



نقش در حال تغییر کمیته حسابرسی

سید مصطفی علوی^{۱*} محمدحسین قائمی^۲

۱. دکتری حسابداری دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره) (نویسنده مسئول)

۲. دانشیار حسابداری، دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره)

ارتباط با نویسنده: Dr.seyedalavi@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۰۵/۲۹، تاریخ انجام اصلاحات: ۱۳۹۶/۰۶/۲۸، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۶/۰۶/۳۰

The Changing Role of Audit Committee

Seyed Mostafa Alavi^{1*} Mohamad Hossein Ghaemi²

Ph.D. of Accounting Imam Khomeini International University, Qazvin (Corresponding author)

Associate Professor Department of Accounting, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran

Email: Dr.seyedalavi@gmail.com

Received 20/07/2017, Revised 19/09/2017, Accepted 21/09/2017

چکیده

وقوع تقلبها و رسواییهای مالی پی در پی طی دهه‌های اخیر جایگاه بی بدیل نظام راهبری بنگاه و اجزای آن را بیش از پیش نمایان ساخت. امروزه کمیته‌های حسابرسی مسئولیت‌های مشخص و تعیین شده‌ای دارند که در گذر زمان تغییرات متعددی داشته است و از یک نقش و وظیفه سنتی به نقشی مترقی و تاثیرگذار تبدیل شده است.

از تاریخ تشکیل کمیته‌ها برای اولین بار چندین دهه می‌گذرد و در هر دوره وظایف و مسئولیت‌های مختلفی بر عهده آنها بوده است. وقوع رویدادهایی مانند مک‌کیسون و رایبیز و تشکیل کمیته‌هایی مانند بلوریون و همچنین وضع برخی قوانین مانند قانون ساربنز-آکسلی اهداف، وظایف و مسئولیت‌های کمیته را به شکل قابل توجهی تغییر داد.

امروزه این کمیته‌ها به عنوان بازوی مدیریت نقش تاثیرگذاری در بهبود کیفیت گزارشگری مالی، حسابرسی داخلی، حفاظت از حقوق سهامداران و همچنین تعامل و نظارت بر حسابرسان دارند. تمام این وظایف به واسطه رویدادهای مختلفی است که به وقوع پیوسته است. از اینرو انتظار می‌رود در آینده و با گذشت زمان نگاه ویژه‌ای به جایگاه کمیته حسابرسی صورت گرفته و تغییرات نوینی در وظایف کمیته‌ها مشاهده شود.

کلمات کلیدی: کمیته حسابرسی، راهبری شرکتی، وظایف و مسئولیت‌ها

۱- مقدمه

رشد و توسعه بازارهای سرمایه و محیط اقتصادی، نیازمند رشد ارکان نظارتی و حمایتی از سهامداران و مالکان جدید است. به دنبال آن نیز تقویت فرهنگ پاسخگویی و ارتقای شفافیت اطلاعات در شرکتها و سایر واحدهای اقتصادی که تمام یا مقداری از سرمایه آنها از طریق مردم تامین شده است امری گریزناپذیر می‌باشد. از جمله ساز و کارهایی که برای افزایش قابلیت اتکای اطلاعات مالی شرکتها، بهبود سلامت مالی و حفاظت از حقوق و منافع سهامداران طراحی و اجرا شده است، نظام راهبری بنگاه است (بولو و مداحی، ۱۳۸۹).

نظام راهبری بنگاه^۱ با حفظ تعادل میان اهداف اجتماعی، اقتصادی و اهداف فردی و جمعی سر و کار دارد، موجب ترغیب استفاده کارآمد از منابع و الزام پاسخگویی شرکتها در خصوص ایفای وظیفه مباشرت برای اداره منابع می‌شود. پیچیدگی روابط اقتصادی و اجتماعی در بنگاههای اقتصادی و بروز تضاد منافع در حوزههای متفاوت میان گروههای مختلفی که به نحوی با بنگاههای اقتصادی در تعامل هستند، نیاز به استقرار یک نظام راهبری مناسب در شرکتها را که حامی حقوق و منافع همه گروهها باشد، را بیش از پیش ضروری می‌سازد. نظام راهبری بنگاه که در فضای قانونی، نظارتی و انضباطی و محیطهای پیرامونی رشد پیدا می‌کند به مسائلی همچون برقراری عدالت میان گروههای مختلف، استفاده کارآمد از منابع اقتصادی بنگاه، فراهم کردن اطلاعات شفاف، ایجاد محیط سالم گزارشگری مالی، استقرار سیستم مناسب نظارتی و جبران خدمات مدیران می‌پردازد. نظام راهبری شرکتها دارای ارکان خاصی است و کمیته حسابرسی یکی از ارکان اصلی نظام راهبری شرکتهاست.

