

## ۲-۱- بخش اول: سابقه تاریخی ایجاد کمیته حسابرسی

### ۲-۱-۱- سابقه تاریخی ایجاد کمیته حسابرسی در جهان

پیشینه ایجاد کمیته حسابرسی به سال ۱۹۴۰ میلادی بر می گردد. در این تاریخ، بعد از وقوع ماجرای تقلب مک کسون رابینز<sup>۱</sup>، سازمان بورس اوراق بهادار امریکا به تمام شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار نیویورک<sup>۲</sup> پیشنهاد کرد که حسابرسان مستقل را گروهی از مدیران غیر موظف هیأت مدیره شرکت ها معرفی کنند و در مورد انعقاد قرارداد حسابرسی و تعیین حق الزحمه مربوط، با آنان به مذاکره بنشینند و نام آنرا کمیته حسابرسی<sup>۳</sup> نهادند. سپس، این پیشنهاد در سال ۱۹۷۱ به تصویب بورس اوراق بهادار امریکا<sup>۴</sup> رسید. سازمان بر این باور بود که وجود کمیته حسابرسی می تواند مناسب ترین وسیله حمایت از منافع سرمایه گذاران شرکت های سهامی عام به شمار آید. در سال ۱۹۷۲ کمیسیون بورس و اوراق بهادار<sup>۵</sup> به کلیه شرکت های سهامی عام<sup>۶</sup> توصیه کرد به ایجاد کمیته حسابرسی مبادرت ورزند. (Vera-Munoz, 2005, 2).

به دنبال این موضوع، در سال ۱۹۷۸، بورس اوراق بهادار نیویورک تشکیل کمیته حسابرسی را برای شرکت های سهامی عام پذیرفته شده در این بورس، الزامی کرد. به تبعیت از این خط مشی بورس اوراق بهادار نیویورک، بورس اوراق بهادار امریکا نیز تشکیل کمیته حسابرسی را به شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار امریکا توصیه کرد، اما الزامی نکرد. با گذشت زمان، ایجاد و بکارگیری کمیته حسابرسی در شرکت های آمریکایی، روندی افزایشی یافت. طبق پژوهش های انجام شده، تا سال ۱۹۵۸ میلادی تنها

---

<sup>1</sup>-Mckesson Robbins

<sup>2</sup>-New York Stock Exchange (NYSE)

<sup>3</sup>-Audit committee

<sup>4</sup>-U.S. Stock Exchange

<sup>5</sup>-Securities and Exchange commission (SEC)

<sup>6</sup>-Public and Companies

۱۴.۷ درصد از شرکت های تولیدی آمریکا دارای کمیته حسابرسی بودند، در حالی که میزان ایجاد کمیته حسابرسی در شرکت های بزرگ سهامی عام آمریکا به ۱۸.۶ درصد در سال ۱۹۶۱ میلادی و ۹۱.۴ درصد در سال ۱۹۷۷ میلادی رسید (Dell and Gillan, 2000, 430).

با افزایش روند ایجاد کمیته حسابرسی در شرکت های سهامی عام آمریکا، اندیشه تشکیل آن در انگلستان نیز رواج یافت. روند پذیرش تشکیل کمیته حسابرسی در شرکت های سهامی انگلستان کندتر بود. در این باره طبق گزارش گروه بین المللی مطالعات حسابداری، کمیته حسابرسی در انگلستان نا شناخته نبود اما شرکت ها به ایجاد آن تمایل نشان نمی دادند. ( 1, 1977, als g ).

از این رو، تشکیل این کمیته در شرکت های این کشور بعید به نظر می رسید (122, 1996, collier). در این راستا و در سال ۱۹۹۲ میلادی، کمیته کدبوری طی گزارشی به تمام شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار لندن<sup>۱</sup> توصیه کرد که به ایجاد کمیته حسابرسی بپردازند این توصیه اختیاری بود از این رو، بورس اوراق بهادار تمام شرکت های پذیرفته شده را ملزم کرد میزان پذیرش این توصیه را در گزارش سالانه مجمع عمومی صاحبان سهام افشا کنند تا به این ترتیب سهامداران از وضعیت ایجاد کمیته حسابرسی و یا دلایل عدم تشکیل آن، آگاه شوند، با انتشار گزارش کمیته کدبوری، تعداد کمیته حسابرسی در شرکت های انگلستان به طور چشمگیری افزایش یافت به طوری که تا سال ۱۹۹۴ میلادی، ۸۳/۸ درصد از شرکت های سهامی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار لندن دارای کمیته حسابرسی بودند (97, ۱۹۹۷, collidr).

---

<sup>1</sup> London stock exchange

در سالهای اخیر در هندوستان اندیشهٔ ایجاد کمیته های حسابرسی، بخصوص در بانکها و شرکتهای بیمه در حال پذیرش می باشند. کنفدراسیون صنایع هند شرکتهای را در نظام شرکتهای دولتی به تشکیل کمیته های حسابرسی توصیه نموده است.

## ۲-۱-۲ سابقه تاریخی ایجاد کمیته حسابرسی در ایران

روند رو به رشد مالکیت عمومی واحد های تجاری، واگذاری واحد های دولتی به بخش خصوصی و تامین مالی از طریق مشارکت گسترده عموم از یک سو و بروز رسوایی های مالی (از جمله تقلب مدیران در شرکتهای و اختلاس در بانکها و....) از سوی دیگر در ایران نشان دهنده تغییرات عمده در محیط اقتصادی می باشد لذا با توجه به رشد و گسترش تعداد و دامنه فعالیت های شرکتهای سهامی عام در اقتصاد ایران و ضرورت افزایش مسئولیت پاسخگویی آنها در قبال سرمایه گذاران که سرمایه های خرد و کلان خود را به امید کسب درآمد در اختیار این شرکتهای قرار می دهند، مدیریت مناسب، کنترل و نظارت بر امور شرکتهای سهامی عام اهمیتی دو چندان پیدا می کند.

و با توجه به اینکه یکی از ساز و کارهای اساسی در زمینه کنترل و نظارت بر امور این شرکتهای، امروز کمیته حسابرسی می باشد انتظار می رود این کمیته جایگاه ویژه ای در واحد های اقتصادی ایران داشته باشد ولی به دلیل بسیار این موضوع بخصوص در شرکتهای سهامی عام مورد توجه قرار نگرفته است هر چند که در بورس اوراق بهادار تهران، قانون اوراق بهادار مصوب آذر ماه ۱۳۸۴ براساس آئین نامه نظام راهبردی شرکتهای مقدمات اجباری تشکیل این کمیته در شرکت های بورسی را فراهم نموده است کمیته فنی سازمان حسابرسی در بند ۳۱ بخش ۲۵ استاندارد های حسابرسی با عنوان "ارزیابی رعایت قوانین

و مقررات در حسابرسی مالی " در خصوص گزارشگری موارد عدم رعایت به مدیریت می گوید:

"حسابرس باید در اولین فرصت ممکن، درباره موارد عدم رعایتی که با آن ها برخورد می کند با هیأت مدیره (به ویژه کمیته حسابرسی) و مدیریت ارشد مذاکره کند و یا شواهدی را دال بر آگاهی آنان از این موضوع به دست آورد" (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۷۹، ۸۲).

هم چنین در بند ۷ بخش ۳۰ با عنوان " برنامه ریزی " می افزاید:

" حسابرس ممکن است به منظور افزایش اثر بخشی و کارایی حسابرسی و هم آهنگی روش های حسابرسی با کارکنان واحد مورد رسیدگی لازم بداند که قسمت هایی از طرح کلی و برخی از روش های حسابرسی را با هیأت مدیره، کمیته های هیأت مدیره (مانند کمیته حسابرسی) و کارکنان واحد مورد رسیدگی مطرح کند" (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۷۹، ۷۸، ۷۷).

بررسی ها نشان می دهد به احتمال بسیار زیاد بانک ملی بطور عملی و برای اولین بار نسبت به ایجاد و بکارگیری کمیته حسابرسی در ایران اقدام نموده که در این زمینه مدیر امور مالی این بانک طی مصاحبه ای اعلام نمود:

" با توجه به مزایای کمیته حسابرسی، تشکیل این کمیته به تصویب هیأت مدیره محترم بانک رسیده اما از آنجایی که به دلیل موظف بودن کلیه اعضا هیأت مدیره تشکیل این کمیته با اعضای غیرموظف (مشابه الگوی خارجی) ممکن نبود، لذا پیشنهاد شد که براساس آن اعضای کمیته حسابرسی از صاحب نظران حرفه حسابداری و حسابرسی خارج از بانک و عوامل نظارتی و متخصص درون بانک، تحت نظر ریاست هیأت مدیره تشکیل گردد، تا ضمن حفظ استقلال، ضمانت اجرایی لازم را داشته باشد. لذا این کمیته با همکاری عوامل

نظارتی بانک یعنی اداره بازرسی کل، حسابرسی داخلی و افراد مستقل و متخصص در حرفه حسابرسی در سال ۱۳۸۰ تشکیل شد و کار و خود را آغاز نمود."

همچنین بررسی ها نشان داد که واحد های تجاری ایران نیز صرفا در اساسنامه خود به کمیته حسابرسی اشاره کرده اند و عملا در جهت ایجاد آن اقدامی انجام نداده اند به عنوان نمونه ، شرکت ما در تخصصی بازرگانی دولتی ایران مصوب ۱۳۸۲/۹/۲۴ در بند ۲۱ ماده ۲۰ اساسنامه خود آورده است:

" انتخاب اعضا و نظارت بر کار گروه ( کمیته ) حسابرسی، از جمله اختیارات هیأت مدیره است "

و در ماده ۲۶ اساسنامه شرکت ما در تخصصی خدمات کشاورزی مصوب ۱۳۸۲ این گونه آمده است:

" به منظور اعمال منظم و هوشمند فرایند ارزیابی و حصول اطمینان از کارایی و اثر بخشی و عملیات و رعایت صرفه و صلاح اقتصادی و سنجش نحوه اعمال مدیریت بر اساس معیارهای از پیش تعیین شده و نظارت مستمر بر حسن اداره امور شرکت و شرکت های زیر مجموعه براساس برنامه ها و هدف ها ، کمیته حسابرسی عملیاتی زیر نظر هیأت مدیره شرکت تشکیل و موظف است گزارش های مدیریتی لازم را در اختیار هیأت مدیره قرار دهد. "

## ۲-۲- بخش دوم : مبانی نظری و الزامات قانونی ایجاد کمیته

### حسابرسی

#### ۲-۲-۱- مبانی ایجاد کمیته حسابرسی از دیدگاه تئوری

**نمایندگی**<sup>۱</sup> مالکیت سهام تاثیر چشمگیری بر روش کنترل شرکتها داشته چرا که مالکان اداره شرکت را به مدیران تفویض کردند. جدایی مالکیت<sup>۲</sup> از مدیریت<sup>۳</sup> ( کنترل) منجر به یک مشکل سازمانی مشهور بنام مشکل نمایندگی شد. برل و مینز (۱۹۳۲)، راس (۱۹۷۳)، و پرایس (۱۹۷۶) از زوایای مختلف به این موضوع پرداختند و نهایتاً جنین و مک لینگ (۱۹۷۶) مبانی تئوری نمایندگی را مطرح کردند. آنها مدیران شرکتها را به عنوان کارگزاران و سهامداران<sup>۴</sup> را به عنوان کارگمار تعریف نمودند. مشکل در اینجا آن است که کار گزاران لزوماً به نفع کارگمار تصمیم گیری نمی کنند و لذا این مشکل نمایندگی، ضرورت کنترل مدیریت شرکتها توسط سهامداران را نشان می دهد که این خود باعث ایجاد هزینه های نمایندگی مانند هزینه حسابرسی و ... غیره می شود.

بنابراین، اگر ساز و کار بازار و توانمندی سهامداران برای کنترل و مراقبت از رفتار مدیران، کافی نباشد، نیاز به نوعی نظارت یا راهنمایی رسمی خواهد بود. در واقع، اگر بازار کاملاً کاراً باشد و شرکتها بتوانند در این نوع بازار به تا مین مالی اقدام کند، اقدامات سطحی با هدف اصلاح حاکمیت شرکتی اقدام زائدی است. لکن شواهد موجود نشان می دهد که بازارهای سرمایه کاملاً کارا نمی باشند، بنابراین، به منظور ارتقاء حاکمیت شرکتی و افزایش پاسخگویی مدیران نسبت به سهامداران و سایر ذی نفعان دخالت لازم است.

---

<sup>1</sup> Agency theory

<sup>2</sup> ownership

<sup>3</sup> management

<sup>4</sup> shareholders

( fama,1980,gensen and mekling ,1976, fama and gensen,1983 )

چنانچه مدیران درصدد تقلب<sup>۱</sup> بر آیند، هیأت مدیره حافظ منافع سهامداران است. به عبارت دیگر، هیأت مدیره نقش ناظر بر راهبرد و سیستم های کنترل داخلی<sup>۲</sup> شرکت را بر عهده دارد. با توجه به مسئولیت های متعدد هیأت مدیره، این هیأت بخشی از مسئولیت نظارتی خویش را به کمیته حسابرسی و دیگر کمیته های هیأت مدیره<sup>۳</sup> واگذار می کند (VERA- MUNOZ,2005,1- 2) از دیدگاه تئوری نمایندگی، حضور مدیران غیره مؤلف (غیر اجرایی) مستقل در هیات مدیره شرکت ها و عملکرد نظارتی آنان به عنوان افرادی مستقل؛ به کاهش تضاد منافع موجود میان سهامداران و مدیران شرکت در جلسات هیأت مدیره ، کمک شایان توجهی می کند.

بررسی آرایش و شکل بندی اختیاری و داوطلبانه کمیته حسابرسی و هزینه های نمایندگی در شرکتهای هونگ کونگ نشان می دهد که شرکتهای که دارای مالکیت سهام پراکنده ، مدیران غیر اجرایی و مستقل، حسابرسی مستقل بغیر از پنج بزرگ (NON- BIG5) و شرایط پذیرش اختیاری کمیته های حسابرسی بودند ، کمیته های حسابرسی یک مکانیزم جایگزین برای بکار گیری حسابرسان سطح بالا می باشد (MICHAEL FIRTH AND RUI , 2006).

---

<sup>1</sup> fraud

2;

3INTERNAL CONTROL SYSTEM

۴- برخی از سایر کمیته های هیأت مدیره عبارت از کمیته تویق و پاداش، کمیته اجرایی، کمیته نظارت انتصاب شرکت. کمیته مالی ، کمیته مسئولیت اجتماعی / شرکت، و سرمایه گذاری / بازنشستگی است.

## ۲-۲-۲- مبانی نظری ایجاد کمیته حسابرسی از دیدگاه موضوع

### حاکمیت شرکتی و نظام راهبری بنگاه

علت تمام بحرانهای مالی اخیر، رویه های مدیریت نا مناسب می باشد و این امر اهمیت مفهوم رویه های مدیریت شرکتی مناسب را روشن می سازد. مطالعات تجربی نشان می دهد که سرمایه گذاران بین المللی بیش از گذشته اهمیت رویه های حاکمیت شرکتی را در خصوص عملکرد مالی شرکت ها درک می کنند و تصمیمات سرمایه گذاری خود را نیز با توجه به آن اتخاذ می کنند.

ابزار های مالکیت شرکتی با کیفیت بالا در شرکت ها باعث کاهش هزینه سرمایه ، افزایش نقدینگی و امکانات مالی بالقوه، تسهیل توانایی غلبه بر بحران و جلوگیری از طرد شرکتهای

با مدیریت مناسب از بازارهای سرمایه می شود. (CAN SIZ LAY GUNE 2003)

هر چند تشکیل شرکتهای بزرگ و تفکیک مالکیت از مدیریت در سطح جهانی در اواخر سده نوزدهم و اوایل سده بیستم صورت گرفته و قوانین و مقررات برای نحوه اداره شرکتهای تا دهه ۱۹۹۰ وجود داشته است، با این همه ، موضوع حاکمیت شرکتی به شکل کنونی در دهه ۱۹۹۰ در انگلستان، آمریکا و کانادا در پاسخ به مشکلات مربوط به اثر بخشی هیات مدیره شرکتهای بزرگ مطرح شده است. مبانی و مفاهیم حاکمیت شرکتی با تهیه گزارش کدبری ( DAD BURY ) در انگلستان ، مقررات هیات مدیره در شرکت جنرال موتورز آمریکا و گزارش دی ( day ) در کانادا شکل گرفت (دکتر حساس یگانه ، یحیی ، ۱۳۸۵).

بررسی متون متعدد و معتبر نشان می دهد که اولین و قدیمی ترین مفهوم عبارت حاکمیت شرکتی از واژه لاتین Gubenare به معنای هدایت کردن گرفته شده است که کاملاً در مورد هدایت کشتی به کار می رود و براین دلالت دارد که اولین تعریف حاکمیت شرکتی بیشتر بر راهبری تمرکز دارد تا کنترل. تعریف های مختلفی از حاکمیت شرکتی وجود دارد:



مسن در سال ۲۰۰۴ تعریف زیر را از حاکمیت شرکتی ارائه کرده است:

«حاکمیت شرکتی، حوزه ای در اقتصاد می باشد که وظیفه آن بررسی این است که چطور از طریق سازوکارهای تشویقی مانند قراردادهای، طرح های سازمانی و وضع قوانین می توان مدیریت شرکت را ترغیب کرد تا برای بهبود عملکرد و دستیابی به نرخ بازده رقابتی برای مالکان شرکت تلاش لازم مبذول دارد» (Mathiesen, 2004).

فدراسیون بین المللی حسابداران (IFAC) در سال ۲۰۰۴ حاکمیت شرکتی را چنین تعریف کرده است: "حاکمیت شرکتی (حاکمیت واحد تجاری) عبارت است از تعدادی از مسئولیت ها و شیوه های به کار برده شده توسط هیأت مدیره و مدیران مؤظف با هدف مشخص کردن مسیر استراتژیک که تضمین کننده دستیابی به هدفها، کنترل ریسکها و مصرف مسئولانه منابع است."

در نوعی از سیستم حاکمیت شرکتی بدلیل تحقق نیافتن تفکیک محتوای مالکیت از مدیریت، پاسخگویی در سطح پائینی است. دور نبودن فیریکی و ذهنی سهامدار عمده از شرکت باعث این می شود که پاسخگویی به مثابه وظیفه مدنظر مدیران حرفه ای نبوده و فقط الزام قانونی، موجب رعایت آن می شود. در صورتی که وقتی بازار سرمایه گسترده بوده و مالکیت شرکتها در اختیار گروه کثیری از سرمایه گذاران انفرادی و سرمایه گذاران نهادی باشد و در این صورت مالکیت از مدیریت به طور محتوایی تفکیک شده و این موضوع موجب می شود که مکانیزم های متعددی برای حاکمیت شرکتی مناسبتر در واحدهای اقتصادی، مطرح و مستقر شود، شرکتها مقررات و الزامات بسیار زیادی را در انجام وظایف رعایت کنند و نهادهای مختلفی بر حسن جریان فعالیتهای بنگاه های اقتصادی نظارت نمایند که از این مکانیزم ها می توان به نظارت قانونی، کارایی بازار سرمایه، الزامی کردن حسابرسی مستقل، انتخاب هیأت مدیره خوشنام، تقسیم مسئولیت ها بین مدیریت

اجرایی، استقرار کنترل های داخلی مناسب و ایجاد کمیته های هیأت مدیره از مدیران مستقل و غیر اجرایی نظیر کمیته حسابرسی اشاره کرد. (Johnston, 2004).

یکی از محورهای تحولات اخیر در مبحث حاکمیت شرکتی، تأثیر قانون سربینز اکسلی در برجسته شدن نقش نظارتی مکانیزم های داخلی آن است. تفکیک دقیق وظایف مدیریت اجرایی از مدیریت غیر اجرایی، برجسته تر شدن نقش نظارتی مدیریت غیر اجرایی و تعیین حوزه های مسئولیت آنها و ضرورت داشتن دانش حسابداری و مالی به عنوان یکی از شرایط احراز پست در مورد حداقل یک نفر از مدیران غیر اجرایی و آگاهی بقیه اعضا از مسائل حسابداری و مالی، برخی از تحولات اخیر است. افزون بر این، نقش کمیته های هیأت مدیره (شامل مدیران غیر اجرایی) در مورد کنترل های داخلی، ارتباط با حسابرسان داخلی و مستقل و ... بسیار برجسته شده و از وظایف مدیران اجرایی کاملاً تفکیک گشته است (حساس یگانه، ۱۳۸۶).

در حالی که مدیران مؤلف، اطلاعات ارزشمندی درباره فعالیت های شرکت ارائه می کنند؛ مدیران غیر مؤلف (غیراجرایی) با دیدگاهی حرفه ای و بی طرفانه، در مورد تصمیم گیری های مدیران مذکور به قضاوت می نشینند. بدین ترتیب، هیأت مدیره شرکت با دارا بودن تخصص، استقلال و قدرت قانونی لازم، یک ساز و کار بالقوه توانمند حاکمیت شرکتی به حساب می آید (بیرد و هیکن، ۱۹۹۲، ص ۱۹۶).

اکنون در نظام اقتصادی کشورهای بازار آزاد، بنگاه های اقتصادی با الزامات تازه ای برای پاسخگویی و حسابداری روبه رو شده اند و از این پس «نظام راهبردی» به عنوان وسیله ای برای تعیین مسئولیت پاسخگویی و فرآیندی برای سنجش وظیفه حسابداری، نقشی جدی ایفا خواهد کرد. نظام راهبری بنگاه راهبری بنگاه که مهمترین هدف و رسالت آن خدمت به

سرمایه گذاران و حفظ منافع آنان است، برای انجام وظایف خود سه رکن اساسی دارد: هیأت مدیره، کمیته حسابرسی و حسابرسان مستقل.

کمیته حسابرسی از اعضا غیر مؤلف هیأت مدیره و به تعبیر درست تر، آن بخش از اعضا هیأت مدیره که مسئولیت اجرایی ندارند، تشکیل شده است و اگرچه نسبت به دو رکن دیگر سابقه بسیار کمتری دارد اما وظیفه مهم نظارت بر روند ایجاد سیستم های حسابداری و گزارشگری بی نقص و همچنین کارکرد آنها را به عهده دارد (Gohnston , 2004)

## ۲-۲-۳- الزامات قانونی ایجاد کمیته حسابرسی صاحبکار

رسوایی های مالی چند سال اخیر که در تعداد شرکت های بزرگ دنیا بر اثر وقوع تقلب های مالی و ارائه نادرست صورت های مالی به وقوع پیوست باعث از دست رفتن اعتماد سرمایه گذاران و نیز زیر سوال رفتن حرفه حسابداری گردید لذا این باعث شد بسیاری از مقامات و بلند پایه گان سیاسی و اقتصادی اعتراض کنند و از مراجع قانونی و حرفه ای بخواهند در صدد بهبود فرآیند و کیفیت گزارشگری مالی برآیند بمنظور دستیابی به این مهم، کمیته ها و کمیسیون های مختلفی تشکیل شد که هر یک توصیه هایی در این خصوص ارائه کردند:

## ۲-۲-۳-۱- کمیسیون ملی گزارشگری مالی متقلبانه (تریدوی)<sup>۱</sup>

در سال ۱۹۸۷ کمیسیون ملی گزارشگری مالی متقلبانه<sup>۲</sup> (کمیسیون تریدوی) با مسئولیت آقای جیمز تریدوی ، مسئول کمیسیون بورس اوراق بهادار (SEC) ، با هدف شناسایی عواملی که می تواند منجر به گزارشگری مالی متقلبانه گردد و ارائه توصیه های جهت کاهش ریسک ناشی از آن تشکیل گردید این کمیسیون به این نتیجه رسید که هیچ شرکتی ، صرفنظر از اندازه و ماهیت تجاری آن ، مصونیت از احتمال خطر گزارشگری مالی

<sup>۱</sup> - Treadway comission

<sup>۲</sup> - Report of the National Commission on Fraudulent Fianacial Reporting

متقلبانه نیست. در گزارش تردوی گفته شد که احتمال میزانی از گزارشگری مالی متقلبانه در ذات انجام فعالیت های تجاری در کلیه شرکت ها علیرغم مقررات و محدودیت های آن نهفته است.

