

تأثیر وجود کمیته حسابرسی بر حسابرسی مستقل، کنترل‌های داخلی و گزارشگری مالی

دکتر یحیی حساس یگانه
عضو هیأت علمی دانشگاه علامه طباطبایی
سید محمد حسینی بهشتیان
کارشناس ارشد حسابداری

مقدمه

تغییرات ایجاد شده در کشورهای پیشرفته در سالهای اخیر، موجب افزایش استقلال حسابرسان از مدیریت هنگام حسابرسی شده است. یکی از این تغییرات، استفاده از کمیته‌های حسابرسی در شرکتها است. این کمیته‌ها به عنوان عامل نظارت بر فرایند گزارشگری مالی عمل می‌کنند. ادبیات حسابداری نیز بر اهمیت هیئت مدیره و کمیته حسابرسی به عنوان عوامل اطمینان بخش شرکتها تأکید دارد.

در کشورهای پیشرو، کمیته حسابرسی در شرکتها تبدیل به ابزار مهمی شده‌اند تا قابلیت اعتماد روند گزارشگری مالی را نظارت کنند. کمیته حسابرسی به عنوان عاملی تعیین کننده در روند گزارشگری مالی عمل می‌کنند. کمیته‌های حسابرسی اثربخش، موجب افزایش اعتبار صورتهای مالی حسابرسی شده سالانه می‌شود و اعضای آن با

هیئت مدیره که مسئول حفظ منافع سهامداران است همکاری نموده و در امر نظارت بر کیفیت و مطلوبیت صورتهای مالی، حسابداری، حسابرسی، کنترل داخلی و فرایند گزارشگری مالی، به مدیریت در ایفاء مسئولیتهای خود یاری می‌رساند.

وجود کمیته حسابرسی به ایجاد ارتباط مناسب بین هیئت مدیره، حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی شرکت کمک می‌نماید. این کمیته، می‌تواند بر مدیریت ارشد شرکت نظارت کرده و به عنوان بازدارنده مدیریت از زیر پاگذاری کنترل‌های داخلی از جمله ممانعت از تقلب مدیریت نقش مؤثری ایفاکند.

اعضاء این کمیته از بین اعضاء هیئت مدیره غیرموظف شرکت انتخاب می‌شوند و در بهترین شکل، اعضاء کمیته حسابرسی از مدیران خارج از شرکت تشکیل می‌شود. از جمله وظایف کمیته حسابرسی، انتخاب و عزل حسابرسان مستقل، تعیین حدود خدمات حسابرسان، بررسی یافته‌های حسابرسی و حل اختلاف بین حسابرسان و مدیریت می‌باشد.

تحقیقات انجام شده در سایر کشورها حکایت از این دارد که وجود کمیته حسابرسی برای شرکتها بسیار ضروری می‌باشد.

کمیته حسابرسی چیست؟

کمیته حسابرسی، کمیته‌ای است متشکل از هیئت مدیره که به طور معمول از سه تا پنج مدیر غیرموظف (یعنی نه مدیر اجرایی شرکت و نه در استخدام شرکت) تشکیل می‌شود. نبود مدیران موظف در کمیته حسابرسی سبب می‌شود تا حسابرسان بتوانند مسایلی چون نقاط ضعف کنترل‌های داخلی، اختلاف نظر با مدیریت درباره اصول و روشهای حسابداری، نشانه‌های احتمالی از سوء استفاده‌های مدیریت یا سایر اعمال غیرقانونی مسئولین شرکت را که با کمیته حسابرسی، صریح‌تر مطرح نمایند. تماسهای کمیته حسابرسی با حسابرسان، اطلاعات به موقعی درباره وضعیت مالی شرکت و نیز اطلاعات لازم برای ارزیابی کارایی و درستکاری مدیریت را در اختیار هیئت مدیره

شرکت قرار می‌دهد.^۱

پیشینه کمیته حسابرسی در جهان

ایدهٔ ایجاد کمیته‌های حسابرسی، در گزارش مربوط به شرکتهای Mckesson و Robbins در سال ۱۹۴۰ توسط SEC^۲ مطرح شد. با این حال، اندیشهٔ کلی و پذیرش آن در سال ۱۹۷۰ می‌باشد.

در حال حاضر، بیشتر شرکتهای در کانادا به موجب قانون ملزم به داشتن کمیته حسابرسی شده‌اند.

در سال ۱۹۷۶، SEC تمامی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار را ملزم به ایجاد کمیته‌های حسابرسی نمود و این کمیته بایستی از هیئت مدیره غیرموظف انتخاب شود.

در انگلستان کمیته کدبوری^۳ توصیه نمود که تمامی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ملزم به ایجاد کمیته‌های حسابرسی می‌باشند.

در سالهای اخیر در هندوستان اندیشهٔ ایجاد کمیته‌های حسابرسی، بخصوص در بانکها و شرکتهای بیمه در حال پذیرش می‌باشد. کنفدراسیون صنایع هند^۴ شرکتهای در نظام شرکتهای دولتی به تشکیل کمیته‌های حسابرسی توصیه نموده است.

به موجب قوانین بورس اوراق بهادار نیویورک و بورس اوراق بهادار آمریکا، شرکتهای پذیرفته شده به داشتن کمیتهٔ حسابرسی، متشکل از هیئت مدیره غیرموظف ملزم شده‌اند. هم‌چنین این موارد برای شرکتهائی که در NASDAQ^۵ حضور دارند صدق می‌کند.

۱- مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، اصول حسابرسی، جلد اول، سازمان حسابرسی، سال ۱۳۷۲، ص ۱۶۲.

2- Securities and Exchange Commission (SEC)

3- Cadbury Committee, 1992.

