرمانه هستند و انتشار اطلاعات محرمانه و اختصاصی ممکن است رقبا را قادر به استفاده از موقعیت‌های خاصی کند. (Greuning & Bratanovic, 2009) بنابراین حاکمیت شرکتی اثربخش، شفافیت را در ضمن

www.SID.ir

Archive of SID

رازداری الزامی می‌کند. در نتیجه شرکت‌ها باید حاکمیت شرکتی را در جهت شفافیت و از طرف دیگر به طور همزمان در جهت حفظ اطلاعات محرمانه اِعمال نمایند.

۵-۳- کاهش عدم تقارن اطلاعاتی[۳۲]

عدم تقارن اطلاعاتی به وضعیتی اطلاق می‌گردد که آگاهی مدیران اجرایی از فعالیت‌های شرکت، نسبت به سرمایه‌گذاران، خواه بالفعل یا بالقوه و سایر ذینفعان بسیار بیشتر باشد. (مکیان و رئیسی، ۱۳۹۳، ص ۵) به عبارت دیگر، اگر اطلاعات ذینفعان کم‌تر از مدیران شرکت باشد، در واقع با نابرابری اطلاعاتی مواجه هستیم که به این وضعیت، عدم تقارن اطلاعاتی گفته می‌شود و افزایش عدم تقارن یا نابرابری اطلاعات، با کاهش تعداد معامله‌گران و حجم کم معاملات رابطه مستقیم دارد و در مجموع منجر به کاهش منافع اجتماعی ناشی از معاملات می‌شود. گزارش‌ها و صورت‌های مالی، اطلاعاتی را فراهم می‌کند که باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیریت شرکت و ذینفعان آن می‌شود. این گزارشات باید دارای شفافیت بوده و روشن، قابل اعتماد، به‌موقع و به گونه‌ای باشد که مخاطبان بتوانند به راحتی آن را درک کنند که این امر، عدم تقارن اطلاعات در داخل شرکت و بازارهای سرمایه را بهبود می-بخشد.

حسابرسی مناسب در حاکمیت شرکتی مطلوب، باعث افزایش کیفیت و قابلیت اعتماد بیشتر گزارش‌های مالی شده و به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، بهبود عملکرد شرکت‌ها و نهایتاً رشد اقتصاد ملی کمک می‌کند که منجر به افزایش رشد و کارآیی برای کل جامعه می‌گردد. نتایج برخی مطالعات مؤید این مطلب می‌باشد؛ به عنوان نمونه، کارمیر و همکاران (Cormier et al, 2010) رابطه بین حاکمیت شرکتی و عدم تقارن اطلاعات را مورد بررسی قرار دادند. آنها تأثیر کمیته حسابرسی را به عنوان سازوکار حاکمیت شرکتی بر عدم تقارن اطلاعات آزمون کرده اند. نتایج نشان می دهد که متغیرهای نظارتی حاکمیت شرکتی، تأثیر معنی داری بر عدم تقارن اطلاعاتی داشته و در جهت کاهش آن عمل می نمایند. (به نقل از مکیان و رئیسی، ۱۳۹۳، ص ۱۰)

می‌توان گفت حاکمیت شرکتی از طریق اِعمال نظارت به وسیله کمیته حسابرسی، حسابرسی داخلی، حسابرسی مستقل و ...، نقش مهمی در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و تطابق منافع مدیران با سهامداران داشته و موجبات افشای اطلاعات شفاف و گزارشگری به‌موقع توسط شرکت‌ها را فراهم می‌کند. (ولی پور و همکاران، ۱۳۹۴، ص ۱۷۷)