الشاعر و همکاران^۲ (۲۰۱۷) معتقدند کمیته حسابرسی نقش کلیدی در راهبری بنگاه است. کریسان و فالوپ^۳ (۲۰۱۴) نیز هسته اصلی راهبری بنگاه را کمیتههای حسابرسی می‌دانند. قوش و همکاران^۴ (۲۰۱۰) نیز اعتقاد دارند کمیتههای حسابرسی به عنوان یک ابزار مهم جهت راهبری شرکت تلقی می‌شوند. وانگ و همکاران^۴ (۲۰۱۵) نیز بیان

^۱ - Corporate Governance.

^۲ - Al-Shaer et al

^۳ - Crisan and Fulop.

^۴ - Ghosh et al

می‌دارند سهامداران و نهادهای قانون‌گزار در بازارهای مالی به طور فزاینده‌ای بر نقش کمیته حسابرسی در ایفای مسئولیت پاسخگویی نسبت به وظایف خود به خصوص از منظر نظارت بر صورت‌های مالی حسابرسی‌شده، تمرکز می‌کنند. محمدیان (۱۳۹۰) بیان می‌دارد این کمیته می‌تواند بر مدیریت ارشد شرکت نظارت کند و به عنوان بازدارنده مدیریت از زیرپا گذاشتن کنترل‌های داخلی، نقش موثری ایفا کند. مالیک^۱ (۲۰۱۴) نیز بیان می‌دارد کمیته‌های حسابرسی که نقش مهمی در ایجاد اطمینان نسبت به گزارشگری مالی، کنترل‌های داخلی، حسابرسی مستقل و مدیریت ریسک دارد.

تمام موارد فوق حاکی از اهمیت تعیین‌کننده کمیته‌های حسابرسی است. لیکن این جایگاه به یکباره ایجاد نشده و به تدریج و در طول زمان به این جایگاه رسیده است. اگرچه در بدو امر بعضی از شرکت‌ها به صورت داوطلبانه اقدام به تشکیل کمیته حسابرسی می‌کردند، اما در سال‌های اخیر نهادهای قانون‌گزار و سازمان‌های مسئول در بسیاری از کشورها بر تشکیل کمیته حسابرسی و گسترش وظایف آن تاکید کردند.

گراهام تد^۲ (۲۰۱۰) در یک مطالعه جامع در خصوص تاریخچه کمیته حسابرسی و نقش آن، دوران این کمیته را به سه دوره عمده تقسیم و برای هر دوره کارکرد و نقش متفاوتی تعریف می‌کند. دوره‌های فوق عبارتند از:

۱- دوره ۱۹۵۴-۱۹۲۰

۲- دوره ۱۹۸۶-۱۹۵۵

۳- دوره ۲۰۰۲-۱۹۸۷

تد (۲۰۱۰) بیان می‌دارد که هدف او از این تقسیم‌بندی ارائه دوره‌های مختلفی است که کمیته وظایف متفاوتی بر عهده دارد و نقش او در حال گذار از نقش سنتی به ابزاری مترقی است. در ادامه به تشریح هر کدام از این دوره‌ها پرداخت می‌شود.

۲- دوره اول: ۱۹۵۴-۱۹۲۰

در ابتدای قرن بیستم شرکت‌های بزرگ متعددی مانند جنرال الکتریک، استیل ایالات متحده، راه آهن نیویورک و همچنین موسسات مالی و بانک‌های فراوانی تاسیس شدند.

¹ -Malik.

² - Graham Teed.

این دوره را دوره مالکیت خصوصی و شرکت‌های مدرن می‌نامند. در این دوره کنگره سعی در ایجاد فدرال رزرو^۱ برای کنترل سیستم بانکداری آمریکا در ۱۹۱۳ نمود و قانون تاسیس فدرال رزرو را تصویب کرد. این دوره را می‌توان، دوره اجتماعی شدن و دوره تحولات عمیق نامید. مردم ایالات متحده در این زمان گذار از فرهنگ کشاورزی و سنتی را به فرهنگ شهرنشینی را تجربه کردند. از منظر نوع مالکیت به خصوص در حوزه شرکت‌ها آرام آرام شرکت‌های سهامی شکل گرفته و تک مالکی کاهش یافت شرکت‌های سهامی از تعداد بیشتری مالک برخوردار بودند که هر کدام حق رای انتخاب داشته و می‌توانستند مدیران را انتخاب کنند. این نتایج منتج به متمرکز شدن قدرت مدیریت شرکت شد. این رویدادها در نهایت مفهوم جدایی مالکیت از مدیریت را به دنبال داشته است. در این شکل از مالکیت، مدیر نماینده مالک بوده و کنترل مدیریت نکته حائز اهمیت است. در این شرایط عملاً بخش قابل توجهی از مالکان مشارکت فعال در امور شرکت را ندارند.