4- Confederation of Indian Industries (CII)

5- National Association of Securities Dealers Automated Quotation System (NASDAQ)

تشکیل کمیته حسابرسی

تعداد بسیار زیادی از شرکتها به دلیل الزامات قانونی و بنا به تشخیص هیئت مدیره، اقدام به تشکیل زمینه حسابرسی کرده‌اند.

اگر از قبل قانونی برای وجود کمیته حسابرسی مقرر نشده باشد، هیئت مدیره، ممکن است کمیته حسابرسی را به عنوان جایگاهی مناسب برای تصمیماتی خاص ایجاد کند. کمیته حسابرسی هر ساله باید توسط هیئت مدیره و در اولین جلسه هیئت مدیره که به طور معمول پس از مجمع عمومی سالانه سهامداران برگزار می‌شود برگزیده شود. حداکثر اعضاء کمیته حسابرسی باید از اعضای غیرموظف هیئت مدیره باشند، یعنی اشخاصی که در استخدام شرکت نیستند یا از منسویین بلافصل مدیران نمی‌باشند و هم‌چنین کسانی ارتباط مالی با شرکت نداشته و از هیچ‌گونه مزایای با اهمیتی برخوردار نیستند، سهامداران اصلی یا نمایندگان مستقیم آنها نیز نباید جزء آنها باشند.

اعضاء کمیته حسابرسی حداقل شامل سه عضو است که از اشخاص وابسته به هیئت مدیره که ممکن است بر قضاوت‌های مستقل آنها تأثیر گذارد، نمی‌باشند. در شرکتهای دارای اندازه متوسط برای یک کمیته حسابرسی سه تا پنج عضو توصیه می‌شود و حداقل یک عضو باید پیشینه مالی داشته باشد. تعداد اعضاء کمیته به مسئولیتهای اختصاص یافته به آنها و محدودیت زمانی اعضاء بستگی دارد. این افراد توسط هیئت مدیره انتخاب می‌شوند و این انتخاب باتوجه به تجربه افراد، استقلال فردی و بی طرفی آنها انجام می‌شود.

هر عضو کمیته حسابرسی باید از استقلال و تحصیلات مالی موردنیاز برای خدمت در کمیته حسابرسی برخوردار باشند و حداقل یک عضو آن باید تحصیلات کارشناسی حسابداری داشته باشد. هیچ رئیس یا کارمندی از شرکت یا شرکتهای فرعی آن نباید به هیچ عنوان عضو کمیته حسابرسی باشند.

یک عضو کمیته حسابرسی به عنوان رئیس انتخاب می‌شود. رئیس کمیته، مسئولیت سرپرستی کمیته شامل برنامه‌ریزی، اداره جلسات، تهیه دستور کار و گزارشگری منظم و

به هیئت مدیره را به عهده دارد. هم‌چنین، رئیس کمیته، ارتباط منظمی را با شرکاء حسابرسی مستقل و مدیر حسابرسی داخلی برقرار می‌کنند.

کمیته حسابرسی باید حداقل چهار بار در سال یا باتوجه به نیاز کمیته، جلسات بیشتری در سال داشته باشد. کمیته حسابرسی باید در سال یک بار با حسابرسان مستقل، مدیریت و حسابرسان داخلی جلسه اختصاصی داشته باشد. دوره عضویت اعضاء به طور معمول برای دو الی چهار سال است که متناسب شرایط موجود، این مدت مشخص می‌گردد.

رئیس کمیته، به طور معمول توسط هیئت مدیره منصوب می‌شود و مناسب‌تر آن است که این ریاست به صورت چرخشی باشد.

مزیت‌های وجود کمیته حسابرسی

ایجاد کمیته حسابرسی مزیت‌های زیر دارد:

- نظارت بر تهیه صورتهای مالی توسط فردی مستقل از مدیریت که باعث افزایش اعتماد عمومی نسبت به اعتبار صورتهای مالی و بهبود عملیات گزارشگری مالی می‌شود.
- کمیته حسابرسی، موجب تحکیم استقلال حسابرسان داخلی و مستقل از زمانی که به طور مستقیم با کمیته حسابرسی ارتباط دارند، می‌شود.
- پرایس واتر هاوس^۱ معتقد است "اکنون بر سرمایه‌گذاران، تحلیلگران و قانونگذاران مشخص شده است که کمیته‌های حسابرسی کمک بزرگی به کیفیت گزارشگری مالی می‌کنند."
- کمیته‌های حسابرسی تبدیل به ابزاری مهمی برای شرکتها شده‌اند تا قابلیت اعتماد روند گزارشگری مالی را نظارت نمایند.
- کمیته‌های حسابرسی به عنوان مانع بزرگی بر سر راه کلاهبرداری‌های مالی معرفی

شده‌اند.^۱

کمیسیون ترودوی و هیئت عالی نظارت انجمن حسابداران رسمی امریکا (AICPA) به واسطه کوششهایی که برای تقویت نقش کمیته حسابرسی انجام شده بر اهمیت کمیته حسابرسی در فرایند گزارشگری مالی تأکید می‌کنند.

کمیته‌های حسابرسی اثربخش اعتبار صورتهای مالی حسابرسی شده سالانه را ارتقاء داده و بدین ترتیب با هیئت مدیره که مسئول حفظ منافع سهامداران است همکاری می‌کنند.^۲

کمیته حسابرسی توسط بسیاری از صاحب نظران به عنوان عامل مهم و تعیین کننده در مطلوبیت گزارشگری مالی عنوان شده است. به عنوان مثال کمیسیون ترودوی^۳ بیان می‌کند: "کمیته حسابرسی متشکل از هیئت مدیره مستقل، ابزار اولیه‌ای است که هیئت مدیره برای ایفاء مسئولیتها در رابطه با گزارشگری مالی شرکت از آن استفاده می‌کند"^۴. وجود کمیته حسابرسی اثربخشی به نفع حسابرسان مستقل نیز می‌باشد. کمیته حسابرسی متشکل از مدیران خارج از شرکت، استقلال و اثربخشی حسابرسان را بالا برده و موجب شناسایی بیشتر مشکلات می‌گردد.^۵

کمیته حسابرسی، به عنوان بخشی از عملکرد نظارتی خود هم از حسابرسان و هم از مدیران پرس‌وجو می‌کنند و بدین ترتیب، با فراهم آوردن جریان اطلاعاتی میان هیئت مدیره، حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی و مدیریت شرکت، خطر اشتباهات در صورتهای مالی را کاهش می‌دهند. افزون بر آن، چون اعضای کمیته حسابرسی به طور غیرمستقیم توسط سهامداران انتخاب می‌شوند، سازمان را به طور غیرمستقیم به سرمایه‌گذاران و دیگر استفاده‌کنندگان صورتهای مالی ارتباط می‌دهند.