32. Information asymmetry

www.SID.ir

Archive of SID

۵-٤- کاهش تقلب

نظارت و حسابرسی، عاملی بازدارنده برای وقوع تقلب و اشتباه محسوب می‌شود. آثار مالی گزارشگری متقلبانه منتج به افزایش غیرمعقول قیمت سهام، کلاه‌برداری و سوءاستفاده از سرمایه‌های سرمایه‌گذاران می‌شود. با هر تقلبی که صورت می‌گیرد، قابلیت اتکا، کیفیت، شفافیت و یکپارچگی فرایند گزارشگری مالی تضعیف می‌شود. تضاد منافع و عدم تقارن اطلاعاتی بین مالکیت و مدیریت، خود زمینه‌ساز فساد مالی و تقلب است. در چنین شرایطی، نقش حسابرسان و بازرسان به عنوان ناظر و کنترل‌کننده عملکرد مدیران، دارای اهمیتِ شایانی است و می‌تواند کاهش تضاد منافع مالکان و مدیران، تعامل مناسب بین آن‌ها و بهبود کیفیت گزارشگری مالی را در پی داشته باشد. (خلیفه سلطانی و همکاران، **۱۳۹۳**، ص ۱۰) هر چقدر که حاکمیت شرکتی و نظارت و حسابرسی شرکتی، ضعیف‌تر باشد، احتمال وقوع تقلب در گزارش‌های مالی افزایش پیدا می‌کند و هر قدر حسابرسی و حاکمیت شرکتی، قوی‌تر باشد، احتمال وقوع تقلب، کاهش خواهد یافت.

حاکمیت شرکتی مؤثر(شامل عملکرد حسابرسی داخلی، خدمات حسابرسی مستقل و کمیته حسابرسی)، نقش کلیدی در کاهش فرصت‌های ارتکاب تقلب دارد. بدون استقرار سیستم حاکمیت شرکتی کارآمد، تاثیر کلی طرح‌های مبارزه با تقلب کاهش می‌یابد و رشد شرکت تحلیل می‌رود. پیامدها و هزینه های مستقیمی از قبیل صدمه به شهرت شرکت، کاهش قابلیت سودآوری آتی و همچنین زیان‌های ناشی از عدم اطمینان بازارها که تقلب و فساد مالی به شرکت‌ها تحمیل می‌کند، مبارزه با تقلب را ضروری می‌سازد. حاکمیت شرکتی مناسب مانع از ارتکاب تقلب می‌شود یا دست‌کم پیامدهای منفی آن را کاهش خواهد داد.

مطالعات علمی این امر را مورد تأیید قرار می دهند که سازوکارهای نظارتی حاکمیت شرکتی، موجب کاهش تقلب در صورت های مالی می‌گردد. به عنوان نمونه، جیمز (James, 2003) به مطالعه اثربخشی حسابرسان داخلی در امر جلوگیری از وقوع تقلب و گزارش آن پرداخته است و این امر را در حالت گزارش دهی به مدیریت عالی یا گزارش دهی به کمیته حسابرسی مورد بررسی قرار داده است. یافته ها نشان می دهد که احتمال جلوگیری از تقلب با گزارش نتایج به کمیته حسابرسی، افزایش می یابد. (به نقل از حساس یگانه و باغومیان، **۱۳۸۴**.ص ۶۸) ابوت و همکاران (Abbott et al, 2001) در پژوهش خود دریافتند که میان وجود تحریف یا تقلب در صورت های مالی شرکت ها و استقلال و

www.SID.ir

Archive of SID

میزان فعالیت کمیته حسابرسی آنها، همبستگی منفی وجود دارد. (همان، ص ۵۹) ساهیتی و همکاران (sahiti et al, 2017) پژوهشی را با عنوان تأثیر حسابرسی داخلی در کشف تقلب در گزارش های مالی انجام دادند. نتایج نشان داد که وجود حسابرسی داخلی سبب افزایش قابلیت اتکای گزارش های مالی و کاهش احتمال وقوع تقلب در آنها می گردد. (به نقل از داداشی و همکاران، ۱۳۹۷، ص ۱۶۴)