کمیسیون تردوی توصیه هایی را در مورد کمیته حسابرسی به شرح زیر مطرح نمود:

- کمیته حسابرسی هیأت مدیره شرکت می تواند نقش مهمی در پیشگیری و کشف گزارشگری مالی ایفاء نماید.
- هیأت مدیره کلیه شرکت های سهامی عام باید توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) مکلف شوند کمیته حسابرسی تنها مرکب از مدیران مستقل ایجاد نمایند.
- کمیته حسابرسی باید ، مطلع ، هوشیار بوده و نظارت مؤثر بر فرآیند گزارشگری مالی و کنترل های داخلی شرکت داشته باشد.
- کلیه شرکت های سهامی عام باید نظام نامه مکتوبی تدوین نماید که در آن وظایف و مسئولیت های کمیته حسابرسی درج شود. هیأت مدیره باید نظام نامه مزبور را تصویب کرده و به طور ادواری آن را بررسی و اصلاحات لازم را به عمل آورد.
- کمیته حسابرسی برای ایفاء مسئولیت های خود باید دارای منابع و اختیارات کافی باشد.
- کمیته حسابرسی باید ارزیابی مدیریت از عوامل مرتبط با استقلال موسسه حسابرسی ، مسئول حسابرسی شرکت را بررسی نماید. کمیته حسابرسی و مدیریت هر دو موسسه حسابرسی را در حفظ استقلالش یاری خواهند نمود .

- قبل از شروع هر سال کمیته حسابرسی باید برنامه های مدیریت برای گماشتن موسسه حسابرسی به انجام خدمات مشاوره ای مدیریت طی سال ، با در نظر گرفتن نوع خدمات قابل ارائه و حق الزحمه پیش بینی شده را بررسی نماید.
- زمانی که مدیریت به دنبال نظر ثانویه ای درباره موضوعات حسابداری با اهمیت است ، باید ان را به کمیته حسابرسی توصیه کند.
- کمیته حسابرسی باید بر فرآیند گزارشگری فصلی نظارت نماید.

## ۲-۲-۳-۲- گزارش کمیته رُبان آبی ( بلوریبون) و الزامات آن

در سال ۱۹۹۷ میلادی ۱۲ شرکت (از جمله سندانت<sup>۱</sup>، سانبیم<sup>۲</sup> و لیونت<sup>۳</sup>) مبالغ زیادی از درآمد خود را غیر واقعی گزارش کردند (Lublin and Macdonald,1998,c5) که در پی آن گزارشی در روزنامه والت استریت در سال ۱۹۸۸ منتشر شد که در آن عملکرد ضعیف کمیته حسابرسی عامل ارائه نادرست درآمد بیان شد.

لذا کمیسیون بورس و اوراق بهادار ، مدیران ارشد بورس اوراق بهادار نیویورک و انجمن ملی واسطه های اوراق بهادار<sup>۴</sup> ، کمیته روبان آبی را برای بالابردن اثربخشی کمیته حسابرسی تشکیل دادند.

این کمیته علت تضعیف کیفیت گزارشگری ارائه نادرست ارقام حسابداری را در عدم دارا بودن تخصص مالی کمیته های حسابرسی دانستند.

چرا که دارا بودن تخصص مالی باعث می شود ایشان معاملات و صورت های مالی نادرست را تشخیص و موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی شود.(Felo and al,2003,11-12)

<sup>1</sup> - Cendant

<sup>2</sup> - Sunbeam

<sup>3</sup> - Livent

<sup>4</sup> - National Association of Securities Dealers(NASD)

این کمیته در سال ۱۹۹۹، مجموعه توصیه‌ها و اصولی را جهت بهبود اثربخشی (ده توصیه) به شرح زیر منتشر کرد (Lightle, Bushong, 2000):

#### توصیه ۱

ارتباط اعضا کمیته حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس با مدیریت و شرکت به گونه‌ای باشد که به استقلال آنها لطمه وارد نکند. مثلاً در سال جاری یا پنج سال گذشته در استخدام شرکت نباشد، مبالغی به جز پاداش پرداختی بابت خدمات هیأت مدیره دریافت نکند و....

#### توصیه ۲

بورس سهام نیویورک و انجمن ملی واسطه‌های اوراق بهادار تمام شرکت‌های پذیرفته شده را به داشتن کمیته حسابرسی که از اعضا غیر مؤلف هیأت مدیره باشند ملزم کند.

#### توصیه ۳

شرکت‌های پذیرفته شده در بورس باید ملزم شوند تا کمیته حسابرسی با حداقل ۳ عضو که یکی از آنها تحصیلات حسابداری یا مدیریت مالی داشته باشد را ایجاد کند.

#### توصیه ۴

کمیته‌های حسابرسی بایستی شرح وظایف رسمی و مکتوب که توسط هیأت مدیره تأیید شده را بپذیرد و هر ساله به بررسی و ارزیابی مجدد کفایت شرح وظایف کمیته حسابرسی بپردازد.

#### توصیه ۵

کمیته‌های حسابرسی ملزم شوند در مجمع سالانه صاحبان سهام طی گزارشی مکتوب یا در قالب گزارش سالانه اعلام کنند که آیا شرح وظایف رسمی را پذیرفته‌اند؟ همچنین بر طبق این شرح وظایف، مسئولیت‌های خود را انجام داده است؟

## توصیه ۶

در شرح وظایف کمیته حسابرسی بایستی در مورد انتخاب، ارزیابی و جایگزینی حسابرس مستقل به ایشان اختیار تام داده شده باشد به عبارت دیگر دارای نقش کلیدی بر نظارت و کنترل سایر اجزای فرایند حسابرسی باشند.

## توصیه ۷

کمیته حسابرسی مسئول بررسی روابطی که ممکن است هدفها یا استقلال حسابرسان مستقل را متاثر سازد، باشد.

## توصیه ۸

مذاکرات بی پرده باید بین کمیته حسابرسی با مدیریت، حسابرسان داخلی، حسابرسان مستقل در رابطه با موضوعات قضاوتی مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی<sup>۱</sup>، صورت گیرد.

## توصیه ۹

بایستی ضمیمه گزارش سالانه مجمع عمومی صاحبان سهام تأییدیه ای از طرف کمیته حسابرسی مبنی بر انجام اقدامات زیر باشد.

۱. مدیریت و کمیته حسابرسی به بررسی کیفیت اصول حسابداری و قضاوت های

عمده در صورتهای مالی پرداخته اند

۲. گفتگو بین حسابرسان مستقل و کمیته حسابرسی در مورد اصول حسابداری و

قضاوت های عمده و افشاء آنها انجام شده است

۳. کمیته حسابرسی براساس انجام مراحل فوق معتقد است که صورتهای مالی مطابق

استانداردهای پذیرفته شده حسابداری تهیه و تصویری از واقعیت را نشان می دهد.

---

<sup>1</sup> Quality of financial Reporting

کمیسیون بورس و اوراق بهادار، حسابرسان مستقل شرکت را به بررسی " صورتهای مالی میاندوره ای " ملزم می کند.

طی تحقیق و مطالعه ای که توسط مورفی اسمیت<sup>۱</sup> در سال ۲۰۰۷ انجام شد سعی گردید تا تغییرات در رفتار و عملکرد کمیته حسابرسی که نتیجه اجرای توصیه های کمیته روبان آبی است، ارزیابی کند. نتایج این تحقیق نشان می دهند که کمیته های حسابرسی در آن زمان خیلی زیاد فعال نبودند در نتیجه تلاش جدی تری جهت ارزیابی مدیریت شرکت های تابعه خود باید داشته باشند. با این وجود خطاهای تجاری عمده در ۲۰۰۲، بخصوص توسط انرون و ورلد کام باعث شد که قا نونگذاری فدرال قانون Sox را وضع کند.

## ۲-۲-۳-۳- قانون حفاظت از منافع سرمایه گذاران و اصلاح

### رویه های حسابداری شرکتهای سهامی عام ۲۰۰۲

( قانون سار بینزاکسلی<sup>۲</sup> )

در زبان انگلیسی این قانون به اختصار Soa یا در بعضی موارد S-o یا Sox یا S arbox به کار می رود. عنوان این قانون از نام سناتور Paul Sarbanes و نماینده کنگره ایالات متحد michael oxley گرفته شده است. این قانون به عنوان پاسخی مناسب جهت مقابله با رسوایی های مالی شرکتهای بزرگ و معروف ایالات متحده آمریکا در سالهای ۲۰۰۱ و ۲۰۰۲ (انرون ، ورلد کام و غیره) و بی اعتمادی سرمایه گذاران به این بنگاه ها توسط نامبردگان به کنگره ارائه شده و در جلسه یکصد و هفتادم کنگره

---

<sup>1</sup> Murphg Smith , 2007

<sup>2</sup> Sarbanes- oxley act of 2002



در ۲۳ ژوئن ۲۰۰۲ به تصویب نمایندگان رسید و در ۳۰ جولای توسط رئیس جمهور آمریکا امضاء و به SEC ابلاغ گردید.

قانون ساربینز-اکسلی در مقدمه‌اش بهترین دلیل تصویبش را چنین باز می‌گوید:  
"قانون حفاظت از منافع سرمایه‌گذاران و اصلاح رویه‌های حسابداری شرکت‌های سهامی عام ۲۰۰۲، شرکت‌های سهامی عام را به بسط رویه‌های جدید شامل حاکمیت شرکتی<sup>۱</sup> (نظام راهبری بنگاه‌ها) و گزارشگری مالی با هدف بازگرداندن اعتماد عمومی به بازارهای سرمایه ملزوم می‌کند."

با تصویب این قانون الزامات متعددی برای شرکت‌های سهامی عام وضع گردید که به لحاظ تنوع الزامات و دامنه تأثیرگذاری‌اش، قانونی معتبر و نافذ محسوب می‌شود. بطور خلاصه این قانون استاندارد‌های جدیدی را برای مسئولیت پاسخگویی شرکتها وضع کرد که به طور قابل‌مذکور کمیسیون بورس و اوراق بهادار را به سوی پذیرش ضوابط الزام شده سوق می‌دهد.

موارد زیر شامل بخش‌های اصلی قانون مذکور است که بر نقش و مسئولیت کمیته حسابداری بر مبنای ضوابط قبلی وضع شده توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار تأثیر می‌گذارد. (Sarbybea- Oxley Act of 2002)

## بخش ۲۰۲\_ الزامات تأیید اولیه

- از تاریخ ۶ می ۲۰۰۳، تمام خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی ارائه شده به ناشران اوراق بهادار توسط حسابرس مستقل باید قبل از توافق مدیریت و امضای قرارداد به تأیید کمیته حسابرسی ناشر برسد.
- الزام اولیه در ارتباط با ارائه خدمات غیر حسابرسی در موارد زیر ضروری نیست.

---

<sup>1</sup> Corporate governance

- جمع مبلغ تمام خدمات غیر حسابرسی ارائه شده به ناشر، از ۵ درصد کل مبلغ درآمد دریافتی از ناشر بابت خدمات حسابرسی در طول دوره مالی ارائه خدمات غیر حسابرسی بیشتر نباشد.
  - چنین خدماتی در زمان انعقاد قرار داد حسابرسی به عنوان خدمات غیر حسابرسی شناخته نشده باشند.
  - چنین خدماتی به طور سریع به اطلاع کمیته حسابرسی ناشر رسیده باشد و قبل از تکمیل حسابرسی، توسط کمیته حسابرسی یا یک یا چند عضو کمیته که از اختیار لازم برای چنین تأییدی برخوردارند، تأیید شده باشد.
- تأیید کمیته حسابرسی در خصوص انجام خدمات غیر حسابرسی توسط حسابرس مستقل باید در گزارش های ادواری و همچنین سیاستها و روشهای تأیید اولیه کمیته حسابرسی برای سرمایه گذاران افشا شود

## بخش ۲۰۴ - گزارش حسابرسان به کمیته حسابرسی

- از تاریخ ۶ می ۲۰۰۳، هر یک از موسسات حسابرسی که خدمات حسابرسی الزامی را به هریک از ناشران ارائه می نمایند، باید در خصوص موارد زیر به موقع به کمیته حسابرسی گزارش دهند:
- تمام خط مشی ها و رویه های اساسی حسابداری مورد استفاده .
- تمام نحوه عمل های جایگزین در اصول پذیرفته شده حسابداری که با مدیریت ناشر مورد بحث قرار گرفته است، تبعات استفاده از رویه ها و افشای جایگزین، و رویه مرجع از دیدگاه موسسه حسابرسی.
- سایر مکاتبات فیما بین موسسه حسابرسی با مدیریت ناشر، شامل نامه مدیریت یا موارد مربوط به عدم توافق های اصلاح نشده.

## بخش ۲۰۵ - تأیید اصلاحات

- اصطلاح "کمیته حسابرسی" به معنی:
  - کمیته ای است که توسط هیأت مدیره و از بین اعضای هیأت مدیره ناشر به منظور نظارت بر فرآیند حسابداری و گزارشگری مالی ناشر و حسابرسی صورتهای مالی آن تشکیل می شود، و....
  - چنانچه چنین کمیته ای توسط ناشر تشکیل نشده باشد، کل هیأت مدیره ناشر می باشد.

## بخش ۳۰۱ - کمیته حسابرسی شرکت سهامی عام

کمیته حسابرسی باید این ضوابط را در سریعترین زمان ممکن، از زمان اولین مجمع عمومی صاحبان سهام بعد از ۱۵ ژانویه ۲۰۰۴ یا حداکثر از تاریخ ۳۱ اکتبر ۲۰۰۴، رعایت نماید.

### مسئولیتها

کمیته حسابرسی، در حد ظرفیت خود به عنوان کمیته هیأت مدیره، باید به طور مستقیم در برابر انتصاب، تعیین حق الزحمه و نظارت بر کار حسابرسان ناشر (شامل حل و فصل عدم توافق میان مدیریت و حسابرسان در رابطه با گزارشگری مالی) در زمینه تنظیم یا صدور گزارش حسابرسی یا امور مربوطه مسئولیت داشته باشد و موسسات حسابرسی ثبت شده باید مستقیماً به کمیته حسابرسی گزارش دهد.

### استقلال

- هر یک از اعضای کمیته حسابرسی باید عضویت هیأت مدیره و مستقل باشند.

- به منظور استقلال ، عضو کمیته حسابرسی به جز عضویت در کمیته حسابرسی ، عضویت در هیأت مدیره و سایر کمیته های هیئت مدیره، نباید :
- هیچگونه حق الزحمه خدمات مشاوره ای و حق الزحمه دیگری را از ناشر بپذیرد.
- به عنوان شخص وابسته ناشر و شرکت های فرعی آن باشد.

## شکایات ها

- کمیته حسابرسی باید روش هایی را برای موارد زیر وضع کند:
- دریافت، نگهداری و بررسی شکایات دریافتی توسط ناشر درباره مسائل حسابداری ، کنترل داخلی حسابداری و حسابرسی، و....
- ارائه اطلاعات به صورت محرمانه و با نام مستعار توسط کارکنان ناشر در خصوص مسائل حسابداری و حسابرسی مشکوک.

## اختیار به کار گماردن مشاور

در صورت لزوم، کمیته حسابرسی باید برای انجام وظایف خود، از اختیار به کار گماردن مشاور مستقل و دیگر کارشناسان در صورت لزوم برای انجام وظایف خود برخوردار باشد.

## تأمین مالی

- ناشر مؤظف است، به تشخیص کمیته حسابرسی ، برحسب ظرفیت آن به عنوان کمیته هیأت مدیره، منابع مالی مناسب برای پرداخت حق الزحمه های زیر را تأمین کند:
- حق الزحمه موسسات حسابرسی تحت استخدام ناشر به منظور انجام خدمات یا صدور گزارش حسابرسی، و...
  - حق الزحمه مشاوران به کار گمارده شده توسط کمیته حسابرسی.بخش

## ▪ ۳۰۲ - مسئولیت شرکت برای گزارشگری مالی

از تاریخ ۲۹ اگوست ۲۰۰۲، گواهی نامه های فصلی و سالانه مدیران ارشد اجرایی و مدیران ارشد مالی در خصوص موارد زیر الزامی شده است.

مدیران امضاء کننده موارد زیر را به اطلاع حسابرس و کمیته حسابرسی ناشر رسانده اند:

▪ تمام نارسائی های با اهمیت در طراحی یا عملکرد کنترل های داخلی ( به خصوص موارد مرتبط با گزارشگری مالی) که تأثیر منفی بر توانایی ناشر بر ثبت، پردازش، تلخیص و گزارشگری داده های مالی دارد و هر گونه نقطه ضعف های با اهمیت شناسایی شده توسط حسابرسان ناشر در زمینه کنترل های داخلی.

▪ هر گونه تقلباتی که مدیریت یا سایر کارکنان دارای نقش کلیدی در کنترل های داخلی در آنها درگیر بوده اند، اعم از تقلبات با اهمیت و جزئی.

## بخش ۴۰۷ - افشای تخصص مالی کمیته های حسابرسی

در آغاز گزارش های سالیانه سال های مالی منتهی به ۱۵ جولای ۲۰۰۳ یا بعد از آن، هر ناشر باید این موضوع را افشا کند که آیا حداقل یک نفر متخصص مالی در کمیته حسابرسی، به نحوی که توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا تعیین شده است، عضویت دارد یا خیر. در صورت عدم عضویت حداقل یک نفر متخصص مالی، باید دلایل آن را افشا کند.

## ۲-۲-۳-۴ - گزارش درگ هیگز در انگلستان ( معادل انگلیسی

### قانون سربینز آکسلی ۲۰۰۲)

در آوریل ۲۰۰۲، پاتریشیا هیوویت و گوردون براون، وزیرای کشور و خزانه داری انگلستان، به درک هیگز مأموریت دادند تا پس از انجام بررسی های لازم، گزارشی را در مورد نقش و

وظایف مدیران مستقل، تهیه کند. متن پیشنهادی در ژوئن ۲۰۰۲ انتشار یافت. مأموریت کمیته هیگز در متن پیشنهادی، بیان می‌کرد که هدف از بررسی‌های انجام شده، پی‌جویی مختصر و مستقلی درباره نقش، وظایف و اثربخشی مدیران غیر مؤلف (غیر اجرایی) در انگلستان است. البته گزارش نهایی هیگز در ۲۰ ژانویه ۲۰۰۳ منتشر شد که اولین و مهم‌ترین توصیه مطرح شده در گزارش هیگز، این بود که باید نیمی از اعضای هیأت مدیره شرکت، متشکل از مدیران مستقل غیر مؤلف (غیر اجرایی) باشند. این پیشنهاد، پیشرفت قابل توجهی نسبت به موارد مطرح شده در قوانین قبلی به شمار می‌آمد و همچنین، با اظهار نظر گزارش همپل مبنی بر "تأکید بیش از حد" بر نقش نظارتی مدیران غیر مؤلف (غیر اجرایی)؛ در تضاد بود. او اعتقاد داشت که برای کسب اطمینان از کارایی عملکرد مدیران غیر مؤلف (غیر اجرایی) در اجرای نقشی که بر عهده دارند، باید پیش‌تیبانی کاملی از آنان به عمل آید و دوره‌های آموزشی بیشتری برای آنها ترتیب داده شود.

بخش دیگری از گزارش هیگز پیشنهاد می‌کند که مدیران غیر مؤلف (غیر اجرایی)، باید مسئولیت مستقیم مسائل مربوط به سهامداران را برعهده گیرند و به شکلی مؤثر، از حقوق آن‌ها در سطح هیأت مدیره دفاع کنند که خود تقویت نقش نظارتی مدیران غیر اجرایی و سهامداران نهادی به حساب می‌آید (گزارش هیگز، ۲۰۰۳، ص ۶۷).

یکی دیگر از پیشنهادهای مهم گزارش هیگز این بود که مدیران باید به منظور مصون ماندن از دعاوی حقوقی طرح شده توسط شرکت خود را بیمه کنند.

توصیه دیگر گزارش هیگز، این بود که افزایش حقوق و مزایای مدیران غیر مؤلف (غیر اجرایی)، باید متعادل بوده و متناسب با گسترش دامنه مسئولیت‌های آنان صورت پذیرد.

موضوع استقلال اکثریت مدیران غیر مؤلف (غیر اجرایی) عضو هیأت مدیره که توسط گزارش کدبوری مطرح شده بود، در گزارش هیگز دوباره مورد تأکید قرار گرفته است.

گزارش اخیر در نظر داشته تا با گنجاندن عبارت زیر و ارائه فهرستی تفصیلی از شرایط مورد نیاز ، تعریف استقلال ارائه شده در قانون جامع را بهبود بخشد:

یک مدیر غیر مؤظف (غیر اجرایی)، زمانی مستقل تلقی می شود که هیأت مدیره تشخیص دهد وی از لحاظ شخصیتی و انجام قضاوت ، مستقل است و به نظر می رسد ، هیچگونه روابط یا مواردی وجود ندارد. که بر قضاوت وی تأثیر گذارد. (گزارش هیگز، ۲۰۰۳، ص ۳۷)

## ۲-۲-۳-۵- الزامات روبرت اسمیت در انگلستان در مورد کمیته

### حسابرسی

شورای گزارشگری مالی نسخه جدید آئین نامه نظام راهبری شرکت ها را در ۲۳ جولای ۲۰۰۳ منتشر نمود. این آئین نامه، رهنمود کمیته های حسابرسی ( رهنمود اسمیت) که توسط گروهی به ریاست روبرت اسمیت تدوین شد، را نیز در بر می گیرد. آئین نامه جدید برای دوره های گزارشگری که از اول نوامبر ۲۰۰۳ یا بعد از آن شروع می شوند ، کاربرد دارد. شرکت های بریتانیایی پذیرفته شده در بورس که الزامات آئین نامه مذکور را رعایت نمی نمایند ، باید دلیل عدم رعایت آئین نامه را در بیانیه رعایت که توسط ضوابط پذیرش الزام شده است ، تشریح نمایند.

