

# اهمیت نظام راهبری بنگاه و روابط متقابل کمیته حسابرسی، حسابرسی داخلی و حسابرس مستقل در بهبود کیفیت گزارشگری مالی

✍ محمود پیوندی  
فاطمه خرم

## مقدمه

بازار سرمایه به عنوان موتور محرکه اقتصاد بر محور اطلاعات قرار دارد. جریان درست اطلاعات در این بازار منجر به تصمیم‌گیری صحیح و منطقی از سوی مشارکت‌کنندگان می‌شود و در نهایت، توسعه اقتصادی و بهبود رفاه اجتماعی را به ارمغان می‌آورد. گزارش‌های مالی مهمترین منابع اطلاعاتی است که هدف آن فراهم کردن اطلاعات لازم برای تصمیم‌گیریهایی اقتصادی بوده و بخش اعظمی از نیاز اطلاعاتی بازار سرمایه را تأمین می‌کند. متأسفانه در سالهای پایانی قرن بیستم میلادی و در آستانه ورود به قرن بیست و یکم، ورشکستگی شرکتهای عظیمی نظیر انرون، وردکام، آدلفی، سیسکو، لیوسنت و زیراکس، سیستم گزارشگری مالی را با بحران مواجه کرد. ورشکستگی چنین شرکتهایی باعث نشانه رفتن انگشت اتهام به سوی حسابداری و گزارشگری مالی شد؛ به طوری که در موارد متعدد از این رویدادها به عنوان رسوایی حسابداری یاد شد. اما این خاتمه کار نبود، بلکه سیستم گزارشگری مالی به دلیل خدشه دار شدن اعتبار آن، همواره در جلب اعتماد عمومی با بحرانهایی مواجه شد (بولو، ۱۳۸۶). افزایش شمار تقلبها که با ورشکستگی شرکتهای بزرگ در هم آمیخته بود، نگرانیهایی را درباره کیفیت گزارشهای مالی به همراه داشت. حرفه حسابداری و حسابرسی برای چاره‌جویی در این خصوص به تدبیر راهکارهایی همت کرد. از جمله کنگره امریکا کمیته خاصی را مأمور این قضیه و یافتن راهکارهای مقابله با فساد و تقلب نمود که باعث ایجاد **قانون ساربنز اکسلی**<sup>۱</sup> شد. این قانون، موجب پیدایش مرجع نظارتی قدرتمندی به نام **هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام**<sup>۲</sup> برای نظارت بر حرفه حسابداری و حسابرسی شد. وظیفه این هیئت تهیه استانداردهای جدید حسابرسی، تعیین اصول حسابداری مورد نیاز، تدوین استانداردهای کنترل کیفیت حسابرسان و انتشار آیین رفتار حرفه‌ای است. این نقش بسی فراتر از نقش سایر مرجعهای نظارتی قبلی بوده و نیازمند بهبود و گسترش ارتباط میان کمیته حسابرسی و حسابرسان مستقل است (Cohen et al., 2007).

لایحه یادشده کار مشاوره‌ای را که مؤسسه‌های حسابرسی مجازند برای صاحبکاران انجام دهند، محدود می‌کند. افزون بر آن، لایحه مذکور، شرکتهای فهرست‌شده در بورس اوراق بهادار نیویورک را ملزم می‌کند در گزارشهای سالانه، گزارش جداگانه‌ای درباره ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت ارائه کنند. حسابرسان مستقل باید ارزیابی هیئت‌مدیره شرکت از کنترل‌های داخلی را گواهی و گزارش کنند و مدیرعامل و مسئول امور مالی شرکتها باید تصریح کنند که گزارشهای مالی شرکت وضعیت مالی و عملیات شرکت را به طور منصفانه ارائه کرده و اطلاعات مهم حذف نشده است. همچنین، حسابرس مستقل باید گزارشی دربرگیرنده اظهارنظرهای خود در مورد اثربخشی کنترل‌های داخلی برای گزارشگری مالی ارائه کند. اگر حسابرس و مدیریت به این نتیجه رسیدند که ضعف بااهمیتی وجود دارد، پیشنهادهایی از سوی حسابرس ارائه می‌شود که بیانگر ماهیت ضعفهای بااهمیت کنترل‌های داخلی است. در نتیجه، در حال حاضر سه شخصیت مدیران شرکتها، حسابرسان مستقل و کمیته حسابرسی به صورتهای مالی اعتبار می‌دهند.

در این مقاله قصد بر آن است تا اهمیت نظام راهبری بنگاه و روابط متقابل کمیته حسابرسی، حسابرسی داخلی و حسابرس مستقل در بهبود کیفیت گزارشگری مالی به تفصیل شرح داده شده و در آخر پیشنهادهایی در رابطه بر بهبود روابط فوق و در نتیجه بهبود کیفیت گزارشهای مالی بیان شود.