1- Tredway Roundable 1982, 23.

2- Alchian and Demsetz 1972; Fama and Jensen 1986.

3- Tredway Commission

4- Ncffr 1987, 183.

5- Dockweileret. Al 1986.

هارولد. م. ویلیامز، رئیس اسبق "SEC"^۱ خاطر نشان می‌کند: "کمیته‌های حسابرسی اگر نتوانند ضامن اعتبار گزارشگری مالی شرکت باشند ولی می‌توانند اعتبار آن را بالا ببرند". کمیسیون ترودوی^۲، بر نقش اساسی کمیته حسابرسی در رابطه با مطلوبیت صورتهای مالی تأکید کرده و خاطر نشان کرد که "کمیته حسابرسی مطلع و هوشیار در به حداقل رساندن گزارشگری مالی نامطلوب بیشترین نفوذ و تأثیر را دارد".

به اعتقاد لیندسل^۳، "کمیته‌های حسابرسی در صورتی استانداردهای شرکت را بالا می‌برند که از مدیرانی با تجربه، با مهارت و با تعهد برای مبارزه آگاهانه، قاطعانه و بی‌باکانه تشکیل شده باشند. این در حالی است که آنها با روند گزارشگری مالی در ارتباط بوده، فعالانه بر مسئولیت مدیران برای حفظ سیستم اثربخش کنترل داخلی نظارت داشته، با تشویق حسابرسان برای ارائه آزادانه یافته‌ها و نقطه نظرات از آنها حمایت کرده و به طور مستقل و بی‌طرف کمک می‌کنند تا اختلاف نظرهای بین حسابرسان و مدیران حل و فصل گردد".

در آمریکا مسئولین دولتی و حرفه حسابداری محدوده وسیعی از مسؤولیتها را بر عهده کمیته‌های حسابرسی گذاشته‌اند. (مانند انجمن حسابداران رسمی امریکا) (AICPA)^۴. کنگره آمریکا^۵، کمیسیون مسؤولیت‌های حسابرسان^۶، بازار بورس اوراق بهادار نیویورک^۷، انجمن ملی معامله‌گران سهام^۸، متصدیان حسابرسی و مدیریت، توصیه‌های کمیسیون ترودوی را به عنوان نکات مهمی در حسابرسی و روند گزارشگری مالی تلقی می‌کنند (مانند هردمن و نیری^۹، کولتون

1- 1971, 1977.

2- Neffr, 1987, 83.

3- Lindsell, 1992, 104.

4- American Institute of Certified Public Accountants, 1967.

5- Us Congress

6- Commission on Auditors Responsibilities.

7- New York Stock Exchange, 1977.

8- National Association of Securities Dealers, 1987.

9- Herdman and Neary, 1988.

۱۹۸۸^۱، بول و شارپ^۲ ۱۹۸۹، مارش و پاول^۳ ۱۹۸۹). حرفه حسابداری دولتی در آمریکا به طور رسمی، کمیته‌های حسابرسی را به عنوان یکی از چندین عاملی که "مدیریت ارشد را از رفتار نادرست باز می‌دارند" در نظر می‌گیرند^۴.

کمیته‌های حسابرسی به طرق زیر موجب ارتقاء کیفیت و اعتبار صورتهای مالی می‌شوند:

۱- نظارت بر روند گزارشگری مالی شامل سیستم کنترل داخلی و استفاده از اصول پذیرفته شده حسابداری (GAAP)^۵.

۲- نظارت بر روند حسابرسی (عملیات حسابرسی داخلی و مستقل).

مسئولیت‌های کمیته حسابرسی

اعضاء کمیته باید نسبت به آن چه که در حد توان خود انجام داده‌اند، پاسخگو باشند. گرچه ممکن است وظائف گوناگونی به کمیته‌های حسابرسی واگذار شود، ولی مسئولیت نهائی اعمال شرکت، شامل عملکرد کمیته حسابرسی بر عهده هیئت مدیره می‌باشد.

به طور کلی وظائف زیر به کمیته حسابرسی محول شده است:

- ۱- بررسی حقالزحمه حسابرسی و استعفاء یا عزل حسابرسان.
- ۲- بررسی صورتهای مالی سالانه و میان دوره‌ای قبل از تسلیم به هیئت مدیره و بررسی موارد زیر:

- هرگونه تغییر با اهمیّت در روشها و رویه‌های حسابداری و عملیات.
- مطابقت با استانداردهای حسابداری.
- مطابقت با مقررات بورس اوراق بهادار و الزامات قانونی.

1- Colton, 1988.

2- Bull and Sharp, 1989.

3- Marsh and Powell, 1989.

4- Aicpa 1990, AU 316.

5- Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)

- برآوردهای حسابداری.
- اصلاحات با اهمیت حسابداری.
- مطرح نمودن اصلاحات با اهمیت و ذخیره‌های ناشی از حسابرسی نهائی و میان دوره‌ای و هرگونه موضوعاتی که حساب‌برسان علاقه به مطرح نمودن‌شان دارند.
- بررسی نامه مدیریت حساب‌برسان مستقل و ارزیابی واکنش مدیریت نسبت به آنها.
- بررسی صورتهای مالی شرکت و سیستم‌های کنترل‌های داخلی قبل از موافقت و تأیید هیئت مدیره.
- بررسی برنامه حسابداری داخلی، اطمینان از هماهنگی بین حساب‌برسان مستقل و داخلی و اطمینان از این‌که عملکرد حساب‌برسان داخلی اثربخش و مناسب است.
- رسیدگی به یافته‌های با اهمیت ناشی از حسابرسی داخلی.
- رسیدگی به سایر موضوعات مطابق با آن چه هیئت مدیره مشخص نموده است.
- عملیات اصلی شرکت
- موارد مرتبط با محیط زیست
- کنترل‌های داخلی رایانه
- بررسی رعایت قوانین و مقررات
- بررسی بودجه و پیش‌بینی‌ها
- بررسی ریسک مدیریت
- بررسی و ارزیابی ریسک گزارشگری مالی تقلب‌آمیز و عدم تخصیص مناسب وجوه
- بررسی سیاستهای داخلی و رویه‌های در ارتباط با درآمدها و هزینه‌ها
- بررسی یافته‌های حسابرسی یا آزمون‌های انجام شده توسط آنها
- بررسی معاملات با اشخاص وابسته
- ارزیابی عملکرد مدیریت
- کمک به هیئت مدیره در اطمینان از صحت و اعتبار سیستم گزارشگری مالی شرکت
- کمک به هیئت مدیره در حفاظت از داراییهای شرکت از طریق درک ریسک تجاری

- شرکت و این که شرکت با این ریسک چگونه برخورد می کند.
- کمک به هیئت مدیره در نظارت بر فرایند گزارشگری مالی، توسعه سیاستهای مالی و ساختار کنترل داخلی و تسهیل در ارتباط با این موضوعات با هیئت مدیره، مدیریت شرکت، حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی
 - کمک به هیئت مدیره در ارزیابی آنها از اصول حسابداری مورد استفاده در معاملات با اهمیت و برآورد اثرات آنها بر صورتهای مالی
 - ملاقات خصوصی با مدیریت، حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل حداقل یک بار در سال و هم چنین دایر نمودن یک بخش اجرائی برای مطرح نمودن عملکرد مدیریت شرکت.
 - نظارت بر ساختار کنترل داخلی شرکت برای اطمینان از اثربخشی عملیاتی و کارائی، کاهش ریسک گزارشگری مالی غیرقابل اعتماد، تشویق به رعایت قوانین و مقررات.
 - مطرح نمودن نقاط ضعف گزارش شده در ساختار کنترل داخلی با حسابرسان مستقل و داخلی و مرور اعمال مدیریت در واکنش به توصیه های حسابرسان.
 - نظارت و اعمال سیاستهایی برای ارزیابی و بهبود اثربخشی کنترلهای داخلی.
 - تهیه اطلاعات به موقع از مدیریت شامل اهداف استراتژیک مالی شرکت، رویه های مورد استفاده در رسیدن به این اهداف، پیشرفتهای نائل شده در رسیدن به این اهداف.
 - ارتباطات منظم با مدیر مالی شرکت بخصوص درک محیط شرکت و ارزیابی روحیه مشارکتی مدیریت ارشد شرکت.
 - توصیه به هیئت مدیره برای انتخاب حسابرسان مستقل شرکت.
 - آگاه شدن از برآوردهای حسابداری و مبنای نتیجه گیری حسابرسان درباره معقول بودن این برآوردها.
 - دانستن محدوده رویه های اجرا شده توسط حسابرسان مستقل و نتایج آنها.
 - نظارت فعال بر حسابرسان داخلی شامل مرور شرح وظائف آنها، کارمندان آنها، بودجه ها و نتایج حسابرسی.

- مطرح نمودن هرگونه ریسک یا تقلبی که مورد توجه کمیته واقع شده با حسابرسان برای عمل کردن به موقع آنها.
 - مرور صورتهای مالی از دیدگاه سرمایه‌گذاران یا بستانکاران و تعیین شاخصهای اصلی مالی برای شرکت.
 - بررسی فرایند گزارشگری مالی میان دوره‌ای.
 - کمیته‌های حسابرسی ارتباط گسترده‌ای با شرکت دارند.
- بنابراین مسئولیتهای کمیته حسابرسی شامل موارد زیر می‌باشد:

۱- بررسی کنترل‌های داخلی

۲- همکاری با مدیریت

۳- همکاری با حسابرسان مستقل

۴- همکاری با حسابرسان داخلی

۵- بازنگری صورتهای مالی پیشنهادی

۶- تجزیه و تحلیل صورتهای مالی

۷- فعالیت‌های تکمیلی

۱- بررسی کنترل‌های داخلی

اگر هدف ساختار کنترل داخلی شرکت درک شود، در آن صورت بهتر می‌توان گفت که چرا بررسی ساختار کنترل داخلی، مسئولیت مهم کمیته حسابرسی می‌باشد. این اهداف به شرح زیر:

● قابلیت اعتماد صورتهای مالی

● افزایش کارایی و اثربخشی

● حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات

به عنوان قسمتی از مراحل نظارت، کمیته حسابرسی باید هرگونه نقاط ضعف گزارش شده در ساختار کنترل داخلی را با حسابرسان مستقل یا داخلی مطرح کند. سپس

کمیته باید فعالیت‌های مدیریت را که در پاسخ به توصیه‌های حساب‌رسان انجام داده است را بررسی نماید.