### اصل کلی

هیأت مدیره باید ساز و کارهای شفاف و رسمی را در ارتباط با نحوه به کارگیری اصول کنترل های داخلی و گزارشگری مالی و همچنین حفظ روابط مناسب با حسابرسان شرکت وضع نماید.

## الزامات آئین نامه

### ایجاد کمیته و نقش آن

- هیأت مدیره باید کمیته حسابرسی را حداقل با ۳ عضو، یا در شرکت های کوچک حداقل با ۲ عضو از بین مدیران مستقل غیر مؤلف تشکیل دهد. هیأت مدیره باید خود را متقاعد کند که حداقل یکی از اعضای کمیته حسابرسی دارای تجربه مرتبط و جدید در حوزه امور مالی است.
- نقش و مسئولیت های اصلی کمیته حسابرسی باید به صورت مکتوب ارائه شود و در بر گیرنده موارد زیر باشد:
  - نظارت بر درست بودن صورت های مالی شرکت و هر گونه اطلاعیه های رسمی در خصوص عملکرد مالی شرکت، بررسی برآوردها و قضاوت های با اهمیت در ارتباط با گزارشگری مالی.
  - بررسی کنترل های داخلی شرکت ها ، به جز مواردی که به صراحت به طور جداگانه توسط کمیته ریسک شامل مدیران مستقل یا خود هیأت مدیره به آنها پرداخته می شود، بررسی کنترل های داخلی شرکت و سیستم های مدیریت ریسک.
  - بررسی و نظارت بر اثر بخشی عملکرد حسابرسی داخلی شرکت.
  - ارائه توصیه ها یی به هیأت مدیره در ارتباط با انتصاب ، ابقا یا تغییر حسابرس مستقل و تصویب حق الزحمه و شرایط قرارداد حسابرس مستقل ، به منظور گزارش آنها به صاحبان سهام جهت تصویب در مجمع عمومی.
  - بررسی و نظارت بر استقلال حسابرس مستقل ، اهداف و اثربخشی فرآیند حسابرسی ، با در نظر گرفتن الزامات قانونی و حرفه ای مرتبط در بریتانیا .



- تدوین و اعمال رویه های مربوط به قرارداد حسابرسان مستقل برای خدمات غیر حسابرسی ، با در نظر گرفتن رهنمود های اخلاقی مربوط در خصوص الزامات خدمات غیر حسابرسی توسط موسسات حسابرسی مستقل.
- ارائه گزارش به هیأت مدیره، تشخیص مسائلی که نیازمند اقدام خاص یا بهبود می باشند، و ارائه توصیه های لازم درباره اقدام مورد نیاز.

## ارتباط با هیأت مدیره

روابط و مناسبات و حدود و ثغور کمیته حسابرسی، از جمله نقش آن و اختیارات تفویض شده توسط هیأت مدیره باید روشن باشد. بخش جداگانه در گزارش سالیانه باید کار کمیته حسابرسی در راستای ایفای مسئولیت های را تشریح کند.

## اطلاع یابی محرمانه

کمیته حسابرسی باید سازو کارهایی که از طریق آنها کارکنان شرکت به صورت محرمانه بتوانند نگرانی های موجود درباره مسائل گزارشگری مالی یا سایر موضوعات را منتقل نمایند، بررسی کند. هدف کمیته حسابرسی باید حصول اطمینان از اجرای ساز و کارها به منظور بررسی مستقل و مناسب این گونه موضوعات و اقدامات مناسب برای پیگیری آنها باشد.

## فرآیند حسابرسی داخلی

کمیته حسابرسی باید اثربخشی فعالیت های حسابرسی داخلی را بررسی و برآن نظارت نماید. چنانچه هیچگونه فعالیت حسابرسی داخلی انجام نشود، کمیته حسابرسی باید به این موضوع توجه کند که آیا نیازی به انجام حسابرسی داخلی وجود دارد یا خیر، و در صورت نیاز به وجود حسابرسی داخلی توصیه های لازم به هیأت مدیره ارائه شود. در صورت عدم

وجود چنین وظیفه ای ، باید دلایل آن در بخش مربوطه در گزارش سالیانه توضیح داده شود.

## فرآیند حسابرسی مستقل

### انتصاب

یکی از مسئولیت های اصلی کمیته حسابرسی ، توصیه به هیأت مدیره در خصوص انتصاب ، ابقا و تغییر حسابرس مستقل است. چنانچه هیأت مدیره توصیه کمیته حسابرسی را نپذیرد، باید در گزارش سالانه و در هر یک از مستندات مربوط به توصیه انتصاب یا ابقا حسابرس مستقل ، توصیه کمیته حسابرسی در این خصوص نیز گنجانده شود و باید دلایل اتخاذ تصمیم متفاوت از سوی هیأت تشریح گردد.

حفظ استقلال ، شرط لازم برای ارائه خدمات غیر حسابرسی از سوی حسابرس مستقل، در صورت ارائه خدمات غیر حسابرسی از سوی حسابرس مستقل، گزارش سالانه باید نحوه اطمینان خاطر از استقلال و بی طرفی حسابرسی را به سهامداران تشریح نماید.

## ۲-۲-۳-۶- اصول بازنگری شده سازمان همکاری و توسعه

اقتصادی در زمینه حاکمیت شرکتی و توصیه آن به ایجاد کمیته

### حسابرسی

اصول حاکمیت شرکتی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی که توسط ۳۰ کشور عضو آن در سال ۱۹۹۹ بنا گردید، به عنوان مرجعی برای کلیه کشورهای جهان مطرح شد. در پی فرآیند گسترده بازنگری که منجر به اتخاذ اصول بازنگری شده حاکمیت شرکتی در بهار

سال ۲۰۰۴ گردید، اکنون این اصول انعکاسی از اجماع جهانی در مورد اهمیت حیاتی حاکمیت شرکتی مناسب در حفظ حیات و ثبات اقتصاد کشورهاست.

اصول سازمان همکاری و توسعه اقتصادی به عنوان معیار بین المللی حاکمیت شرکتی مطرح شده که مبنایی برای ایجاد دستورالعمل های اولیه توسط دولت ها یا بخش خصوصی می باشد. سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در سال ۲۰۰۳ ، بازبینی این اصول را با هدف گسترش دامنه شمول آنها در دستور کار خود قرار داد. این اصول جدید در آوریل ۲۰۰۳ توسط دولت ها عضو مورد توافق قرار گرفت.

یکی از جنبه های اساسی این اصول تقویت نظارت بر شرکت توسط هیأت مدیره می باشد. ساختار هیأت مدیره در کشورها مختلف است و در حالی که برخی کشورها هیأت مدیره واحد دارند، برخی دیگر هیأت مدیره ناظر نیز دارند و بسیاری از ارگان های مکمل نظیر هیأت حسابرسان قانونی بهره مند هستند. خارج از کمیته اعضای هیأت مدیره اجرایی ، کمیته های تخصصی فقط در برخی کشورهای عضو به شکل وسیع استفاده می شود. اصول بازنگری شده سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در زمینه حاکمیت شرکتی استفاده بیشتر از کمیته ها به ویژه کمیته حسابرسی را حمایت می کنند که می تواند به اعضای مستقل هیأت مدیره اجازه نظارت بر رویه های افشای شرکت و ارزیابی منصفانه بودن معاملات اشخاص وابسته را اعطا کند. همچنین این اصول به منظور جلوگیری از سردرگمی و با هدف آگاهی بیشتر سرمایه گذاران از این حمایت می کنند که ترکیب ، هدایت و تفویض اختیار به کمیته ها به روشنی تعریف شده باشد و به طور کامل افشا گردد. ( J. Johnston ,

(Donald,2004

## ۲-۲-۳-۷- الزامات سایر مجامع قانونی درباره مدیران غیر مؤ

### ظف (غیر اجرایی) خصوصاً کمیته حسابرسی

در سال ۱۹۹۲ میلادی، کمیته کد بوری طلی گزارشی به تمام شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار لندن توصیه کرد که هیأت مدیره باید حداقل دارای سه عضو غیر مؤ ظف (غیر اجرایی) باشد؛ تا اعضای مزبور، توان تأثیر گذاری بر تصمیم های هیأت مدیره را داشته باشند. همچنین، در گزارش مذکور بیان شده است که مدیران غیر مؤ ظف (غیر اجرایی)، باید دارای دیدگاه های مستقلی در زمینه راهبرد، عملکرد، منابع، انتخابات و استانداردهای اجرای عملیات شرکت باشند. علاوه بر این، قید شده است که اکثریت مدیران غیر مؤ ظف (غیر اجرایی)؛ باید مستقل از مدیریت شرکت باشند و نباید هیچ گونه رابطه ای (به غیر از دریافت حقوق و مزایا و حق سهام دار بودن) داشته باشند که استقلال آنها را با مخاطره روبرو سازد. در حقیقت، در گزارش مزبور تصریح شده است که دست کم دو نفر از حداقل سه عضو غیر مؤ ظف (غیر اجرایی) هیأت مدیره، باید مستقل باشند. از سوی دیگر، روش های متعددی برای حصول اطمینان از استقلال مدیران غیر مؤ ظف (غیر اجرایی)، پیشنهاد شده است. برای نمونه، در گزارش کد بوری ضمن بحث درباره حقوق و مزایای پرداختی به مدیران غیر مؤ ظف (غیر اجرایی)، بیان شده است که باید میان ارزش آفرینی این مدیران و مورد مصالحه قرار نگرفتن استقلال آنان، تعادلی وجود داشته باشد. علاوه بر این، روش پیشنهادی دیگر آن بوده که مدیران غیر مؤ ظف (غیر اجرایی) تشویق شوند تا در طرح های اختیار خرید سهام مشارکت نکنند؛ زیرا این کار نیز ممکن است استقلال آنان را با مخاطره روبرو سازد. در گزارش کد بوری همچنین تأکید شده است که انتخاب مدیران غیر مؤ ظف (غیر اجرایی)، تصمیم گیری مهمی به شمار می آید و باید از طریق یک فرآیند رسمی گزینش (با استفاده از کمیته ای برای انتخاب نامزدها) صورت

پذیرد تا بیش از پیش موجب تقویت استقلال آنان گردد. در گزارش مذکور، علاوه بر استقلال، نگرانی هایی نیز در زمینه انتخاب مدیران غیر مؤظف (غیر اجرایی) لایق و شایسته مطرح شده است. موضوع اخیر، مسئله ای است که با فرض اضافه شدن تعداد اعضای غیر مؤظف (غیر اجرایی) هیأت مدیره، روز به روز حادث می شود.

در گزارش همپل (۱۹۹۸) وظیفه و نقش مدیران غیر مؤظف (غیر اجرایی) مورد بازنگری قرار گرفته؛ ولی پیشنهادی در مورد افزایش تعداد مطلوب آنان در هیأت مدیره، ارائه نشده است. از سوی دیگر، ترکیب مطلوب پیشنهادی اعضای مؤظف و غیر مؤظف (غیر اجرایی) هیأت مدیره در قانون جامع (۱۹۹۸) نسبت به تعداد توصیه شده در قانون کد بوری تغییری نداشته است. در هر دو قانون تأکید شده که تعداد مدیران غیر مؤظف (غیر اجرایی)، نباید کمتر از یک سوم تعداد اعضای هیأت مدیره باشد. در حقیقت به نظر می رسد که پیشنهادهای انجام شده در گزارش همپل، مبنی بر تأکید بیش از حد بر نقش نظارتی مدیران غیر مؤظف (غیر اجرایی)، گمراه کننده بوده؛ زیرا در خود گزارش، به مطلب زیر اشاره شده است:

یک اثر جانبی و غیر ارادی تأکید بیش از حد بر نقش نظارتی [مدیران غیر مؤظف (غیر اجرایی)] بوده است. (گزارش همپل، ۱۹۹۸، ص ۲۵، بند ۷-۳)

در چنین مواردی مانند انرون، خطر وجود گروهی از مدیران مؤظف (غیر اجرایی) ناکارا و غیر مؤثر، به همراه مشکلات حاد ناشی از مصاحه استقلال آنان به دلیل وجود تضاد منافع، بیش از پیش مورد تأکید قرار گرفته است.

کمیسیون بورس و اوراق بهادار و بورس سهام آمریکا، برای تقویت نقش کمیته حسابرسی قوانین و مقرراتی وضع کرده اند. از جمله این که، کمیته حسابرسی مسوول تصویب مقدماتی خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی، نظارت بر تکمیل کار و حق الزحمه

حسابرسی، و ارائه دستورالعمل دعوت، ابقا، و رسیدگی به شکایت های کارکنان حسابرسی است (Vera-Munoz,2005,3)

کمیسیون بورس و اوراق بهادار بیش از ۶۰ سال است که شرکت های پذیرفته شده در بورس را به داشتن کمیته حسابرسی مستقل ملزم کرده است. این کمیسیون تحت قانون مصوب سال ۲۰۰۲ میلادی، استانداردها و رویه های جدیدی در ارتباط با کمیته های حسابرسی شرکت های پذیرفته شده تدوین کرده است (Vells,2005,297).

به اعتقاد گروه بین المللی آمریکا<sup>۱</sup> به عنوان یکی از بزرگترین بیمه کنندگان مدیران و متصدیان آمریکا، کمیته حسابرسی مناسب می تواند میزان اقامه دعوی بر علیه هیأت مدیره را کاهش دهد. کمیته حسابرسی فعال، با همکاری حسابرسی مستقل و داخلی، ضریب اطمینان گزارشگری مالی را افزایش داده و بدین ترتیب میزان دعوای قضایی سهامداران را کاهش می دهد. (Deli and Gillan ,2000,429).

در سال ۱۹۹۳ میلادی، کمیته بورس سهام تورنتو<sup>۲</sup> با هدف انجام مطالعه جامع پیرامون نظارت بر شرکت های سهامی در کانادا، تشکیل شد. کمیته اعتقاد داشت که توصیه هایش سبب بهبود نظارت بر شرکت های سهامی کانادا می شود، اعتماد را در شرکت های سهامی کانادا افزایش می دهد و کارایی بازار سرمایه کانادا را راستای تقویت رقابت کامل در اقتصاد کانادا بهبود می بخشد. این کمیته در سال ۱۹۹۴ میلادی اثربخشی کمیته حسابرسی را عاملی مهم در حصول اطمینان از اثربخشی نظارت بر شرکت های سهامی و قابلیت اعتماد گزارش گری مالی دانست. توصیه های این کمیته با سایر کمیته های بخش خصوصی در دیگر کشورها مانند کمیسیون تریدوی (۱۹۸۷) و کرک پانل<sup>۳</sup> (۱۹۹۴) در آمریکا و کمیته کدبوری در انگلستان هم راستا است.

---

<sup>1</sup> -American International Group(AIG)

<sup>2</sup> -Toronto Stoak Exchange(TSE)

<sup>3</sup> -Krik panel.1994

در سال ۱۹۹۵ قانونی توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا تصویب شد که بر طبق مفاد آن، حسابرسان مؤظفند هر گونه عمل غیر قانونی را در اسرع وقت به کمیته حسابرسی اطلاع دهند. از زمان تصویب این قانون، انجمن حسابداران رسمی آمریکا برای ارزیابی ریسک اشتباه های بااهمیت در صورت های مالی و کلاهبرداری، در استانداردهای عمومی پذیرفته شده در حسابرسی<sup>۱</sup> تغییراتی داده است. هر گاه حسابرسان تعیین کنند کلاهبرداری اتفاق افتاده است، توجه مدیریت را به شواهد موجود جلب می کنند. ارتکاب کلاهبرداری توسط مدیریت ارشد که سبب اشتباه های با اهمیت مالی شود مستقیماً به کمیته حسابرسی گزارش خواهد شد. هم چنین، حسابرسان باید اطمینان حاصل کنند که کمیته حسابرسی نیز از تقلب و فعالیت های غیر قانونی که حسابرس طی فرآیند حسابرسی به آن دست یافته است مطلع شده، مگر این که تقلب یا اعمال غیر قانونی بی اهمیت باشد (Dezoort and al., 2003, 193).

## ۲-۲-۳-۸- الزامات مربوط به کمیته حسابرسی در بازارهای

### جهان

تا سال های قبل کمیته های حسابرسی فقط در کشورهای پیشرو و بازار های سرمایه آنها به چشم می خورد ولی در حال حاضر اکثر کشورهای جهان توجه ویژه ای به الزام اجباری، الزام به رعایت با توضیح و یا ایجاد جایگزین مانند هیأت نظارت برای کمیته های حسابرسی داشته اند.

طبق بررسی های بعمل آمده در کشورهای آمریکا، کانادا، استرالیا، اسپانیا، مالزی، آرژانتین، هند، کره، تایلند، سنگاپور، اندونزی، مکزیک و ترکیه برای شرکت های پذیرفته شده و یا در حال پذیرش در بورس ایجاد کمیته حسابرسی الزام و در کشورهای انگلستان، آلمان،

---

<sup>1</sup> - Generally Accepted Auditing Standards (GAAS)

ژاپن ، روسیه، سوئد، سوئیس، ایتالیا، یونان، برزیل و فرانسه نیز براساس قانون یا اختیار در زمینه ایجاد کمیته حسابرسی دارای اختیار یا الزام برای رعایت یا توضیح در مورد اینکه توصیه مربوط به تشکیل کمیته حسابرسی را رعایت کرده اند یا خیر ، می باشند.

با نگاهی به بزرگترین بورس های سهام در مورد نحوه برخورد با کمیته های حسابرسی متوجه می شویم که آنها در مورد وجود کمیته حسابرسی در ضوابط پذیرش خود یا الزام دارند یا اینکه آنها را مؤظف کرده اند که در مورد راه اندازی آن در گزارش سالیانه توضیح دهند مثلاً در بورس سهام نیویورک مخصوصاً پس از قانون سال ۲۰۰۲ ساربنز-اکسلی شرکت های پذیرفته شده و یا در حال پذیرش را به ایجاد کمیته های حسابرسی الزام کرده است ولی بورس سهام لندن و بورس آلمان در مورد کمیته های حسابرسی به رعایت یا توضیح بسنده کرده اند یعنی توصیه به رعایت آن نموده اند

بورس یورونکست پاریس و بورس سهام توکیو ایجاد کمیته حسابرسی را الزام نکرده اند اما در فرانسه شرکت های پذیرفته شده در بورس به بیان وضعیت راه اندازی کمیته حسابرسی توصیه شده اند و در بورس سهام توکیو شرکتها به طور اختیاری براساس مقررات تجاری می توانند کمیته حسابرسی تشکیل دهند.

مقامات دولتی، قانون گذاران و نهادهای بین المللی نظیر سازمان بین المللی کمیسیون های اوراق بهادار، سازمان توسعه و همکاریهای اقتصادی و همچنین کمیسیون بخش خصوصی در مورد اینکه کمیته های حسابرسی یک ابزار قدرتمند بوده که می توانند قابلیت اتکا و شفافیت اطلاعات مالی را افزایش دهد اتفاق نظر دارند. بنابراین، اکنون فشارهای قابل ملاحظه ای در جهت ایجاد آن در حال شکل گیری است بطور مثال کمیسیون اروپا اعلام کرده است که توصیه هایی در ارتباط با نقش مدیران مستقل و کمیته های حسابرسی ارائه



خواهد کرد . که این خود پیام های جدی برای کشورهای عضو اتحادیه اروپا می باشند تا نظام راهبری بنگاه را در کشورهای خود به جد دنبال کنند.

جهت نشان دادن اهمیت مقوله کمیته های حسابرسی نزد کشورهای جهان ، آشنایی با الگوی پیاده سازی و بکارگیری و الزام یا اختیار داشتن در مورد ایجاد آن ، جزئیات مربوط به الزامات خاص در کشورهای زیر بررسی می شود:

## ایالات متحده آمریکا

بورس سهام نیویورک، سایر بورس های سهام آمریکا و همچنین انجمن ملی معامله گران اوراق بهادار (NASD) برای شرکت های پذیرفته شده در بورس کمیته حسابرسی الزام کرده اند.

بعد از اینکه قانون سال ۲۰۰۲ ساربنز- اکسلی به کمیسیون بورس و اوراق بهادار اعلام شد کمیته های حسابرسی باید خود را تا اولین مجمع سالانه سهامداران که بعد از ژانویه ۲۰۰۴ یا اکتبر ۲۰۰۴ ، هر کدام که زودتر است، با ضوابط جدید تطبیق دهند و اعضای آنها به انجام مسئولیت های جدید و دارا بودن معیارهای استقلال آن ملزم کرد.

## انگلستان

اداره خدمات مالی (FSA) شرکت های پذیرفته شده را به ارائه عملکرد خود درباره رعایت آئین نامه نظام راهبری شرکتها در گزارش سالیانه الزام نموده است. لازم به توضیح می باشد نسخه جدید این آئین نامه که در جولای ۲۰۰۳ منتشر شده، رهنمودهای گرایش اسمیت در مورد کمیته حسابرسی را که در ژانویه ۲۰۰۳ منتشر شده بود را لحاظ کرده است.

این آئین نامه ایجاد کمیته حسابرسی با حداقل سه عضو که جزو مدیران مستقل غیر مؤلف بوده و یکی از آنها دارای تجربه مرتبط و مفید در زمینه امور مالی باشد را توصیه نموده است.

این آئین نامه برای دوره های مالی که از اول نوامبر ۲۰۰۳ یا بعد از آن شروع می شود اختیاری بوده هرچند که شرکت های پذیرفته شده باید به توجیه عدم تشکیل کمیته حسابرسی در گزارش خود بپردازند.

## استرالیا

بورس سهام استرالیا (ASX) برای سال های مالی بعد از ژانویه ۲۰۰۳ تشکیل کمیته حسابرسی را برای ۵۰۰ شرکت برتر اجبار کرده است همچنین مشخصات این کمیته باید با توصیه های نظام راهبردی شرکت های بورس سهام استرالیا از قبیل اینکه حداقل سه عضو داشته باشد و تمام اعضا از میان اعضای غیر مؤلف هیأت مدیره و مستقل انتخاب شوند و رئیس آن باید از بین اعضای مستقل انتخاب و رئیس هیأت مدیره نباشد مطابقت داشته باشد.

## فرانسه

نظام راهبردی شرکت ها در فرانسه ایجاد کمیته حسابرسی را بصورت اختیاری توصیه کرده، گزارش های وینوت در سال های ۱۹۹۵ و ۱۹۹۹ و گزارش باتون در سپتامبر ۲۰۰۲ نشان می دهند که هیأت مدیره هر شرکتی باید کمیته حسابرسی با تعداد مناسبی اعضای مستقل داشته و مدیران اجرایی نباید در کمیته عضویت داشته باشد. همچنین این گزارش توصیه می کند که اعضا باید دارای سطح مناسبی از تخصص مالی باشند.

در حال حاضر این توصیه ها جزء ضوابط پذیرش بورس پاریس (یورونکست پاریس) نمی باشد منتهی بایستی وضعیت بکارگیری این توصیه ها در گزارش سالانه بیان شود و در صورت عدم اجرای این توصیه ها، دلایل مربوطه ارائه شود.

