



حاکمیت شرکتی و نقش کمیته حسابرسی در کاهش ریسک تقلب

رضا داغانی^۱ مصطفی احمد خان بیگی^۲

دکتری دانشگاه تربیت مدرس

دکتری دانشگاه تهران

ارتباط با نویسنده: r.daghani@gmail.com

Corporate governance and the role of audit committee in fraud risk elimination

Reza Daghani¹ Mostafaahmad khanbiegi²

1. Tarbiat modares university (corresponding Author)

2. University of Tehran

Received 23/06/2018, Revised 20/04/2019, Accepted 15/10/2019

چکیده

« با بروز تخلف‌های مالی و حتی غیر مالی در دهه اخیر، نقش حاکمیت شرکتی و ابزارهای حاکمیتی در کاهش وقوع تقلب یا تخلف، بیش از گذشته برجسته شده است. بطور مثال با وجود آمدن کمیته حسابرسی، بر ایجاد ارتباط مناسب بین هیئت مدیره، حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی شرکت کمک شایایی شده است. چنان که این کمیته، به عنوان عامل بازدارنده مدیریت از زیر پا گذاشتن کنترل‌های داخلی و در پیشگیری و مقابله با تقلب، نقش مؤثری ایفا می‌کند. کمیته حسابرسی، به عنوان عامل تعیین‌کننده روند مثبت گزارشگری مالی، موجب افزایش اعتبار صورت‌های مالی حسابرسی شده نیز می‌شود. اعضای این کمیته با هیئت‌مدیره که مسئول حفظ منافع سهامداران است، همکاری داشته و بر کیفیت و مطلوبیت صورت‌های مالی، رویه حسابرسی، کنترل داخلی و فرایند گزارشگری مالی نظارت می‌کند. با برقراری ارتباط بین حسابرسان مستقل، کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره، روند گزارش‌گری مالی شرکت افزایش یافته و نیز به نوعی بر انتخاب یا تغییر هیات مدیره تاثیر بسزایی خواهد گذاشت. این امر، برافزایش پاسخگویی مدیریت در مقابل سهامداران نیز تاثیر گذار خواهد بود. همانطور که در استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰ ایران و بیانیه ۹۹ استانداردهای حسابرسی آمریکا، استاندارد حسابرسی ۲۰۰۸-۲۰۰۱ استرالیا و قانون تقلب بریتانیا ۲۰۰۶ بیان شده است، تقلب ممکن است درون سازمانی و با همراهی مدیریت یا کارکنان یا برون سازمان باشد. همچنین ممکن است تقلب مدیریت در شمول ارائه نادرست اطلاعات مالی به صورت عمدی یا سوءاستفاده از منابع شرکت قرار گیرد. زمانی که مدیریت به طور عمد از منابع شرکت سوءاستفاده نماید یا زمانی که مدیریت تبانی کرده باشد، بعید به نظر می‌رسد که رویه‌های معمول حسابرسی مستقل بتوانند تقلب یا اشتباه را کشف نماید. به همین جهت نیاز است بازوی اجرایی مقابله با تقلب درون سازمانی که کمیته حسابرسی است با بررسی ادواری اطلاعات مالی، نشانه‌هایی تقلب را شناسایی و در زمان مقتضی، برخورد مناسب با تقلب را اعمال نماید. همچنین کمیته حسابرسی باید با هیات مدیره و حسابرسان بطور مستمر ارتباط داشته باشد این ارتباط مستمر منجر به کسب اطمینان کافی جهت مقابله با تقلب و همچنین اعمال کنترل‌های مناسب برای شناسایی تقلب بالقوه و بررسی‌های مقتضی در جهت کسب اطمینان از عدم وقوع تقلب می‌گردد.

کلمات کلیدی: کمیته حسابرسی، تقلب، حاکمیت شرکتی، پیشگیری، مقابله با تقلب



مقدمه

همواره پس از وقوع فساد مالی و تقلب‌های بزرگ، تلاش برای وضع کنترل‌های بیشتر به منظور جلوگیری از وقوع تقلب افزایش می‌یابد. رویکرد بنگاه‌ها نیز در مواجهه با این شرایط، وضع مقررات و تدوین ساختارهای کنترلی مناسب است^۱. از جمله ارکان ساختار کنترل داخلی، کمیته حسابرسی است که در ادبیات حاکمیت شرکتی به آن توجه ویژه‌ای شده است. از سوی دیگر، مدیر نیز به منظور ایفای وظیفه مباشرتی خود، نیازمند کمیته حسابرسی است البته، این موضوع بدین مفهوم نخواهد بود که کمیته حسابرسی یک نقش نظارتی صرف در شرکت باشد، بلکه علاوه بر نقش نظارتی، نقش مشاوره مدیریت را نیز بر عهده دارد. از طرف دیگر، کارایی، اثربخشی و استقلال حسابرس (داخلی یا مستقل) مستلزم وجود کمیته حسابرسی است. همچنین این کمیته به ایجاد ارتباط مناسب بین هیئت‌مدیره، حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی شرکت کمک می‌کند. این کمیته می‌تواند ارکان نظارتی شرکت را تقویت نماید، نظیر نظارت بر برقراری صحیح فعالیت‌های کنترلی شرکت به عنوان عاملی بازدارنده از زیر پا گذاشتن کنترل‌های داخلی خواهد بود. در روند گزارشگری مالی، کمیته‌های حسابرسی اثربخش، موجب افزایش اعتبار صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌شود. از طرف دیگر برقراری ارتباط حسابرسان، کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره موجب افزایش جریان اطلاعات سودمند، اثربخش و آگاهی‌دهنده خواهد شد. اعضای این کمیته با هیئت‌مدیره که مسئول حفظ منافع سهامداران است، همکاری نموده و بر کیفیت و مطلوبیت صورتهای مالی، ساختار حسابداری، فرآیند حسابرسی، کنترل داخلی و گزارشگری نظارت می‌کند چنان که به سرمایه‌گذاران در تصمیم‌گیری کمک نموده و افزایش پاسخگویی مدیریت در مقابل سهامداران را در پی خواهد داشت.