بررسی کنترل‌های داخلی شامل موارد زیر می‌باشد:

- بررسی کفایت ساختار کنترل‌های داخلی شرکت
- نظارت کنترل‌های داخلی شرکت در جهت حفظ و حراست دارائیهای شرکت
- بحث با حساب‌رسان مستقل و داخلی در ارتباط با چگونگی وجود و اثربخشی سیستمهایی برای اطمینان از حراست دارائیهای شرکت
- بحث با حساب‌رسان مستقل و داخلی در ارتباط با بررسی رویه‌های پردازش الکترونیک و هم‌چنین کنترلها و برنامه‌های ایمن برای حراست شرکت در مقابل تقلبات رایانه‌ای در داخل و خارج شرکت

۲- همکاری با مدیریت

اگرچه کمیته برای دریافت اطلاعات به مدیریت وابسته است، ولی در قضاوت و تصمیم‌گیریها مستقل است و باید قادر باشد یافته‌های خودش را بدون تأثیر مدیریت پیگیری و رسیدگی نماید.

صورت‌های مالی، نشان دهنده عملکرد مدیریت می‌باشد. هم‌چنین مسئولیت نگهداری سیستم‌های حسابداری و کنترل‌های داخلی و حفاظت از دارائیهای شرکت بعهدہ مدیریت می‌باشد. از طرف دیگر کمیته حساب‌رسانی می‌تواند برای مدیریت مزیت‌های زیر را داشته باشد:

- اظهارنظر در مورد عملکرد حساب‌رسان مستقل شرکت، تیم مدیریت مالی و حساب‌رسان داخلی.
- اطمینان به افراد خارج از شرکت مبنی بر این که شرکت رویه‌های حساب‌رسانی را بررسی می‌کند.

کمیته حسابرسی در رسیدن به یک سطح ارتباط مناسب با مدیریت و اطمینان از وجود تعادل بین افراد در کار گروهی و از بین بردن تردیدها بایستی سعی و کوشش خود را بنماید.

۳- همکاری با حسابرسان مستقل

بیشتر حسابرسان مستقل انتظار دارند که در طی سال، کمیته حسابرسی همکاری آنها را طلب کند. حسابرسان مستقل به این خدمت به عنوان بخشی از مسئولیت حرفه‌ای خود نگاه می‌کنند و از زمانی که فعالیت کمیته حسابرسی افزایش یافته این نوع خدمات رشد فوق‌العاده‌ای داشته است.

در بیانیه شماره ۶۱ استانداردهای حسابرسی تحت عنوان ارتباط با کمیته حسابرسی^۱ هیئت استانداردهای حسابرسی (ASB)^۲ انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA)^۳، در مواردی مشخص، حسابرسان مستقل را به ارتباط با کمیته حسابرسی ملزم نموده است.

این ارتباطات برای افزایش جریان اطلاعات سودمند از حسابرسان به سمت کمیته حسابرسی و کمک به اعضاء کمیته در نظارت فرایند گزارشگری مالی و افشاء مراحل که مدیریت مسئولیت آن را بر عهده دارد مفید می‌باشد. در نتیجه، در سازمانهای بزرگتر و پیچیده‌تر، این اطلاعات به عنوان ابزاری مهم در تصمیم‌گیری دقیق دارای ارزش بیشتری می‌شود.

حسابرسان به عنوان کارشناسان حسابرسی و موضوعات حسابداری می‌توانند به کمیته حسابرسی در بهتر انجام دادن وظیفه نظارتی فرایند گزارشگری مالی کمک فراوانی بنمایند.

1- Aicpa, Statement on Auditing Standards 61, "Communications With Audit Committees".
2- Auditing Standards Board

3- American Institute of Certified Public Accountants

۴- همکاری با حسابرسان داخلی

حسابرسان داخلی توسط هیئت مدیره و مدیریت به منظور نظارت بر قابلیت اعتماد و صحت اطلاعات درباره وضعیت مالی شرکت و نتایج عملیات آن از طریق کمیته حسابرسی انتخاب می شوند.

کمیته حسابرسی باید این انتظار را از حسابرسان داخلی داشته باشند که آنها کفایت و اثربخشی ساختار کنترل داخلی سازمان و کیفیت عملکرد افراد در انجام دادن مسئولیتهای محوله، آزمون و ارزیابی نمایند. همچنین حسابرسان داخلی ممکن است پروژه‌های خاصی را برای کمیته‌های حسابرسی انجام دهند.

انجمن حسابرسان داخلی امریکا (IAA)^۱ به منظور کارایی عملیات حرفه‌ای حسابرسی داخلی، حسابرسان داخلی را نسبت به رعایت موارد زیر ملزم کرده است:

- بررسی قابلیت اعتماد و مطلوبیت اطلاعات مالی و عملیاتی و روشهای مورد استفاده در شناسایی، اندازه‌گیری، طبقه‌بندی و گزارش نتایج؛
- بررسی سیستم‌های برقرار شده به منظور اطمینان از رعایت سیاستها، برنامه‌ها، رویه‌ها، قوانین و مقرراتی که می‌تواند بر عملیات و گزارشها اثر با اهمیتی داشته باشد؛
- بررسی رویه حفاظت از دارائیه‌ها به گونه‌ای مناسب؛
- ارزیابی صرفه اقتصادی و کارایی منابع مورد استفاده؛
- بررسی عملیات یا برنامه‌هایی به منظور مشخص نمودن این که آیا نتایج مطابق با اهداف موردنظر بوده است و این که آیا عملیات یا برنامه‌ها مطابق با آن چه برنامه‌ریزی شده است انجام می‌شود یا خیر؟

برای اثربخش بودن وظایف، حسابرسان داخلی باید به گونه‌ای در محیط کار کنند که استقلال و بی‌طرفی آنها حفظ شود. در نتیجه، آنها باید به منظور اطمینان از گسترده بودن دامنه حسابرسی و رسیدگی‌های کافی نسبت به یافته‌ها و توصیه‌های آنها، توجه کافی به وضعیت سازمانی داشته باشند.