یکی دیگر از نکاتی که باید به آن توجه داشت فقدان سرمایه‌گذاران نهادی است. اگر چه در اوایل تشکیل شرکت‌های سهامی آنچنان مورد توجه نبوده‌اند ولی گذشت زمان نشان از تاثیر سرمایه‌گذاران دارای قابل توجهی از بلوک سهام در امور شرکت‌ها می‌باشد. این سرمایه‌گذاران نقش قابل توجهی در اخذ تصمیم‌های شرکت‌ها و تعیین خط مشی‌های آنها دارند. جنسن و مک لینگ (۱۹۷۶) استدلال می‌کنند تفکیک مدیریت از مالکیت روابط قراردادی بین مدیران و مالکان منجر می‌شود. باید توجه داشت که سهامداران قدرت زیادی برای کاهش رفتارهای پرخطر ندارند مع الوصف می‌توان با انعقاد قرارداد مالک-مدیر تا حدودی نظارت داشت. در کنار رویدادهای فوق، تصویب قانون ۱۹۳۴ منجر به شکل‌گیری کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا گردید. این کمیسیون بر بازار سرمایه آمریکا و همچنین در مواقع لزوم و از طریق نهادهای حرفه‌ای بر حسابداری و حسابرسی شرکت‌های سهامی عام نظارت داشت. پس از وقوع برخی تقلب‌هایی مانند ماجرای شرکت مک‌کیسون و رابینز^۲ دهه ۱۹۴۰، این کمیسیون لازم دانست که کمیته‌ای تحت عنوان کمیته حسابرسی تشکیل شود. در واقع تشکیل کمیته حسابرسی در این زمان برای حذف این باور بود که مدیران شرکت‌های بزرگ قدرت شکست

¹ - Federal Reserve.

² - McKesson and Robbins.

ناپذیری و کنترل ناپذیری دارند. تشکیل کمیته در این برهه زمانی نمادی از یک راهبری شرکت خوب می‌باشد.

SEC پس از وقوع تقلب شرکت مک کیسون و رایینز که حسابرس آن موسسه پرایس واتر هاوس بود و حسابرس در پاره‌ای موارد نتوانسته بود اطمینان لازم را اجرا کند، بنابراین ضروی دانست که به منظور حفظ حقوق سهامداران، کمیته‌ای متشکل از اعضای هیئت‌مدیره که وظیفه اجرایی در شرکت ندارند تشکیل شود. به اعتقاد تد (۲۰۱۰)، پیش از سال ۱۹۴۰ نیز کمیته‌های مشابهی، مانند کمیته حسابرسی تشکیل شد که وظیفه‌ای مانند وظیفه کمیته حسابرسی داشته است که به ترتیب زمانی عبارتند از:

سال ۱۹۲۹: کمیته ویژه‌ای درباره حسابرسی، چگونگی انتصاب حسابرسان مستقل را مورد بررسی قرار دهد.

سال ۱۹۳۲: تشکیل کمیته‌ای برای حل اختلاف با حسابرسان که توسط سهامداران و از بین آنها تشکیل می‌شود.

سال ۱۹۳۳: شکل جدیدی از یک کمیته برای انتصاب حسابرسان به گونه‌ای که بانک‌ها، حسابرسان آنها باید توسط هیئت مدیره و یا کمیته‌ای منتخب شده توسط آنها تعیین شوند.

۳- دوره دوم: ۱۹۸۶-۱۹۵۵

در اواسط قرن بیستم این آگاهی شکل گرفته بود که کمیته‌های حسابرسی چه جایگاهی در راهبری شرکتی دارند و اقدامات مدیران توسط آنها ارزیابی می‌شود. به طور کلی طی دهه‌های ۶۰ و ۷۰ میلادی آگاهی عمومی اجتماعی شکل گرفت و به دنبال آن مسئولیت‌پذیری بیشتری ایجاد شد. تد (۲۰۱۰) بیان می‌کند از ۱۹۶۰ تصمیم‌های قانونی گوناگونی اتخاذ شد که تاکید بر مسئولیت مدیران و نظارت شدن آنها دارد. مسئولیت و تعهد مدیران و حسابرسان مستقل اهمیت دو چندان یافته و در دعاوی شرکت مدنظر قرار می‌گرفت. در این زمان نقش و مزایای کمیته حسابرسی بروز بیشتری داشت.

۳-۱- عوامل تسریع در رشد کمیته حسابرسی

در کنار افزایش آگاهی اجتماعی و حس مسئولیت‌پذیری دو رویداد با اهمیت از نظر محققان رخ داد که رشد کمیته‌های حسابرسی تاثیر گذار باشد. حمایت و تایید کمیته‌های حسابرسی از طرف AICPA^۱ و تایید دادگاهی در نیویورک در خصوص مسئولیت مدیران در این خصوص رویدادهایی با اهمیت هستند.