٦- نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادها

متناسب با افزایشِ ارائه منابع به نهادهای اقتصادی، قدرت و نفوذ آن‌ها در جامعه افزایش می‌یابد و هر چقدر که قدرت نهادی در جامعه افزایش یابد، کنترل و نظارت بر آن نهاد نیز باید با شدت بیشتری انجام شود و به خصوص این‌که در دهه ۱۹۹۰ میلادی، ورشکستگی ناگهانی شرکت‌های بزرگ، ضرر هنگفتی به ذینفعان شرکت از جمله سهامداران، کارمندان، طلبکاران و به طور کلی جامعه وارد نمود و بررسی‌ها نشان داد که ورشکستگی این شرکت ها در بسیاری از موارد، ناشی از سوءمدیریت و تقلب‌های صورت گرفته توسط مدیران شرکت‌ها بوده است؛ لذا کنترل و نظارت بر شرکت و مدیران آن، اهمیت غیرقابل-انکاری پیدا نمود و پیرو آن، توجه به حاکمیت شرکتی، برای اداره مناسب و کارآمد شرکت افزایش یافت.

حاکمیت شرکتی، به عنوان سازوکاری برای اداره و کنترل کارآمد شرکت به شمار می‌رود که از جمله مهمترین اصول حاکمیت شرکتی، افشاء و شفافیت اطلاعات، تعیین دقیق مسئولیت مدیران، افزایش پاسخگویی مدیران، کنترل و نظارت‌های داخلی و خارجی(مستقل) است که به‌کارگیری این اصول، به صورت چشم‌گیری، مانع ورشکستگی شرکت و سوءاستفاده مدیران شرکت می‌شود. از منظر اقتصادی نیز، کنترل و نظارت مناسب در یک شرکت می‌تواند سبب بازدهی بیشتر و رشد و توسعه شرکت گردد.

در جهت نظارت و حسابرسی مؤثر، تلاش بسیاری برای تقویت عملکرد حسابرس مستقل که زیرمجموعه مدیران شرکت نیستند، صورت گرفته و سپس کمیته حسابرسی متشکل از مدیران غیراجرایی شرکت تأسیس گردید؛ اما این نوع نظارت، برای رفع مشکل کافی نبود و به همین دلیل، در حاکمیت شرکتی، نهاد سه‌گانه حسابرسی شامل واحد حسابرسی مستقل، واحد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی، پیش بینی گردید.

هر یک از نهادهای سه‌گانه حسابرسی، در عین حال که دارای وظایف و اختیارات مختص به خود هستند، نسبت به یکدیگر نقش به‌هم‌پیوسته و حمایتی نیز دارند و مکمل یکدیگر می‌باشند؛ از جمله اینکه بازرسان مستقل، وظیفه حصول اطمینان از گزارش‌های تهیه شده توسط مدیران را دارند. حسابرسان

www.SID.ir

Archive of SID

داخلی مسئول نظارت بر کنترل داخلی، مدیریت ریسک و به طور کلی، مسئول نظارت بر حاکمیت شرکتی هستند. کمیته حسابرسی نیز مسئول نظارت و هماهنگی عملکرد بازرسان داخلی و مستقل و بررسی گزارش‌های حسابرسی است.

از دیدگاه اقتصادی، اِعمال اصول حاکمیت شرکتی از جمله استفاده از نهاد سه‌گانه حسابرسی، دارای کارکردهای مهم و متعددی است از جمله این‌که سبب افزایش پاسخگویی مدیران شده و خودکنترلی در شرکت را افزایش می‌دهد و سبب افزایش شفافیت اطلاعاتی در شرکت شده که نظارت بر شرکت تسهیل می‌کند.

از جمله آثار شفافیت در شرکت‌ها، نزدیک شدن اطلاعات مدیران و ذینفعان شرکت (تقارن اطلاعات) است؛ عدم تقارن اطلاعات، سبب تقلب و سوءمدیریت در شرکت می‌شود و وجود تقلب، عدم قابلیت استناد به گزارش‌های شرکت و عدم اطمینان در شرکت را به دنبال می‌آورد. در مقابل، حسابرسی مؤثر، مانع از تقلب یا حداقل کاهش دهنده‌ی تقلب در شرکت خواهد شد و در واقع، اصول حاکمیت شرکتی، موارد مرتبطی هستند که هر یک بر سایر موارد به صورت همسو، اثر خواهند داشت.