روشها، استانداردها و دستورالعملهای حسابرسی نیز باید به تأیید و تصویب کمیته حسابرسی برسد. هدف کمیته حسابرسی کمک به هیئت مدیره در انجام مسئولیتهای نظارتی است تا نسبت به موارد زیر اطمینان به دست آید (خلیل ارجمندی، ۱۳۸۹):

الف- شایستگی و استقلال حسابرسان مستقل،

ب- رعایت قوانین و مقررات لازم الاجرا،

ج- درستی صورتهای مالی، و

د- عملکرد صحیح حسابرسی داخلی و حسابرسان مستقل.

نگرانی اصلی کمیته حسابرسی این است که اگر مدیریت، کنترلهای داخلی و اصول پذیرفته شده حسابداری را رعایت نکند، حتی با بهترین تلاشهای خود نمی تواند از گزارشهای مالی جعلی جلوگیری کند (Nashwa, 2003)

### حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل

اتکا بر کار حسابرسان داخلی باعث صرفه جویی در هزینه و ارائه خدمات بیشتر به صاحبکار با همان هزینه می شود. استفاده بهینه از کار حسابرسی داخلی می تواند کارایی و اثربخشی حسابرس مستقل را بهبود داده و ارزش حسابرسی داخلی را برای صاحبکار افزایش دهد (نیکبخت و معاذی نژاد، ۱۳۸۷).

### حسابرسی داخلی و حاکمیت شرکتی

حسابرس داخلی شرکت در فرایند حاکمیت شرکتی نقش مؤثری دارد؛ همان طور که در قانون ساربنز اکسلی مشخص شده است. راهبری مؤثر از داخل شرکت و نه از خارج شروع می شود. حسابرس داخلی، مهمترین شریک در راهبری مؤثر شرکت و بهبود کیفیت گزارشگری مالی است؛ چون زمان کافی برای بررسی جزئیات هر گزارشگری مالی را دارد.

حسابرسان داخلی در محیط تجاری امروز، دامنه وسیعی از اطلاعات مربوط به فعالیتهای مالی و عملیاتی سازمان را برای مدیریت تهیه می کنند که اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی فعالیتها و عملکرد مدیریت را بهبود می بخشد (Rezaee, 1996).

در چارچوب کمیته حسابرسی، حسابرسی داخلی از طریق موارد زیر در حاکمیت شرکتی مشارکت می کند:

• ارائه بهترین نظریات کاربردی درباره کنترلهای داخلی،

### کیفیت گزارشهای مالی

کیفیت گزارشگری مالی عبارت است از دقت اطلاعات گزارش شده برای تشریح بهتر عملیات شرکت. در عمل، اطلاعات مربوط به جریان وجه نقد شرکت از جمله اطلاعات موردعلاقه سرمایه گذاران است. این تعریف از کیفیت گزارشگری مالی منطبق بر تعریف هیئت تدوین استانداردهای حسابداری است که عنوان می کند یکی از هدفهای گزارشگری مالی، آگاه کردن اعتباردهندگان و سرمایه گذاران بالقوه برای کمک به تصمیم گیری منطقی و ارزیابی جریان وجه نقد مورد انتظار شرکت است (Biddle & Hillary, 2009).

### حسابرس داخلی

تعامل و روابط حرفه ای حسابرسان داخلی به عنوان یکی از قسمتهای مهم سازمان با دیگر مدیران، عامل مهمی برای دستیابی به هدفهای حسابرسی داخلی و در مرحله بعد، بهره مند شدن سازمان از آن است. به طور کلی حسابرسی داخلی طراحی و اثربخشی سیستم کنترل داخلی را ارزیابی می کند. یک سیستم کنترل داخلی که از طراحی خوب برخوردار باشد، اطمینان می دهد که هدفهای سازمان با هزینه های معقولی انجام خواهد شد. منظور از سیستم کنترلی کارا، سیستمی است که آنچه را در هر مرحله طراحی مدنظر بوده به انجام برساند.

### حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی

کمیته حسابرسی به منظور اجرای وظیفه نظارتی هیئت مدیره به ویژه در زمینه های مرتبط با کنترلهای داخلی، مدیریت ریسک، گزارشگری مالی و فعالیتهای حسابرسی تشکیل شده است. وجود کمیته حسابرسی که متشکل از اعضای غیر موظف هیئت مدیره برای نظارت بر وظیفه ها و مسئولیتهای حسابرسی داخلی است، استقلال حسابرسان داخلی را افزایش می دهد و هر چه پیوند کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی قویتر باشد، تأمین استقلال و در نتیجه واقع بینی و یا حفظ بیطرفی حسابرسان داخلی در عملیات حسابرسی و گزارشگری، بیشتر خواهد شد.

کمیته حسابرسی، مسئولیت نظارت بر استخدام، ترفیع و حقوق و مزایای رئیس حسابرسی داخلی و همچنین، شکل گیری عملیاتی واحد حسابرسی داخلی را به عهده دارد.