۳-۲- توصیه AICPA

تد (۲۰۱۰) بیان می‌دارد در بیستم جولای ۱۹۶۷، کمیته اجرایی AICPA طی بیانیه کوتاه توصیه کرد که بهتر است اعضای کمیته از بین نفرات غیراجرایی شرکت منصوب شوند و بتوانند که حسابرسان مستقل شرکت را انتخاب کرده و با آنها وارد مذاکره شوند. این کمیته بیان می‌دارد:

۱- کمیته‌های حسابرسی باید دامنه رسیدگی‌ها را با حسابرسان مستقل مشخص کنند.

۲- کمیته‌ها باید صورتهای مالی شرکت را با گزارش حسابرس مستقل تطبیق داده و بعد از انجام تعدیلات مناسب مجدد بررسی لازم را انجام دهند.

۳- پرس و جو و نظرخواهی از حسابرسان مستقل در رابطه با کنترل‌های داخلی شرکت داشته باشند.

حسابداران رسمی نیز به دنبال آن سعی در شناسایی مفاهیم مرتبط با کمیته‌ها و وظایفی که آنها بر عهده دارند کردند. اگر چه در ابتدا کمیته‌های حسابرسی برای حفظ وضع موجود شرکت بودند و کمتر کسی اثربخشی آنها را پیگیری می‌نمود لیکن بعد از مدتی اثربخشی آنها و نیز کارکرد آنها در یک نظام راهبری خوب مورد بحث قرار گرفت و بیان شد که اثربخشی کمیته به قدرت اعضای کمیته درون واحد تجاری مرتبط می‌شود. اگر اعضای کمیته از طرف هیئت مدیره و مدیران پشتیبانی شوند، همچنین زمان کافی برای انجام مسئولیت‌های خود داشته باشند، بنابراین می‌توان ادعا نمود کمیته به شکل اثربخشی عمل خواهد کرد. دومین عاملی که به رشد کمیته‌ها سرعت بخشید مربوط به مسئولیت‌های هیئت مدیره است. در سال ۱۹۶۱ پس از آنکه شرکتی برای تامین سرمایه در گردش مورد نیاز خود اقدام به تحریف صورتهای مالی و پوشاندن ورشکستگی^۲ خود

^۱-American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).

^۲-Bankruptcy.

نمود. وقتی شرکت در سال ۱۹۶۳ اعلام ورشکستگی نمود دارندگان اوراق بدهی شرکت نسبت به مدیران و حسابرسان شکایت کردند. مدیران در دفاع از خود ادعا کردند که برای تهیه اطلاعات خود از کارشناس استفاده کرده و آزمون‌های کافی انجام داده‌اند. اعتقاد آنها براساس قانون اوراق بهادار ۱۹۳۳ بود که اساساً افراد (در این موضوع هیئت مدیره) در قبال تحریف‌هایی که ناشی از استفاده از کارشناس بوده نمی‌باشند. در رابطه با این واقعه رای صادره دادگاه مبنی بر این بود که همه مدیران شرکت در قبال اطلاعات مالی تهیه شده دارای مسئولیت می‌باشند. صدور این رای همراه با افزایش پیچیدگی‌های صنعت، مدیران به خصوص اعضای هیئت‌مدیره شرکت‌ها را ملزم به صرف وقت بیشتری برای شرکت‌ها کرد. در این راستا برخی مدیران به طور مشخص از کارشناس و خبرگان مالی برای انجام وظایف خود و ایفای مسئولیت‌شان استفاده کردند. این عمل یک اقدام اساسی در راستای شکل‌گیری کمیته‌های حسابرسی تلقی می‌شود. دی زرت^۱ (۱۹۹۷) معتقد است آگاهی از کمیته حسابرسی حاصل از افزایش مطالبات برای اداره امور شرکت‌ها و پاسخگویی هیئت مدیره است این امر منجر به شکل‌گیری یک سری قوانین مناسب در حوزه‌های مرتبط شده از جمله اینکه مدیریت امانتدار شرکت حساب می‌شود.

۳-۳- آغاز الزام بورس نیویورک

به دنبال بیانیه شماره ۱۹ کمیسیون بورس و اوراق بهادار، طی دهه‌های ۶۰ و ۷۰ میلادی واکنش‌های متعددی به خصوص توسط بورس نیویورک صورت گرفت.

در این دوران بورس نیویورک به دنبال شکل‌گیری کمیته‌های حسابرسی بود. آنها صراحتاً الزام کردند که کمیته‌ها باید از مدیران مستقل و خارجی تشکیل شوند. بورس نیویورک به دنبال آن اقدام به پرسش برخی سوالات از مدیرعامل شرکت‌ها نمود.

۱- آیا شما موافق تشکیل کمیته‌های حسابرسی با الزام بورس هستید؟

۲- آیا شما موافقید که ترکیب کمیته‌های حسابرسی از حداقل ۳ نفر مدیر مستقل که از بیرون شرکت باشند تشکیل شود؟

۳- آیا موافق هستید پایان سال ۱۹۷۷ فرصت تشکیل کمیته‌ها باشد؟

^۱ - DeZoort.