مهمترین کارکردهای نهاد سه‌گانه حسابرسی را می‌توان افزایش پاسخگویی مدیران، گزارشگری قابل اعتماد مالی و غیرمالی، افزایش شفافیت، کاهش عدم تقارن اطلاعاتیِ ذینفعان و مدیران و کاهش تقلب در شرکت به شمار آورد.

برای بهبود کنترل شرکت و کاهش زمینه‌های تقلب، ایجاد تقارن اطلاعاتی، افزایش قابلیت اعتماد گزارش‌ها، افزایش شفافیت و پاسخگویی و افزایش کارایی شرکت، پیشنهاد می‌شود از مکانیزم‌های نظارتی و بازرسی کشورهای پیشرفته که حاکمیت شرکتی را به صورت عملی به کار گرفته‌اند، بهره گرفته شود و به نهاد سه‌گانه حسابرسی در شرکت‌ها، به ویژه شرکت‌های سهامی و علی‌الخصوص در شرکت‌های بزرگ پذیرفته شده در بورس، اهمیت بیشتری داده شود.

همچنین ضرورت دارد فعالیت‌های مربوط به برقراری نظام حاکمیت شرکتی مطلوب، گسترش یابد و در شرکت‌ها، اصول حاکمیت شرکتی به صورت کامل اِعمال گردد؛ چرا که به منظور رشد و توسعه اقتصادی کشور و بازار سرمایه، به‌کارگیری اصول حاکمیت شرکتی، اجتناب‌ناپذیر است و استقرار مناسب مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی، اقدامی اساسی برای استفاده بهینه از منابع و رعایت حقوق همه ذینفعان شرکت‌ها است.

لذا با عنایت به وضع قوانین جدید و پیش‌بینی اصول حاکمیت شرکتی در قوانین سازمان بورس اوراق بهادار و الزام شرکت ها به استقرار این اصول توسط سازمان مذکور (همانند دستورالعمل حاکمیت

www.SID.ir

Archive of SID

شرکتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران مصوب ۱۳۹۷)، به این سازمان پیشنهاد می‌شود در راستای بروزرسانی مقررات نظام حاکمیت شرکتی، نهادی را جهت تنظیم مقررات حاکمیت شرکتی و بازنگری و بروزرسانی مستمر آنها، همچنین نظارت بر حسن اجرای آنها، تشکیل دهد.

www.SID.ir

Archive of SID

منابع و مآخذ

۱. آژنگ، احمد؛ عظیمی، عابد. (۱۳۹۴). "بررسی نقش حسابرسان داخلی در مدیریت ریسک"، حسابرسی: نظریه و عمل، شماره ۳ (۵)، تهران.

۲. احمدپور، احمد؛ جعفری صمیمی، احمد؛ گل محمدی، حمزه. (۱۳۹۱). "تأثیر متغیرهای حاکمیت شرکتی بر ساختار سرمایه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، مجله مطالعات حسابداری و حسابرسی، سال اول، شماره ۱، تهران.

۳. اعرابی، سیدمحمد؛ زارع، رحیم؛ مقدس، مسعود. (۱۳۹۰). "جایگاه اصول حاکمیت شرکتی در قانون تجارت ایران (بر اساس اصول سازمان همکاری اقتصادی و توسعه)"، مجله مجلس و پژوهش، سال هجدهم، شماره ۶۵، تهران.

۴. امیرآزاد، حافظ؛ زینالی، مهدی؛ شاهی، رضا. (۱۳۹۳). "بررسی تاثیر مکانیزم های حاکمیت شرکتی بر گزینش اظهارنظر حسابرس"، دانش حسابرسی، سال چهاردهم، شماره ۵۷، تهران.

۵. بابایی، ایرج. (۱۳۸۶). "مبانی نظری رویکرد تحلیل اقتصادی حقوق"، دو فصلنامه حقوق و سیاست، دوره ۹، شماره ۲۳، تهران.