## هنگ کونگ

در ژانویه ۲۰۰۲، بورس هنگ کونگ به اصلاح ضوابط درج شرکت ها در تابلوی اصلی تصمیم گرفت و تشکیل کمیته حسابرسی توسط شرکتهای درج شده یا متقاضی درج در تابلوی اصلی را اجباری نمود. ضوابط اجباری الزام می کند که کمیته باید شامل حداقل سه عضو غیر مؤلف هیأت مدیره با اکثریت (شامل رئیس کمیته) مدیران غیرمؤلف مستقل باشد. حداقل یک عضو کمیته باید دارای صلاحیت و تجربه مناسب در گزارشگری مالی باشد. همچنین ناشران باید اطلاعاتی را درباره کمیته حسابرسی در گزارش سالیانه خود افشا نمایند. اجرایی شدن این پیشنهادها از سال ۲۰۰۳ در دستور کار قرار گرفته است.

## ایتالیا

دولت ایتالیا طی قانونی به شرکت ها اختیار داده که یکی از سه ساختار زیر را برای هیأت مدیره بکار برند؛ هیأت مدیره واحد به علاوه کمیته های هیأت مدیره شامل کمیته حسابرسی؛ ساختار دو هیأتی شامل هیأت مدیره و هیأت نظارت، و ساختار مرسوم شامل هیأت مدیره و حسابرسان قانونی.

همچنین بورس این کشور فقط به تشکیل کمیته کنترل های داخلی مشابه با کمیته حسابرسی توصیه کرده است.

## ژاپن

براساس قانون تجارت جدید و اصلاح شده ژاپن که از آوریل ۲۰۰۳ لازم الاجرا گردید شرکتهای بزرگ مجاز به تشکیل کمیته حسابرسی شدند منتهی در صورت عدم تشکیل این کمیته باید هیأت مدیره و حسابرس قانونی داشته باشند در مقابل شرکت هایی که مطابق قانون تجارت فعالیت کنند بایستی هیأت حسابرسان قانونی را کنار گذارده و کمیته حسابرسی شامل سه نفر از اعضای هیأت مدیره و مستقل تشکیل دهند. این کمیته اختیار لازم برای انتصاب و تعویض حسابرس مستقل و نظارت بر هیأت مدیره و مدیران اجرایی را دارد.

## ترکیه

بازار سرمایه ترکیه برای شرکت های پذیرفته شده در بورس داشتن کمیته حسابرسی را از سال ۲۰۰۳ اجباری نمود. این کمیته حداقل باید دارای دو عضو مستقل باشد و یافته های خود را به هیأت مدیره گزارش کند.

- در آئین نامه نظام راهبری شرکت های ترکیه ای کمیته حسابرسی باید دارای سه عضو از بین مدیران مستقلی باشد که آشنایی کافی با دانش مالی و قانون شرکت ها داشته باشند.

## سوئیس

این کشور ایجاد کمیته های حسابرسی را الزام نکرده است منتهی از سال ۲۰۰۲ بورس این کشور شرکت های پذیرفته شده را به افشای اطلاعاتی درباره نظام راهبری که شامل فعالیت های کمیته حسابرسی باشد ملزم نموده است. در نظام راهبری سوئیس توصیه شده که هیأت

مدیره شرکت های پذیرفته شده در بورس کمیته حسابرسی تشکیل دهند که از اعضای غیر مؤلف هیأت مدیره بود و اکثر اعضا آن یا حداقل رئیس این کمیته دارای دانش مالی باشد.

## مالزی

بورس سهام کوالالامپور از سال ۱۹۹۳ شرکت های پذیرفته شده در بورس را به داشتن کمیته حسابرسی ملزم کرده است. ضوابط پذیرش در سال ۲۰۰۱ مورد تجدید نظر قرار گرفت و در حال حاضر مقرر می دارد که کمیته حسابرسی باید حداقل شامل سه عضو باشد که اکثر آنها را مدیران مستقل تشکیل می دهند. رئیس کمیته حسابرسی باید از میان مدیران مستقل انتخاب شود و حداقل یکی از اعضای کمیته حسابرسی باید دارای تخصص مالی یا حسابداری باشد. شرکت ها ملزم هستند در گزارش سالیانه خود، بیانیه مشروحی درباره نحوه به بارگیری اصول مقرر در آئین نامه راهبری شرکت ها و رعایت یا عدم رعایت بهترین رویه تعیین شده در آئین نامه مذکور را با ذکر دلایل هر گونه عدم رعایت ارائه نمایند.

همچنین الزامات پذیرش بورس سهام کوالالامپور مقرر می کند که گزارش سالیانه شرکت باید در برگیرنده اطلاعاتی درباره کمیته حسابرسی باشد. این اطلاعات شامل موارد زیر می باشد: ترکیب کمیته دوره انتصاب، تعداد جلسات تشکیل شده طی سال، خلاصه فعالیت ها و شرح فرآیندها (از جمله حسابرسی داخلی) که کمیته حسابرسی از طریق آنها مسئولیتهای خود را به نحو اثربخش ایفا می نماید. چنانچه کمیته حسابرسی بر این باور است که مسائل گزارش شده به هیأت مدیره به نحو متقاعد کننده حل نشده است، به دلیل نقض شرایط پذیرش، کمیته حسابرسی ملزم است بلافاصله چنین مسائلی را به بورس سهام کوالالامپور گزارش کند.

## ۲-۳- بخش سوم : محاسن ایجاد کمیته حسابرسی و اهمیت آن

کمیته حسابرسی به یکی از حلقه های اصلی آنچه که گاهی اصطلاحاً «زنجیره ارزش گزارشگری شرکت» نامیده می شود، تبدیل گردیده است. در این زنجیره ، هر گروه نقش و مسئولیت های مشخصی در ارتباط با فراهم نمودن اطلاعات مالی برای بازار دارند.

مدیریت مسئول عملیات روزمره و فرآیند کسب و کار است که موجب خلق ارزش برای سهامداران می شود. نقش هیأت مدیره به چالش کشیدن استراتژی و تصمیمات تجاری اتخاذ شده توسط مدیریت اجرایی و حصول اطمینان از برقراری رویه ها و سیستم های مناسب برای کنترل کسب و کار است. به منظور اثربخشی بیشتر، باید اعضای مستقل در هیأت مدیره حضور داشته باشند- افرادی که قادر به اعمال قضاوت بی طرفانه باشند و بتوانند مدیریت را مورد مواخذه قرار دهند.

نقش حسابرس مستقل ، اطمینان بخشی به سهامداران درباره ارائه منصفانه صورت های مالی است که توسط مدیریت تهیه می شود و به تصویب هیأت مدیره می رسد.

کمیته حسابرسی-کمیته هیأت مدیره شرکت که براساس اختیارات تفویض شده فعالیت می نماید- پیوندهای اساسی را میان هریک از این گروه ها و حلقه های زنجیره ارزش ایجاد می کند. با توجه به اینکه کمیته حسابرسی فرصت بیشتری برای پرداختن به مسائل گزارشگری مالی و کنترل داخلی دارد ، از میزان فشارهای وارده بر هیأت مدیره پرمشغله می کاهد، و از طریق تمرکز اساسی بر مذاکره با حسابرسان داخلی و مستقل، هر دو گروه از حسابرسان را قادر می سازد تا استقلال خود را ارتقا دهند.

به منظور کارکرد اثربخش این زنجیره ارزش، هر گروه به مثابه حلقه های این زنجیر باید به مسئولیت ها و وظایف خود پایبند باشند(Dezoort and al., 2003)

گروه ارشد متخصصان قانون شرکت های اتحادیه اروپا در گزارش نهایی، نوامبر ۲۰۰۲ خود بیان کرد که کمیته حسابرسی نقش اساسی در برقراری ارتباط میان مدیران اجرایی و حسابرسان مستقل ایفا می کند... ما توصیه می کنیم که کمیسیون اروپا الزاماتی را درباره نقش و مسئولیت های کمیته حسابرسی وضع کند.

## ۲-۳-۱- تأثیر ایجاد کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی

طبق مقررات کمیسیون بورس اوراق بهادار (SEC) شرکت های سهامی عام مکلفند اطلاعات مالی را به طور کامل و صحیح افشا کنند. این تکلیف با شروع فعالیت شرکت به عنوان سهامی عام آغاز شده و تا زمانیکه شرکت سهامی عام در بورس است، ادامه می یابد. مدیریت مسئول آن است که اطلاعات مالی جمع آوری و گزارش شود. همچنین مدیریت مسئول است که اطمینان حاصل کند که اطلاعات مالی کامل، صحیح و قابل اعتماد باشند. به دلیل اینکه صورت های مالی، نشان دهنده ی عملکرد مدیریت است، درک محتوای آنها توسط کمیته ی حسابرسی، بسیار حایز اهمیت است. کمیته ی حسابرسی مؤثری که صورت های مالی را بررسی می کند، می تواند کیفیت ارتباط بین مدیریت و اشخاص ثالث را بهبود بخشد. اعضای کمیته باید دلایل حذف افشاهای صورت های مالی را، با حسابرسان مستقل مدیریت مطرح کنند. همچنین باید اقلامی را که در صورت های مالی به روشنی ارائه نشده است، رسیدگی کنند. زیرا، اگر صورت های مالی به گونه یی باشند که اعضای کمیته ی حسابرسی، درک کاملی از آنها نداشته باشند، این احتمال وجود دارد که سایر کاربران نیز نتوانند صورت های مالی را درک کنند. (شمشیر محمد و سوری، ۲۰۰۱)

کمیسیون تریدوی در این باره می گوید:

" کمیته حسابرسی متشکل از هیأت مدیره غیر مؤلف، ابزار اولیه ای است که هیأت مدیره برای ایفای مسئولیت های خود در رابطه با گزارشگری مالی، از آن استفاده می کند."

هارولد . م. ویلیامز<sup>۱</sup>،

رئیس سابق کمیسیون بورس و اوراق بهادار نیز خاطر نشان می سازد ، اگر کمیته حسابرسی ضامن اعتبار گزارشگری مالی شرکت نباشد ، حداقل می تواند اعتبار آن را افزایش دهد.

در بررسی بین تجربیات حسابداری مدیریت کمیته حسابرسی و رعایت محافظه کاری حسابداری و ویژگی های اساسی گزارشگری مالی مشخص گردید که رعایت آنها به نظارت تجاری سراسری شرکت یعنی کانال های قانوگذاری، هیأت های نظارت و کارشناسان حرفه ای حسابداری بستگی دارد یعنی رعایت قانون Sarbanes- Oxley Act. (Krishnan and Visvanathan, 2007).

آنالیز تجربی بر مبنای یک نمونه متشکل از ۲۴۶ شرکت در کانادا نشان می دهد که ایجاد کمیته حسابرسی در زمانی از سقوط قیمت های سهام جلوگیری می کند که اعضاء آن مستقل و دارای دانش کافی در امور مالی باشند همچنین کمیته حسابرسی در کیفیت پیش بینی های سودآوری مدیریت مؤثر می باشد. (Bedard Coulombe and Courteau, 2008).

از یک کمیته حسابرسی با تجربه مالی انتظار می رود که سیستم کنترل داخلی شرکت را تقویت بخشیده و در نتیجه در گزارش دهی مالی قابل اعتماد و مربوط شرکت کند. شرکت های با سواد در زمینه حسابداری در کمیته حسابرسی بالاترین سطح درآمدهای گزارش شده نسبت به سایر شرکت هایی که فاقد چنین تخصصی هستند را دارا می باشند بعلاوه ، اندازه کمیته حسابرسی با کارشناسی حسابداری مربوطه تأثیر مثبتی در سطح کیفی سودها دارد. (Bo Qin, 2007)

---

<sup>1</sup> -Hardveld M.Viliamz



## ۲-۳-۲- تأثیر کمیته حسابرسی بر بهبود کیفیت کنترل های

### داخلی

در گزارش کمیته سازمان های مسئول کمیسیون تریدوی<sup>۱</sup> (COSO) بعد از تعریف کنترل های داخلی، یکی از وظایف اصلی کمیته حسابرسی را ارزیابی کنترل های داخلی می داند که بایستی براساس معیارهای فوق و برای سنجش فرآیندهای مرتبط با محیط کنترلی و ریسک های شرکت ابتدا نظر اجمالی مدیریت را در مورد ریسکها، خط مشی ها، رویه ها و کنترل های حاکم بردرستی گزارشگری مالی را جویا و برای ارزیابی اثربخشی سیستم کنترل داخلی به ارزیابی ریسک ناشی از تقلب در کلیه سطوح مدیریت مانند اینکه آیا مدیریت مسئولیت های گزارشگری مالی را محتاطانه انجام داده است؟ آیا کنترل های داخلی زیر پا گذاشته شده اند؟ آیا سود سازی شده و یا نتایج عملیات تعریف شده است؟ آیا توصیه ها و اقدامات اصلاحی پیشنهادی حسابرسان داخلی و مستقل پیگیری شده است؟ بپردازد.

نقش کمیته حسابرسی در مدیریت ریسک بسیار با اهمیت است. ارزیابی ریسک ، اغلب توسط یک کمیته حسابرسی مؤثر با تمرکز بر روی اهداف ، فعالیت ها و چارچوب کاری سازمان انجام می شود(Living Stone ,2005).

در ابتدای کار، کمیته ی حسابرسی باید نوع کنترل های مورد نیاز و چگونگی عملکرد آنها را مشخص کند . برای این کار جلسه هایی با مدیریت و حسابرسان داخلی برگزار می شود. سپس، کمیته ی حسابرسی باید جلسه یی با حسابرسان مستقل نیز برگزار کند تا کفایت کنترل های داخلی شرکت مورد بررسی قرار دهد(Anderson & Reep,2003).

---

<sup>1</sup> - Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission(COSO)

کمیته ی حسابرسی از طریق رسیدگی به سیستم کنترل های داخلی ، نظارت بر سیستم کنترل های داخلی برای منطبق بودن آنها با الزامات و قوانین مربوط و بررسی سیستم کنترل های داخلی برای ارزیابی ریسک و مدیریت ریسک ، موجب بهبود کیفیت کنترل های داخلی می شود (Kalbers & Fogarty, 2004).

کمیته حسابرسی باید متقاعد شود که یک سیستم مطلوب و تقسیم مناسب وظایف و مسئولیتها برای نظارت روزانه بر کنترل های مالی وجود دارد، اما کمیته نباید رأساً نظارت را انجام دهد (گزارش اسمیت در انگلستان - رهنمود اصول کمیته های حسابرسی - ژانویه ۲۰۰۳)

### ۲-۳-۳- تأثیر کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرس مستقل

انتخاب و ارزیابی موسسه حسابرسی مستقل، مسئولیت مهم کمیته حسابرسی در رابطه با مدیریت است. برای تأکید این مفهوم ، کمیته روبان آبی به درج آن در مقررات شرکت های پذیرفته شده در بورس تأکید دارد. همچنین بیان می کند که :

"حسابرس مستقل نهایتاً" در مقابل هیأت مدیره و کمیته حسابرسی بعنوان نمایندگان صاحبان سهام پاسخگو می باشد". مضافاً "کمیته حسابرسی مسئول دریافت اظهاریه مکتوبی از حسابرس و انجام اقداماتی مناسب جهت کسب اطمینان از مصالحه قرار نگرفتن استقلال حسابرسان است".

حسابرس مستقل و کمیته حسابرسی باید ارتباط قوی و بی پرده داشته باشند . طبق اصول و رهنمون های مدون کمیته روبان آبی " گفتگوی باز، منظم، رک و محرمانه کمیته را در موقعیتی قرار می دهد تا نسبت به استقلال حسابرس در ارزیابی کنترل های داخلی ، مدیریت ، حسابرسی داخلی و آثار هر کدام از این موارد بر کیفیت و قابلیت اتکای صورت های مالی آگاهی یابد ". هر چه کمتر از این موارد باشد اثربخشی کمیته حسابرسی را

محدود می سازد. به علاوه استاندارد پذیرفته شده حسابرسی شماره ۶۱ با عنوان «ارتباط حسابرسان با کمیته حسابرسی»<sup>۱</sup> هیأت استانداردهای حسابرسی (ASB)<sup>۲</sup>، انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA)<sup>۳</sup> حسابرسان مستقل را ملزم می کند. موارد زیر را به اطلاع کمیته حسابرسی برسانند:

موارد زیر را به اطلاع کمیته حسابرسی برسانند:

- شرایط قابل گزارش و نقاط ضعف با اهمیت
  - شواهدی دال بر وقوع تقلب
  - اطلاعاتی درباره اعمال غیر قانونی
  - اطلاعاتی درباره تحریفات با اهمیت، مندرج در اطلاعات مالی میان دوره ای
- مشارکت در انتخاب حسابرسان مستقل، یکی از وظایف کمیته ی حسابرسی است. در این رابطه، کمیته ی حسابرسی، توصیه های لازم را به هیأت مدیره ارائه کرده و در نهایت موجب انتخاب حسابرسان مستقل می شود. کمیته های حسابرسی مؤثر، استقلال حسابرسان و اثربخشی عملکرد آنان را، افزایش داده و موجب افزایش کشف مشکلات می شوند و از این طریق، اعتبار صورت های مالی حسابرسی شده را افزایش می دهند (Mcmullen & Raghunandan, 1996).

نکته ی مهم دیگر در ارتباط با حسابرسی، افزایش استقلال حسابرس است. کمیته ی حسابرسی بررسی می کند که آیا حسابرسان درباره ی خطرات و مشکلات ذاتی کار، توضیحات لازم را دریافت کرده اند یا خیر. وجود کمیته و برخورد آن با مسایل، برای بهبود کار حسابرسی بسیار با اهمیت است (Living Stone, 2005).

---

<sup>1</sup> -Aicpa Statement on Auditing Atandarda61, "Communications with Audit Committees"

<sup>2</sup> -Auditing Standards Board

<sup>3</sup> - American Institute of Certified Public Accountants

مسئولیت کمیته ی حسابرسی، در ارتباط با حسابرسی مستقل، اطمینان از کیفیت انجام حسابرسی و کمک به بهبود کار حسابرس مستقل است (Keinath & Wali, 2004).

غیر مؤلف بودن اعضای کمیته ی حسابرسی سبب می شود تا حسابرسان در نظارت و بررسی مسایلی مانند نقاط ضعف کنترل های داخلی، اختلاف با مدیریت درباره ی اصول و روش های حسابداری، نشانه های احتمالی از سوء استفاده های مدیریت و یا سایر اعمال غیر قانونی مسوولین شرکت، به نحو بهتری عمل کرده و بتوانند این موارد را به سهولت با کمیته ی حسابرسی در میان گذارند. (Windram & Song, 2004)

طبق اطلاعات دریافتی از حسابرسان استرالیایی مشخص گردید کمیته حسابرسی، تعداد جلسات حسابرسی و حضور حسابرسان در جلسات بطور قابل ملاحظه ای با کاهش ریسک حسابرسی مربوط است و این امر در حل مشاجره در زمینه مدیریت و افزایش حق الزمه ای حسابرسی به خاطر شرکت در جلسات موثر می باشد. (stewart and munro, 2007)

طبق بررسی های انجام شده در ۸۲۱ شرکتی که موسسه حسابرسی آرتور اندر سن بعنوان حسابرس آنها در فاصله بین سال ۲۰۰۱ الی ۲۰۰۲ بوده، اندازه کمیته حسابرسی، استقلال، فعالیت، سواد مالی، اندازه هیات مدیره و استقلال آن در زمان بندی، عزل و انتخاب موسسه حسابرسی موثر بوده و شرکتهای با کمیته حسابرسی بزرگتر و همچنین هیات مدیره مستقل تراز چهار بزرگ جهت حسابرسی استفاده کرده اند (keny. Chen and gian zhou, 2007).

## ۲-۳-۴- تأثیر کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی

حسابرسی داخلی یکی از ارکان اساسی محیط کنترلی سازمان است. کار حسابرسان داخلی، پی جویی و ارزیابی سیستم کنترل داخلی و کار آیی هر یک از بخش های واحد تجاری در

انجام دادن وظایف محول، گزارش یافته های خود و ارایه پیشنهاد های اصلاحی به مدیریت ارشد است. به دلیل اینکه حسابرسان داخلی کارمندان شرکت هستند ، واضح است که نمی توانند استقلال واقعی و ظاهری حسابرسان مستقل را داشته باشند، اما اگر حسابرسان داخلی به طور مستقیم زیر نظر کمیته ی حسابرسی باشند، نسبت به زمانی که به مسوول پایین تری گزارش می دهند، از آزادی عمل، استقلال و بی طرفی بیشتری برخوردار هستند. ( asare etal 2003 ).

یک مطالعه کیفی از ۱۱ شرکت دولتی در مالزی درباره کار کرد حسابرسی داخلی نشان می دهد که ارتباطات غیر رسمی مکرر و جلسات خصوصی محدود بین حسابرسان داخلی و کمیته حسابرسی وجود دارد و. بعلاوه کمیته های حسابرسی به سبب اختیاراتشان محترم بوده و از آنها انتظار می رود در تصمیم گیری مدیریت، کمک و راهبری مورد نیاز را ارائه دهند. همچنین این یافته ها نقش کمیته حسابرسی در حمایت نظرات حسابرسان داخلی در مورد عملیات شرکت را نشان می دهند. ( mat zain and sa bramaniam , 2007 )

واحد حسابرسی داخلی با گزارش مستقیم به هیات مدیره و یا کمیته ی حسابرسی ، مستقل از مدیریت عمل می کند و این موضوع به بهبود کار آیی و اثر بخشی و در نتیجه بهبود عملکرد واحد حسابرس داخلی کمک می کند. لذا، ارتباط مناسب واحد حسابرسی داخلی و کمیته ی حسابرسی، دارای اهمیت زیادی است. ( lightle & Bushong , 2000 )

## ۲-۳-۵- تاثیر کمیته حسابرسی بر مدیریت ریسک و جلوگیری

### از تقلب مدیران

ریسک ها رویداد های غیر قطعی هستند که می توانند جریان نقدی آتی، سوآوری، بازده سهامداران و اعتبار شرکت را تحت تاثیر قرار دهند نقش کمیته حسابرسی در این حوزه شامل بررسی جوانب کلی ریسک و حصول اطمینان از تدوین استراتژی مدیریت ریسک، به ویژه در موارد تاثیر پذیری گزارشگری مالی از ریسک ها می باشد .

تقلب ممکن است به شکل تقلب مدیریت ، تقلب کارکنان و تقلب برون سازمانی اتفاق افتد تقلب مدیریت شامل ارائه نادرست اطلاعات مالی به صورت عمدی یا سوء استفاده از منابع شرکت توسط مدیریت ارشد می باشد. کمیته حسابرسی هنگام بررسی اطلاعات مالی ادواری باید نسبت به نشانه هایی که ممکن است بیانگر تقلب باشد، هوشیار باشد.