۴- آیا شرکت شما قبل از این کمیته حسابرسی داشته است و یا خود شما در این خصوص طرح و پیشنهادی دارید؟

۵- آیا در رابطه با کمیته‌ها پیشنهاد و یا توصیه ای دارید؟

از میان شرکت‌ها ۶۸ شرکت به نامه بورس پاسخ دادند، از بین آنها ۲۵ شرکت خود دارای کمیته حسابرسی بودند لیکن در رابطه با تعریف مدیر مستقل دارای مشکل هستند در این رابطه نظرات متعددی داده شد و در نهایت محدودیت‌هایی در تعاریف ذکر شد. این اقدام بورس نیویورک یکی دیگر از مهم‌ترین مراحل در راستای شکل‌گیری کمیته‌های حسابرسی به حساب می‌آید.

با این وجود تد (۲۰۱۰) اعتقاد دارد به ۳ دلیل شکل‌گیری کمیته‌های حسابرسی با استقبال عمومی مواجه نشد.

۱- پیشنهاد‌های اولیه کمیسیون بورس و اوراق بهادار و بورس نیویورک، مشخص می‌کند که اعضای کمیته حسابرسی باید مدیران غیراجرایی باشند که وظایفی مانند بکارگیری و نظارت بر حساب‌رسان را داشته باشند. این در حالی است که مدیران باید مسئولیت‌پذیر بوده و پاسخگو باشند در حالی که به عنوان بخشی از کمیته در نظر گرفته نمی‌شوند، بنابراین تشکیل کمیته‌ها از نظر شرکت‌ها ضروری به نظر نمی‌رسید.

۲- بیانیه شماره ۱۹ کمیسیون بورس و اوراق بهادار جنبه نمادین داشت. این بیانیه به دنبال واقعه شرکت مک‌کیسون و رایینز شکل گرفته بود. از این رو شرکت‌ها الزام و اجبار قابل توجهی در تشکیل کمیته‌ها نمی‌دیدند و آن را نادیده می‌گرفتند.

۳- انتخاب حساب‌رسان توسط کمیته‌های حسابرسی به شکل محسوس افزایش نیافته و مورد استقبال واقع نشده بود از طرفی برای این کار نیز تبلیغی صورت نگرفته بود.

دلایل فوق از مجموعه دلایلی می‌باشد که تشکیل کمیته‌های حسابرسی را با استقبال مواجه نکرد با این وجود سایر افراد مانند حسابداران رسمی از تشکیل کمیته‌های حسابرسی استقبال کردند. چرا که استقلال حساب‌رسان و توانایی آنها در تعیین دقیق‌تر دامنه رسیدگی‌ها افزایش می‌دهد. از بین موسسات و شرکت‌های مختلف، بانک‌ها اولین

صنعتی بودند که به تشکیل کمیته‌های حسابرسی رغبت داشتند انجمن ملی حساب‌برسان و کنترلرهای بانک‌های امریکا نیز پیشنهاد به تشکیل کمیته‌های حسابرسی دادند.

۳-۴- مراحل اجباری شدن تشکیل کمیته‌های حسابرسی

بی‌تردید توسعه و گسترش تشکیل کمیته‌های حسابرسی را یکی از مهم‌ترین رویدادها در تاریخ راهبری شرکتی می‌توان دانست. در این راستا اگر چه بیانیه کمیته اجرایی حسابداران رسمی امریکا و رای دادگاه به عنوان عوامل تسریع شکل‌گیری کمیته‌های حسابرسی شناخته می‌شوند با این وجود وقوع تقلب‌های حسابداری و تحریف‌های عمده توسط شرکت‌ها از سایر عوامل این شکل‌گیری‌ها به حساب می‌آیند. تد (۲۰۱۰) بیان می‌دارد در دهه‌های ۶۰ و ۷۰ میلادی تشکیل کمیته‌های حسابرسی با استقبال مواجه شد به خصوص در اواسط دهه ۱۹۷۰، ۷۵-۷۰ درصد شرکت‌ها اقدام به تشکیل کمیته‌های حسابرسی نمودند. برخلاف دهه ۱۹۴۰ که تعداد کمی از شرکت‌ها پس از بیانیه شماره ۱۹ IACPA اقدام به تشکیل کمیته حسابرسی نمودند، دهه‌های ۶۰ و ۷۰ میلادی نشان دهنده استقبال تشکیل کمیته‌های حسابرسی می‌باشد چرا که وقوع رسوایی مالی متعدد، نمادین بودن تشکیل کمیته‌های حسابرسی را زیر سوال برد و آن را یکی از ابزارها در راستای جلوگیری از وقوع تقلب بر می‌شمارد.