قانون ساربنز اکسلی و نقش کمیته حسابرسی در پیشگیری از تقلب

با اجرای قانون ساربنز اکسلی در سی‌ام جولای ۲۰۰۲، رویکرد مقابله با تقلب^۲، دچار تغییرات اساسی شد. به رغم آن که قبل از تصویب قانون ساربنز اکسلی بسیاری مقررات در مورد تشکیل کمیته حسابرسی در سازوکارهای حاکمیت شرکتی وجود داشت. اما رعایت آن الزامی نبود و صرفاً برخی از پیشنهادها مورد توجه مدیران قرار گرفته بود. سقوط و ورشکستگی شرکت انرون ۹ روز بعد از سقوط شرکت ورلدکام به عنوان بزرگ‌ترین ورشکستگی تاریخ بازار سرمایه جهان،

^۱ شاپان ذکر است مسئولیت‌های مرتبط با پیشگیری از تقلب در یک شرکت بین مدیران اجرایی، کمیته حسابرسی و حسابرس داخلی تقسیم می‌شود (مونتانیو و همکاران، ۲۰۱۰) البته مسئولیت نهایی در به کارگیری مکانیسم‌های کنترلی در کشف و جلوگیری از وقوع تقلب بر عهده هیات مدیره است.

^۲ انجمن حسابرسان داخلی (IIA)، موسسه حسابداران تایید شده آمریکا (AICPA) و انجمن ممیزان رسمی تقلب (ACFE) در سال ۲۰۰۸ به اجماعی در مورد تعریف تقلب رسیده‌اند که تقلب، فعلی عمدی یا نادیده انگاشتن وقایع بطور طراحی شده در جهت فریب دیگران که منجر به رنج قربانی در تحمل زیان یا دستیابی به سود غیر منصفانه می‌شود.



حرفه حسابرسی و حسابداری را با تهدید و خطر مقابله با افکار عمومی و انتظارات فوق‌العاده بازیگران بازار سرمایه جهانی مواجه ساخت. بسیاری از توجه به مشارکت برخی مدیران ارشد مؤسسه حسابرسی آرتور آندرسن - به عنوان بزرگ‌ترین مؤسسه حسابرسی آمریکا - در نادیده انگاشتن تقلب‌ها، کل حرفه حسابرسی و حتی نهادهای نظارتی را نیز زیر سؤال برد.

بررسی تحقیقات گذشته نشان می‌دهد در بسیاری موارد مطروحه در قانون ساربنز اکسلی از جمله کمیته حسابرسی، پیشینه دیرینه‌ای داشتند که مدیریت بنگاه‌ها توجه‌ای بدان نکرده بودند. آرتور لویت رئیس وقت بورس اوراق بهادار آمریکا در سخنرانی سپتامبر ۱۹۹۸ در دانشگاه نیویورک تأکید نمود حسابداری مورد عمل شرکت‌های بزرگ باعث بیش‌نمایی درآمد شرکت‌ها توسط مدیران آنها شده و این روند روبه افزایش است به طوری که پرسش‌های بسیاری را پیرامون توانایی‌ها شرکت‌ها جهت کنترل تقلب مدیریت در صورت‌های مالی مطرح می‌کند. با تصویب قانون ساربنز اکسلی نقش ویژه‌ای برای کمیته حسابرسی در افشای تقلب‌های مدیریت و عملیات خنثی‌کننده آن در طراحی کنترل‌های داخلی سازمانی، استقلال کمیته حسابرسی به عنوان بدنه اصلی راهبردی شرکت مطرح شد.

پیشینه کمیته حسابرسی در مقابله با تقلب

با توجه به تقلب سال‌های ۲۰۰۲ - ۲۰۰۰ که به رغم برقراری سازوکارهای کنترل‌های داخلی صورت گرفته بود. در این خصوص، دربخش ۳۰۱ قانون ساربنز اکسلی تأکید بسیاری بر استقلال کمیته حسابرسی به عنوان یک عامل بازدارنده تقلب کارکنان و نیز تقلب مدیران شده است. واقعیت آن است که بورس اوراق بهادار آمریکا بعد از کشف تقلب در شرکت مکسن اند رابینز در ۱۹۷۲ و پس از برملا شدن تقلب و فساد مدیریت این شرکت، پیرامون ارزیابی موجودی کالای پایان دوره، موضوع ایجاد کمیته حسابرسی به وسیله مدیران مستقل را مطرح کرد و در ۱۹۷۴ بحث افشای فعالیت‌های کمیته حسابرسی و نقش مدیران مستقل (غیر موظف) مجدداً مطرح شد. بعدها نیز آرتور لویت رئیس بورس اوراق بهادار آمریکا (۱۹۹۸) بر کنترل‌های داخلی توانمند به عنوان سدی در مقابل تقلب‌های صورت‌های مالی تأکید گذارد. در همین سال سازمان خود انتظام بلورین^۱ از چگونگی تأثیرگذاری بیشتر کمیته حسابرسی حمایت کرد. بلورین تأکید داشت که شرکت‌ها باید به تشکیل کمیته حسابرسی مستقل با حضور حداقل سه نفر آشنا به مسائل مالی که یک نفر از آنها کارشناس خبره مالی است، اقدام کنند. این گزارش هم‌چنین تأکید دارد که کمیته حسابرسی باید نمایه عملیاتی خود را در کنترل‌های داخلی تبیین نماید. بلافاصله پس از انتشار این گزارش، بورس اوراق بهادار ایالات متحده و کمیته بلورین تدابیر لازم را جهت استقلال اعضای کمیته حسابرسی، تصویب کردند و بعد از وقوع تقلب‌ها در سطوح مدیریت سال ۲۰۰۲، کنگره آمریکا با تصویب قانون ساربنز اکسلی، استقلال اعضای کمیته حسابرسی را قانونی نمود.

¹ Blue Ribbon Committee (BRC), (1999) Report and recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees (Stamford, CT, BRC).



حاکمیت شرکتی و کمیته حسابرسی

اگر به اصول حاکمیت شرکتی از دیدگاه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^۱ (۲۰۰۴) نگاه کنیم، مشخص خواهد شد از جمله دلایل تدوین اصول حاکمیت شرکتی، توجه به حقوق ذینفعان است برخی از این اصول شامل موارد زیر است.

- حقوق ذینفعان مورد احترام قرار گیرد،
- جبران خسارت ذینفعان در هنگامی که حقوق آنها تضییع می‌شود،
- ذینفعان به اطلاعات دسترسی داشته باشند، و
- ذینفعان باید مجاز باشند که رویه‌های غیر اخلاقی و غیر قانونی هیات مدیره را فاش نمایند.