کمیته ی حسابرسی از طریق نظارت بر درستی صورت های مالی و سایر موارد با اهمیت مالی، بررسی قضاوت ها و برآوردهای با اهمیت حسابداری، بررسی کنترل های داخلی و سیستم های مدیریت ریسک، نظارت موثر بر حسابرسی داخلی ، پیشنهاد تعیین حسابرس مستقل، بررسی استقلال حسابرس و موثر بودن حسابرسی ارایه ی روش های خدمات غیر حسابرسی، موجب کاهش اعمال غیر قانونی مدیریت و بهبود کیفیت گزارشگری مالی می شود. ( Lambeh , 2005 )

بررسی ارتباط میان وجود کمیته ی حسابرسی و به وجود آمدن تعهدات، و ارتباط میان تعداد جلسات کمیته ی حسابرسی و میزان تعهدات ، نشان داد که وجود کمیته ی حسابرسی فعال ، همراه با تشکیل جلسات بیشتر و داشتن اعضای با تخصص های مالی ، از عوامل مهم در کاهش ریسک همواره سازی سود و اعمال غیر قانونی مدیریت است.

(X ieet.al, 2003)

کلین ( ۲۰۰۲ )، در تحقیقی که انجام داد به این نتیجه رسید که میان استقلال کمیته ی حسابرسی و به وجود آمدن تعهدات غیر طبیعی ناشی از تقلب مدیریت، ارتباط منفی وجود دارد . بدین معنا که با کاهش استقلال کمیته ی حسابرسی، تعهدات غیر طبیعی افزایش می یابد.

بررسی ها نشان می داد که پس از الزامی شدن ایجاد کمیته های حسابرسی در مالزی ، تقلب و رسوایی های مالی ، کاهش یافته است . ( T eoh & lim, 1998 )

گرین ( ۱۹۹۴ ) ، با بررسی کمیته های حسابرسی شرکت های کانادایی ، به این نتیجه رسید که کمیته های حسابرسی موثر، می توانند با نظارت بر مدیریت، موجب تا مین نیاز های مورد توجه ی استاندارد ها، شامل کاهش تقلب و افزایش استقلال حسابرس مستقل شوند.

بررسی دیگر نشان می دهد که شرکت هایی در مقابله با ریسک مدیریت فعال ترند که دارای مدیران خارجی بیشتری در هیات مدیره خود هستند ( . Borokhorich etal. 2001 )

بررسی و ترکیب نتایج مطالعات تجربی روابط بین معیارهای بررسی تجاری و کیفیت گزارشگری مالی ( FRQ ) و همچنین مشخصات هیات مدیره و کمیته حسابرسی نشان می دهد که این ترکیب پتانسیل کافی برای جلوگیری از تقلب مدیریت ( تقلب در صورتهای مالی ) را دارد. ( Luo he and labelle and piot ,1, 2008 )

در تحقیقی که جهت مشخص شدن تاثیر هیات مدیره و کمیته حسابرسی در قوانین اقدام به تقلب در اوراق بهادار با استفاده از نمونه ای از شرکتها که سودآوری داشته اند مشخص گردید یک ارتباط منفی بین اعضای مستقل هیات مدیره و احتمال تقلب وجود دارد ( Alexp. Tang and nanay . amoah, 2008 ) .

## ۲-۴ - بخش چهارم : سازمان کمیته حسابرسی

بدلایل مختلف نمی توان رویکرد اتخاذ شده در یک کشور یا شرکت خاص در مورد کمیته های حسابرسی را برای کشور یا شرکت های دیگر تجویز نمود چرا که اولاً: نقش و مسئولیت های کمیته حسابرسی بر حسب فرهنگ تجارت بومی و نیازهای خاص هر شرکت متفاوت است. ثانیاً الزامات قانونی یا نظارتی حاکم بر کمیته حسابرس در کشورهای مختلف با یکدیگر تفاوت دارد. در برخی کشورها رعایت الزامات مذکور برای شرکت های پذیرفته شده در بورس الزامی و در برخی دیگر کشورها اختیاری است.

لذا به نظر ساختن مدل بکارگیری کمیته حسابرسی در ایران از روی نمونه های کشورهای پیشرو درست نباشد بلکه بایستی ابتدا رویه های خوب را شناخت و آنرا با فرهنگ تجاری و ساختار اقتصادی ایران مطابقت داد.

تاکنون هزاران صفحه در مورد ضوابط نظام راهبری شرکت ها منتشر شده و با توجه به اینکه یکی از ارکان اصلی این نظام، کمیته حسابرسی می باشد با این حال، در این مقررات بندرت رهنمودهای مفیدی در مورد نحوه انجام وظایف کمیته های حسابرسی، دانش یا تجربه های مورد نیاز، حوزه های مورد تأکید و نحوه گزارش فعالیت های کمیته ارائه شده است لذا برای تحقق هدف تبیین مدل ایجاد کمیته حسابرسی در ایران علاوه بر اینکه به تحقیقات انجام شده در کشورهای پیشرو اشاره می شود بلکه تأکید خاصی بر رهنمودهای ارائه شده توسط موسسه های پرایس واترهاوس کوپرز (PWC) که شامل بهترین رویه ها برای ایجاد این کمیته می باشد و در اواسط سال ۲۰۰۳ منتشر شده، می شود.



## ساختار هیأت مدیره

ساختار یک هیأتی: در این ساختار هیأت مدیره یا فقط شامل اعضاء غیر مؤظف (نظیر آمریکا) یا شامل اعضاء مؤظف و غیرمؤظف بوده و در آن کمیته حسابرسی به چشم می خورد.

ساختار دو هیأتی: این ساختارها شامل هیأت مدیره و هیأت نظارت می باشد که بترتیب مسئولیت عملیات روزمره شرکت و مسئولیت نظارت بر مدیریت و استراتژی شرکت را برعهده دارند و اعضاء هیأت نظارت توسط سهامداران در مجمع عمومی انتخاب می شوند. در واقع این هیأت نظارت را می توان یک کمیته حسابرسی در نظر گرفت. لازم به توضیح است این ساختار عمدتاً در کشورهای اروپایی به چشم می خورد.

در ژاپن ساختاری که بیشتر شبیه ساختار دو هیأتی است به چشم می خورد و در این کشور هیأتی بنام هیأت حسابرسان قانونی مسئولیت نظارت بر مدیران را برعهده دارد.

در تحقیق انجام شده در بورس سهام سنگاپور بین سال های ۱۹۹۷ و ۲۰۰۴ برای تعیین رابطه بین ویژگی های ساختاری کمیته حسابرسی و قیمت گذاری پائین سهم مشخص گردید رابطه ای مثبت و مهم بین قیمت گذاری پائین و قوانین نظارت تجاری با ویژگی های ساختاری کمیته (حداقل یک مدیر مستقل و اخذ گواهی نامه های حرفه ای) وجود دارد و شرکت ها باید انعطاف پذیری لازم را برای تعیین ساختار کمیته حسابرسی بر مبنای فردی داشته باشند تا بتوانند مکانیزم های رسیدگی کننده را بطور بهینه انتخاب کنند (Van der Zahn and Singh , 2006).

آنالیز و تحلیل انواع نظارت تجاری اخیر که از سوی ۲۰ کشور اروپایی در سیستم های نظارت تجاری خود بکار برده اند نشان می دهد که درجه ای از همگرایی در جهت مدل آنگلو ساکسون نظارت تجاری بعنوان مفهوم کمیته حسابرسی وجود دارد که بطور گسترده

مورد قبول کشورهای با سیستم نظارت یک هیأت یا دو هیأتی واقع شده است بعلاوه، توصیه های اخیر کمیته حسابرسی در جهت همگرایی با مباحثات در آمریکا و انگلیس درباره موضوعاتی چون استقلال و کارشناس مالی بودن اعضاء می باشد (Collier and Zaman, 2005)

صرفنظر از ساختار هیأت مدیره و نحوه سازماندهی کمیته حسابرسی، این کمیته برای اثربخشی باید:

- منشور یا اصول مشخص داشته باشد.
- برای انتخاب اعضاء واجد شرایط بایستی مشخصاتی تعریف شود.
- مسئولیت های آن مشخص باشد.
- اعضاء آن استقلال داشته باشند.
- دوره تصدی اعضاء آن معین باشد .
- برای برگزاری جلسات زمانبندی وجود داشته باشد.
- منابع و مشاوران کافی در دسترس داشته باشد.
- اعضاء جدید برای آشنائی با مسائل مربوطه آموزش ببینند (Van der Zahn and Singh, 2006).

## ۲-۴-۱- نظام نامه کمیته حسابرسی

زمانیکه هیأت مدیره کمیته حسابرسی را تشکیل می دهد، کمیته باید نظام نامه مدونی را تهیه نماید. نظام نامه باید متناسب با نوع سازمان تعدیل گردد و در آن وظایف و مسئولیت های کمیته از جمله ساختار ، فرآیند و شرایط عضویت اعضاء تشریح گردد. مضافاً اختیارات کمیته برای انجام هر گونه بازرسی مناسب در اجرای مسئولیت هایش باید مدون گردد.

در نظام نامه سوابق و تجربیات مورد نیاز اعضای کمیته مشخص می‌گردد و رهنمودهایی به حسابرس داخلی و مستقل و همچنین افراد دیگری در سازمان که اطلاعات مرتبط با عملکرد صحیح وظایف کمیته را دارند و کمیته باید به آنان دسترسی داشته باشد، ارائه می‌دهد.

کمیته حسابرسی باید دارای شرح وظایف مدون بوده و در این شرح وظایف مسئولیت‌های کمیته و شرح اختیارات آن به طور دقیق بیان شده باشد. همچنین، باید هدف، ترکیب، وظایف و برنامه کاری کمیته توضیح داده شود. شرح وظایف کمیته‌ی حسابرسی، باید قابل انعطاف باشد تا کمیته‌ی حسابرسی بتوانند در صورت لزوم مطابق با تغییرات و نیازهای بوجود آمده، آنرا تعدیل کند (Marsh & Poll, 1989)

کمیته روبان آبی ۵ اصل زیر را جهت طراحی محتوی بهتر نظام نامه کمیته حسابرسی مطرح نموده است:

۱. کمیته حسابرسی دارای نقش کلیدی بر نظارت و کنترل سایر اجزای فرایند حسابرسی است.
۲. جریان ارتباطی و اطلاعاتی مستقل باید بین کمیته حسابرسی و حسابرس مستقل برقرار گردد.
۳. مذاکرات شفاف و بی‌پرده باید بین کمیته حسابرسی، مدیریت، حسابرسی داخلی و حسابرس مستقل در رابطه با موضوعاتی قضاوتی و مؤثر بر کیفیت (گزارشگری مالی) صورت گیرد.
۴. اعضای کمیته حسابرسی باید هوشیار، کوشا و دارای آگاهی و دانش لازم باشند.

نظام نامه کمیته حسابرسی باید سالی یکبار بررسی و بروز گردد. انجمن حسابرسان داخلی معتقد است که نظام نامه سندی زنده است که با توجه به تغییرات شرایط شرکت تغییر می کند. نظام نامه کمیته حسابرسی بیشتر شبیه یک قطب نماست تا نقشه راه.

" کمیته سالانه افشا می کند که آیا مسئولیت هایش را در انطباق با نظام نامه انجام داده است یا خیر. رعایت نظام نامه باید در گزارش سالانه شرکت یا گزارشات مشابه افشا شود".

جهت تشویق کمیته به اجرای مسئولیت هایش کمیته روبان آبی معتقد است در لیست الزامات شرکت های بورسی، کمیته های حسابرسی ملزم به پذیرش نظام نامه مدونی گردند که سالانه آنرا ارزیابی و مورد تجدید نظر قرار می دهند. " مضافاً کمیته معتقد است که کمیسیون بورس اوراق بهادار باید کمیته های حسابرسی را ملزم کند در گزارش سالانه یا صورتجلسه مجمع عمومی سالانه گزارشی ارائه دهد و در انطباق با نظام نامه به نحو رضایتبخش تأکید نمایند.

منشور کمیته حسابرسی بایستی موارد ذیل را شامل شود:

- اهداف
- اختیارات
- عضویت، اندازه و دوره تصدی
- جلسات کمیته و تناوب آنها، شرکت کنندگان و مستندسازی
- مسئولیت های کمیته
- نحوه ارتباط با مدیریت، حسابرسان داخلی و خارجی
- مسئولیت گزارشگری
- ارزیابی کمیته حسابرسی

کمیته باید حق دسترسی به مدیریت، حسابرسان داخلی و مستقل و کسب اطلاعات از آنها را بدون نیاز به ارائه توضیح به مدیریت داشته باشد چرا که در این صورت موارد منشور کمیته حسابرسی محقق می‌شود. (شورای نظام راهبری شرکت های پذیرفته شده در بورس سهام استرالیا، مارس ۲۰۰۳)

## ۲-۲-۴- اهداف و اختیارات کمیته حسابرسی

### • اهداف کمیته حسابرسی

کمیته حسابرسی به منظور کمک به هیأت مدیره شرکت جهت ایفای هر چه بهتر و موثر مسئولیت های آنان ، خصوصا مسئولیت های نظارتی ایجاد می‌شود و بوسیله نظارت برگزارشگری مالی قابلیت اعتماد، اتکا و بیطرفی گزارشهای مالی را افزایش می دهد. همچنین کمیته حسابرسی با عملکرد خود اهداف زیر را تامین می کند:

ارزیابی و اثر بخشی فرآیندهای مرتبط با محیط کنترلی و ریسک های شرکت ، ارزیابی فرایندهای حسابرسی داخلی و مستقل و توصیه در خصوص انتصاب حسابرسی مستقل و بررسی فرایندهای شرکت به منظور نظارت بر رعایت قوانین و مقررات حاکم بر گزارشگری مالی و در صورت امکان ، مقررات حاکم بر فعالیت های آن.

### • اختیارات

- هیأت مدیره در چهار چوب مسئولیت های کمیته حسابرسی ، به آن اختیار می دهد که:
- فعالیت های خود را در محدوده منشور خود انجام دهد.
  - در صورت نیاز ، مشاوران مستقل را در راستای انجام وظایف خود به کار گیرد.
  - از حضور مدیران شرکت در جلسات به نحوه مناسب اطمینان حاصل کند.
  - به مدیران، کارکنان و اطلاعات مربوط دسترسی نامحدود داشته باشد.

- رویه هایی را برای بررسی نگرانی های کارکنان در ارتباط با مسائل حسابداری ، کنترل های داخلی یا حسابرسی وضع نماید.
- رویه ای را برای دریافت ، نگهداری و رسیدگی به شکایت های واصله توسط شرکت در رابطه با موضوعات حسابداری و کنترل های داخلی حسابداری یا حسابرسی وضع کند.
- به طور مستقیم ، مسئولیت انتصاب، تعیین حقوق و مزایا ، ابقا و نظارت بر کار حسابرسان مستقل را برعهده بگیرد.
- کلیه حق الزحمه ها و شرایط قرار داد حسابرسی را تصویب کند و رویه های ارائه خدمات غیرحسابرسی توسط حسابرسان مستقل را بررسی نماید.
- [و در صورت نیاز ، چارچوبی برای تصویب اولیه چنین خدماتی را تدوین کند.]

## ۲-۴-۳- تعداد اعضاء و دوره عضویت کمیته های حسابرسی

برای جلوگیری از مصالحه استقلال کمیته، اعضای کمیته حسابرسی باید توسط کمیته انتصابات با هیأت مدیره غیر از مدیر عامل یا سایر مدیران اجرایی انتخاب شوند.

کمیته حسابرسی باید حداقل شامل سه عضو باشد. مستقل بودن اعضای کمیته ی حسابرسی موجب عدم تأثیر بر روی قضاوت های مستقل آنان می شود. در شرکت های با اندازه ی متوسط، سه تا پنج عضو، برای کمیته حسابرسی توصیه می شود که حداقل یک عضو باید تخصص مالی داشته باشد (Ragunandan and Rama ,1998).

اکنون الزام جدی حاکم بر بازارهایی مانند بازارهای ایالات متحده امریکا و انگلستان این است که تعداد اعضای کمیته حسابرسی باید حداقل سه نفر باشد که تمام آنها از بین مدیران غیر مؤلف مستقل انتخاب می شوند. تحقیق قبلی موسسه پرایس واتر هاوس کوپرز

(PWC) نشان داد که در شرکت های اروپایی بزرگ، ۷۰ درصد از کمیته های حسابرسی دارای ۳ تا ۴ عضو بودند. معمولاً این گونه تصور می شود که اندازه ایده آل کمیته های حسابرسی بین ۳ تا ۶ عضو است. با این حال، اندازه هر کمیته باید متناسب با وضعیت شرکت بوده و به حدود مسئولیت های کمیته بستگی خواهد داشت.

دوره عضویت اعضاء به طور معمول برای دو الی چهار سال است که متناسب شرایط موجود، این مدت مشخص می شود منتهی براساس تحقیقات علمی، اغلب شرکت های سهامی عام در امریکا، خط مشیی در زمینه تعویض اعضای کمیته حسابرسی پس از یک دوره زمانی معین ندارند و در شرکت هایی که کمیته حسابرسی نتوانسته انتظارات هیأت مدیره را برآورده سازد زمینه تعویض اعضاء فراهم شده است. (Carmichael and Willingham, 1989)

یک عضو کمیته حسابرسی باید به عنوان رئیس انتخاب شود. رئیس کمیته معمولاً توسط هیأت مدیره منصوب می شود و سودمندتر است که ریاست به صورت چرخشی باشد. رئیس کمیته حسابرسی، مسوول سرپرستی کمیته، شامل برنامه ریزی، اداره جلسه ها، تهیه دستور کار و گزارشگری منظم به هیأت مدیره است. او باید طبق برنامه زمانی منظم با حسابرسان مستقل و مدیر حسابرسی داخلی در ارتباط باشد. اعضای کمیته ممکن است از مشاوران خارج از شرکت، حسابرسان و یا سایر مشاوران استفاده کنند. مبنای انتخاب اعضای کمیته حسابرسی عموماً، ویژگی های شخصیتی، تخصصی و مسئولیت پذیری آنان است. جهت بهره گیری از خدمات مشاوران برون سازمانی، حسابداران و سایر مشاوران، کمیته باید در برقراری ارتباط با ایشان مختار باشد (Willson and al., 2000, 162).

البته باید توجه داشت که تغییر سریع اعضای کمیته، به اثربخشی آن آسیب وارد می کند و از طرف دیگر اعضای جدید دیدگاه های تازه ای را به کمیته عرضه می کند. لذا برای

ایجاد توازن ، هیات مدیره ممکن است به تعویض هم زمان اعضای کمیته مبادرت نکند بلکه هر یک از اعضا را به طور متناوب طی دوره های مختلف تغییر دهد .

## ۲-۴-۴-جلسات کمیته حسابرسی

کمیته حسابرسی باید حداقل چهار بار در سال جلسه تشکیل دهد. همچنین، باید حداقل یکبار در سال با حسابرسان مستقل ، حسابرسان داخلی و مدیریت ، جلسات اختصاصی داشته باشد. کمیته باید اختیار داشته باشد که با مشاوران مستقل خارج از شرکت ، حسابداران و سایر کارشناسان ، در جایی که شرایط محیطی ایجاب می کند ، ارتباط داشته باشد ( Dezoort Atalv,2003).

جلسات کمیته حسابرسی ، معمولاً سه تا چهار بار در سال برگزار می شود. اغلب این جلسات ها با نشست های هیأت مدیره هماهنگی دارد، اما زمان برگزاری آن به دامنه فعالیت های کمیته حسابرسی، گردش تجاری واحد اقتصادی و جلسه های حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی بستگی دارند. براساس برنامه کاری کمیته حسابرسی، در این جلسه ها، مدیر حسابرسی داخلی (در صورت وجود )، حسابرس مستقل و نمایندگان مدیریت شامل مدیر اجرایی واحد اقتصادی ، مدیران عملیاتی، مدیر مالی و بازرس واحد اقتصادی حضور به هم می رسانند(OLSON,1999,1102).

طبق تحقیق انجام شده در مورد دفعات جلسات کمیته حسابرسی شرکت های عضو بازار سهام اسپانیا مشخص گردید. هیچ نوع رابطه ای بین ساختار مالکیت و ترکیب هیأت مدیره و فعالیت کمیته حسابرسی وجود ندارد و تعداد جلسات این کمیته در شرکت های بزرگ که ساختار آنها در دست سهامداران بزرگ است کمتر می باشد( Fernandez and Arrondo Garcia,2007).



با توجه به این که تعداد جلسات کمیته تحت تأثیر اهداف، حدود وظایف، اندازه و ماهیت فعالیت شرکت تغییر می‌کند، منتهی کمیته حسابرسی باید ضمن برگزاری منظم جلسات، جدول زمانی دستور جلسات و شرکت کنندگان در جلسات را به طور دقیق تأیید نماید. موسسه حسابرسی پرایس واترهاوس کوپرز (PWC) با بیان تحقیق در مورد رویه شرکت های اروپایی بیان می‌کند:

در این شرکت ها، کمیته حسابرسی به طور میانگین سه یا چهار بار در سال تشکیل جلسه می‌دهند. با این حال، نکته اصلی این است تعداد و مدت زمان جلسات باید به گونه ای تنظیم شود که از تحقق اهداف کمیته اطمینان حاصل گردد. ضمناً تصمیم گیرنده اصلی در مورد تناوب و زمان بندی جلسات آن رئیس کمیته بوده و معمولاً در این جلسات، تأکید اصلی بر چرخه های گزارشگری مالی، حسابرسی مستقل و حسابرسی داخلی است. این موسسه در مورد شرکت کنندگان در جلسات بیان می‌کند که اعضای کمیته باید در تمامی جلسات شرکت کنند و حضور افراد دیگری در کمیته باید محدود به افرادی باشد که با موضوعات دستور جلسه آشنا بوده و در این زمینه مسئولیت دارند. افرادی مانند:

- مدیر واحد حسابرسی داخلی

- حسابرس مستقل

- مدیر مالی

- وکیل حقوقی یا مشاوران حقوقی

ضمناً کمیته می‌تواند جلسات جداگانه ای را با مدیریت و حسابرسان داخلی و مستقل تشکیل دهد و دستور جلسه، به صورت تفصیلی با مستندات مربوطه در فاصله زمانی مناسب قبل از برگزاری جلسه (حداقل سه یا چهار روز کاری) به اطلاع اعضا رسیده تا آنها فرصت کافی برای مطالعه مستندات را داشته باشند. در مورد گزارش های مالی سالانه یک

جلسه ، دو هفته یا بیشتر، قبل از انتشار آنها جهت بررسی کامل مسائل با اهمیت، و دیگری دقیقاً قبل از انتشار گزارش برای بررسی ارقام نهایی بایستی برنامه ریزی شود .

جلسات کمیته حسابرسی با ید براساس صدور جلسه ای که یک نسخه از آن برای اعضا کمیته و هیأت مدیره به طور منظم انجام می شود، مستند گردد. این صورتجلسات همراه با گزارش های مستقیم رئیس کمیته حسابرسی به هیأت مدیره کمک می کند تا از فعالیت های کمیته آگاهی یابد .