۶. بدری، احمد. (۱۳۸۷). "مبانی و ضرورت راهبری شرکتی"، همایش راهبری شرکتی بورس اوراق بهادار، تهران.

۷. بنویدی، مجید. (۱۳۸۵). "حاکمیت شرکتی"، مجله تازه های جهان بیمه، شماره ۹۶، تهران.

۸. پاسبان، محمدرضا. (۱۳۹۴). حقوق شرکت های تجاری، تهران، انتشارات سمت.

۹. پورحسینی، جلیل؛ شریفی، صدیقه. (۱۳۹۱). "نیاز به گزارش حسابرسی داخلی برای ذینفعان خارجی در جهت بهبود حاکمیت شرکتی"، پژوهش حسابداری، شماره ۴، تهران.

۱۰. جلالی، فاطمه. (۱۳۸۷). "حاکمیت شرکتی و حرفه حسابداری"، مجله حسابدار، شماره ۱۹۶، تهران.

۱۱. حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۴). "مفاهیم حاکمیت شرکتی"، مجله حسابدار، شماره ۱۶۷، تهران.

۱۲. حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۵). "حاکمیت شرکتی در ایران"، مجله حسابرس، شماره ۳۲، تهران.

۱۳. حساس یگانه، یحیی؛ باغومیان، رافیک. (۱۳۸۴). "حاکمیت شرکتی و کیفیت گزارشگری مالی"، حسابدار رسمی، شماره ۶، تهران.

www.SID.ir

Archive of SID

۱۴. حساس یگانه، یحیی؛ معیری، مرتضی. (۱۳۸۷). "حاکمیت شرکتی، حسابرسی و کمیته حسابرسی"، مجله حسابدار، سال ۲۳، شماره ۲۰۰، تهران.

۱۵. حسینی، سیدمحمدرضا. (۱۳۹۷). "الزامات ناظر بر ارکان اداره و حسابرسی شرکت‌های سهامی در چارچوب اصول حاکمیت شرکتی (مطالعه تطبیقی حقوق ایران، انگلستان و ایالات متحده)"، پژوهش‌های حقوق تطبیقی، دوره ۲۲، شماره ۲، تهران.

۱۶. خلیفه سلطانی، سید احمد؛ نایب محسنی، شیدا؛ اسفندی، خدیجه. (۱۳۹۳). "حاکمیت شرکتی و تقلب"، ماهنامه بورس، شماره ۱۱۱، تهران.

۱۷. خواجوی، شکراله؛ منفرد مهارلوئی، محمد. (۱۳۹۰). "ساز و کارهای داخلی و خارجی نظام راهبری شرکتی و خط مشی پرداخت سود شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، فصلنامه بورس اوراق بهادار، سال چهارم، شماره ۱۵، تهران.

۱۸. دارابی، رؤیا؛ پیری، مهناز. (۱۳۹۳). "بررسی تأثیر سازوکارهای نظام راهبری شرکتی بر کیفیت گزارشگری مالی"، پژوهشنامه اقتصاد و کسب و کار، سال ۵، شماره ۹، تهران.

۱۹. دارابی، رویا؛ رضائی جعفری، عاطفه. (۱۳۹۱). "تأثیر بندهای گزارش حسابرس مستقل بر شفافیت گزارش های مالی"، حسابداری مدیریت، دوره ۵، شماره ۱۳، تهران.

۲۰. سلیمانی، غلامرضا؛ مقدسی، مینا. (۱۳۹۳). "نقش کنترل های داخلی، حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی در بهبود نظام راهبری (حاکمیت) شرکتی"، مجله پژوهش حسابداری، شماره ۱۲، تهران.

۲۱. سهرابی، لیلا؛ فلاح تفتی، زینب. (۱۳۹۳). "بررسی اصول حاکمیت شرکتی در نظام حقوقی ایران"، فصلنامه بورس اوراق بهادار، سال هفتم، شماره ۲۵، تهران.