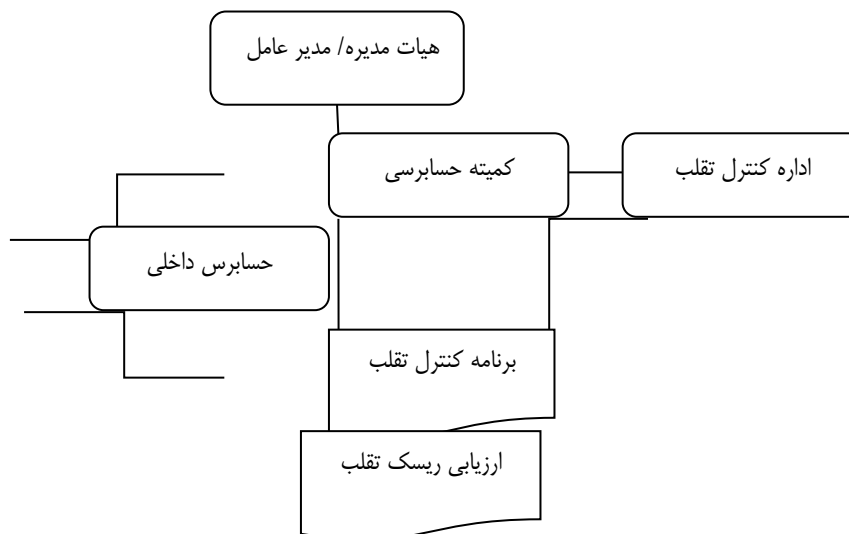
○ بنابراین مقدرات حاکمیت شرکتی نقش با اهمیتی در تعیین و مشخص ساختن نوع و میزان روابط در سازمان خواهد داشت بطوری که حدود و شرایطی که ذینفعان می‌توانند بر تصمیم‌گیری مدیریت تاثیر بگذارند از یک سو و پاسخگویی مدیریت از سوی دیگر مورد توجه قرار گرفته است.

بنابراین طبق این اصول، حق قانونی سهامداران است که عملکرد هیئت مدیره و تعهدات آنها را مورد بررسی قرار دهند. علاوه بر این، هیئت مدیره نسبت به صحت و ارائه منصفانه صورت‌های مالی واحد تجاری مسئولیت دارد. در نتیجه، هیئت مدیره باید به منظور دستیابی به اطلاعات و صورت‌های مالی صحیح و منصفانه، به‌طور مستمر سیاست‌ها و روش‌های حسابداری را بر اساس استانداردهای موجود به کار برده و در صورت نیاز از برآوردهای منطقی و محتاطانه استفاده کند. اما در صورتی روش‌ها و رویه‌های حسابداری استاندارد و نیز کنترل‌های مالی، موثر واقع خواهند شد که به وسیله حسابرسان داخلی و نیز کمیته حسابرسی به‌طور منظم بررسی شوند. از سوی دیگر، باید نوعی ارتباط حرفه‌ای بین حسابرسان و مدیرانی که صورت‌های مالی را امضا می‌کنند و به‌وسیله آن مورد حسابرسی قرار می‌گیرند، برقرار شود.

با ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرسان، اطلاعات به‌موقعی درباره وضعیت مالی شرکت و نیز اطلاعات لازم برای ارزیابی کارایی و درستکاری مدیریت در اختیار هیئت مدیره شرکت قرار می‌گیرد. در واقع، کمیته حسابرسی مسئول نظارت بر حاکمیت شرکتی، فرایند گزارشگری مالی، ساختار کنترل داخلی، عملکرد حسابرس داخلی و فعالیت‌های حسابرس مستقل است و به نیابت از هیئت‌مدیره و از طریق اطمینان بخشی نسبت به پاسخگویی شرکت، از سرمایه‌گذاران حمایت می‌کند.

در گذشته سهامداران و سرمایه‌گذاران تنها اشخاصی بودند که مدیریت در قبال آنها پاسخگو بود، اما در حال حاضر، با درک فعالیت‌های واحد تجاری و تاثیر آن بر سایر بخش‌های جامعه، مدیریت باید در قبال جامعه نیز پاسخگو باشد.

¹ Organization for Economic Co-operation and Development



نمایه (۱)، ساختار نظارتی شرکت در مقابله با تقلب پیشنهادی موسسه KPMG

فعالیت‌های کنترلی شرکت

همانطور که مطرح است روش‌های کنترلی شرکت، ترکیبی از سه رویکرد پیشگیرانه (بازدارنده)، کشف کننده و اصلاحی است که نمونه‌های زیر از جمله روش‌های مرتبط با هر رویکرد است

≠ فعالیتهای پیشگیرانه (بازدارنده) (نظیر تفکیک وظایف، استفاده از رمزهای عبور و حفاظت‌های فیزیکی).

≠ کنترل‌های کشف کننده، که مدیریت را در مورد مشکلات به وقوع پیوسته مطلع می‌کند (نظیر تهیه صورت مغایرت بانکی، انحرافات از سطح استاندارد یا بودجه شده)

≠ کنترل‌های اصلاحی، کمک به بازیابی شرکت در رویارویی یا مشکلات بالقوه است مانند برخورداری از پوشش بیمه‌ای مناسب.

سوالی که مطرح می‌شود کمیته حسابرسی در کدامیک از فرآیندهای فوق شرکت را همراهی می‌کند، دو بازوی کمیته حسابرسی، یعنی حسابرسی داخلی و واحد یا بخش‌مقابل با تقلب در کشف تخلف‌ها، این کمیته را یاری می‌دهند. همچنین در مورد ارتباط با حسابرس مستقل در کشف تقلب، نقش کمیته حسابرسی پررنگ است، بنابراین کمیته حسابرسی در دو فعالیت جلوگیری و کشف تقلب، به طور مستقیم دخیل است اما در کنترل‌های اصلاحی، نیازمند تدوین برنامه‌های برای اصلاح امور شرکت یا در سطح بالاتر بیمه شرکت است که تایید برنامه فوق به مجوز مدیریت ارشد شرکت نیاز خواهد داشت.