## حسابرس داخلی و کیفیت گزارشهای مالی

با توجه به تمایل حسابرسان مستقل برای اتکا بر کار حسابرس داخلی، الزام کمیته حسابرسی به ارزیابی کیفیت عملکرد حسابرس داخلی و بحث در مورد کفایت استفاده از حسابرس داخلی به عنوان بخشی از حسابرسی صورتهای مالی، از اهمیت بیشتری برخوردار است. اگرچه این موضوع به صورت مستقیم از سوی گروه مشورتی مورد بررسی قرار نگرفته، اما گویای این مطلب است که روابط حسابرس داخلی می تواند بر کیفیت کلی فرایند گزارشگری مالی اثر بگذارد (Cohen et al., 2007).

## حسابرس مستقل

### اظهار نظر حسابرس

محصول نهایی حسابرسی مستقل، اظهار نظر صریح حرفه ای است که نسبت به مطلوبیت صورتهای مالی از تمام جنبه های با اهمیت در انطباق با اصول و استانداردهای حسابداری انجام می شود. اظهار نظر به نتیجه گیری و نظر صریح درباره مجموعه صورتهای مالی گفته می شود (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۶).

• تهیه اطلاعات درباره فعالیتهای متقلبانه و ناهنجار (Rezaee & Lander, 1993).

• انجام حسابرسی سالانه و گزارش نتایج آن به کمیته حسابرسی، و

• تشویق کمیته حسابرسی برای انجام بازبینی دوره ای فعالیتها و عملیات سازمان و مقایسه آن با عملیات برنامه ریزی شده (Sawyer, 2003).

از طرف دیگر، کمیته حسابرسی کارآمد با ایجاد محیطی مستقل و پشتیبان، موقعیت حسابرسی داخلی را تقویت و اثربخشی کنترل داخلی را بررسی می کند (Karagiorgos et al., 2010).

حسابرسی داخلی یکی از حلقه های زنجیره ارزش آفرینی در سازمانهای نوین است که در چارچوب نظام راهبری شرکتی، نقش مهمی در توسعه پایدار شرکت ایفا می کند (مدیریت حسابرسی داخلی بورس اوراق بهادار تهران، ۱۳۸۷). از جمع بندی مطالب بالا مشخص است که حسابرسی داخلی خدماتی به مدیریت ارائه می کند که در انجام وظایف به مدیر کمک کرده و نقش تعیین کننده و مشوقی در انجام حاکمیت شرکتی کارآمد دارد.

## Audit Report

### گزارشهای مالی

مهمترین منابع اطلاعاتی است که

هدف آن فراهم کردن اطلاعات لازم برای

تصمیم گیریهای اقتصادی بوده و

بخش اعظمی از نیاز اطلاعاتی بازار سرمایه را

تأمین می کند

Highlights

و او را در جایگاه مسئول ارائه مجموعه‌ای از خدمات مشخص قرار می‌دهند. در راستای انجام وظایف نمایندگی، مدیران باید در مورد نحوه به‌کارگیری منابع اقتصادی تحت کنترل خود، در برابر مالکان پاسخگو باشند و گزارشگری مالی از ابزار مهم پاسخگویی محسوب می‌شود.

### راهبری شرکت

نظام راهبری مجموعه‌ای از فرایندها و ساختارهایی است که از سوی هیئت‌مدیره به منظور آگاهی دادن، هدایت، مدیریت و نظارت بر فعالیتهای سازمان برای تحقق هدفهای تعیین شده، ایجاد می‌شود (استانداردهای حسابرسی داخلی، ۱۳۸۷). راهبری شرکت، شالوده گزارشگری مالی با کیفیت است. تصور گزارش مالی خوب از سازمانی با ساختار راهبری بد، دشوار است. بنابراین، پیشرفت‌های صورت گرفته در راهبری شرکت، به‌طور مستقیم در ارتقای گزارشگری مالی به سطحی بالاتر تأثیرگذار است.

### کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشهای مالی

کمیته حسابرسی در فرایند گزارشگری مالی برای به‌دست آوردن طیف گسترده‌ای از اطلاعات مبتنی بر واقعیت و قضاوت، به مدیریت شرکت و حسابرسی مستقل وابسته است. گزارشگری مالی بی‌کیفیت می‌تواند از شکست یک کمیته حسابرسی برای سؤال در مورد انتخاب مدیریت در مورد روشهای حسابداری ناشی شود. کمیته حسابرسی جهت تضمین هیئت‌مدیره و سهامداران نسبت به اینکه صورتهای مالی شرکت و رویه‌های حسابداری مورد استفاده دارای کیفیت و دقت هستند در نظر گرفته نشده است و برای این کار مجهز هم نشده است. این کمیته هیچ زمانی برای نظارت بر جزئیات در گزارشگری مالی، طراحی و پیاده‌سازی یک سیستم قوی کنترل‌های داخلی، برای جلوگیری از گزارش‌دهی ضعیف، ندارد. افزون بر این، مدیران کمیته بیشتر اوقات دارای روابط نزدیک با هیئت‌مدیره بوده و عضو متقابل هیئت‌های یکدیگر هستند و تمایل به انتقاد از یکدیگر ندارند. با توجه به این عوامل، استفاده از کمیته‌های حسابرسی به‌عنوان ابزاری برای اداره امور شرکتها، مؤثر واقع نخواهد شد (Nashwa, 2003).