در دوره دوم کمیته حسابرسی کمیسیون بورس و اوراق بهادار و بورس نیویورک، متفق القول بر این باور بودند که تشکیل کمیته‌های حسابرسی حرکتی مثبت برای حل بحران‌ها به خصوص حوزه حسابداری است. در این رابطه نیز شماری از الزامات و دستورالعمل‌های SEC طی دهه ۱۹۷۰ نیز در رابطه با کمیته‌های حسابرسی است. از جمله اینکه رئیس کمیسیون بورس اوراق بهادار طی نامه‌ای به رئیس بورس نیویورک الزام کرد که تمام شرکت‌هایی که قصد پذیرش و ثبت شدن در بورس نیویورک را دارند و حتی شرکت‌های فهرست شده نیز باید اقدام به تشکیل کمیته‌های حسابرسی نمایند. پس از الزام بورس نیویورک در یک مجمع متشکل از مدیران ۱۰۳۵ شرکت، ۷۹ درصد اعلام کردند که با این الزام موافق هستند. این الزام بیان می‌دارد:

(هر شرکت سهامی عام پذیرفته‌شده و یا در حال پذیرش در بورس و اوراق بهادار باید حداکثر تا پایان ۱۹۷۸ اقدام به تشکیل کمیته حسابرسی نمایند و باید اعضای آن از بین



مدیران مستقل و فاقد هرگونه وابستگی با شرکت باشد. از اینرو مدیران وابسته شرکت‌ها، کارکنان اجرایی آنها و شرکت‌های فرعی نمی‌توانند عضو کمیته باشند). علاوه بر موارد فوق محدودیت‌های دیگری نیز برای اعضا در نظر گرفته شد از جمله:

۱- مدیران اجرایی قبلی

۲- شرکا و مدیرانی که با شرکت رابطه دارند

۳- مشاوران شرکت.

۴- دوره سوم: ۱۹۸۷-۲۰۰۲

بعد از دوره دوم و علی‌رغم الزام بورس نیویورک به تشکیل کمیته‌های حسابرسی نگرانی‌هایی درخصوص کارکرد مناسب راهبری شرکتی وجود داشت. در این دوران رویکرد غالب در حوزه کمیته حسابرسی، ارزیابی عملکرد آن به عنوان یکی از ارکان حیاتی راهبری بنگاه بود. دو کمیته فرعی کنگره امریکا به دنبال بررسی آثار ارزیابی کمیته‌های حسابرسی بودند. در این بین الزام داشتن یک نظام راهبری مطلوب به وسیله کنترل‌های داخلی مناسب منجر به گسترش نقش کمیته‌های حسابرسی توسط کنگره شد به گونه‌ای که کمیته‌های حسابرسی باید بر کنترل‌های داخلی نیز نظارتی داشته باشند. هر چند برخی کمیته‌های حسابرسی تا آن موقع نظارت بر کمیته‌های حسابرسی را جزو وظایف خود می‌دانستند به عبارت دیگر این کمیته پیش فعال بوده و منتظر اقدامات و دستورات نهادهای قانون‌گزار نشدند. تقریباً بعد از ۱۹۸۰ میلادی کمیته حسابرسی به عنوان یکی از کمیته‌های فرعی هیئت مدیره در نظر گرفته شد و وظایف و مسئولیت‌های آن باید توسط اعضای هیئت مدیره مشخص می‌شد همچنین ارتباط بین مسئولیت‌های هیئت مدیره و کمیته حسابرسی اثربخش قابل مشاهده بود. در آوریل ۱۹۹۷ دادگاهی در فلوریدا مسئولیت‌هایی را برای کمیته‌های حسابرسی در نظر گرفت:

۱- آنها باید با حساب‌رسان مستقل در خصوص دامنه رسیدگی‌ها، رویه‌های حسابرسی که بیشترین مطلوبیت را دارد و حق الزحمه‌شان گفتگو مذاکره داشته باشند.

۲- باید خط و مشی‌ها و رویه‌های کنترل داخلی و کنترل‌های مالی شرکت را مورد بررسی قرار دهند؛

۳- باید گزارش‌های مالی را بعد از نظر حسابرسان مطالعه و بررسی کنند.

۴- باید استقلال حسابرسان و آیین رفتار حرفه‌ای را بررسی کنند.

۵- باید با کارکنان مالی شرکت حداقل ۲ بار در سال دیدار و جلسه داشته و راجب به حسابرسی داخلی و رویه‌های حسابرسی گفتگو کنند.

۶- آنها باید گزارش خلاصه‌های حاوی توصیه‌هایی برای اعضای هیئت مدیره در رابطه با استقلال حسابرسان مستقل، حفظ و یا قطع رابطه با آنها داشته باشند.

۷- باید قدرت این را داشته باشند تا هر موضوع با اهمیتی را که در حیطه وظایف آنهاست مورد بررسی قرار دهند.