نمونه‌هایی از ساختار کمیته حسابرسی در سایر بورس‌ها

بورس اوراق بهادار تورنتو (کانادا) شرکت‌ها را ملزم نموده است که کمیته حسابرسی حداقل با سه عضو تشکیل شود و هر یک باید مستقل باشند. به منظور داشتن استقلال در جهت اهداف کمیته حسابرسی، اولاً مدیر در کمیته‌های انتصاب و پاداش مستقل تشخیص داده شود و نباید بطور مستقیم و غیر مستقیم هر گونه مشورت، مشاوره یا حق الزحمه برای جبران این خدمات دریافت



نماید) این خدمات شامل مشاوره حسابداری، حقوقی، سرمایه گذاری بانکی و مالی است)، یا حق الزحمه ای از جهت داشتن ظرفیتی به عنوان عضو هیات مدیره یا هر کمیته یا ریاست پاره وقت یا قائم مقام ریاست هیات یا هر گونه پاداش کمیته در شرکت را بپذیرد. همچنین ذکر شده است که نباید شخص به شرکت وابسته باشد (از اشخاص وابسته شرکت باشد). همچنین در انجمن ملی معامله گران اوراق بهادار (نزدک) بیان شده است که اعضا کمیته نباید مشارکتی در تهیه صورت‌های مالی شرکت در طی سه سال اخیر داشته باشند.

کمیته حسابرسی و ارتباط با حسابرس مستقل

در مورد ارتباط بین کمیته حسابرسی و حسابرس مستقل در استاندارد پذیرفته شده شماره ۶۱ با عنوان "ارتباط حسابرسان با کمیته حسابرسی" انجمن حسابداران رسمی آمریکا بیان شده است حسابرسان مستقل ملزم هستند موارد زیر را به اطلاع کمیته حسابرسی برسانند:

- شرایط قابل گزارش و نقاط ضعف با اهمیت
- شواهدی بر وقوع تقلب

- اطلاعاتی درباره اعمال غیرقانونی

- اطلاعاتی درباره تحریفات بااهمیت، مندرج در اطلاعات مالی میان دوره ای

همچنین در بیانیه شماره شانزده هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام (PCOAB)

مواردی که حسابرس باید با کمیته حسابرسی ارتباط برقرار نماید را به شرح زیر بر می شمارد:

≠ رویه ها و رویکردهای حسابداری با اهمیت (نظیر اولین انتخاب مدیران شرکت، تغییر

در رویه‌های با اهمیت حسابداری و موارد بحث انگیز در بخش هایی که رهنمود

مجازی در عمل مشاهده نمی شود).

≠ رویه ها و رویکردهای بحرانی

≠ برآوردهای بحرانی

≠ معاملات غیر عادی با اهمیت

استاندارد ۶۱ انجمن حسابداران رسمی آمریکا همچنین حسابرسان را ملزم می کند کمیته

حسابرسی را نسبت به موارد زیر مطلع سازند:

-مسئولیت های حسابرسی در انطباق با استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی،

-خط مشی های حسابرسی با اهمیت،

-قضاوت های مدیریت و برآوردهای حسابداری،

-تعدیلات بااهمیت حسابرسی،

-مسئولیت حسابرس در مورد سایر مدارک و اطلاعات همراه صورت های مالی حسابرسی شده،

- عدم توافق با مدیریت،

-مشاوره مدیریت با سایر حسابرسان حسب مورد،

-موضوعات مهمی که با مدیریت قبل از نهایی شدن آن مطرح گردیده است، و

-سایر مشکلات بوجود آمده در اجرای حسابرسی.



برنامه مقابله با تقلب در کمیته حسابرسی

از جمله وظایف کمیته حسابرسی پیشگیری و کشف تقلب است (ابوت و همکاران، ۲۰۰۰). به همین جهت لزوم تهیه برنامه‌ای برای این موضوع مورد تاکید قرار گرفته است. در زیر چهار هدف برنامه مقابله با تقلب در کمیته حسابرسی مطرح می‌شود.

۱- ارزیابی ریسک تقلب

همانطور که در تحقیقات گذشته در بورس‌های ایالات متحده، کانادا و انگلیس مطرح است یک روش استاندارد وجود ندارد که یک سازمان بتواند با بکارگیری آن ریسک تقلب را ارزیابی کند، البته لازم به ذکر است هر روش ارزیابی ریسک تقلب به چارچوب کنترلی پذیرفته شده و دریافت دیدگاه مدیریت مرتبط است. هدف ارزیابی رسمی و سیستماتیک ریسک تقلب، شناسایی عوامل ریسک، کشف طرح و سناریوهای تقلب و اولویت دادن به ریسک‌های تقلب شناسایی شده است. پیتر دنت (شریک موسسه حسابرسی دیلیوت و متخصص مقابله با فساد در سطح بین الملل) معتقد است که مدیریت می‌تواند اثربخشی کنترل‌های موجود را ارزیابی نماید و اینکه آیا کنترل‌های جدید باید طراحی و به کار گرفته شود. مدیریت مسئولیت اصلی انجام ارزیابی ریسک تقلب است، هرچند اکثر تقلب‌های با اهمیت بطور مستقیم مرتبط به مدیر بوده است، حداقل در بخشی توسط کارمندان یا اشخاصی که طبق حاکمیت شرکتی در سایر سطوح سازمانی دارای مسئولیت هستند، کشف شده است. بنابراین واجد اهمیت است که کارمندان به دور از مدیریت در ارزیابی ریسک درگیر باشند. ارزیابی ریسک تقلب باید شامل ارزیابی فرآیند تجاری شرکت باشد که بطور مستقیم یا تحت نظر مالکان یا اشخاص ذی نفوذ شرکت صورت می‌گیرد بطور مثال، مدیریت بخش سیستم اطلاعاتی که در طرح تقلب مشارکت داشته است، دارای این توانایی است که کنترل‌ها در سیستم اطلاعاتی را فریب یا آنها را غیر فعال نماید.