در ساختارهای سازمانی، مدیر حسابرسی داخلی به مدیریت ارشد یا کمیته حسابرسی گزارش می‌کند. در شرکتهای کوچکتر، کار حسابرسی داخلی ممکن است به صورت نوعی کار پاره‌وقت باشد. صرف‌نظر از ساختار، حسابرسان داخلی باید دسترسی مستقیم به کمیته حسابرسی داشته باشند.

انجمن حسابرسان داخلی (IAA) پیشنهاد می‌کند که کمیته حسابرسی در فرآیند مأموریت حسابرس داخلی به صورت یک نقش نظارتی فعالی عمل نماید.

کمیته حسابرسی باید اعمال زیر را انجام دهد:

- بررسی و تصویب شرح وظایف حسابرسی داخلی
- موافقت با انتصاب یا عزل مدیر حسابرس داخلی
- بررسی برنامه‌های کارمندان، بودجه‌های بخشها و کاربرگهای حسابرسی
- بررسی دامنه برنامه‌های حسابرسی و رویه‌هایی که مورد استفاده قرار می‌گیرند
- بررسی نتایج حسابرسی
- درخواست و ارزیابی نتایج پروژه‌های خاص
- بررسی سیاستها به منظور اطمینان از تطابق با استانداردهای حرفه‌ای انجمن حسابرسان داخلی
- ارزیابی بی‌طرفی حسابرسان داخلی
- بررسی کار حسابرسان داخلی و ارزیابی عملکرد آنها
- اطمینان از درگیری حسابرسان داخلی در فرایند گزارشگری مالی و داشتن هماهنگی مناسبی با حسابرسان مستقل
- بررسی ملاقات‌ها، جایگزینی، نقل و انتقال یا عزل مدیر حسابرسی داخلی، تأیید و اطمینان از بی‌طرفی حسابرسان داخلی.

۵- بازنگری صورتهای مالی پیشنهادی توسط کمیته حسابرسی

اگرچه در صورت بروز مشکلات، کمیته حسابرسی باید با حسابرسان یا کارکنان

مؤسسه در زمان انجام حسابرسی ملاقات نماید ولی در بیشتر موارد، جلسه بعدی پس از تکمیل کار حسابرسان و هنگامی که صورتهای مالی به صورت پیش‌نویس نهائی یا آماده انتشار باشند، تشکیل خواهد شد. این مدیریت شرکت است که صورتهای مالی سالانه را تهیه می‌کند. وقتی این کار انجام شد، حسابرسان مستقل در رابطه با آنها اظهار نظر می‌کنند. بنابراین، در این جلسه، باید مدیر مالی و حسابرسان مستقل و مدیران ارشد دیگری وجود داشته باشند. به طور معمول، جلسه ارائه گزارش به کمیته، در مورد صورتهای مالی به منظور بحث در مورد ۱- مسائل با اهمیت و ارائه آن و ۲- نقاط مبهم، می‌باشد. این مسائل قبلاً توسط کارمندان مالی شرکت و حسابرسان مستقل شناسائی شده است.

هدف از جلسه آگاهی حسابرسان و کارمندان مالی از نقطه نظرات کمیته درباره مشکلات و راه‌حلهای آنها است. این جلسه از آن جهت مفید است که اگرچه مشکلات و راه‌حلهای آنها مسائل با اهمیت حسابداری را دربر می‌گیرد اما به طور مستقیم بر مسائل مهم مربوط به عملیات کاری مانند تجارت و روابط بانکی، استراتژیهای بازاریابی، توسعه محصولات و سایر عوامل نامشهود تأثیر می‌گذارد.

کمیته حسابرسی باید تحقیق نماید که آیا حسابرسان مستقل، دلیلی مبنی بر اظهار نظر مردود نسبت به صورتهای مالی دارند یا خیر؟ علاوه بر مسائل گفته شده نکات زیر مواردی است که می‌توان در این جلسه مطرح کرد:

- ۱- آیا تغییرات با اهمیت در اصول حسابداری مورد استفاده یا روشهای ارائه شده نسبت به سال قبل رخ داده است؟
- ۲- اگر جواب مثبت است دلیل این تغییرات چه بوده است؟ اگر روشهای سال گذشته باقی می‌ماند آیا منجر به تفاوت در درآمد، هزینه‌ها یا عایدی برای سالی که گزارش داده شده می‌شد؟
- ۳- چه تغییراتی در روشهای حسابداری در نظر گرفته شده اما عمل نشدن و دلایل رد آنها چه بوده است؟

- ۴- آیا در پایان سال در حسابها، تعدیلهای با اهمیت انجام شده است؟ اگر چنین است در یادداشتهای صورتهای مالی تعدیلهای بخوبی افشاء شده است؟
- ۵- آیا اقلام با اهمیتی وجود دارد که برآورد آنها هنوز در دفاتر منعکس نشده؟ آیا برآوردهای رویدادهایی وجود دارد که هنوز رخ نداده‌اند؟
- ۶- برای شناسایی درآمد از چه معیارهایی استفاده می‌شود؟ آیا قبل از تحویل کالا یا انجام خدمات منسوب به درآمد، درآمد شناسائی می‌شود؟ این مسئله چه ربطی به گزارشگری میان دوره‌ای یا سالیانه دارد؟ روش گزارشگری درآمدها و هزینه‌ها در قراردادهای اجاره به شرط تملیک، واگذاری امتیازات بلندمدت و غیره چیست؟
- ۷- آیا در میان کارمندان مؤسسه حسابرسی اختلاف نظر وجود داشته است؟ اگر داشته چگونه حل شده است؟
- ۸- آیا بدهی‌های احتمالی در صورتهای مالی درج شده‌اند؟ مانند ادعای قانونی بر علیه شرکت یا جریاناتی که نه بطور مستقیم ولی شدیداً بر عملیات یا دارائی شرکت تأثیر می‌گذارد؟
- ۹- تعهدات ثبت نشده تا چه میزان بخشی از ساختار مالی یا عملیاتی شرکت را تشکیل می‌دهند؟ تا چه حد و تحت چه شرایطی می‌توان این موارد را دوباره طبقه‌بندی نمود؟
- برای شناسائی موضوعات مورد بحث در این جلسه، یادداشتهای همراه صورتهای مالی پیشنهادی را باید مرور کرد و با یادداشتهای سال گذشته مقایسه نمود. برای تعیین وضعیت مشکلات و آیا این مشکلات مدت زیادی بصورت حل نشده باقی مانده‌اند باید به یادداشتهای سال گذشته و مشکلات شناسائی شده سال گذشته توجه کرد.
- صورتهای مالی پیش‌نویس و برنامه‌های زمانی یا جداول و نمودارهای دیگر که توسط کارکنان و حسابرسان تهیه می‌شود باید به صورت جلسه ضمیمه شود. اگر صورتهای مالی به شکل نهائی توسط مدیریت ارائه شود اظهار نظر حسابرسان و یک نامه از حسابرسان مبنی بر مطابقت داشتن یا پیش‌نویس نهائی و یا هرگونه جنبه‌های