## ۲-۴-۵- گزارش فعالیت های کمیته حسابرسی

کمیسیون بورس اوراق بهادار، کمیته حسابرسی را ملزم می کند گزارش خود را همراه با صورت های مالی سالانه ارائه کند. به عنوان بخشی از دستور کار هیأت مدیره، کمیته حسابرسی باید گزارش کتبی یا شفاهی از عملکرد به هیأت مدیره ارائه کند .گزارش کمیته حسابرسی ممکن است شامل گزارش به سهامداران نیز باشد.در چنین گزارشی، کمیته حسابرسی بیان می کند که صورت های مالی حسابرسی شده را با مدیریت مطرح و مورد بحث و بررسی قرار داده است.کمیته نامه ای در ارتباط با افشای موارد با اهمیت که در قضاوت حسابرسی تاثیر گذار است ، هم چنین ، موارد مربوط به استقلال حسابرس را از او دریافت می کند. کمیسیون بورس و اوراق بهادار به کمیته حسابرسی توصیه کرده است که نسبت به مطابقت صورت های مالی با اصول پذیرفته شده حسابداری بر مبنای مذاکرات با مدیریت و حسابرس مستقل و استنباط خود از صورت های مالی، اظهار نظر کند. این توصیه مورد انتقاد بسیار قرار گرفته است .مخالفان متعدد که اظهار نظر کمیته حسابرسی فراتر از مسئولیت نظارتی آن است و مسئولیت اضافی را برای هیئت مدیره ایجاد می کند که در کمیته حسابرسی خدمت می کند.به علاوه ، چنین اظهار نظری نیاز به سطح دانشی از اصول پذیرفته شده حسابداری دارد که ممکن است اعضاء فاقد آن باشند.به دنبال این انتقاد

ها، کمیسیون بورس و اوراق بهادار در اکتبر ۱۹۹۱ میلادی کمیته حسابرسی را ملزم کرد نسبت به صورت های مالی نادرست و حقایق با اهمیت حذف شده در صورت های مالی حسابرسی شده اظهار نظر کرده و مسؤولیت اولیه و فعالیت های نظارتی خود را در قالب یک گزارش ارائه کند ( Raghundan and al., 1998, 183 )

در خصوص ارائه گزارش فعالیت های کمیته حسابرسی به سهامداران در دنیا الزاماتی بیشتری وجود دارد مثلاً در ایالات متحده آمریکا، نامه کمیته حسابرسی باید در گزارش سالیانه گنجانده شود. اتحادیه اروپا پیشنهاد کرده است که شرکتهای پذیرفته شده در بورس باید بیانیه نظام راهبری شرکت را در گزارش سالیانه خود به سهامداران ارائه نمایند. نایب رئیس انجمن حسابداران خبره انگلستان در این مورد بیان می کند: «باز کردن کانال های ارتباطی با سهامداران، زیر بنای اصلی رشد این افکار است که کمیته حسابرسی باید نقش بسیار فعالی را در ترغیب شفافیت بیشتر در اطلاعات مالی گزارش شده به بازار ایفا کند».

در مجموع رویه خوب، ارائه اطلاعاتی در گزارش سالیانه درباره سازمان کمیته حسابرسی و اعضای آن، منشور و مسؤولیت های آن و فعالیت های اصلی کمیته در طول سال می باشد. موضوعات و نمونه گزارش سالیانه به سهامداران طبق نظر کمیسیون تریدوی به شرح زیر می باشد:

## **رئوس مطالب گزارش فعالیت های کمیته حسابرسی**

### **در گزارش سالیانه شرکت به سهامداران**

#### **۱. ترکیب کمیته حسابرسی**

- اعضا و دبیر - نام و دبیر انتصاب ( می تواند در برگیرنده بی گرافی کوتاه نیز باشد)

- تأیید این موضوع که اعضای کمیته طبق الزامات (کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) یا سایر مقررات ملی، حائز شرایط استقلال می باشند.
- فرایند انتصاب
- ویژگی ها، تخصص و تجربه مربوط به هر یک از اعضا

## ۲. نقش کمیته حسابرسی

- مسئولیت های اصلی کمیته حسابرسی
- منشور کمیته حسابرسی و هر گونه تغییرات انجام شده در آن

## ۳. منابع

- هرگونه منابع قابل دسترس کمیته حسابرسی

## ۴. جبران خدمات اعضای کمیته حسابرسی

- سیاستهای جبران خدمات مرتبط با اعضای کمیته حسابرسی

## فعالیت‌های اصلی کمیته در طول سال

## ۵. جلسات

- تعداد جلسات و حاضرین
- دستور کار جلسات

## ۶. گزارش مالی

- شرح فعالیت های انجام شده در خصوص نظارت بر درست بودن گزارش های مالی
- تأیید این موضوع که کمیته حسابرسی، صورت های مالی و اظهارات مدیریت را مورد بررسی قرار داده و آنها را با مدیریت و حسابرسان مستقل به بحث گذاشته است.

- تأیید این موضوع که کمیته حسابرسی سایر موضوعاتی که بحث درباره آنها طبق قوانین و مقررات مربوط الزامی بوده، با حسابرسان مستقل مورد بحث قرار داده است.

- توصیه های کمیته به هیأت مدیره درباره اینکه آیا هیأت مدیره صورت های مالی حسابرسی شده را تصویب کند یا خیر.

#### ۷. مدیریت ریسک و کنترل های داخلی

- شرحی درباره بررسی کمیته در خصوص سیستم های مدیریت ریسک و کنترل داخلی شرکت و همچنین تأثیر آنها بر گزارشگری مالی.

#### ۸. حسابرسان مستقل

- روش های اتخاذ شده برای بررسی استقلال حسابرسان مستقل ، شامل هر گونه سیاست هایی درباره ارائه خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی .

- تأیید این موضوع که کمیته حسابرسی از حسابرسان مستقل درباره استقلال آنها نامه کتبی دریافت کرده، و با حسابرسان درباره استقلال آنها از شرکت و مدیریت بحث کرده است.

- شرحی درباره نظارت کمیته بر فرآیند حسابرسی ، تأیید این موضوع که عملکرد حسابرسان مستقل توسط کمیته حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است.

- توصیه های کمیته حسابرسی به هیأت مدیره درباره انتصاب حسابرسان و، در صورت لزوم ، فرآیند اتخاذ شده برای انتخاب حسابرسان جدید.

## ۹. حسابرسی داخلی

- هر گونه بررسی انجام شده در خصوص برنامه ها و کارهای واحد حسابرسی داخلی. چنانچه حسابرسی داخلی انجام نمی شود، بیان نقطه نظرهای کمیته در خصوص اینکه آیا نیازی به حسابرسی داخلی وجود دارد یا خیر.
- شرح نظارت کمیته بر وظایف حسابرسی داخلی و این که آیا عملکرد آن مورد بررسی قرار گرفته است یا خیر.

## ۲-۴-۶- ویژگی های اعضای کمیته حسابرسی

### • سواد مالی

اکثریت اعضای کمیته باید از دانش کافی در زمینه تجارت برخوردار باشند و حداقل یکی از آنها در خصوص صنعتی که شرکت در آن فعالیت می کند، از آشنایی کامل برخوردار باشد. برخی بر این عقیده اند که اعضای کمیته حسابرسی باید سابقه عضویت در هیأت مدیره داشته باشند تا با تجربیاتی که درباره شرکت اندوخته اند، بهتر بتوانند از عهده مسوولیت ها و وظایف خود برآیند (Dionne and Triki, 2005.g).

کارایی کمیته حسابرسی زمانی ارتقاء می یابد که اکثر اعضای آن از سواد مالی خوبی برخوردار باشند و مدیران غیر اجرایی، مدیر کمیته فرض شوند و همچنین خصوصیات ایده آل یک کمیته حسابرسی اعضای آن می باشند که باید دانش و درک کافی از فعالیت های تجاری شرکت داشته باشند (Mohd Saad and Gerard Evans, 2006).

با بررسی سواد مالی اعضای کمیته حسابرسی حدود ۳۰۰ شرکت بزرگ بین سال های ۱۹۹۶ و ۲۰۰۶ مشخص گردید که در این زمینه تغییری نداشته اند منتهی از سال ۲۰۰۰ به بعد به طور قابل توجهی ارتقاء داشته اند همچنین درآمد سالیانه شرکت هایی که سواد

مالی اعضای کمیته حسابرسی خود را بهبود بخشیده اند ۴.۶ درصد بیشتر از آنهایی که پیشرفت نکرده بودند، می باشد (Coates and Marais, 2006)

در پی مصوبه Sarbanes Oxley Act 2002، بورس سهام آمریکا به شدت از وجود کارشناس مالی در کمیته ی حسابرسی طرفداری کرد. با این وجود، تعریف کارشناس مالی یک موضوع بحث برانگیز با بورس سهام آغاز می کند. بررسی رابطه بین سه نوع کارشناس مالی کمیته ی حسابرسی (کارشناس حسابداری، مالی و نظارت) و کیفیت اقلام تعهدی مشخص می کند. رابطه مثبت و قابل توجه بین کارشناس حسابداری و کیفیت اقلام تعهدی که بیشتر تحت نظارت قوی کمیته ی حسابرسی می باشد وجود دارد (Carcello, Hollingswoth and Klein, 2008).

### • استقلال

لازمست که کمیته حسابرسی از نزدیک و هماهنگ با مدیریت کار کند زیرا کمیته وابسته به اطلاعات و منابع آنهاست ضمن آنکه وابستگی کمیته به مدیریت باید به گونه ای باشد که در قضاوتها و تصمیم گیری هایش مستقل بماند و بتواند مسئولیت هایش را بدون تأثیر پذیری و تحت نفوذ قرار گرفتن، دنبال کند. در حقیقت، استقلال کمیته حسابرسی، سنگ زیربنای اثربخشی کمیته حسابرسی است، بویژه زمانی که بر درستی گزارشگری مالی نظارت می کند.

در شکل ایده آل اعضای کمیته حسابرسی باید از مدیران غیر اجرایی و مستقل از مدیریت باشند. طبق الزامات شرکت های پذیرفته شده در بورس نیویورک اکثریت اعضای کمیته حسابرسی باید مستقل باشند. کمیته روبان آبی سازمانها را موظف می کند که الزامات استقلال را پذیرفته و کلیه شرکت ها با یک اندازه مشخص را ملزم کنند که کلیه اعضای کمیته حسابرسی را از مدیران مستقل تشکیل دهند.

کمیته روبان آبی استقلال را برای شرکت های بزرگ بشرح زیر تعریف کرد . شرکت های کوچکتر ممکن است مشکلاتی در تعریف استقلال داشته باشند بنابراین وابستگی اعضای کمیته حسابرسی آنان ممکن است نیازمند کمی انعطاف باشد. معهذا باید موارد وابستگی را در گزارش سالانه منعکس سازد. طبق تعریف کمیته روبان آبی. " اعضای کمیته حسابرسی زمانی مستقل بنظر می رسند که هیچگونه وابستگی با شرکت که بر استقلال آنها از مدیریت و شرکت اثرگذار است، نداشته باشند. مواردی از این قبیل وابستگی ها بشرح زیر است:

- مدیری که در استخدام شرکت یا شرکت های وابسته آن در سال جاری یا پنج سال گذشته باشد.

- مدیری که مزایایی را از شرکت یا شرکت های وابسته غیر از مزایای عضویت در هیات مدیره یا مزایای طرحهای بازنشستگی واجد شرایط مالیاتی دریافت می کند.

- مدیری که یکی از وابستگان نزدیکش به عنوان مدیر اجرایی در استخدام شرکت یا شرکتهای وابسته در پنج سال گذشته باشند.

- مدیری که شریک ، یا سهامدار کنترل کننده یا مدیر اجرایی سازمان انتفاعی باشد که بوسیله شرکت ایجاد شده یا دریافت و پرداخت های شرکت به آن طی پنج سال گذشته با اهمیت باشد.

- مدیری که به عنوان مدیر اجرایی در استخدام شرکتی باشد که مدیران اجرایی آن عضو کمیته تعیین پاداش شرکت باشند.

در ادبیات حسابداری و حسابرسی و هم چنین کنترل و نظارت بر شرکت های سهامی، درباره استقلال کمیته حسابرسی از هیأت مدیره و ایجاد کمیته ای متشکل از اعضای غیر موظف هیأت مدیره ، مطالب بسیاری بیان شده است . اعتقاد تمام مراجع قانونی و حرفه ای بر آن است که اعضای هیأت مدیره و اعضای کمیته آن ، باید مستقل باشند. میزان استقلال



نیز با محاسبه نسبت اعضای غیر موظف به کل اعضا تعیین می شود ( Deli and Gillan, 2000, 432 ). انجمن قانونگذاری آمریکا<sup>۱</sup> بیان می کند:

" کمیته حسابرسی مستقل ، استقلال حسابرس مستقل شرکت را تقویت و بدین وسیله به او در حصول اطمینان از آزادی عمل در طی فرایند حسابرسی کمک می کند."

در ادامه نیز می گوید که کمیته حسابرسی مستقل ، بی طرفی واحد حسابرسی داخلی را تقویت می کند. به عبارت دیگر ، کمیته حسابرسی مستقل از طریق کاهش مخارج قرار داد، ارزش واحد اقتصادی را افزایش می دهد ( Deli and Gillan , 2000, 432 ). هم چنین تقاضا برای ایجاد کمیته حسابرسی فعال، ارتباط مستقیم با ارزش واحد اقتصادی دارد. ( Watts and Zimmerman , 1986, 175 )

سازمان توسعه و همکاریهای اقتصادی در کنفرانس نظام راهبری شرکتها در مورد استقلال کمیته حسابرسی بیان نموده: چنانچه اعضای کمیته حسابرسی، قبلاً جزء تیم مدیریت شرکت بوده باشند، بطور بالقوه تضاد منافع به وجود می آید. روابط کاری قبلی، ممکن است کمیته حسابرسی را تحت فشار قرار دهد تا از پرسش سوالات دشوار اجتناب نماید.

کولیروگر گوری<sup>۲</sup> ( ۱۹۹۹ )، در تحقیقی که در آمریکا انجام دادند، به این نتیجه رسیدند که فعالیت های کمیته حسابرسی ، در شرکتهای که اعضای کمیته حسابرسی مستقل نیستند، کاهش یافته است. همچنین ابوت و همکاران<sup>۳</sup> ( ۲۰۰۰ ) بیان نموده اند استقلال کمیته حسابرسی با لزوم رایه ی دوباره ی گزارش های مالی، دارای ارتباط منفی و معناداری است.

---

<sup>1</sup> American law institute

<sup>2</sup> Collier & weidem

<sup>3</sup> Abbot et al

## ۲-۵- بخش پنجم: نقش ها و مسئولیت های کمیته حسابرسی

### ۲-۵-۱- گزارشگری مالی

تهیه صورتهای مالی مسئولیت اصلی مدیریت شرکت است منتهی کمیته حسابرسی در بررسی اطلاعات مالی قبل از انتشار آنها نقش کلیدی ایفا می کند. از دیدگاه موسسه حسابرسی پرایس واترهاوس کوپرز ( PWC ) اهم مواردی که این کمیته در رابطه با گزارشگری مالی بررسی می کند . بشرح زیر می باشد:

- بررسی مسائل مهم حسابداری و گزارشگری ، شامل بیانیه های قانونی و حرفه ای اخیر، و درک تأثیر آنها بر صورت های مالی
- بررسی فهرست اشتباهات اصلاح شده و اصلاح نشده و دریافت توضیحات لازم از حسابرسی مستقل و مدیریت درباره دلیل یا دلایل عدم اصلاح اشتباهات باقی مانده
- مطالعه تائیدیه به مدیریت در خصوص ارائه صورت های مالی به حسابسان و ملاحظه مسائلی که در آن ذکر شده است
- بررسی صورت های مالی و تعیین کامل بودن، انعکاس مناسب رویه های حسابداری ، کفایت افشا و مطابقت آن با اطلاعات اعضای کمیته
- بررسی سایر بخشهای گزارش های سالانه، بویژه نظرات مدیریت و بررسی کفایت اطلاعات و مطابقت آن با دانش اعضای کمیته درباره شرکت و فعالیت های آن
- بررسی یافته های حسابرسی مستقل

کمیته حسابرسی باید با چارچوب حسابداری مورد استفاده توسط شرکت برای گزارشگری مالی آشنا باشد در اغلب موارد این چارچوب همان اصول پذیرفته شده حسابداری ان کشور خاص است لذا همانگونه که در بخش عضویت بیان شد، دانش و تجربه مربوط به استاندارد

های حسابداری یک مزیت عمده است . اعضای متخصص مالی کمیته باید به طور مستمر در جریان تغییرات مقررات و استاندارد ها قرار گیرند.

کمیته روبان آبی توصیه میکند کمیته حسابرسی نامه ای را متضمن مطالب زیر در گزارش سالانه سهامداران ارائه نماید:

الف) اینکه مدیریت صورتهای مالی حسابرسی شده را با کمیته حسابرسی بررسی نموده و درباره کیفیت اصول حسابداری بکار رفته و قضاوت های عمده مؤثر بر صورتهای مالی مذاکره نموده است.

ب) حسابرسان مستقل قضاوت های خود در مورد کیفیت اصول بکار رفته و قضاوت های بعمل آمده بشرح بند الف فوق را با کمیته حسابرسی حسب مورد در میان گذاشته اند .

ج) اعضای کمیته حسابرسی موارد مطروحه در بند های الف و ب فوق و توضیحات ارائه شده در این باره به کمیته را بین خود و بدون حضور مدیریت و یا حسابرسان مورد بحث قرار داده اند .

د) کمیته حسابرسی با اتکاء بر مذاکرات و بررسی انجام شده با مدیریت و حسابرسان مستقل به شرح بند های الف و ب فوق ، اعتقاد دارد که صورتهای مالی از کلیه جنبه های با اهمیت در انطباق با اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه شده است. متذکر می شود که کمیسیون بورس اوراق بهادار، کلیه شرکتهای گزارشگر را ملزم می کند که نامه ای از کمیته حسابرسی در گزارش سالانه خود ارائه و در آن تاکید شود که " به اعتقاد کمیته، براساس مذاکرات انجام شده با مدیریت و حسابرسان مستقل، صورتهای مالی حسابرسی شده در انطباق با اصول پذیرفته شده حسابداری ارائه شده است ". جهت کمک به کمیته حسابرسی ، کمیته روبان آبی همچنین پیشنهاد میکند استاندارد های پذیرفته شده حسابرسی به گونه ای تغییر یافته که در آن حسابرسان مستقل ملزم شوند تا شریک

حسابرسی با کمیته حسابرسی درباره قضاوت‌های ذهنی مرتبط با کیفیت و قابلیت قبول اصول حسابداری مورد استفاده شرکت مذاکره نماید. انتظار می‌رود که این مذاکره، به اطلاعات مورد نیاز کمیته حسابرسی در شکل دهی نتیجه گیری های خود درباره اصول حسابداری انتخابی و مورد استفاده مدیریت، کمک می‌کند.

کمیسیون بورس اوراق بهادار (SEC) و استاندارد های حسابرسی ۷۱ بیان می‌کنند با توجه به اینکه تمام اطلاعات مالی منتشر شده توسط شرکت، با دقت توسط نهاد های سرمایه گذاری مورد بررسی قرار می‌گیرد و قیمت سهام شرکت به شدت تحت تأثیر عکس العمل سهامداران نسبت به اعلام نتایج عملکرد شرکت است. بنابراین، این نکته حائز اهمیت است که کمیته هم اطلاعاتی ها و هم صورتهای مالی میان دوره‌ای (شامل صورتهای مالی فصلی) را مورد بررسی قرار دهد و آنها حسابرس مستقل را ملزم کرده اند که اطلاعات مالی میان دوره ای را بررسی و درباره نتایج آن با کمیته حسابرسی یا حداقل رئیس هیات مدیره، قبل از ارائه به بورس و اطلاع عموم مذاکره نماید.

همچنین کمیته حسابرسی باید بر فرایند شرکت در ارتباط با نظارت بر رعایت قوانین و مقررات حاکم بر گزارشگری مالی نظارت کند در این راستا باید به طور ادواری با وکیل حقوقی شرکت به منظور پی بردن به مسائلی که ممکن است تاثیر با اهمیتی با شرکت و صورتهای مالی آن داشته باشد.

تحقیقات اخیر در مورد بررسی اعضای کمیته حسابرسی از تصمیمات مهم حسابری نشان می‌دهد که اعضای این کمیته مذاکرات صاحبکار - حسابرس را صورت نداده و اغلب درباره پروسه حل مسائل آگاهی کافی ندارند. بنابراین، اعضای کمیته حسابرسی ممکن است در مورد پروسه گزارشگری مالی موثر واقع نشوند مگر اینکه طی یک تصمیم گیری حسابداری اطلاعات کافی در باره تصمیم گیری فراهم گردد. اعضای کمیته حسابرسی با درخواست

بررسی سوالات حسابرسان و مدیریت، تصمیمات حسابداری را برای جلوگیری از سختی گزارشگری مالی رسیدگی می کنند مخصوصاً هنگامی که نتایج تصمیم در یک موضوع تأثیر محسوسی بر گزارشگری مالی داشته باشد. ( BRADLEY POMEROY , 2008 ).

## ۲-۵-۲- نظارت بر حسابرسان مستقل و تعامل با آنها

با توجه به اینکه گزارشگری مالی قابل اتکاء به عنوان اولویت اصلی کمیته حسابرسی است. بنابراین برقراری ارتباط با حسابرسان مستقل به طور منظم و قاعده مند حائز اهمیت است. موسسه حسابرسی پرایس واتر هاوس کوپرز ( PWC ) رئوس کلی این مسئولیت را به شرح زیر بیان می کند:

### • بررسی عملکرد و استقلال حسابرسان :

برای ارزیابی حسابرسان واحد تجاری ، کمیته بایستی به توانایی ها، منابع و نیروی کار حرفه ای حسابرسی، دانش تیم حسابرسی از صنعتی که شرکت در آن فعال است و پوشش جغرافیایی حسابرسی توجه کند .

کمیته حسابرسی باید در هر تصمیمی راجع به کنار گذاشتن حسابرسی مستقل دخالت داشته و اطمینان حاصل کند که کنار گذاشتن حسابرس بر مبنای دلایل منطقی بوده و برای مثال صرفاً به دلیل موضع گیری نسبت به مسائل حسابداری که بر خلاف ترجیحات مدیریت بوده، کنار گذاشته نمی شود.

همچنین حق الزحمه و انتصاب مجدد حسابرسان باید به طور سالانه مورد بررسی قرار گرفته و چنانچه درباره کیفیت خدمات حسابرسی نگرانی هایی وجود داشته باشد باید آنها را با شرکای موسسه حسابرسی مورد بحث قرار دهد.