۸- آنها موظف‌اند به رسانه‌ها و حرف‌های سهامداران در خصوص موضوعات افشای اطلاعات توجه کنند.

۹- باید فعالیت‌های مدیران اجرایی را بررسی کنند.

اگر چه مسئولیت‌های بالا قابل توجه است، لیکن در حال حاضر مسئولیت‌های کمیته رو به گسترش است. طی سال ۱۹۷۷ کمیته دیگری از سنا به نام کمیته مت‌کالف^۱ توصیه‌هایی در خصوص وظایف کمیته‌های حسابرسی ارائه کرد. این کمیته فرعی سنا اعتقاد داشت که حرفه حسابداری یا SEC باید سریعاً الزاماتی در خصوص کمیته‌های حسابرسی و تشکیل آنها از مدیران خارج شرکت و وظیفه آنها مبنی بر بررسی استقلال حسابرسان، برقرار کند.

در ۱۹۷۸، SEC بر AICPA الزام نمود که کمیته حسابرسی را به عنوان یکی از الزامات حسابرسی مدنظر قرار دهد. یکی دیگر از نکات قابل توجه در اجباری نمودن تشکیل کمیته حسابرسی در آغاز، الزام بورس نیویورک برای شرکت‌های دارای هیئت مدیره بزرگ می‌باشد. مطابق این قانون: کمیته‌های حسابرسی باید تنها از مدیران مستقل و بدون هیچ گونه رابطه تشکیل شوند. کمیسیون تردوی یکی دیگر از الزامات قانونی مهم بود که پیش تر درباره آن مواردی ذکر شد (Ted, 2010). بعد از گزارش کمیسیون تردوی

¹ -Metcalf.

و قبل از آغاز قرن جدید میلادی وضعیت اقتصادی امریکا بهتر شد. با این وجود اطلاعات حسابداری از شفافیت بالایی برخوردار نبود و حساب‌رسان از نظر سرمایه‌گذاران و حتی شرکت قابل اعتماد نبودند. در سپتامبر ۱۹۹۸ آرتور لویت^۱ (رئیس SEC) در نطق سالانه معرف خود که مشهور به بازی اعداد^۲ بود به دلایل نظام راهبری بد (ضعیف) گزارشگری مالی متقلبانه و مدیریت سود پرداخت او اظهار نگرانی در خصوص اعمال متقلبانه و نادیده گرفتن رویه‌های تجاری نمود. به اعتقاد او ارقام حسابداری برخلاف واقعیت اقتصادی شرکت، آنچه مطلوب مدیران است را نشان می‌دهد وی از کمیته حسابرسی به عنوان یک نگهبان درمقابل حقوق سرمایه‌گذاران نام برد. بعد از صحبت‌های لویت، کمیته بلوریون در پاسخ به درخواست لویت و بعد از سخنرانی او و پیش از قانون SOX تشکیل شد. این کمیته در سال ۱۹۹۸ بیان کرد باید متشکل از بورس نیویورک و نزدک^۳ بوده و تمرکز آن بر روی گزارشگری مالی باشد. براساس نظر این کمیته یکی از مسئولیت‌های اصلی کمیته‌های حسابرسی، جلوگیری از گزارشگری مالی متقلبانه است.

تد (۲۰۱۰) معتقد است، تشکیل کمیته بلوریون و توصیه‌های آن را می‌توان نقطه اوج تکامل کمیته‌های حسابرسی دانست. توصیه‌های مندرج در آن می‌تواند به سمت گزارشگری مالی اثر بخش و شفاف، کنترل‌های داخلی قوی، کمیته حسابرسی مطلوب و در نهایت راهبری شرکتی خوب منجر شود. از منظر کمیته حسابرسی، اقدامات فعالانه کمیته‌های حسابرسی می‌توانست اعتماد سرمایه‌گذاران را افزایش دهد و کیفیت گزارشگری مالی را بهبود ببخشد. لیکن وقوع رسوایی‌های مالی از قبیل انرون که با ایجاد شرکت‌ها با هدف خاص، بدهی‌های خود را پوشاند و رفتار متقلبانه نشان داد. رسوایی ورلدکام نیز یک نمونه دیگری از تقلب آشکار بود که توسط مدیران رده بالا صورت گرفته بود. بعد از رسوایی‌های مالی فوق‌کنگره امریکا به سرعت اقدام به تصویب یک قانون جامع حسابداری پس از قانون ۱۹۳۰ پرداخت که به قانون سارنیز-اکسلی (۲۰۰۲) شهرت یافت و تاکنون قانون اصلی و جامع در حوزه راهبری شرکتی می‌باشد. امروزه بعد از گذشته چندین دهه تعریف وظایف کمیته‌های حسابرسی موضوع قابل توجهی نیست چرا که این موضوع به طور کامل تعریف شده است. به اعتقاد تد (۲۰۱۰)

^۱-Arthur Levitt.