با اهمیتی که با هم تفاوت دارند در جلسه به کمیته ارسال می شود. صورت‌های مالی به‌مراه اظهار نظر حساب‌برسان باید در صورت جلسه کمیته درج شده و برای هیئت مدیره فرستاده شود.

۶- تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی

از آن جا که صورت‌های مالی نشان دهنده عملکرد شرکت است، درک محتوای آنها برای کمیته‌های حسابرسی بسیار مهم می باشد. یک کمیته حسابرسی اثربخشی که صورت‌های مالی را بررسی می کند می تواند کیفیت ارتباط بین مدیریت و اشخاص ثالث را بهبود بخشد. اعضاء کمیته حسابرسی نماینده استفاده کنندگان نهائی صورت‌های مالی هستند و از این رو، باید صورت‌های مالی را با دیدی وسیع نگاه کنند و از خود پرسند که اگر آنها سرمایه‌گذار یا بستانکار بودند چه چیزی آنها را تحت تأثیر قرار می داد. اعضاء بایستی علت حذف مواردی در صورت‌های مالی که به دلایل کم اهمیّت بودن آنها یا به دلیل این که توسط اصول پذیرفته شده حسابداری الزام نشده را با حساب‌برسان مستقل و مدیریت مطرح نمایند. کمیته حسابرسی همچنین بایستی اقلامی که در صورت‌های مالی به روشنی ارائه نشده را رسیدگی نمایند. اگر صورت‌های مالی به گونه‌ای باشد که اعضاء کمیته حسابرسی درک کاملی از آن نداشته باشند این احتمال وجود دارد که سایر استفاده کنندگان نیز نتوانند صورت‌های مالی را درک کنند.

۷- فعالیت‌های تکمیلی

فعالیت‌های کمیته، ممکن است به آن چه که در تقویم منظم کاری آنها منظور شده، محدود نشود. ممکن است کمیته وظایف دیگر یا پروژه‌های خاصی را بر عهده گیرد. همچنین امکان دارد کمیته با مشکلات خاصی سر و کار داشته باشد. در مورد پروژه‌های خاص و مشکلات آنها کمیته می تواند از مشاوران حقوقی کمک بگیرد.

فعالیت‌های دیگر یا پروژه‌های خاص که در برخی موارد توسط کمیته حسابرسی انجام می شود عبارتند از:

- ۱- بررسی گزارشگری میان دوره‌ای یا سه ماهه
- ۲- ایجاد و نظارت بر سیستم حسابرسی داخلی
- ۳- بررسی معاملات تضاد منافع مدیریت
- ۴- نظارت بر پاداشهای مدیریت
- ۵- بررسی پرداختهای خاص
- ۶- تجزیه و تحلیل عملیات و اموال شرکت از دیدگاه حساسیت نسبت به تحریف و سوءاستفاده
- ۷- بررسی آئین رفتار حرفه‌ای
- ۸- بررسی عملیات بین‌الملل
- ۹- بررسی فعالیتهای تقلب‌آمیز انجام شده

جلسات کمیته حسابرسی

کمیته‌های حسابرسی به طور معمول سه الی چهار بار در سال جلساتی را برگزار می‌کنند. اغلب این جلسات با نشستهای هیئت مدیره هماهنگی دارد ولی زمان آن بستگی به دامنه فعالیت‌های کمیته حسابرسی، گردش تجاری شرکت و جلسات با حسابرسان مستقل و داخلی متغیر است.

براساس برنامه کاری کمیته حسابرسی، در این جلسات، مدیر حسابرسی داخلی (در صورت وجود)، حسابرسان مستقل و نمایندگان مدیریت شامل مدیریت عامل، مدیران عملیاتی، مدیر مالی و بازرس شرکت حضور پیدا می‌کنند.

در طی سال، کمیته حسابرسی بایستی با مدیریت، حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل و ملاقات‌های خصوصی داشته باشد. این جلسات می‌تواند در ارتباط با عملکرد مدیریت باشد.

تعیین این که چه کسی برای حضور در جلسات کمیته حسابرسی دعوت شود تا حدی بستگی به سابقه شخصی اعضاء کمیته حسابرسی و موضوعاتی که مطرح می‌شود

دارد. جلسه کمیته بایستی از کارشناسان حسابرسی مستقل، حسابرسان داخلی، مدیریت شرکت و سایر افراد تشکیل شود. هر کدام از این گروهها بایستی قادر به ارائه ایده جدید و مناسبی در مورد موضوعات مورد بررسی باشند.

نامه رئیس کمیته حسابرسی

SEC، تمامی شرکتها را به داشتن گزارشهای سالانه به سهامداران که شامل نامه‌ای از رئیس کمیته حسابرسی است و در این نامه، مسئولیتهای کمیته حسابرسی و فعالیتهای آن توضیح داده می‌شود، ملزم می‌کند.