### کمیته حسابرسی و حسابرسان مستقل

مسئولیت اولیه کمیته حسابرسی به‌کارگماردن و نظارت بر کار حسابرس مستقل است. برای این منظور لازم است خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی و کار با حسابرس از قبل مشخص شود تا از کیفیت بالایی خدمات ارائه‌شده به‌وسیله حسابرس، اطمینان پیدا شود. تمرکز کمیته‌های حسابرسی کارا، بر دقت و شفافیت صورتهای مالی، اثربخشی کنترلها و کیفیت کار حسابرس است. کیفیت حسابرسی، حق الزحمه‌های حسابرسی، استقلال حسابرس و خدمات غیرحسابرسی، از جمله موضوعهای مورد بحث در عملکرد کاری حسابرس مستقل است (Cohen et al., 2007). از این رو، کمیته حسابرسی استقلال حسابرس را تقویت می‌کند. در واقع، حسابرس در صورتی کارا تر، اثربخش تر و مستقل تر است که کمیته حسابرسی مسئول انتصاب و تعیین حق الزحمه‌های حسابرس باشد (Zulkarnain et al., 2007). همچنین باید اذعان کرد که کمیته حسابرسی هرگونه اختلاف نظر بین حسابرس مستقل و مدیریت را برطرف می‌کند (Van der Nest, 2008).

باید خاطر نشان شد که اختیارها و قضاوت ذهنی دارای تأثیر بر کیفیت گزارشگری مالی است؛ مدیریت نیاز به قضاوتهای مالی منصفانه دارد و کمیته‌های حسابرسی، جایگزین این نیاز نیست. در نتیجه هر دوی حسابرسان داخلی و مستقل باید گزارشهای مالی را قضاوت و ارزیابی کنند. گزارشگری مالی با کیفیت بالا تنها می‌تواند از رابطه‌های مؤثر میان نظام راهبری، حسابرسان داخلی و مستقل و تعیین‌کنندگان استاندارد ایجاد شود. آنها باید با هم کار کنند تا گزارشگری مالی با کیفیت بالا را که بازار سرمایه نیاز دارد فراهم کنند (Nashwa, 2003).

### مدیریت شرکت

#### مدیریت و کیفیت گزارشگری مالی

مدیران، نمایندگانی هستند که از سوی مالکان واحدهای اقتصادی به منظور مدیریت منابع آنها برای کسب بیشترین رفاه منصوب می‌شوند. این ارتباط بین مالکان و نمایندگان، رابطه نمایندگی نامیده می‌شود. به عبارت دیگر، رابطه نمایندگی قراردادی است که به موجب آن، افراد و گروههای مختلف، فرد یا گروهی را به‌عنوان مباشر یا نماینده خود انتخاب می‌کنند



## کمیته حسابرسی، حاکمیت شرکتی و کیفیت گزارش‌های مالی

بررسی رابطه بین حاکمیت و معیارهای مهم کیفیت گزارشگری مالی، مانند مدیریت سود و تجدید ارائه، به درک بهتر بهبود کیفیت گزارشگری مالی از سوی کمیته حسابرسی و روابط با هیئت‌مدیره منجر می‌شود. تصمیم‌های **جسورانه**<sup>۳</sup> مدیریت ممکن است تجدید ارائه سود را در پی داشته باشد (Cohen et al., 2007). از این‌رو، روابط بین حسابرسان و کمیته حسابرسی برای کاهش احتمالی چنین تصمیم‌هایی ضروری است. از سوی دیگر، تحقیقاتی انجام‌شده در این خصوص نشان می‌دهند که تشویق و ترغیب کمیته حسابرسی از طریق برقراری نظام پاداش، باعث می‌شود تا تقاضا برای نظارت بر فرایند گزارشگری مالی افزایش یابد و کیفیت حسابرسی و تخصص کمیته حسابرسی بهبود یابد (Engel et al., 2010). از جمله مباحث مطرح در خصوص کیفیت گزارشگری مالی که بر این رابطه تأثیرگذار است، می‌توان به موارد زیر اشاره کرد.