۲۲. سیداحمدی سجادی، سیدعلی. (۱۳۸۸). "نظریه نمایندگی در نظام راهبری شرکتی، فصلنامه حقوق، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دوره ۳۹، شماره ۴، تهران.

۲۳. صفرزاده، محمدحسین. (۱۳۹۳). "نقش ویژگی های حسابرس در بهبود کیفیت سود"، دانش حسابداری مالی، شماره ۳، قزوین.

۲۴. طالب نیا، قدرت اله؛ وکیلی فرد، حمیدرضا؛ شهسواری، منصوره. (۱۳۸۹). "بررسی تأثیر وجود کمیته حسابرسی بر جلب نظر سرمایه گذاران جهت سرمایه گذاری در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، حسابداری مدیریت، دوره ۳، شماره ۴، تهران.

www.SID.ir

Archive of SID

۲۵. عباسی، مجید؛ کلانتری، الهام. (۱۳۹۳). "بررسی تاثیر نظام راهبری شرکتی بر دوگانگی وظیفه مدیرعامل؛ منتخب شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، فصلنامه روند، سال بیست و یکم، شماره های ۶۵ و ۶۶، تهران.

۲۶. کامیابی، یحیی؛ بوژمهرانی، احسان. (۱۳۹۵). "ویژگی های کمیته حسابرسی، کیفیت افشا و نسبت غیرموظف اعضای هیأت مدیره"، پژوهش های تجربی حسابداری، دوره ۶، شماره ۲۲، تهران.

۲۷. کاویانی، کوروش. (۱۳۸۶). "درآمدی بر تحلیل اقتصادی حقوق"، دو فصلنامه حقوق و سیاست، دوره ۹، شماره ۲۳، تهران.

۲۸. لقمانی، امیرهوشنگ. (۱۳۹۴). "حاکمیت شرکتی"، ماهنامه فن آوری سیمان، شماره ۸۳، تهران.

۲۹. مرادزاده فرد، مهدی؛ فرزانی، حجت الله. (۱۳۸۹). "نقش کمیته حسابرسی در نظام راهبری شرکتی: بررسی تطبیقی"، مجله حسابدار، شماره ۲۲۱، تهران.

۳۰. مکیان، سید نظام الدین؛ رئیسی، مهین. (۱۳۹۳). "تأثیر حاکمیت شرکتی بر عدم تقارن اطلاعاتی، مطالعه مورد: بازار بورس اوراق بهادار تهران"، پژوهش های اقتصادی (رشد و توسعه پایدار)، سال چهاردهم، شماره چهارم، تهران.

۳۱. مهدوی، غلامحسین؛ علیزاده طلاتپه، وحید. (۱۳۹۴). "بررسی رابطه بین جاکمیت شرکتی و سطح افشای داوطلبانه در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، مجله پیشرفت های حسابداری دانشگاه شیراز، دوره هفتم، شماره اول، شیراز.

۳۲. ولی پور، هاشم؛ مرادی، جواد؛ پرویزپور، لیلا. (۱۳۹۴). "اثر عدم تقارن اطلاعاتی بر انتخاب سازوکارهای حاکمیت شرکتی"، پژوهش های تجربی حسابداری، سال پنجم، شماره ۱۸، تهران.

33. Beasley, M., & Carcello, J., & Hermanson, D. & Lapides, P. (2000). "Fraudulent Financial Reporting: Consideration of Industry Traits and Corporate Governance Mechanisms", Accounting Horizons, vol. 14, no. 4, pp. 441-454.
34. Bourne, Nicholas. (2013). "Bourne on Company Law", USA, New York, Routledge.
35. Calder, Alan. (2008). "Corporate Governance: A Practical Guide to the Legal Frameworks and International Codes", United Kingdom: Kogan Page.
36. Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance (CFACG; Cadbury Committee). (1992). Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance. London: Gee and Co. Ltd.
37. Girasa, Roy. (2013). "Corporate Governance and Finance Law", United Kingdom, Palgrave Macmillan.
38. Greuning, Hennie van., & Bratanovic, Sonja Brajovic. (2009). "Analyzing Banking Risk, A Framework for Assessing Corporate Governance and Risk Management', Washington, D.C: The World Bank.