کمیته حسابرسی باید تأثیر هر گونه روابط حسابرس مستقل با شرکت یا مدیریت آن یا تأثیر خدمات ارائه شده توسط حسابرس مستقل به شرکت را بر بیطرفی حسابرس مد نظر

قرار دهد در این راستا کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا شرکتهای عضو را ملزم می-کند تا تمام خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی که توسط حسابرسان مستقل ارائه می-شود، را قبل از شروع انجام آنها ، به تأیید کمیته حسابرسی برسانند.

هیات تدوین استاندارد های استقلال که مقررات مربوط به استقلال موسسات حسابرسی را تدوین می کند در اولین استاندارد خود، حسابرسان را ملزم می کند هر گونه وابستگی با شرکتهای تحت حسابرسی که به قضاوت حرفه ای حسابرسی آنان به نحوه معقولی اثر می-گذارد را با کمیته حسابرسی در میان گذاشته و افشای نماید. این هیات از ابتدای جولای ۱۹۹۹ حسابرسان را ملزم کرده طی نامه ای به کمیته حسابرسی هر گونه وابستگی به شرکت توضیح داده و استقلال خود را تأیید نمایند. کمیته روبان آبی بر درج این مطلب در مقررات شرکت های پذیرفته شده در بورس تأکید دارد:

" حسابرس مستقل نهایتاً در مقابل هیات مدیره و کمیته حسابرسی بعنوان نمایندگان صاحبان سهام پاسخگو می باشد." « کمیته حسابرسی مسئول دریافت اظهاریه مکتوبی از حسابرس و انجام اقداماتی مناسب جهت کسب اطمینان از مصالحه قرار نگرفتن استقلال حسابرسان است "

#### • بررسی ریسک های شرکت با حسابرسان مستقل

کمیته حسابرسی باید با حسابرس مستقل به بررسی آن دسته از ریسک های کلیدی شرکت که به قضاوت حسابرس، منجر به ریسک بیشتر تحریف با اهمیت صورتهای مالی می شود بپردازد و در این مورد رویکرد حسابرس نسبت به آنها و اقدامات مدیریت در خصوص کاهش ریسک های شناسایی شده را ارزیابی کنند .

#### • بررسی مسائل نظام راهبری شرکت با حسابرسان مستقل

در نتیجه حسابرسی صورتهای مالی، حسابرسان مستقل اغلب پیشنهادهایی را برای بهبود عملیات واحد تجاری و کنترلهای داخلی آن ارائه می‌نمایند. کمیته حسابرسی باید از مدیریت بخواهد تا درباره هر گونه پیشنهاد های مهم دریافتی از حسابرسان مستقل و برنامه هایش برای پاسخ به آنها گزارش دهد.

علاوه بر این، حسابرسان ممکن است درباره ساختار و فرایند نظام راهبری شرکت دیدگاهها و نظراتی داشته باشند لذا کمیته حسابرسی باید به بررسی دیدگاههای حسابرسان مستقل نسبت به اثر بخشی فرایند نظام راهبری بنگاه می پردازند.

کمیته روبان آبی توصیه می کند که الزاماتی مقرر شود که براساس آن، حسابرس مستقل نهایتاً در مقابل هیات مدیره و کمیته حسابرسی پاسخگو باشد. کمیته حسابرسی به نمایندگی از طرف سهامداران، اختیار نهایی انتخاب، ارزیابی و در صورت لزوم، تغییر حسابرس مستقل را به عهد دارد. کمیته حسابرسی باید صلاحیت حسابرس مستقل را ارزیابی کند و اینکه حق الزحمه حسابرسی برای مصالحه قرار نگرفتن حسابرس شرکت کافیست. زمانیکه حسابرس مستقل انتخاب می شود ، لازم است کمیته حسابرسی از حدود کار و رویکرد حسابرسی و پس از آن از نتایج و جمع بندی های حسابرسی مطلع شود. درک کامل این عوامل بخش جدا ناپذیر توانایی کمیته در ایفای مسئولیت های نظارتی اش خواهد بود. موارد زیر از جمله موضوعهایی است که طبق بیانیه شماره ۶۱ استاندارد های حسابرسی با عنوان " گزارش گری به کمیته حسابرسی " ، باید به وسیله حسابرسان مستقل به کمیته حسابرسی گزارش شود:

○ گزارش میزان مسئولیت حسابرسان در قبال کنترلهای داخلی و صورتهای مالی بر

اساس استاندارد های پذیرفته شده حسابرسی .

- درک این واقعیت توسط کمیته حسابرسی که حسابرسی انجام شده براساس استاندارد های حسابرسی تنها اطمینان نسبی و نه مطلق در مورد صورتهای مالی می دهد، از هدفهای این گزارش می باشد.
- اطمینان از آگاه بودن کمیته حسابرسی از انتخابات اولیه و تغییرات در رویه های عمده حسابداری و بکار گیری آنها .
- حسابرس باید اطمینان یابد که کمیته حسابرسی از فرایند مورد استفاده مدیریت جهت انجام برآوردهای حساس حسابداری ومبنای نتیجه گیری حسابرس در مورد معقول بودن آن بر آوردها ، آگاه است.
- حسابرس باید کمیته حسابرسی را از تعدیل های حسابرسی که به نظر او ممکن است ، فرآیند گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار دهد آگاه سازند.
- حسابرس باید مسئولیت خود در قبال سایر اطلاعات مندرج در مجموعه مستندات حاوی صورت های مالی حسابرسی شده را با کمیته حسابرسی در میان بگذارد.
- حسابرس باید برداشت های خود درباره موضوع های با اهمیتی که از مشاوران و کارشناسان دیگر استفاده شده است را با کمیته حسابرس در میان بگذارد.
- حسابرس باید کمیته حسابرسی را از تمام مسایل و مشکلات جدی پیش آمده در حین انجام حسابرسی از سوی مدیریت ، آگاه کند . به تعویق انداختن غیر معمول شروع حسابرسی یا تأخیر در ارائه اطلاعات مورد نیاز حسابرس توسط مدیریت واحد مورد حسابرسی ، اعم از این که برنامه زمانی تعیین شده مدیریت در شرایط موجود غیر معقول باشد یا نباشد ، از جمله موارد قابل گزارش به کمیته حسابرسی است. دیگر موضوع هایی که ممکن است حسابرس در طول حسابرسی با آن ها مواجه شود عبارت از عدم دسترسی به کارکنان واحد مورد حسابرسی و سهل



انگاری و بی توجهی کارکنان نسبت به تکمیل به موقع جدول های اطلاعات مورد درخواست در وقت تعیین شده قبلی است.

## ۲-۵-۳- مسئولیت مرتبط با کار حسابرسان داخلی

مطالعه موسسه حسابرسی پرایس واتر هاوس کوپرز (PWC) در خصوص شرکت های بزرگ اروپایی نشان می دهد که ۸۸ درصد شرکت های مورد بررسی دارای واحد حسابرسی داخلی بوده و در اکثر موارد ، کمیته حسابرسی دامنه کارها و فعالیت های حسابرسان داخلی را بررسی و تصویب کرده است.

حسابرسان داخلی به کمیته حسابرسی در ایفای مسئولیت هایش، به خصوص در حوزه بررسی و ارزیابی کنترل های داخلی ، ثقلها و سایر رسیدگی های داخلی کمک می کنند . به منظور اثربخشی بیشتر، واحد حسابرسی داخلی نیازمند پشتیبانی مدیریت و هیأت مدیره است. حسابرسان داخلی باید همواره با کمیته حسابرسی ارتباط باز و بدون هیچگونه محدودیتی به آن دسترسی داشته باشند.

چنانچه شرکتی فاقد واحد حسابرسی داخلی باشد، کمیته حسابرسی باید این موضوع را مدنظر قرار دهد که آیا ایجاد واحد حسابرسی داخلی به نفع شرکت است یا خیر.

مدیر حسابرسی داخلی باید حداقل هر سال یکبار به صورت خصوصی با کمیته حسابرسی نشست داشته باشد و در صورت لزوم، برای حضور در جلسات کمیته حسابرسی دعوت شود. مراجع مختلف قانونگذاری و بخش خصوصی توصیه هایی در راستای تبیین وظایف کمیته حسابرسی در رابطه با حسابرسی داخلی کرده اند. مدیر بورس اوراق بهادار کانادا (۱۹۹۲) پیشنهاد کرده است که کمیته حسابرسی گزارش های منتشر شده حسابرسی داخلی را بررسی و نقاط ضعف شناسایی شده را پیگیری کند. یکی از مسئولیت های کمیته حسابرسی، حصول اطمینان از طراحی و استقرار سیستم کنترل داخلی اثربخش است. به

منظور ایفای این مسئولیت، کمیته حسابرسی باید از بررسی طرح حسابرسی داخلی و کفایت کنترل های داخلی مطمئن شود (Raghunandan and al.,1998, 184)

کمیته حسابرسی به شناخت و درک روشنی از فعالیت ها، وظایف و ساختار سازمانی حسابرسی داخلی نیاز دارد موسسه حسابرسی پرایس واترهاوس کوپرز (PWC) منابع این شناخت را بشرح ذیل اعلام می کند:

- منشور واحد حسابرسی داخلی، نمودار سازمانی و طرح آن
  - گزارشهای صادره توسط واحد حسابرسی داخلی درباره هر یک از موضوعات مورد بررسی
  - بررسی اقدامات اصلاحی مدیریت در رابطه با پیشنهادات ارائه شده در گزارش های حسابرسی داخلی
  - بررسی طرح های مربوط به استخدام و آموزش کارکنان واحد حسابرسی داخلی
- ضمناً این موسسه بیان می کند که کمیته حسابرسی می تواند کیفیت واحد حسابرسی داخلی و میزان اثربخشی آنرا از طریق تعیین موارد زیر مشخص و ارتقا دهد:
- میزان بی طرفی حسابرسان داخلی
  - میزان آموزش حسابرسان داخلی
  - میزان آشنایی حسابرسان داخلی با موضوعات و فناوری های جدید
  - وضعیت حقوق حسابرسان داخلی در سازمان
- و جهت تعیین اثربخشی آن بایستی موارد زیر مشخص شوند:
- مشخص کردن جایگاه واحد حسابرسی داخلی در سازمان
  - میزان بررسی حسابرسان داخلی در مورد فعالیت ها و سیستم ها اطلاعاتی و
- کنترلی شرکت

- مشخص کردن اینکه در صورت ارجاع کار حسابرسی داخلی به برون سازمان ، آیا وظایف آن بهتر انجام می شود یا خیر؟
  - چگونگی مشخص کردن حوزه های با اهمیت به منظور شناسایی ریسک های مالی و عملیاتی حاکم بر کسب و کار واحد تجاری
  - میزان عمل به توصیه های حسابرسی داخلی توسط شرکت و تداوم آنها
  - نحوه ارتباط اثربخش حسابرسان داخلی با حسابرسان مستقل و کارکنان شرکت
- کمیته روبان آبی معتقد است که اگر چه حسابرسان داخلی در موقعیت منحصر بفردی در استخدام مدیریت اند، معهدا انتظار می رود که آنان رفتار مدیریت را بررسی نمایند. کمیته روبان آبی کمیته حسابرسی را تشویق می کند تا مکانیزمی برای سهولت دریافت اطلاعات محرمانه از حسابرسی داخلی برقرار کند. به عبارتی برای بهبود اثربخشی هر دو " ارتباطات مستقل و جریان اطلاعاتی بین کمیته حسابرسی و حسابرسان داخلی باید برقرار گردد".

## ۲-۶- بخش ششم: پژوهش های انجام شده درباره کمیته

### حسابرسی

این بخش، به پیشینه پژوهش های انجام شده درباره کمیته حسابرسی اشاره می شود. در ابتدا پژوهش های انجام شده در سایر کشورها و در ادامه پژوهش های انجام شده در ایران بیان می شود.

## ۲-۶-۱- پیشینه پژوهش های انجام شده درباره کمیته

### حسابرسی در دیگر کشورها

در این تحقیق ، پژوهش های انجام شده ابتدا به صورت موضوعی و سپس براساس نام پژوهشگر با رعایت ترتیب زمانی آنها بیان می شود:

#### ۱- تحقیقات انجام شده درباره تاثیر وجود کمیته حسابرسی بر کیفیت

گزارشگری مالی ، عملکرد حسابرسی مستقل، عملکرد حسابرسی

#### داخلی و کنترل های داخلی

نتیجه کلی این تحقیقات نشان دهنده تاثیر مثبت وجود کمیته حسابرسی بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی، کیفیت کنترلهای داخلی ، عملکرد حسابرس مستقل، عملکرد حسابرسی داخلی و جلوگیری از تقلب مدیریت می باشد.

#### کونیتا: ۱۹۸۳

در این تحقیق سعی شد رابطه بین وجود یا عدم وجود کمیته حسابرسی و میزان تعویض حسابرسان مستقل بررسی شود لذا ایشان تعداد ۵۸۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار آمریکا را انتخاب و به تجربه و تحلیل این مقوله در آن پرداخت. نتایج نشان داد که واحدهای اقتصادی دارای کمیته حسابرسی نسبت به سایر واحد های اقتصادی کمتر به تعویض حسابرسان مستقل اقدام می کنند.

#### کاتل ورنکین: ۱۹۸۸، پینکوسو همکارانش : ۱۹۸۹ و برابری : ۱۹۹۰

این پژوهشگران در صدد اثبات این موضوع بودند که آیا وجود کمیته حسابرسی در کاهش هزینه های نمایندگی موثر می باشد. با وجود اینکه نتایج نشان می دهد که با افزایش اندازه شرکتها ، مخارج نمایندگی افزایش می یابد ولی اگر مالک بتواند از طریق ساز و کارهای

کنترلی مانند کمیته حسابرسی مدیر را کنترل کند ، هزینه های نمایندگی نیز کاهش می یابد .

#### **پینکوس، رابار سکی وونگ: ۱۹۸۹**

این پژوهش به بررسی زمان تشکیل کمیته حسابرسی در شرکتها پرداخت . نتایج تحقیق نشان داد بستر شرکتهای بزرگ و بیشتر شرکتهایی که درصد بالاتری از اعضای هیات مدیره آنها برون سازمانی بوده اند، قبل از الزامی شدن تشکیل کمیته حسابرسی، اقدام به ایجاد آن کرده اند.

#### **دِفوندوجیان باوو: ۱۹۹۱**

ایشان در پژوهش خود به بررسی عوامل موثر بر ارائه نادرست درآمد سالیانه شرکتهایی کردند که در فاصله سالهای ۱۹۹۷ تا ۱۹۸۸ درآمد سالانه خود را بیش از واقع گزارش کرده بودند. نتایج نشان داد که هیچ کدام از این شرکتها ، تشکیلاتی بنام کمیته حسابرسی نداشته اند .

#### **گرین و روباسک : ۱۹۹۳**

ایشان پس از بررسی در کشورهای توسعه یافته به این نتیجه رسیدند که حسابرس مستقل در صورتی که درباره نتایج مالی با کمیته ی حسابرسی بحث و تبادل نظر کند بهتر می تواند در مورد پذیرفته بودن اصول بکار رفته در گزارش های مالی و کیفیت این اصول نظر خود را بیان کنند.

#### **گرین: ۱۹۹۴**

با بررسی کمیته های حسابرسی شرکت های کانادایی، به این نتیجه رسید که کمیته های حسابرسی مؤثر، میتوانند با نظارت بر مدیریت ،موجب تأمین نیازهای مورد توجه ی استانداردها ، شامل کاهش تقلب و افزایش استقلال حسابرس مستقل شوند.

## تئولیم: ۱۹۹۶

به این نتیجه رسید که پس از الزامی شدن ایجاد کمیته های حسابرسی در مالزی، تقلب و رسوایی های مالی، کاهش یافته است.

## مک مولن: ۱۹۹۶

در تحقیق خود رابطه بین وجود کمیته حسابرسی و قابلیت اعتماد گزارشگری مالی را بررسی کرد. وی به این نتیجه رسید که وجود کمیته ی حسابرسی، با کاهش شکایت سهامداران مبنی بر کلاهبرداری، کاهش بازنگری در درآمدهای میان دوره ای، کاهش اعمال غیر قانونی و گزارشگری مالی قابل اعتماد، رابطه ی مستقیم دارد.

## دچاوه، اسلون و اسونسی: ۱۹۹۶

ایشان پس از بررسی به این نتیجه رسیدند که وجود کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی مؤثر است چرا که بیشتر شرکت های مرتکب تقلب مالی، در زمان ارتکاب کمیته حسابرسی نداشته اند.

## پورتر و گندال: ۱۹۹۷

براساس تحقیق این دو نفر، حدود ۶۰ درصد از شرکت های دولتی و خصوصی در نیوزیلند که برای ایفای نقش نظارتی، دارای کمیته حسابرسی بوده اند، دارای وضعیت مالی مطلوبتری هستند. براساس همین تحقیق، کمیته های حسابرسی می توانند موجب افزایش شفافیت صورت های مالی و افشای موارد لازم در گزارشگری سالانه شوند.

## آدامز: ۱۹۹۷

مایک آدامز در سال ۱۹۹۷ درباره تشکیل کمیته حسابرسی در شرکت های بیمه مطالعاتی انجام داد. او ارتباط کمیته حسابرسی با ساختار سازمانی، اندازه واحد اقتصادی، اهرم مالی

دارایی‌ها، بیمه اتکایی، و مخارج نظارت را با استفاده از چارچوب اقتصاد مالی برای دوره زمانی ۱۹۹۱ تا ۱۹۹۳ در ۱۰۰ شرکت بیمه کشور زلاندنو به صورت تجربی بررسی کرد. نتایج نشان داد، تشکیل کمیته حسابرسی در واحد های اقتصادی بزرگتر با اهرم مالی و مخارج نظارت بالا، بیشتر است. بنابراین، به نظر می‌رسد کمیته حسابرسی کنترل و نظارت را تسهیل کرده و برای انجام کار حسابرسان، مدیران غیر اجرایی و ارزیابان بیمه<sup>۱</sup> سودمند است. همچنین، نتایج حاکی از آن است که وجود کمیته حسابرسی ارتباط معناداری با ساختار سازمانی واحد اقتصادی، دارایی‌ها و بیمه اتکایی ندارد.

### دیزورت: ۱۹۹۸

ایشان در تحقیق خود، پس از توزیع پرسشنامه و دریافت نظرات افراد درگیر در حرفه حسابداری به این نتیجه رسید که با توجه به اهداف ساختار کنترل های داخلی، شامل: قابلیت اعتماد صورت های مالی، افزایش اثربخشی و حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات، بهتر متوجه می‌شویم که چرا بررسی کنترل های داخلی، به عنوان یکی از مسوولیت های بسیار مهم کمیته حسابرسی است.

### هردمن و نیری: ۱۹۹۸

در این پژوهش که در انگلستان انجام شده بود تأثیر وجود کمیته حسابرسی بر مدت زمان انجام حسابرسی و کیفیت گزارش حسابرسان مستقل، از طریق بررسی بر روی نمونه‌ای ۵۰ تایی از شرکت‌ها انجام گرفت که نتایج آن بشرح زیر قابل تفکیک می‌باشد:

- کاهش انجام زمان حسابرسی از طریق همکاری با کمیته حسابرسی
- کاهش موارد عدم توافق بین حسابرسان مستقل و مدیریت و در صورت وجود چنین مواردی توافق و اصلاحات لازم به سرعت انجام می‌شد.
- افزایش قابلیت اتکای گزارش‌ها و صورت های مالی حسابرسی شده.

---

<sup>1</sup> Actuaries

## لاتیل و بوشنگ: ۲۰۰۰

در تحقیق خود برای بررسی کارایی واثر بخشی واحد حسابرسی داخلی شرکت ها به این نتیجه رسیدند که واحد حسابرسی داخلی با گزارش مستقیم به هیأت مدیره و یا کمیته حسابرسی، مستقل از مدیریت عمل می کند و این موضوع به بهبود کارایی و اثربخشی و در نتیجه بهبود عملکرد واحد حسابرسی داخلی کمک می کند. لذا، ارتباط مناسب واحد حسابرسی داخلی و کمیته ی حسابرسی، دارای اهمیت زیادی است.

## شمشیر محمد و سوری: ۲۰۰۱

ایشان به بررسی تأثیر کمیته حسابرسی بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی پرداخته و به این نتیجه رسیدند که اعضای کمیته باید دلایل حذف افشاهای صورت های مالی را با حسابرسان مستقل و مدیریت مطرح کنند. همچنین، باید اقلامی را که در صورتهای مالی به روشنی ارائه نشده را رسیدگی نمایند. زیرا اگر صورت های مالی به گونه ای باشد که اعضای کمیته حسابرسی، درک کاملی از آنها نداشته باشند. این احتمال وجود دارد که سایر کاربران نیز نتوانند صورت های مالی را درک کنند.

## دیزورت و همکاران : ۲۰۰۲ و ۲۰۰۳

در تحقیقاتی که ایشان در سال های ۲۰۰۲ و ۲۰۰۳ در مورد ضرورت ایجاد کمیته حسابرسی انجام دادند به این نتیجه رسیدند که سهامداران قادر به نظارت مداوم بر مدیریت نمی باشند. لذا این مسوولیت را هیأت مدیره ی شرکت، از طریق تفویض مسوولیت نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی به کمیته حسابرسی، بر عهده می گیرد. ضمناً این کمیته از طریق نظارت بر روند گزارشگری مالی، شامل سیستم کنترل داخلی و استفاده از اصول پذیرفته شده ی حسابداری و نظارت بر عملکرد حسابرس مستقل و داخلی، موجب می شود



که اشتباهات عمدی و سهوی در اندازه گیری های حسابداری و افشای موارد با اهمیت مالی و نیز کلاهبرداری و اعمال غیر قانونی مدیریت، کاهش می یابد.

### شی ، دیوید سن و دادالت: ۲۰۰۳

این پژوهشگران در نتیجه انجام مطالعاتی درباره ارقام تعهدی بانک های سرمایه گذاری دریافتند وجود کمیته حسابرسی با کاهش ارقام تعهدی در واحد های اقتصادی رابطه دارد.

### هاربیچ : ۲۰۰۳

در تحقیق خود در رابطه با تأثیر کمیته حسابرسی بر جلوگیری از تقلب مدیریت به این نتیجه رسید که کمیته حسابرسی، از طریق نظارت بر کیفیت و صحت صورت های مالی ، کنترل های داخلی و فرآیند گزارشگری مالی، موجب نحوه ی عمل بهتر مدیریت می شود.

### آسار و همکاران: ۲۰۰۳

ایشان پس از بررسی وظیفه و نقش حسابرسی داخلی در محیط کنترلی سازمان به این نتیجه رسید که به دلیل اینکه حسابرسان داخلی کارمندان شرکت هستند، واضح است که نمی توانند استقلال واقعی و ظاهری حسابرسان مستقل را داشته باشند، اما اگر حسابرسان داخلی به طور مستقیم زیر نظر کمیته حسابرسی باشند، نسبت زمانی که به مسوول پایین تری گزارش می دهند ، از آزادی عمل، استقلال و بی طرفی بیشتری برخوردار هستند.