### مدیریت سود

مدیریت می‌تواند از حسابداری تعهدی برای تحریف عملکرد مالی صحیح واحد تجاری استفاده کند. بنابراین، محققان از اقلام معوق (برای مثال، برآوردهای جسورانه حسابداری یا تعدیلهای پایان دوره) به‌عنوان ابزاری برای مدیریت سود و گزارشگری مالی با کیفیت پایین استفاده می‌کنند (نمازی و همکاران، ۱۳۹۰). نتایج مطالعات انجام‌شده در این خصوص نشان می‌دهد واحدهای تجاری که کمیته حسابرسی خود را با مدیران مستقل تشکیل داده‌اند، تمایل کمتری به ارائه اقلام معوق دارند. افزون بر این، بین تخصص مالی در کمیته حسابرسی و مهارت مالی اعضای هیئت‌مدیره با بزرگنمایی اقلام معوق، رابطه منفی (معکوس) وجود دارد (Dhaliwal, 2006).

### تجدید ارائه

**تجدید ارائه**<sup>۴</sup>، پذیرش اظهار غلط و بااهمیت در صورتهای مالی دوره قبل است. بنابراین میزان و اندازه تجدید ارائه، نشان‌دهنده گزارشگری مالی ضعیف است. رابطه بین تخصص

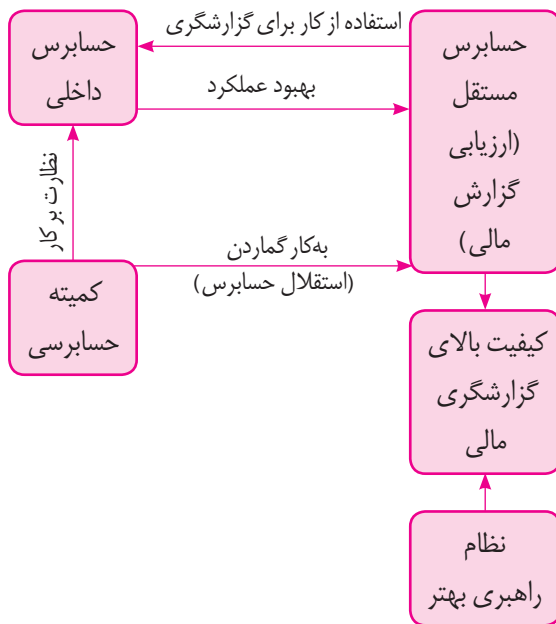
مالی در هیئت‌مدیره و کیفیت بالای گزارشگری مالی، بر روابط بین حسابرسان، کمیته‌های حسابرسی و هیئت‌مدیره تأثیر داشته و گویای این است که چنین روابطی می‌توانند آگاهی‌دهنده باشند. تخصص مالی در کاهش فرصت‌های مدیریت سود از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است و اطلاعات به‌دست‌آمده از روابط بین حسابرس، هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی، ممکن است سودمند باشد (Baber, 2005).

### تقلب

**تقلب**<sup>۵</sup> در گزارشگری مالی شاید مهمترین پیامد مشکل‌ساز گزارشگری مالی با کیفیت پایین، باشد. کیفیت گزارشگری مالی می‌تواند در صورت افزایش تعامل و ارتباط ایجادشده بین بازیگران اصلی اجزای حاکمیت شرکتی، شامل حسابرسان مستقل و کمیته حسابرسی، افزایش یابد. با افزایش تعامل، دانش مالی افزایش یافته، درک بهتری از هدفهای مدیریت فراهم شده، نفوذ مدیران داخلی کاهش یافته و در نتیجه روابط کلی افزایش می‌یابد. (Xie et al., 2003; Anderson et al., 2005).

## سازوکار حاکمیتی و ضعفهای بااهمیت کنترل‌های داخلی

هدف اصلی سازوکارهای کنترلی، شفاف‌سازی و پاسخگویی است. در سازوکار حاکمیتی، تأکید ویژه‌ای بر استقرار نظام حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی می‌شود و رابطه بین مدیران و حسابرسان مستقل از طریق کمیته حسابرسی شکل می‌گیرد. حاکمیت شرکتی اثربخش، مستلزم فعال بودن و تشریک مساعی تمامی مشارکت‌کنندگان اصلی آن یعنی کمیته حسابرسی، هیئت‌مدیره، حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی و مدیریت است. اثربخشی حاکمیت شرکتی در اصل به موفقیت کمیته حسابرسی بستگی دارد. کمیته‌های حسابرسی برای کارایی بیشتر و تکمیل نقش کنترلی خود در سازمان، باید محیط کنترلی قوی از طریق افزایش کیفیت گزارشگری مالی ایجاد کنند (احمدپور و همکاران، ۱۳۸۹). همچنین، لازم است تا حسابرس در مورد موضوعهای بااهمیت مربوط به کنترل‌های داخلی، به‌طور مستقیم با هیئت‌مدیره ارتباط برقرار



استقلال سنگ بنای پاسخگویی است. مشکل اصلی این است که مدیریت شرکتها هر دوی حسابرسان داخلی و مستقل را استخدام، اخراج و حقوقشان را پرداخت می‌کنند. حسابرسان روابط خوب با مدیریت برقرار می‌کنند تا بتوانند شغل و یا سرویس‌گیرنده را نگهدارند. آنها مستقل از مدیریت شرکت نیستند. حتی اگر قانون سارینز اکسلی از ارائه خدمات غیرحسابرسی به مشتریان حسابرسی جلوگیری می‌کند، حسابرسان به نحو قابل درکی می‌خواهند تا زمانی که ممکن است، مشتریان خود را حفظ کنند (Nashwa, 2003).