www.SID.ir

Archive of SID

39. Hutchinson, Marion Ruth., & Zain, Mazlina Mat. (2009). "Internal Audit Quality, Audit Committee Independence, Growth Opportunities and Firm Performance", Corporate Ownership and Control, 7(2). pp. 50-63.
40. Larcker, David F., & Tayan, Brian. (2011). "Corporate Governance Matters: a closer look at organizational choices and their consequences", Pearson Education, New Jersey.
41. Lipman, Frederick D., & Lipman, L. Keith. (2006). "Corporate Governance Best Practices: Strategies for Public, Private, and Not-for-Profit Organizations", United Kingdom: John Wiley & Sons.
42. Mateescu, Ruxandra-Adriana. (2015). "Corporate Governance Disclosure Practices and their Determinant Factors in European Emerging Countries", Accounting and Management Information Systems, 14(1), 170-192.
43. McMullen D.A. (1996). "Audit Committee Performance: An Investigation of the Consequences Associated with Audit Committees, Auditing", A Journal of Practice and Theory, Fall.
44. OECD (1999). OECD Principles of Corporate Governance, Paris.
45. Pacces, Alessio M. (2012). "Rethinking Corporate Governance The law and economics of control powers", USA, New York: Routledge.
46. Porter. Brenda A. (2008). "The Role of the Tripartite Audit Function in Securing Corporate Accountability", Victoria University of Wellington, New Zealand.
47. Ricci, Ornella. (2014). "Corporate Governance in the European Insurance Industry", Hampshire, United Kingdom: Palgrave Macmillan.
48. Ridley, Ann.(2011). Key facts: Company Law, United Kingdom, Hodder Education.
49. Solomon, Jill., & Aris. (2004). Corporate Governance and Accountability, United Kingdom, John Wiley & Sons.
50. Tabara, Neculai., & Ungureanu, Mihaela. (2012). "Internal Audit and its Role in Improving Corporate Governance Systems", Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 14(1), 139-145.
51. The UK Corporate Governance Code, (2016). Financial Reporting Council.
52. United Nations.(2006). United Nations Conference on Trade and Development: Guidance on Good Practices in Corporate Governance Disclosure. New York and Geneva.
53. Vallabhaneni, S. Rao.(2008). Corporate management, governance, and ethics: best practices, New Jersey, John Wiley & Sons.
54. Woods, Margaret., Kajüter, Peter., & Linsley, Philip. (2008). International Risk Management, UK, Elsevier

www.SID.ir

Archive of SID

Legal and Economic Analysis of the Triple Audit Institution in terms of Corporate Governance

Mohammadreza Pasban [۳۳]

Nooshin Madankar [۳۴]

Abstract:
Economic institutions, by receiving resources from the community, are gaining significant economic, social and political power, and so their managers are expected to be accountable to society. Since the 1990 s, due to the increased unexpected failures of large companies, attention was drawn to corporate governance, and the need for a integrated auditing entity, including independent auditors, internal auditors, and the audit committee, was felt.

In this research, using descriptive-analytic method, in addition to describing corporate governance and explaining the tripartite audit entity in it, the function and the economic analysis of this subject has also been reviewed.

The research results express creation and implementation the tripartite audit entity that forecast in corporate governance. The economic analysis of the Audit Authority indicates several functions for which, among others, is increased accountability of managers, reliable financial and non-financial reporting, increased transparency, reduced information asymmetry of stakeholders and managers, and decreased fraud in the company.

Keywords: Inspection, Corporate Governance, Internal Audit, External Audit, Audit Committee

JEL Classification: K22, M04

33 . Associate Professor, Faculty of Law and Political Sciences, Allameh Tabataba'i University
34. Ph.D. Student of Private Law, Allameh Tabataba'i University

www.SID.ir