از زمانی که کمیسیون بورس و اوراق بهادار، داشتن این نامه را الزامی نموده، توافق تمام بر این است که چنین نامه‌ای جنبه مثبت دارد و گامی است در جهت تقویت نقش کمیته حسابرسی.

موضوعاتی که کمیسیون ترودوی معتقد است باید در برنامه رئیس کمیته حسابرسی در نظر گرفته شود شامل موارد ذیل است:

ترکیب کمیته حسابرسی

تشخیص هویت هر یک از اعضاء کمیته حسابرسی مگر این که در جای دیگر افشاء شده باشد.

اهداف کمیته حسابرسی و مسئولیتهای آن

فعالیتهای کمیته حسابرسی در سال گذشته، شامل مواردی مانند تعداد جلسات برگزار شده و موضوعات با اهمیت مطرح شده با مدیریت، حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل.

در زیر یک نمونه از نامه رئیس کمیته حسابرسی ارائه شده است:

نامه رئیس کمیته حسابرسی

کمیته حسابرسی متشکل از عضو، از هیئت مدیره مستقل (غیرموظف) تشکیل شده است. اعضای کمیته عبارتند از.....

کمیته حسابرسی در طی سال تعداد جلسه داشته است.

کمیته از طرف هیئت مدیره بر فرایند گزارشگری مالی نظارت کرده و در ایفاء این مسئولیتها، کمیته انتخاب حسابرسان مستقل شرکت به شرط تصویب سهامداران، به هیئت مدیره پیشنهاد نموده است.

کمیته حسابرسی، دامنه کلی و طرحهای مربوط به حسابرسی را با حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی مطرح نموده و همچنین صورتهای مالی تلفیقی شرکت و کفایت کنترلهای داخلی شرکت را نیز مورد بحث و بررسی قرار داده است.

کمیته برای مطرح نمودن نتایج آزمونها، ارزیابی آنها از کنترلهای داخلی شرکت و کیفیت کلی گزارشگری مالی شرکت به صورت منظم با حسابرسان داخلی و مستقل بدون حضور هیئت مدیره ملاقات کرده است.

جلسات به گونه ای برگزار شده که امکان هرگونه ارتباط خصوصی حسابرسان داخلی، حسابرسان مستقل با کمیته در صورت نیاز آنها فراهم شود.

منابع و مأخذ

- ۱- حساس یگانه، یحیی (۱۳۷۸). تأثیر گزارش حسابرسان مستقل بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان. رساله دکتری (Ph.D.)، دانشگاه علامه طباطبایی.
- 1- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (1988). The Communication With Audit Committeess. Statement on Auditing Standards, No. 61. New York : ACPA.
 - 2- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (1987). Auditors Communication of Internal Control Structure Related Matters Noted In An Audit.
 - 3- Statement on Auditing Standards, No: 60, New York: ACPA.
 - 4- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (1987)., Auditors Communication of Internal Control Structure Related Matters Noted In An Audit.
 - 5- Statement on Auditing Standards, No. 60, New York: ACPA.
 - 6- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (1989), The Auditors Consideration of The Internal Audi Function In An Audit of Financial Statement, Statement on Auditing Standards, No. 65, New York: ACPA.
 - 7- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (1991). Interim Financial Review, Statement on Auditing Standards, No. 71, New York: ACPA.
 - 8- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (1988). Illegal Acts By Clients, Statment on Auditing Standards, No. 54, New York: ACPA.

- 9- Braiotta, L. (1984). An International Survey. Audit Committees.
- 10- Corporate Board (May/June), New York: AICPA.
- 11- Buckby, S. and Dunstan, R. (1999). A Study of the Determinants of Australian Audit Committee Effectiveness, Social Science Research Network Electronic Library, (July) <http://papers2.ssrn.com>
- 12- Bull, I. and Sharp F.c (1989). Advising Clients on Treadway Audit Committee Recommendations, Journal of Accountancy (February)
- 13- Causes, J.V. (2000). Audit Committee, Board of Director Characteristics and Earnings Management, Social Science Research Network Electronic Library, (October) <http://papers2.ssrn.com>
- 14- Camby, K. (1999). Introduction to the Work of The Audit Committee, New York, NY, John WILEY & son.
- 15- Knapp M.C., (1998) Factors that Audit Committees Members Use as Surrogates for Audit Quality Auditing, A Journal of Practice & Theory Vol. 23, No. 1.
- 16- Marsh, H.L, and Powell, T.E., (1989). The Audit committee Charter: Rx for Fraud Prevention., Journal of Accountancy, (February).
- 17- McMulle, D.A. (1996). Audit Committees Performance: An Investigation of the Consequences Associated With Audit Committees. Auditing, A Journal of Practice & Theory, Vol. 15, No. 1 (Spring).
- 18- Menon, K and, Williams, J.D. (1994). The Use of Audit Committees For Monitoring, Journal of Accounting and Public Policy, (Summer).
- 19- Millstein, I., (1999), Introduction to the Report and Recommendation of the Blue Ribbon Committee, Social Science Research Network Electronic Library, (April) <http://papers2.ssrn.com>
- 20- Olson, J How to Teally Make Audit Committees More Effective, Social Science Research Network Electronic Library, (May) <http://papers2.ssrn.com>
- 21- Price Waterhouse. (1993). Improving Audit Committee Performance: What Works Best. Altamonte, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundations. (Spring)
- 22- Scarbrough, D.P. Rama, V. and Raghunanda, K. (1998). Audit Committee Composition and Interaction With Internal Auditing: Canadian Evidence, Accounting Horizons, Vol, 12, No. 1. (March).
- 23- Wild, J.J, (1994). Managerial Accountabiligy to Shareholders: Audit Committees and the Explanatory Power of Earnings For the Returns. British Accounting Review.