^۲-Numbers Game.

^۳-Nasdaq.

مفهوم کمیته حسابرسی طی دهه‌های قبل از یک پیشنهاد صرف به یک نیاز و الزام واقعی تبدیل شده است. هر چند گذشت زمان می‌تواند اصلاحات واقعی دیگر را مشخص کند.

۵- نتیجه‌گیری

کمیته حسابرسی به عنوان یکی از ارکان اصلی نظام راهبری، علاوه بر تقویت و سلامت گزارشگری مالی، استقلال حسابرسان مستقل را ارتقا می‌بخشد. باید توجه داشت که کمیته‌های حسابرسی، گزارش‌های مالی تهیه نمی‌کنند و انجام حسابرسی مستقل را برعهده ندارند، اما نقش اساسی در حصول اطمینان نسبت به سلامت و شفافیت گزارشگری مالی ایفا می‌نمایند.

رسوایی‌های مالی، تقلب‌های متعدد و متضرر شدن پیاپی سهامداران و سرمایه‌گذاران منجر به رخت بستن اعتماد از اطلاعات مالی شرکت‌ها می‌شود و این وظیفه نظام راهبری شرکت‌ها از جمله کمیته حسابرسی است که در جهت منافع ذی‌نفعان به خصوص سهامداران، گزارشگری مالی و کیفیت اطلاعات شرکت‌ها را بهبود ببخشد، اگرچه ممکن است در این امر با مشکلات و چالش‌های متعددی نیز همراه باشد.

در گذر زمان این کمیته‌ها وظایف و نقش‌های متفاوتی داشته‌اند. وضع قوانین و مقررات متفاوت مانند تشکیل کمیسیون تردوی، کمیته بلوریون و قانون ساربنز-اکسلی در طی دهه‌های گذشته نشان‌دهنده نقش در حال تغییر این کمیته‌ها بوده است. امروزه نقش کمیته‌های حسابرسی فراتر از صرف یک وظیفه نظارتی بوده و عملاً مسئولیت بیشتری دارد که البته لازمه آن توجه بیش از پیش ذی‌نفعان و قانون‌گذاران را می‌طلبد.

۶- منابع و ماخذ

بولو، قاسم. و مداحی، آزاده (۱۳۸۹) کمیته‌های حسابرسی، رویه‌های خوب برای تحقق انتظارات بازار"، (چاپ دوم)، انتشارات سازمان بورس و اوراق بهادار.

محمدیان، محمد (۱۳۹۰) نقش و روابط حسابرس، کمیته حسابرسی و هیئت مدیره در پاسخگویی به سهامداران"، مجله حسابرس، شماره ۵۶، صص ۱۳۶-۱۳۷.



Al-Shaer., H aly., S. and Steven, T. (2017) . Audit committees and financial reporting quality: evidence from UK environmental accounting disclosures “, Journal of Applied Accounting Research, 18, 2-21.

Crisan, A and Fulop, M.(2014). The role of the audit committee in corporate governance case study for a sample of companies listed on BSE and the London Stock Exchange FTSE 100”, Procedia Economics and Finance, 15, 1033 – 1041

DeZoort, F.T., Hermanson, D.R., Archambeault, D.S. and Reed, S.A. .(2002) . Audit Committee Effectiveness: A Synthesis of the Empirical Audit Committee Literature”, Journal of Accounting Literature, 21, 38-75.

Ghosh, A., Marra, A. and Moon, D. (2010). Corporate boards, audit committees, and earnings management: pre and post-SOX evidence. Journal of Business Finance & Accounting, 37, 1145–1176.

Jensen, M., and W. Meckling .(1976).Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure”. Journal of Financial Economics, 3, 305-360.

Levitt, A. (1998). Corporate governance: Integrity in the information age, March, New Orleans, Louisiana, Available at: <https://www.sec.gov/news/speech/speecharchive/1998/spch206.txt>

Malik,M(2014). Audit Committee Composition and Effectiveness: A Review of Post-SOX Literature. Journal of Manag Control, 25, 81-117.

Sarbanes, P., Oxley, M., (2002). The Sarbanes–Oxley Act of 2002. US Congress”, Washington, DC, Available at: <http://www.soxlaw.com/>

Teed,D.(2010). *The Changing Role and Responsibilities of Audit Committees in the United States*. University of North Texas, Electronic copy available at: [https:// Digital.Library. Unt.Edu/ Ark:/ 67531/ Metadc 30519/M2/1/ High_Res_D/ Dissertation.Pdf](https://Digital.Library.Unt.Edu/Ark:/67531/Metadc30519/M2/1/High_Res_D/Dissertation.Pdf) .

Wang.,M., Lee, M. and Chuang,J.(2015). Relations among audit committee establishment, information transparency and earnings quality: evidence from simultaneous equation models, *Quality and Quantity* , 50:6, 2417–2431.