### اندرسون و ریب: ۲۰۰۳

در این تحقیق ایشان به بررسی مسئولیت کمیته حسابرسی در قبال بهبود کیفیت کنترل های داخلی پرداخته و به این نتیجه رسیدند که این کمیته باید نوع کنترل های مورد نیاز و چگونگی عملکرد آنها را مشخص کند. برای این کار، جلسه هایی با حسابرسان داخلی و

مدیریت برگزار می کند و برای بررسی کفایت کنترل های داخلی باید نظرات حسابرسان مستقل را در این مورد توجه قرار دهد.

#### **کینات و والو: ۲۰۰۴**

کینات و والو در پژوهشی در سال ۲۰۰۴ جهت بررسی مسوولیت کمیته ی حسابرسی در برابر حسابرسان به این نتیجه رسیدند که مسوولیت کمیته در این زمینه اطمینان از کیفیت انجام حسابرسی و کمک به بهبود کار حسابرس مستقل است ضمناً کمیته حسابرسی از طریق رسیدگی به سیستم کنترل های داخلی، نظارت بر سیستم کنترل های داخلی برای منطبق بودن آنها با الزامات و قوانین مربوط و بررسی سیستم کنترل های داخلی برای ارزیابی ریسک ، موجب بهبود کنترل های داخلی می شود.

#### **لامبه: ۲۰۰۵**

لامبه در سال ۲۰۰۵ ارتباط بین فعالیت کمیته حسابرسی و اعمال غیر قانونی مدیریت را با بررسی ۵۰ شرکت بررسی نمود نتایج نشان می داد که کمیته ی حسابرسی از طریق نظارت بر درستی صورت های مالی و سایر موارد با اهمیت مالی، بررسی قضاوت ها و برآوردهای حسابداری، بررسی کنترل های داخلی و سیستم های مدیریت ریسک، نظارت مؤثر بر حسابرسی داخلی، پیشنهاد تعیین حسابرس مستقل، بررسی استقلال حسابرس و مؤثر بودن حسابرسی و آرایه ی روش های خدمات غیر حسابرسی ،موجب کاهش اعمال غیر قانونی مدیریت و بهبود کیفیت گزارشگری مالی می شود.

#### **کولبیر و زمان: ۲۰۰۵**

ایشان در تحقیقی به بررسی نظارت تجاری در کشورهای اروپایی پرداختند. آنالیز و تحلیل انواع نظارت تجاری اخیر که از سوی ۲۰ کشور اروپایی در سیستم های نظارت تجاری خود بکار برده اند نشان می دهد که درجه ای از همگرایی در جهت مدل آنگلو ساکسون نظارت

تجاری بعنوان مفهوم کمیته حسابرسی وجود دارد که بطور گسترده مورد قبول کشورهای با سیستم نظارت یک هیأتی یا دو هیأتی واقع شده است. بعلاوه، توصیه های اخیر کمیته حسابرسی در جهت همگرایی با مباحثات در امریکا و انگلیس درباره موضوعاتی چون استقلال و کارشناسی مالی اعضاء می باشد.

### **فرز و روی: ۲۰۰۶**

فرز و روی در سال ۲۰۰۶ به بررسی مشخصات واحدهای اقتصادی دارای کمیته حسابرسی در هنگ کونگ پرداختند.

بررسی آرایش و شکل بندی اختیاری و داوطلبانه کمیته ی حسابرسی و هزینه های نمایندگی در شرکت های هونگ کونگ نشان می دهد که شرکت هایی که دارای مالکیت سهام پراکنده ، مدیران غیر اجرایی و مستقل، حسابرس مستقل به غیر از پنج بزرگ (non-Big5) و شرایط پذیرش اختیاری کمیته های حسابرسی بودند، کمیته های حسابرسی یک مکانیزم جایگزین برای بکارگیری حسابرسان سطح بالا می باشد.

### **واندرز زان و سینگ: ۲۰۰۶**

در تحقیق انجام شده در بورس سهام سنگاپور بین سال های ۱۹۹۷ و ۲۰۰۴ برای تعیین رابطه بین ویژگی های ساختاری کمیته حسابرسی و قیمت گذاری پائین سهام مشخص گردید رابطه ای مثبت و مهم بین قیمت گذاری پائین و قوانین نظارت تجاری با ویژگی های ساختاری کمیته (حداقل یک مدیر مستقل و اخذ گواهی نامه های حرفه ای ) وجود دارد و شرکت ها باید انعطاف پذیری لازم را برای تعیین ساختار کمیته حسابرسی بر مبنای فردی داشته باشند تا بتوانند مکانیزم های رسیدگی کننده را بطور بهینه انتخاب کنند.

### **مدسه، جرارد اوانس و محمد سوری: ۲۰۰۷**

ایشان در سال ۲۰۰۷ به بررسی نظرات مدیران ارشد شرکت های مالزیایی در مورد کمیته حسابرسی پرداختند.

مشاهدات مدیران ارشد شرکت های مالزیایی در مورد منافع اطلاعاتی کمیته حسابرسی و تأثیر تاسیس کمیته حسابرسی در عملکرد شرکت نشان می دهد که اعضای یک کمیته حسابرسی بایستی به شرکت برای ۱ تا ۳ سال خدمت کرده ، حق دسترسی نامحدود به اطلاعات و سوابق شرکت را داشته و نقش مهمی در انتصاب و عزل اعضای کمیته حسابرسی ایفا کنند. همچنین نتایج نشان می دهد که تأسیس کمیته حسابرسی عملکرد شرکت و نظارت تجاری آنرا ارتقاء می بخشد.

#### **استوارت تورلی و زمان : ۲۰۰۷**

استوارت تورلی و زمان در سال ۲۰۰۷ به بررسی عوامل تأثیرگذار بر کمیته حسابرسی و تأثیرات این کمیته بر سازمان پرداختند و به این نتیجه رسیدند که شبکه های غیر رسمی بین اعضای کمیته حسابرسی، حسابرسان داخلی و مدیریت ارشد بر کمیته حسابرسی تأثیر گذاشته و اکثر تأثیرات مهم در خارج از ساختار رسمی و پروسه ها رخ می دهد. یک کمیته حسابرسی، در سازمان تأثیرات رفتاری داشته و ممکن است بعنوان یک تهدید یا راه حلی برای مشاجرات تلقی گردد و در سیاست های سازمانی و پروسه های ارتباطی بکار رفته و بر تعامل و روابط متقابل رویدادها و ارزش های فرهنگی تأثیر می گذارند.

#### **مورفی اسمیت: ۲۰۰۷**

طی تحقیق و مطالعه ای که توسط مورفی اسمیت انجام شد سعی گردید تا تغییرات در رفتار و عملکرد کمیته حسابرسی که نتیجه اجرای توصیه های کمیته روبان آبی بود، را ارزیابی کند. نتایج این تحقیق نشان می دهند که کمیته های حسابرسی خیلی زیاد فعال نبودند. در نتیجه تلاش جدی تری جهت ارزیابی مدیریت شرکت های تابعه خود باید داشته

باشند. با این وجود خطاهای تجاری عمده در ۲۰۰۲، بخصوص توسط انرون و ورلدکام باعث شد که قانونگذاری فدرال قانون Sox را وضع کند.

### **متازین و سابرامینم: ۲۰۰۷**

براساس یک مطالعه کیفی از ۱۱ شرکت دولتی در مالزی درباره کارکرد حسابرسی داخلی نشان دادند که ارتباطات غیر رسمی مکرر و جلسات خصوصی محدود بین حسابرسان داخلی و کمیته حسابرسی وجود دارد. بعلاوه کمیته های حسابرسی به سبب اختیاراتشان محترم بوده و از آنها انتظار می رود در تصمیم گیری مدیریت، کمک و راهبری مورد نیاز را ارائه دهند. همچنین این یافته ها نقش کمیته حسابرسی در حمایت از نظرات حسابرسان داخلی در مورد عملیات شرکت را نشان می دهند.

### **کن چن و جیان زو: ۲۰۰۷**

طی بررسی های انجام شده در ۸۲۱ شرکتی که موسسه حسابرسی آرتور اندرسن بعنوان حسابرس آنها در فاصله بین سال ۲۰۰۱ الی ۲۰۰۲ بوده، متوجه شدند که اندازه کمیته حسابرسی، استقلال، فعالیت، سواد مالی، اندازه هیأت مدیره و استقلال آن در زمان بندی، عزل و انتخاب موسسه حسابرسی مؤثر بوده و شرکت هایی با کمیته حسابرسی بزرگتر و همچنین هیأت مدیره مستقل تر از چهار بزرگ جهت حسابرسی استفاده کرده اند.

### **آلکس تانگ و آمور: ۲۰۰۸**

در تحقیقی که آلکس تانگ و آمور در سال ۲۰۰۸ جهت مشخص شدن تأثیر هیأت مدیره و کمیته حسابرسی در قوانین اقلام به تقلب در اوراق بهادار با استفاده از نمونه ای از شرکت ها که سواد آوری داشته اند انجام دادند مشخص گردید یک ارتباط منفی بین اعضای هیأت مدیره مستقل و احتمال تقلب وجود دارد.

## لوهی و لابله: ۲۰۰۸

لوهی و لابله در سال ۲۰۰۸ به بررسی تأثیر نظارت، مشخصات هیأت مدیره در جلوگیری از تقلب مدیران پرداختند و بررسی و ترکیب نتایج مطالعات تجربی روابط بین معیارهای نظارت تجاری و کیفیت گزارشگری مالی (FRQ) و همچنین مشخصات هیأت مدیره و کمیته حسابرسی نشان می دهد که این ترکیب پتانسیل کافی برای جلوگیری از تقلب مدیریت (تقلب در صورت های مالی) را دارد .

## ۲- تحقیقات انجام شده درباره تأثیر ویژگی هایی مانند استقلال

## و سواد مالی اعضای کمیته حسابرسی بر میزان دستیابی به

## اهداف آن

غالب تحقیقات انجام شده در این مورد بیانگر سودمندی استقلال و سواد مالی اعضای کمیته حسابرسی در دستیابی به اهداف می باشد.

## رایت : ۱۹۹۶

ایشان برای مطالعه تأثیر استقلال اعضای حسابرسی بر کیفیت گزارشگری ، نمونه ای از بین شرکت هایی که کیفیت گزارشگری بالا یا پایین داشتند انتخاب کرد و پس از بررسی به این نتیجه رسید که بین اعضای درون سازمانی و کیفیت گزارشگری رابطه منفی وجود دارد همچنین بین ویژگی های اعضای سایر کمیته های هیأت مدیره با کیفیت گزارشگری مالی هیچ ارتباطی ندارد.

## دیزورت: ۱۹۹۸

دیزورت در سال ۱۹۹۸ درباره ی تأثیر تجربه بر قضاوت اعضای کمیته حسابرسی به این نتیجه رسید که داشتن تجربه، تفاوت قابل ملاحظه ای در ارزیابی کنترل های داخلی، توسط اعضای کمیته ی حابرسی ایجاد می کند. به بیان دیگر اعضای باتجربه ی کمیته ی حسابرسی، قضاوت های مربوط به کنترل های داخلی را بسیار بهتر از اعضای بدون تجربه می دهند.

### رغناندان و همکاران (۱۹۹۸).

ایشان با بررسی ۷۲ واحد حسابرسی داخلی، به این نتیجه رسیدند که افزایش سطح دانش اعضای کمیته حسابرسی، در نحوه ارتباط و درک مسایل و مشکلات مطرح شده با حسابرسی داخلی مؤثر است.

### ویسیج: ۱۹۸۸

ویسیج در سال ۱۹۸۸ پژوهشی درباره تأثیر استقلال اعضای کمیته حسابرسی بر عملکرد واحد اقتصادی انجام داد. او با انجام این پژوهش نشان داد در شرکت های با عملکرد ضعیف، چنانچه نسبت تعداد اعضای غیر مؤلف کمیته حسابرسی به اعضای مؤلف بالا باشد، گردش مدیر اجرایی ارشد محتمل است.

### کارسلوونیل: ۲۰۰۰

با انجام مطالعات به این نتیجه رسیدند که بین احتمال دریافت گزارش عدم تداوم فعالیت و تعداد اعضای غیر مؤلف کمیته حسابرسی رابطه معکوس وجود دارد. آن ها دریافتند ارتباط منفی معنی داری، بین درصد اعضای غیر مؤلف و درون سازمانی کمیته حسابرسی و احتمال دریافت گزارش تداوم فعالیت از شرکت های در مضیقه وجود دارد.

## دزورت و سالتريو: ۲۰۰۱

اين دو از اعضای کمیته حسابرسی در مطالعات تجربی استفاده کردند. مدارک به دست آمده از مطالعات آن ها نشان داد، اعضای با دانش بالا در موارد عدم توافق در بکارگیری رویه های حسابداری بین حسابرسان و مدیریت، از حسابرسان بیشتر حمایت می کنند.

## کرافورد : ۲۰۰۱

کرافورد داده های ۲۰۰ شرکت پذیرفته شده در بورس سهام آمریکا را برای بررسی وجود یا عدم وجود کمیته حسابرسی بر چهار متغیر در اصول حسابداری، اظهار نظر حسابرسان مستقل، تعویض حسابرسان مستقل و میزان دعاوی قضایی مرتبط با گزارش گری را جمع آوری نمود که نتایج آن بشرح زیر قابل تفکیک می باشد :

۱. شرکت های دارای کمیته حسابرسی در موارد ضروری که دلیل قابل توجیه برای

تغییر دارند به تغییر در اصول پذیرفته شده حسابداری مورد استفاده، می پردازند.

۲. بدلیل استفاده و انتخاب صحیح اصول حسابداری مورد استفاده، به ندرت

حسابرسان مستقل نسبت به صورتهای مالی آنها ، اظهار نظر غیر مقبول ارائه می

کنند.

۳. با کاهش موارد عدم توافق بین حسابرسان و صاحبکار، مدیران این شرکتها کمتر

اقدام به تعویض حسابرسان می کنند.

۴. دعاوی حقوقی بر علیه شرکتهای دارای کمیته حسابرسی به طور قابل ملاحظه ای

کاهش می یابد.

## کار سلو، نیل دریلی: ۲۰۰۲

آنها در پژوهشی به بررسی رابطه بین ویژگیهای کمیته حسابرسی و اعضای هیات مدیره و حق الزحمه حسابرسی مستقل پرداختند.



## کلین: ۲۰۰۲

کلین در سال ۲۰۰۲ براساس وکالت نامه حق رای در مجامع برای دوره زمانی ۱۹۹۱ تا ۱۹۹۳ به این نتیجه رسید که بین اقلام تعهدات غیر عادی و استقلال کمیته حسابرسی و هیات مدیره رابطه منفی وجود دارد یعنی اینکه با وجود کمیته حسابرسی مستقل نسبت به واحد اقتصادی، این واحدها با احتمال کمتری سود های خود را از طریق گزارش اقلام تعهدی غیر عادی مدیریت می کنند.

## فلو و همکاران: ۲۰۰۳

فلو و همکاران در سال ۲۰۰۳ ارتباط میان تخصص، استقلال و اندازه کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق آنان نشان داد هنگامی که اعضای کمیته حسابرسی، تخصص حسابداری یا مدیریت مالی داشته باشند، کیفیت گزارشگری مالی افزایش می یابد. همچنین، میان اندازه کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی، ارتباط مثبتی یافتند. براساس نتایج به دست آمده، استقلال کمیته ی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی، با هم ارتباط ندارند.

## دیوید سون و همکاران: ۲۰۰۴

دیوید سون و همکاران با بررسی ۱۳۶ شرکت در فاصله سال های ۲۰۰۱-۱۹۹۰ به این نتیجه رسیدند که میان داشتن تخصص مالی اعضای کمیته ی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی و قیمت سهام رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

## ویندارم و سونگ: ۲۰۰۴

ایشان طی تحقیقی در مورد تاثیر ویژگی های کمیته حسابرسی بر حسابرسی مستقل به این نتیجه رسیدند که غیر موظف بودن اعضای کمیته حسابرسی سبب می شود تا حسابرسان در نظارت و بررسی مسایلی مانند نقاط ضعف کنترل های داخلی، اختلاف با

مدیریت درباره اصول و روش های حسابداری، نشانه های احتمالی از سوء استفاده های مدیریت و سایر اعمال غیر قانونی مسوولین شرکت، به نحوه بهتری عمل کرد. و بتوانند این موارد را به سهولت با کمیته حسابرسی در میان گذارند.

### **چادا و اگروال: ۲۰۰۵**

با انجام پژوهش نشان دادند، میزان ارائه مجدد سود شرکت های دارای کمیته حسابرسی مستقل از هیات مدیره که اعضای با پیش زمینه مالی و حسابداری دارند ، حداقل است .

### **لایکواس، اگروال و چادا: ۲۰۰۵**

ایشان بر اساس یکسری یافته های تجربی و انجام مطالعات شواهدی ارائه کردند که استقلال کمیته حسابرسی بر احتمال ارائه مجدد سود تا ثیر ندارد یعنی اینکه این ویژگی کمیته حسابرسی ، مزایا و منابع ویژه ای برای واحد اقتصادی ندارد.

### **کوتس و مَریس: ۲۰۰۶**

ایشان با بررسی سواد مالی اعضای کمیته حسابرس حدود ۳۰۰ شرکت بزرگ بین سالهای ۱۹۹۶ و ۲۰۰۰ به این نتیجه رسیدند که در این زمینه تغییر با اهمیتی وجود نداشته است منتهی این موضوع از سال ۲۰۰۰ به بعد به طور قابل توجهی ارتقاء داشته‌اند. همچنین در آمد سالیانه شرکت هایی که سواد مالی اعضای کمیته حسابرسی خود را بهبود بخشیده‌اند ۴/۶ درصد بیشتر از بقیه بوده اند.

### **کریشان و ویسوانازن: ۲۰۰۷**

ایشان با بررسی رابطه بین تجربیات حسابداری مدیریت کمیته حسابرسی و رعایت محافظه کاری حسابداری و ویژگی های اساسی گزارشگری مالی پی بردند که رعایت آنها به نظارت

تجاری سراسری شرکت یعنی کانالهای قانونگذاری ، هیات های نظارت و کارشناسان حرفه ای حسابداری بستگی دارد یعنی آنچه که در قانون Sarbanes- oxley Act آمده است.

### کار سلووکین: ۲۰۰۸

در پی مصوبه Sarbanes- oxley Act ، بورس سهام آمریکا به شدت از وجود کارشناس مالی در کمیته حسابرسی طرفداری کرد. با این وجود ، تعریف کارشناس مالی یک موضوع بحث برانگیز با بورس بود لذا ایشان به بررسی رابطه بین ۳ نوع کارشناس مالی (کارشناس حسابداری ، مالی و نظارت) و کیفیت ارقام تعهدی پرداختند و به این نتیجه رسیدند که رابطه مثبت و قابل توجهی بین کارشناسان حسابداری و کیفیت ارقام تعهدی که بیشتر تحت نظارت قوی کمیته ی می باشد، وجود دارد.

### بدارد، کولو مب و کورتیو: ۲۰۰۸

ایشان براساس یک آنالیز تجربی و بر مبنای یک نمونه متشکل از ۴۲۶ شرکت درکانادا نشان دادند که ایجاد کمیته حسابرسی در زمانی از سقوط قیمت های سهام جلوگیری می کند که اعضاء آن مستقل و دارای دانش کافی در امور مالی می باشند . همچنین کمیته حسابرسی در کیفیت پیش بینی های سود آوری مدیریت موثر باشد.

## ۳- تحقیقات انجام شده در مورد سازمان کمیته حسابرسی و

### عوامل موثر در کارایی و اثر بخشی آن

#### اسپنگرو برایوتا: ۱۹۹۰

ایشان به بررسی چندین خصوصیت که در اثر بخشی کمیته حسابرسی موثر می باشند پرداختند طبق نتایج بدست آمده ، تجربه یکی از مواردی می باشد که به آنها کمک می کند تا مسوولیت نظارتی خود را انجام دهند زیرا بخش عمده ای از قضاوت های کمیته حسابرسی مانند قضاوت حسابرسان مستقل ذهنی است و نمی توان برای آن پاسخ روشنی

بدست آورد از طرف دیگر اعضای با تجربه نسبت به افراد کم، یا، بی تجربه، ثبات بیشتری در عملکرد خود دارند.

یکی از موارد دیگر که برای اثر بخشی کمیته موارد مورد بررسی قرار گرفت، میزان انطباق قضاوت افراد مختلف در شرایط یکسان است. با توجه به اینکه در بیشتر موارد شرایط پاسخ صریح (( درست)) یا (( نادرست )) امکان پذیر نیست. در صورت هم رایی، اثر بخشی کمیته بیشتر می شود، زیرا در این صورت، وقت اعضای کمیته صرف مسایل نا مربوط و کم اهمیت یابی اهمیت نمی شود.

### **وین و جنسن: ۱۹۹۳**

آنها به بررسی میزان سودمندی کمیته و تعداد کمتر اعضای آن پرداختند . براساس یافته های آنها، با افزایش تعداد اعضای کمیته به ۷ یا ۸ نفر، اثر بخشی عملکرد اعضا کم می شود. از طرف دیگر ، تعداد زیاد اعضاء برای حل مسایل با لقوه سودمند است .

### **کالبرزوفوگارتی : ۱۹۹۳**

براساس این تحقیق بین میزان قدرت کمیته های حسابرسی و اثر بخشی آن ، رابطه وجود دارد . از دیدگاه آنان، اثر بخشی دارای ۳ عامل گزارشگری مالی، حسابرسی مستقل و کنترلهای داخلی است.

### **کلین: ۱۹۹۸**

کلین در پژوهشی به این نتیجه رسید که حدود ۹۷/۹ درصد از کمیته های حسابرسی شرکت های بزرگ آمریکا، حداقل یک مدیرمستقل خارج از شرکت دارند تنها حدود ۳۸/۹ درصد از آنان ، چهار بار یا بیشتر در سال ، جلسه تشکیل می دهند.

## وافیس: ۲۰۰۰

در نتیجه انجام مطالعاتی نشان داد که محتوای سود به اندازه هیات مدیره رابطه معکوس دارد ولی با تعداد اعضای غیر موظف کمیته حسابرسی ارتباط ندارد.

## استوارت و کنت: ۲۰۰۶

ایشان به بررسی رابطه بین جلسات مکرر کمیته و افزایش استفاده از حسابرسی داخلی با حق الزحمه های حسابرسی مستقل پرداختند و به این نتیجه رسید که تکرار جلسات بین اعضای کمیته حسابرسی و حسابرسان مستقل و همچنین کارشناس مالی بودن اعضا با حق الزحمه های بالاتر حسابرسی در ارتباط می باشد.

## مح سد و گرادا و انس : ۲۰۰۶

در تحقیقی که در مالزی انجام دادند مشخص کردند کارایی کمیته زمانی ارتقاء می یابد که اکثر اعضای کمیته حسابرسی از سود مالی بر خوردار باشند و مدیران غیر اجرایی ، مدیر کمیته فرض شوند همچنین خصوصیات ایده آل یک کمیته حسابرسی اعضای آن هستند که بایلدانش و درک کافی از فعالیت های تجاری شرکت داشته باشند.