### نتیجه‌گیری

اطلاعات حسابداری از مهمترین منابع اطلاعاتی است که به عنوان محصول اصلی سیستم حسابداری نقش اساسی در تصمیم‌گیری‌های گروه‌های مختلف بازار سرمایه ایفا می‌کند. این اطلاعات طی فرآیندی محاسباتی و براساس اصول و استانداردهای مراجع دارای صلاحیت اندازه‌گیری و ارائه می‌شوند و اگر از شفافیت لازم برخوردار نباشد، احتمال تصمیم‌گیری‌های نادرست به وسیله گیرنده اطلاعات افزایش می‌یابد.

با توجه به ورشکستگی شرکت‌های عظیمی مانند انرون، وردکام، آدلفی، سیسکو، لیوسنت و زیراکس، می‌توان

کند. نکته اصلی این است که مشاهده‌های حسابرسان در ارتباط با بهبود اثربخشی کمیته حسابرسی، می‌تواند به صورت مستقیم به هیئت‌مدیره گزارش داده شود (Krishnan, 2005).

### استقلال حسابرسان

ارزش حسابرسی مستقل به میزان ارزیابی حسابرسان از ارائه منصفانه صورتهای مالی و اثربخشی کنترل‌های داخلی بستگی دارد. از این رو، نقش حیاتی کمیته حسابرسی تضمین استقلال ظاهری و باطنی حسابرسان است. نگرانی در خورتوجهی که به استقلال حسابرسان آسیب می‌رساند، ارائه خدمات غیرحسابرسی است (خشویی و رجبی، ۱۳۸۷). قانون سارینز اکسلی، خدمات غیرحسابرسی را ممنوع شمرده و کمیته حسابرسی را ملزم کرده تا هرگونه خدمات غیرحسابرسی ارائه‌شده از سوی حسابرسان را ارزیابی کند.

### حسابرس داخلی

### مهمترین شریک در

### راهبری مؤثر شرکتها و


### بهبود کیفیت

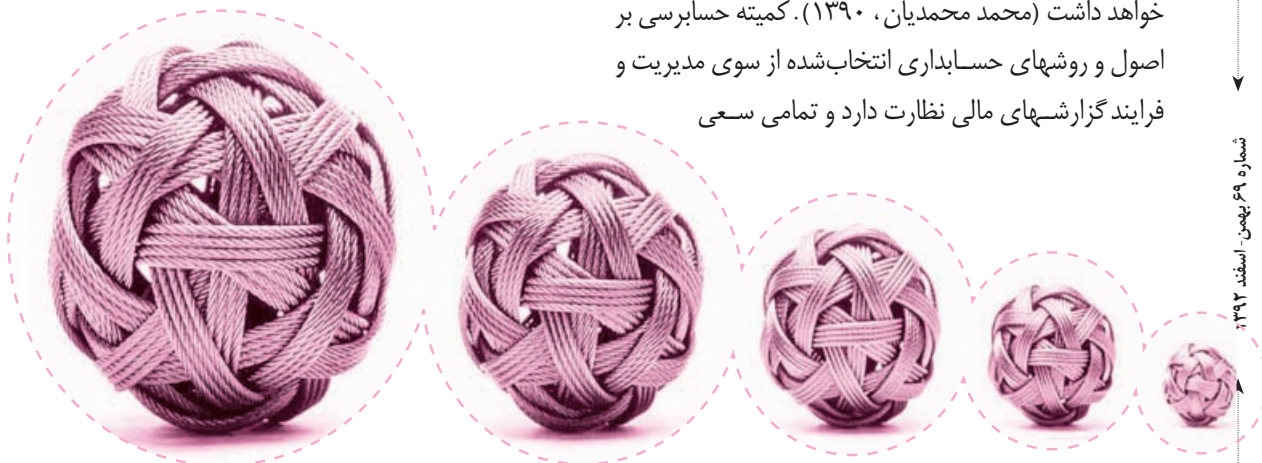
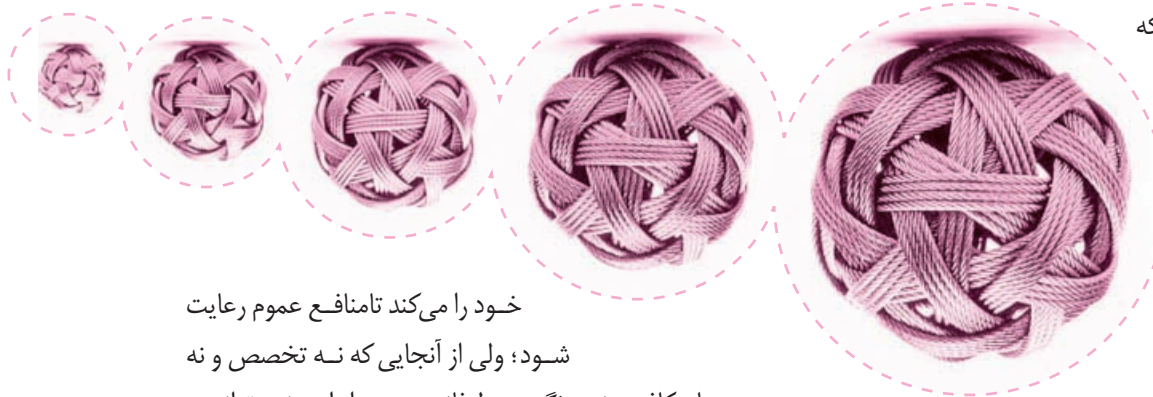
### گزارشگری مالی است