در تمام موارد فوق، حسابرسان داخلی دارای این فرصت هستند که ریسک تقلب و کنترل‌های سازمانی را در حیطه وظایف محوله به آنها ارزیابی و شناسایی نماید. آنها در توسعه، بررسی و ارزیابی مستمر از روند "ارزیابی ریسک تقلب" مشارکت می‌نمایند. برای بدست آوردن تمام مزایای سیستم هشدار، حسابرسان داخلی باید یک خط مستقیم ارتباطی با کمیته حسابرسی داشته باشند و در نهایت کمیته حسابرسی یا هیات مدیره باید هویت و مشخصات مدیریت ریسک تقلب را ارزیابی و نقش فعالی در فرآیند ارزیابی ریسک تقلب داشته باشند. برای شرکت‌های که در حوزه‌های مختلف و دارای تنوع فعالیت یا از فناوری پیشرفته اطلاعاتی بهره می‌برند، باید در ارزیابی ریسک تقلب، باید تهدیدهای مختلف را در نظر گیرند. این گونه شرکت‌ها ن با فعالیت‌های متقلبانه ناشناخته بیشتر روبرو می‌شوند. سازمان‌هایی که دارای شعبه‌های خارج از کشور هستند - بطور خاص در اقتصادهای نوظهور - نیاز به کارگیری برنامه‌ها و کنترل‌های کافی برای پیشگیری از وقوع تقلب، سرقت و فساد دارند. با افزایش فساد در محیط عملیاتی، احتمال تاثیر آن بر سایر مدیران اجرایی و کارکنان وجود خواهد داشت. اما در چنین محیطی، آنچه که اهمیت خود را از دست خواهد داد، اعتبار و سابقه مدیران قابل اعتماد است.



برنامه افشاگری^۱

در مقررات بورس اوراق بهادار کانادا و قانون ساربنز اکسلی، تعیین مرزهای اخلاقی و برنامه افشاگری الزامی شده است. این برنامه در پارلمان این کشور نیز معرفی شده است. با توجه به قانون مستندات الکترونیکی بخش خصوصی و حمایت از اطلاعات شخصی^۲ بر حمایت از کارکنان متضرر از فرآیند افشاگری که موارد خلاف را به کمیسیون گزارش کرده‌اند، در مقابله اقدام تلافی جویانه مجرم، تاکید شده است.

اما این موضوع نیز مطرح است که پیشگامان افشاگری باید به اندازه‌ای قدرت داشته باشند که در مقابل فشارهای مدیریتی، بتواند موارد تخلف را فاش نمایند. البته خطوط ارتباطی باید به اندازه‌ای کفایت باشد تا کمیته حسابرسی بتوانند اثر بخشی سیستم برنامه فاش‌گری و آموزش کارکنان را، پیگیری نمایند.

خطوط هشدار، باید به نوعی برقرار شود تا امکان دریافت اطلاعات مخبره شده توسط نهادهای نظارتی وجود داشته باشد و برای تمامی کارکنان قابل دسترس باشد. شرکت‌هایی که در برنامه رعایت کنترل‌های داخلی، امکان دسترسی فروشندگان، مشتری و نمایندگان را به سیستم‌های اطلاعاتی گسترش داده‌اند، در گزارش فعالیت بسیار حایز اهمیت است که در باره نوع و نحوه دسترسی گروه‌های فوق با سامانه اطلاعاتی شرکت با ذکر جزئیات مورد بحث قرار گیرد. همچنین این برنامه باید شامل رویه‌های خاص جهت اطمینان از پیگیری صحیح نسبت به ادعاهای دریافت شده باشد. بطور خاص هنگامی که فعالیت غیر اخلاقی یا نامناسب شناسایی می‌شود یک برنامه افشاگری باید مطمئن سازد که رویه‌هایی برای دریافت، حفاظت یا رفتار با مدعیان در امور مرتبط به حسابداری، کنترل داخلی و حسابرسی وجود دارد.

۲- رویه مقابله با تقلب / اصول اخلاقی

اصول اخلاقی شرکت، اولین عامل در ارتباط با فلسفه پیشگیری تقلب است، بنابراین الزاماتی در جهت برقراری محیط کنترلی قوی - برای پیشگیری از تقلب - ایجاد شده است. تمایز بین سفید و سیاه از محیط خاکستری حتی برای امور تجاری، نسبت به دیروز مشکل شده است. مرزهای زبانی، تفاوت‌های فرهنگی در تمایز بین حق و باطل تاثیر گذار هستند. هنگامی که یک اصل اخلاقی گسترش می‌یابد، شرکت ممکن است بخواهد:

- تیمی از بخش‌ها و نیز گروه‌های مختلف را گردآوری نماید.
- به صورت آشکار موقعیت مقابله با تقلب سازمان و نتایج آن بر رویه جاری شرکت را برای عموم مطرح کند
- رویه‌های اخلاقی به شیوه پسندیده منتشر شود
- نمونه‌های خاص از رفتار قابل قبول و غیر قابل قبول مشخص شود
- اصول رفتاری برابر برای تمام کارکنان و اعضای مجمع برقرار شود
- آیین نامه اصول اخلاقی در جهت انعکاس محیط مقرراتی و تجاری، به روز رسانی شود

¹ Whistleblower plan

^۲ این قانون در سال ۲۰۰۰ تصویب شد

باید یادآوری نمود که تنها داشتن اصول اخلاقی خوب کفایت نمی‌کند. بلکه باید این اصول علاوه بر آنکه قابل فهم باشند، مورد پذیرش و مورد استفاده قرار گیرند. هنگامی که اصول اخلاقی معرفی می‌شوند، نامه‌ای از مدیریت می‌تواند بر اهمیت و رعایت آن تاکید نماید که می‌تواند رهنمودی برای کمک به کارکنان باشد تا مسیر تفکر انتخاب مدیریت در مسیر رسالت سازمان را درک نمایند. اصول اخلاقی به عنوان یک پیش اقدام، می‌تواند بر طبق مجموعه‌ای از الزامات و رهنمودها تدوین شود به صورتی که گزارش موارد مظنون به تخلف را آسانتر نماید.