بدین نتیجه رسید که برای اطمینان از کیفیت گزارشهای مالی نمی‌توان فقط به گزارش حسابرسان مستقل اکتفا کرد و افزایش کیفیت گزارشهای مالی از همکاری متقابل کمیته

حسابرسی، حسابرس مستقل و حسابرس داخلی و همچنین نظام راهبری شرکت حاصل خواهد شد. با توجه به بحرانهای به وجود آمده و ایجاد قانون ساربنز اکسلی که ارائه گزارش جداگانه درباره ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی با گواهی مدیریت را ملزم می‌کند و کیفیت گزارشهای مالی را بین مدیریت شرکت، کمیته حسابرسی، حسابرس مستقل و حسابرس داخلی تقسیم می‌کند، کمیته‌های حسابرسی اثربخش، به عنوان عاملی تعیین‌کننده در روند گزارشگری مالی، موجب افزایش اعتبار صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌شوند. اعضای این کمیته با هیئت‌مدیره که مسئول حفظ منافع سهامداران است، همکاری کرده و بر کیفیت و مطلوبیت صورت‌های مالی، حسابداری، حسابرسی، کنترل داخلی و فرایند گزارشگری نظارت می‌کنند.

برقراری ارتباط حسابرسان، کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره موجب افزایش جریان اطلاعات سودمند، اثربخش و آگاهی‌دهنده می‌شود. این امر، به تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران کمک کرده و افزایش پاسخگویی در مقابل سهامداران را در پی خواهد داشت (محمد محمدیان، ۱۳۹۰). کمیته حسابرسی بر اصول و روشهای حسابداری انتخاب شده از سوی مدیریت و فرایند گزارشهای مالی نظارت دارد و تمامی سعی

خود را می‌کند تا منافع عموم رعایت شود؛ ولی از آنجایی که نه تخصص و نه زمان کافی و نه ویژگی بی‌طرفانه بودن را دارد، نمی‌تواند در مورد اینکه آیا صورتهای مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت به صورت منصفانه ارائه شده‌اند و اطلاعات مهمی حذف نشده باشد، اظهار نظر کند. لذا باید حسابرس مستقلی را استخدام کند تا در این مورد نظر دهد. از طرفی، حسابرس داخلی چون هم زمان کافی را داراست تا تمام جزئیات صورتهای مالی را مورد بررسی قرار دهد و هم کنترل داخلی که بر فرایند صحیح گزارش‌دهی نظارت دارد به وسیله او بنا می‌شود، نقش مهم و به‌سزایی را در افزایش کیفیت گزارشگری مالی داراست و با یک سیستم کنترل داخلی مناسب می‌تواند زمان و هزینه رسیدگی حسابرس مستقل را کاهش دهد. همانطور که در قانون ساربنز اکسلی مشخص شده است، حسابرس داخلی شرکت در فرایند حاکمیت شرکتی نقش مؤثری دارد. حاکمیت مؤثر از داخل شرکت و نه از خارج شروع می‌شود و حسابرس داخلی، مهمترین شریک در حاکمیت مؤثر شرکتها و بهبود کیفیت گزارشگری مالی است. 