۳- دیدگاه کمیته حسابرسی و هیات مدیره

در بیان چشم انداز فعالیت‌های مقابله با تقلب، کمیته حسابرسی باید به تنهایی با مدیریت درباره شناسایی ریسک‌های تقلب و اثر بخشی فعالیت‌های کنترلی بحث نماید. با فرض وجود تقلب آن هم در سطح با اهمیت که ممکن است در غالب زیرپا گذاشتن کنترل‌های داخلی توسط مدیریت باشد کمیته حسابرسی، راهی جز برقراری ارتباط با حسابرس مستقل، اعضای هیات مدیره و نهادهای نظارتی برون سازمانی ندارد، به همین جهت کمیته حسابرسی باید از بیان صحیح ریسک کنترل‌های داخلی اطمینان یابد و ریسک هر بخش را به درستی ارزیابی نماید. به طور مثال در قانون بورس سنگاپور مطرح می‌شود که:

اگر اعضای کمیته حسابرسی نسبت به موارد تقلب و عدم رعایت مقررات یا نقض از قوانین تجارت، مقررات بورس اوراق بهادار یا هر گونه مقررات ملزم به دریافت مجوز در سنگاپور است آگاه گردند بطوری که موارد فوق بر نتایج عملیات و موقعیت مالی ناشر تاثیر گذار باشد، کمیته حسابرسی باید چنین موضعی را با حسابرسان مستقل شرکت در میان گذاشته و در زمان مناسب، آن را به هیات مدیره گزارش نماید (ماده ۷۱۹ قانون بورس اوراق بهادار سنگاپور)

کمیته حسابرسی باید همواره مطمئن شود که شرکت اصول اخلاقی و برنامه رعایت کنترل داخلی را به خوبی اجرا می‌کند به همین جهت باید بطور ادواری بخش‌های مختلف شرکت را در این مورد مورد آزمون قرار دهد.

در هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) بطور خاص بیان شده است که فعالیت‌های ناکافی و بی‌تاثیر مقابله با تقلب کمیته حسابرسی ممکن است یک شاخص قوی از وجود ضعف با اهمیت در کنترل‌های داخلی در سطح صورت‌های مالی باشد.

در بررسی سال ۲۰۰۴ نهاد کمیته حسابرسی موسسه کی پی ام جی^۱ در مورد ۵۰۰ عضو کمیته حسابرسی از صنایع مختلف شامل خدمات مالی ۳۷٫۶ درصد، فناوری ۱۲٫۷ درصد تولیدی ۱۰٫۵ درصد، صنایع خرده فروشی ۹٫۴ درصد، درمانی ۸٫۴ درصد، انرژی ۵٫۲ درصد، حمل و نقل ۲٫۲ درصد، ارتباطی ۱٫۶ درصد بر این عقیده هستند که زیان‌های محقق شده در تعدادی از رسوایی‌های گزارشگری مالی در چند سال اخیر قابل اجتناب بوده و کاهش می‌یافت اگر گزارشگری مالی و فرآیند حسابرسی یک شرکت توسط کمیته حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گرفت.

¹ KPMG



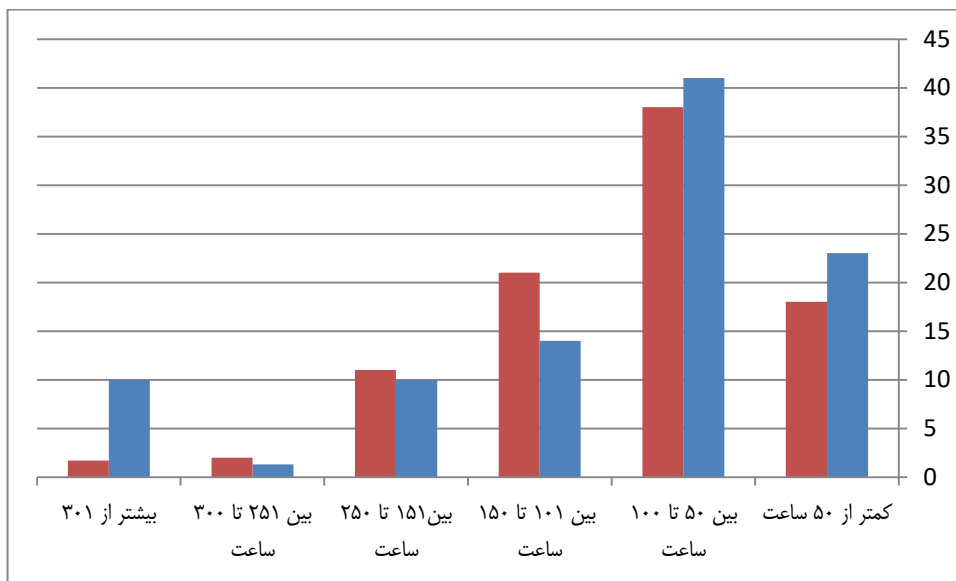
کمیته حسابرسی علاوه بر دسترسی کامل به اطلاعات شرکت، ارزیابی فعالیت‌های شرکت را برای کشف و ممانعت از تخلف و تقلب مدیریت بر عهده می‌گیرد.

زمان تشکیل و تعداد جلسات کمیته حسابرسی برای انجام وظایف محوله در شرکت

معمولا اولین جلسه کمیته بعد از تشکیل آن در شرکت در نزدیک ترین زمان ممکن خواهد بود. تعداد جلسات کمیته حسابرسی بستگی به میزان وظایف و مسئولیت‌های کمیته دارد و در حدود سه یا چهار جلسه در سال تا قبل از سال ۲۰۰۱ بوده است. البته بعد از قانون ساربنز اکسلی بین سال‌های ۲۰۰۲ الی ۲۰۰۶ تعداد این جلسات بطور میانگین ۵ تا ۱۰ جلسه در سال است. تهیه برنامه کاری تفصیلی برای تمرکز کمیته حیاتی است. کمیته باید برنامه‌کاری مخصوص خود را تعیین کند نه برنامه‌ای که توسط مدیریت تهیه می‌شود.

بطور کلی، کمیته قبل از شروع حسابرسی با حساب‌رسان مستقل ملاقات و با آنان درباره اهداف حسابرسی مذاکره می‌کند. بعد از آن و قبل از انتشار صورت‌های مالی، آنها درباره نتایج حسابرسی با یکدیگر مذاکره می‌کنند. کمیته همچنین باید با حساب‌رسان مستقل درباره نظارت بر ساختار کنترل‌های داخلی و موارد مربوط مذاکره داشته باشد. جلسات باید به گونه‌ای برنامه ریزی شود که اطلاعات مالی میان دوره‌ای بررسی و یافته‌های حساب‌رسان مستقل یا موارد مربوط به پروژه‌های خاص مورد بحث قرار گیرد. اشخاصی که در جلسات شرکت می‌کنند، باید به نظارت کمیته کمک نمایند، کمیته باید بخشی از زمان جلسات را به مسائل اجرایی مرتبط با امور حسابرسی و بازبینی گزارش‌های مالی با حساب‌رسان مستقل، حسابرسی داخلی، مدیریت، بررسی آیین نامه‌ها و مقررات جدید ارایه شده و نیز بحث و گفتگو با مشاورین شرکت اختصاص دهد.