Arnold, **Auditor Communications with the Audit Committee and the Board of Directors: Policy Recommendations and Opportunities for Future Research**, Accounting Horizons, Vol. 21, No. 2, 2007, pp. 165-187

• Dhaliwal D., V. Naiker, and F. Navissi, **Audit Committee Financial Expertise, Corporate Governance and Accruals Quality: An Empirical Analysis**, Working paper, The University of Arizona, 2006

• Engel E., M.H. Rachel, and W. Xue, **Audit Committee Compensation and the Demand for Monitoring of the Financial Reporting Process**, Journal of Accounting and Economics, Vol. 49, No. 5, 2010, pp. 136-154

• Karagiorgos T., G. Drogas, P. Christodoulou, and M. Pazarskis, **Internal Auditing as an Effective Tool for Corporate Governance**, Journal of Business Management, 2(1), International Science Press, 2010, pp. 15-23

• Krishnan J., **Audit Committee Quality and Internal Control: An Empirical Analysis**, The Accounting Review, Vol. 80, No. 2, 2005, pp. 649-675

• Nashwa, **Audit Committees: The Solution to Quality Financial Reporting?**, CPA Journal, 2003

• Rezaee Z., **Improving the Quality of Internal Audit Functions through Total Quality Management**, Managerial Auditing Journal, MCB University Press, 11(1), 1996, pp. 30-34

• Rezaee Z. and G. Lander, **The Internal Auditor's Relationship with the Audit Committee**, Managerial Auditing Journal, MCB University Press, 8(3), 1993, pp. 35-40

• Sawyer B.L., **Sawyer's Internal Auditing, The Practice of Modern Internal Auditing**, The Institute of Internal Auditors, 5th ed., 2003, pp. 1061-1102

• Van der Nest D. P., **The Perceived Effectiveness of Audit Committees in the South African Public Service, Meditari Accountancy Research**, Vol. 16, No. 2, 2008, pp. 175-188

• Xie B., W. Davidson, and P. DaDalt, **Earning Management and Corporate Governance: The Role of the Board and the Audit Committee**, Journal of Corporate Finance, Vol. 9, No. 2, 2003, pp. 295-316

• Zulkarnain S.M., M.A.A. Hamid, S.S.M. Saad, and G.E. Jonathan, **Audit Committee Authority and Effectiveness: The Perceptions of Malaysian Senior Managers**, International Research, Journal of Finance and Economics, Vol. 8, No. 1, 2007, pp. 41-56

## پانوشتها :

- 1- Sarbanes- Oxley Act
- 2- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
- 3- Aggressive
- 4- Restatement
- 5- Fraud

## منابع :

• **استانداردهای حسابرسی داخلی**، پایگاه اطلاع‌رسانی حسابرسی داخلی بورس اوراق بهادار تهران، & <http://www.irbourse.com/hesabresi/>، ۱۳۸۷، / <http://www.tse.ir>

• احمدپور احمد، محمد کاشانی‌پور و محمدرضا شجاعی، **بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی بر هزینه تأمین مالی از طریق بدهی (استقراض)**، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۷، شماره ۶۲، زمستان ۱۳۸۹، ۱۷-۳۲

• بولو قاسم، **هزینه حقوق صاحبان سهام و ویژگیهای سود**، رساله دکتری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ۱۳۸۶

• خشویی محمد و روحی رجبی، **هزینه‌های نمایندگی و قیمتگذاری خدمات حسابرسی مستقل**، مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۳، دانشگاه تهران، ۱۳۸۷

• خلیل‌ارجمندی غلامرضا، **نقش کمیته حسابرسی در تحقق نظام راهبری شرکتی**، همایش حسابرسی داخلی، پایگاه اطلاع‌رسانی انجمن حسابداران خبره ایران، <http://www.iranianica.com>، ۱۳۸۹

• کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، **استانداردهای حسابرسی**، سازمان حسابرسی، ۱۳۸۶

• مدیریت حسابرسی داخلی بورس اوراق بهادار تهران، **نظامنامه حسابرسی داخلی**، <http://www.irbourse.com/hesabresi/>، ۱۳۸۷

• محمدیان محمد، **نقش و روابط حسابرسی**، کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره در پاسخگویی به سهامداران، ماهنامه حسابرس، سال سیزدهم، شماره ۵۶، ۱۳۹۰، صفحه ۱۳۶

• نمازی محمد، انور بایزیدی و سعید جبارزاده کنگرلویی، **بررسی رابطه بین کیفیت و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران**، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، سال سوم، شماره ۹، بهار ۱۳۹۰

• نیکبخت محمدرضا، محمد معاذی‌نژاد، **عوامل مؤثر بر اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی**، دو فصلنامه تحقیقات مالی، دوره ۱۰، شماره ۲۶، پاییز و زمستان ۱۳۸۷

• Anderson K.L., D.N. Deli, and S.L. Gillan, **Board of Directors, Audit Committees, and the Information Content of Earnings**, Working Paper, Georgetown University, 2005

• Baber W.R., S. Kang, and L. Liang, **Strong Boards, Management Entrenchment, and Accounting Restatement**, Working Paper, The George Washington University, 2005

• Biddle G., G. Hillary, and R. Verdi, **How Does Financial Reporting Quality Improve Investment Efficiency?**, Journal of Accounting and Economics 48, 2009, P:112-138

• Cohen J., M.L. Gaynor, G. Krishnamoorthy, and M.W.