با توجه به وظایفی که کمیته حسابرسی در شرکت بر عهده دارد، همواره در مورد زمانی که هر یک از اعضای کمیته حسابرسی برای ایفای وظایف خود صرف می‌کنند، سوالی مطرح شده است؟ بر طبق بررسی موسسه کی پی ام جی در دو سال ۲۰۱۱ و ۲۰۱۵، زمان صرف شده در بیشتر جلسات کمیته حسابرسی برای ایفای نقش در کمیته حسابرسی، شامل ملاقات، ارزیابی پرونده‌ها، گزارش حساب‌رسان مستقل، حساب‌رسان داخلی، تعیین وظایف جدید برای اعضا، مشاوره به هیات مدیره، ملاقات حضوری با اعضای هیات مدیره و نهادهای نظارتی، بین ۵۰ و ۱۰۰ ساعت بوده است. در جدول زیر زمان صرف شده توسط اعضای کمیته‌های حسابرسی مشاهده می‌شود.



جدول (۱)، زمان تخصیص یافته در جلسات کمیته حسابرسی طبق بررسی موسسه حسابرسی KPMG، در دوسال ۲۰۱۱-۲۰۱۵

همچنین طبق بررسی موسسه حسابرسی کی پی ام جی بیشترین میزان رسیدگی های کمیته های حسابرسی مرتبط با وضعیت ریسک شرکت در حدود ۷۰ درصد و ۴۰ درصد نیز مرتبط با حوزه گزارش های مالی شرکتها بوده است. در جدول (۲) بیشترین حوزه های مورد بررسی کمیته حسابرسی ملاحظه می شود که ریسک تقلب در حدود ۶ درصد حوزه های مورد بررسی کمیته ها را در بر داشته است.

درصد	حوزه مورد بررسی
۷۰	مدیریت ریسک شرکت
۴۰	موضوعات مرتبط با صورتهای مالی نظیر (ارزش منصفانه، برکناری یا تجدید ارزیابی دارایی ها و افشا) تاثیر سیاست های عمومی شرکت (نظیر اصلاحات، محیط عملیاتی، انرژی مصرفی شرکت، مقررات مالی) بر گزارشگری شرکت، رعایت، ریسک و فرآیندهای کنترلی
۳۱	برقراری و حفظ کنترلهای داخلی
۲۸	نقدینگی، دستیابی به سرمایه و جریان نقد
۲۶	ریسک فناوری اطلاعات
۲۲	رعایت مقررات و قوانین (نظیر مقررات پولشویی و رشوه)
۱۷	فرهنگ سازمانی و اخلاق
۸	ریسک تقلب
۶	سایر ریسک ها
۶	سایر
۳	سایر

جدول (۲)، بیشترین موارد مورد بررسی در کمیته های حسابرسی طبق بررسی موسسه حسابرسی KPMG

آینده کمیته حسابرسی

به رغم تأکیدات و الزامات قانونی، بحران سال ۲۰۰۷ در بورس نیویورک نشان داد که متأسفانه با حضور کمیته حسابرسی همچنان نرخ رشد تقلب در شرکتها نگران کننده است. این موضوع نشان از آن



دارد که حتی با وجود کمیته حسابرسی نیز پدیده تقلب کماکان تأثیرات قابل ملاحظه‌ای بر فعالیت‌های مالی شرکت داشته است.

البته تحقیق‌های اخیر تأیید بر کاهش تقلب با رجوع بیشتر به کمیته حسابرسی در ساختار نظارتی شرکت دارند. یانگ (۲۰۰۰) توضیح داد کمیته حسابرسی، پیشگام در جلوگیری و کشف گزارشگری متقلبانه است. بیزلی (۱۹۹۶)^۱ عدم رجوع به کمیته حسابرسی را متأثر بر وقوع گزارشگری مالی متقلبانه می‌داند. وی مشاهده نمود که ۳۵٪ شرکت‌های متقلب و ۱۱٪ شرکت‌های غیر متقلب در طی سال به کمیته حسابرسی مراجعه نمودند. همچنین دچو و همکاران (۱۹۹۶) دریافت که شرکت‌های متقلب به کمیته حسابرسی کمتر توجه دارند.

نقش و وظایف حسابرس داخلی

طبق تحقیق سال ۲۰۱۰، انجمن حسابرسان داخلی، ۹ حوزه با اهمیت مورد بررسی واحد حسابرسی داخلی شرکت‌ها شامل حسابرسی عملیاتی (۸۹ درصد)، حسابرسی رعایت قوانین و مقررات (۷۵ درصد)، حسابرسی ریسک‌های مالی (۷۲ درصد)، بررسی تقلب و عدم رعایت مقررات (۷۱ درصد)، ارزیابی اثر بخشی کنترل داخلی (۶۹ درصد)، حسابرسی فناوری اطلاعات و ریسک آن (۶۲ درصد)، حسابرسی ریسک اطلاعات (۶۱ درصد)، حسابرسی فرآیندهای مدیریت ریسک بنگاه (۵۷ درصد)، بررسی پژوه‌های اصلی شرکت (۵۵ درصد) است.

تحقیقات صورت گرفته در ایران

شاید از اولین تحقیقات جامع صورت گرفته در مورد حسابرس داخلی را تحقیق نیکخواه آزاد و قناد (۱۳۷۷) است که در بررسی عوامل عدم توسعه و روش‌های ارتقاء حسابرسی داخلی در ایران به عوامل سازمانی، محیطی و فردی را اشاره شده و به این نتیجه رسیدند که شناخت ناکافی مدیران از واحد حسابرسی داخلی و عدم به کارگیری نیروی های زبده (عامل سازمانی)، عدم اتکا به نتایج کار حسابرسان داخلی توسط حسابرس مستقل و نبود نیروی متخصص (عامل محیطی) و عدم داشتن مهارت ارتباطی، دانش و تجربه لازم (عامل فردی) از جمله مهمترین عوامل مطرح شده در این تحقیق در بورس تهران مرتبط برای ۱۲۳ شرکتی بورس تهران بوده است. پس از این تحقیق، در مطالعات دیگری نیز به بررسی نقش حسابرس داخلی و ارتباط آن با حسابرسی مستقل پرداخته شد که می‌توان به تحقیق علوی (۱۳۸۲) در مورد منابع تخصیصی یافته به واحد حسابرسی داخلی از جهت مفید بودن گزارش حسابرسی داخلی برای حسابرس مستقل و نیز تأثیر آن بر کاهش هزینه حسابرسی، نیکبخت و معاذی نژاد (۱۳۸۷) در بررسی نظرات ۱۳۰ حسابدار رسمی در مورد تأثیر فعالیت حسابرسی داخلی بر حسابرسی مستقل، انصاری و شفیعی (۱۳۸۸) و حساس یگانه و همکاران (۱۳۸۹) در بررسی بی طرفی و شایستگی حسابرس و تأثیر آن بر مخارج حسابرسی مستقل، اشاره نمود. در بررسی وضعیت کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی ۲۹۳ شرکت بoursی و فرابورسی در ایران تا پایان سال ۱۳۹۴، حدود ۸۹ درصد کمیته حسابرسی آنها سه نفره و در حدود ۱۱ درصد نیز دارای پنج عضو بوده اند. در مورد واحد حسابرسی داخلی این شرکت‌ها، حدود ۹۲ درصد آنها دارای واحد حسابرسی داخلی بوده‌اند و حدود ۲۴ شرکت نیز از خدمات برون سپاری موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی برای واحد حسابرسی داخلی خود استفاده کرده اند.

¹ Beasley, M., 1996



حسابرس داخلی			تعداد اعضای کمیته حسابرسی		
جمع	برون سپاری	واحد حسابرسی داخلی	جمع	پنج نفره	سه نفره
۲۹۳	۲۴	۲۶۹	۲۹۳	۳۲	۲۶۱
۱۰۰.۰۰٪	۸.۱۹٪	۹۱.۸۱٪	۱۰۰.۰۰٪	۱۰.۹۳٪	۸۹.۰۸٪

جدول (۳)، بررسی کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی در ۲۹۳ شرکت پذیرفته شده در بورس و فرابورس تهران

نتیجه گیری

نقش و روابط اعضای کمیته حسابرسی، حسابرسان مستقل و هیات مدیره با یکدیگر نشان می‌دهد که همگی به نوعی در تلاش هستند تا با برقراری ارتباطی موثر، از سهامداران حمایت کنند. در این راستا، هیئت مدیره با کمیته حسابرسی ارتباط برقرار می‌کند و با کمک آنها وظایف اجرایی و نظارتی خود را انجام می‌دهد. کمیته حسابرسی، علاوه بر نظارت بر فعالیت‌های کنترلی شرکتی، با گزینش نگرش جستجوگرانه، قضاوت‌های مدیریتی را مورد سؤال قرار می‌دهند. همچنین این امر تقویت استقلال حسابرس مستقل و جایگاه حسابرس داخلی را به دنبال دارد و با برقراری ارتباط با آنها به پیدایش جریان اطلاعاتی سودمند جهت تصمیم‌گیری، کمک می‌کند. در بررسی حوزه تحقیقات صورت گرفته در ایران در مورد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی، می‌توان بیان داشت حوزه کلیدی مطالعه بر واحد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی هنوز در سال‌های ابتدایی خود است. البته این نیاز احساس می‌شود بطور متناوب به چالش‌های این حرفه مانند تحقیق نیکخواه آزاد و قناد (۱۳۷۷) پرداخته شود، مطالعاتی که می‌تواند بر عهده انجمن‌های حرفه‌ای حسابرسی یا حسابداری قرار گیرد.

منابع

- محمدیان محمد (۱۳۹۰) نقش و روابط حسابرس، کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره در پاسخگویی به سهامداران، مجله حسابرس، شماره ۵۶.
- حساس‌یگانه یحیی و مرتضی معیری (۱۳۸۴)، حاکمیت شرکتی، حسابرسی و کمیته حسابرسی، حسابدار، ۲۰۰، ۶۶-۵۷.
- عبدالمهدی انصاری، حسین شفیعی (۱۳۸۸) بررسی تاثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه حسابرسی، تحقیقات مالی دوره ۱۶ (۵)، ۲۱-۳۴.
- نیکبخت محمدرضا، محمد مهدی معاذی نژاد (۱۳۸۸) عوامل موثر در اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی، ۱۰ (۲۶)، ۹۳-۱۱۲.
- نیکخواه آزاد علی، حمیدرضا قناد (۱۳۷۷) عوامل عدم توسعه و روشهای ارتقاء حسابرسی داخلی در ایران، ۱۶ (۱)، ۳۵-۵۹.

Abbott L.A, Y. Park, S. Parker, (2000). The effects of audit committee activity and independence on corporate fraud", Managerial Finance, 26(11);55 - 68



www.ijfa.ir

نشریه تحلیلی مالی

دوره (۳)، شماره (۱)، سال ۱۳۹۸

Barbadillo R. E., B. E. Lopez and G. A. Nieves,.(2007). Managerial Dominance and Audit Committee Independence in Spanish Corporate Governance, Journal Manage Governance, 11(3);311-352

Beasley, M., (1996). an Empirical Analysis of the Relation between the Board of Director Composition and Financial Statement Fraud, the Accounting Review 71(4), 443-465.

Ferreira I., (2008).The Effect of Audit Committee Composition and Structure on the Performance of Audit Committees, Meditaria Accountancy Research, 16(2) 89-106

Statement on Auditing Standards No. 61, Communication with Audit Committees, as amended, AICPA.

Auditing Standard No. 16, Communications with Audit Committees Effective Date:2012 ,Final Rule: PCAOB Release No. 2012-004

KPMG .(2015) .Global audit committee survey ,KPMG's Audit Committee institute.

Munteanu V., Zuca M., Zuca Ş.(2010). Internal Audit in Public Companies and Institutions: Concepts, Methodology, Regulations, Case Studies, Working paper , Wolters Kluwer, Bucharest.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی