**راهبري شرکتي،**

حسابرسان داخلي باید: 1( با گزارش مستقيم به هيأت مدیره یا نماینده آن )کميته حسابرسي(

استقلال خود را حفظ کنند. 2( منابع کافي مالي و انساني در اختيار داشته باشند. 3( با کمک به تقریبا تمامي مشارکت کنندگان در راهبري شرکتي )شامل هيأت مدیره، کميته حسابرسي، مدیریت، حسابرسان مستقل و مراجع قانوني( در اجراي مؤثر کارکردهاي راهبري شرکتي مشارکت کنند. انجمن حسابرسان داخلي آمریکا در حسابرسان داخلي هيأت مدیره، « : بيانيه مواضع خود در سال 2002 ، خطاب به کنگره ایالات متحده اعلام کرد مدیریت ارشد و حسابرسان مستقل، تشکيل دهنده زیربنایي هستند که یک راهبري شرکتي اثربخش بایستي مبتني این انجمن نه تنها نقش حسابرسي داخلي را به یک مشارکت کننده فعال در فرایند راهبري شرکتي .» بر آن باشد ارتقا داده، بلکه آن را به عنوان یک ناظر مستقل مطرح کرده است. نقش حسابرسان داخلي از یک اجراکننده

فعاليت هاي ارزیابي و حسابرسي کنترل هاي داخلي، به یک عنصر مهم در راهبري شرکتي از طریق بهبود عمليات، ارتقا یافته است. امروزه تمرکز حسابرسان داخلي با ارائه کمک در موارد زیر، در جهت ارزش افزایي انواع کارکردهاي اطمينان بخشي سازمان است:

1( کمک به کميته حسابرسي در اجراي مؤثر مسئوليت هاي نظارتي

2( کمک به مدیریت در تصميمات و ارزیابي مدیریت ریسک واحد تجاري، تصدیق کنترل هاي داخلي و صورت هاي مالي و جلوگيري از مشکلات و ریسک هاي بالقوه

3( کمک به حسابرسان مستقل در اجراي حسابرسي کنترل هاي داخلي و حسابرسي صورت هاي مالي

هر نظام راهبري شرکتي فارغ از نوع آن و بازاري که شرکت در آن فعاليت مي کند، بایدسازوکارهاي کنترلي بهينه اي را براي حفظ منافع کليه استفاده کنندگان از صورت هاي مالي تعریف کند. مطالعه یانگ ) 2002 ( نشان مي دهد، على رغم وجود قوانين و مقررات پيشگيرانه و آیين نامه هاي اجرایي و رفتاري در بيشتر شرکت ها، تمایل به حساب سازي افزایش یافته که این امر به رسوایي هاي مالي اخير دامن زده است. در مطالعه اي که توسط ایونل بوستان و ورنيکا گروسو ) 2012 ( انجام شده است، 30 کشور شامل شرکت هاي چند مليتي و شرکت هاي کوچک و متوسط زود بازده فعال در بخش هاي مختلف اقتصادي مورد بررسي قرار گرفته اند. این مطالعه،

عواملي که بستر ریسک حساب سازي را تشکيل مي دهند، به شرح زیر طبقه بندي مي کند: افزایش پيجيدگي سازمان، کاهش گستردگي وظيفه حسابرسي داخلي، عدم وجود یک سيستم کنترل داخلي که به طور کامل پاسخگوي نيازهاي شرکت باشد، پذیرش سطح معيني از ریسک توسط شرکت ها به عنوان بخشي از تجارت و سياست هاي خشک و خشن سازمان، کنترل هاي مدیریتي و کنترل داخلي، کاراترین و منحصر به فردترین ابزارهاي شرکت هستند. اما بکارگيري سيستم کنترل داخلي و فرایندهاي کنترلي که بتواند از حساب سازي و کلاهبرداري در سازمان جلوگيري کند و یا در صورت وجود، آن را کشف نماید از اختيارات مدیریت است.

حسابرسي داخلي، ریسک ها و استراتژي هاي شرکت براي کنترل را ارزیابي، و توصيه و پيشنهادهاي خود را براي بهبود کنترل ها و کاهش ریسک حساب سازي و کلاهبرداري در شرکت ارائه مي کند. با توجه به تأثير حسابرسي داخلي بر کنترل هاي مدیریت، نقش حسابرسي داخلي در نظام راهبري شرکتي از اهميت ویژه اي برخوردار است.

**حسابرسان داخلی به عنوان مشاور**

خدمات مشاوره، شامل طيف وسيعي از فعاليت هایي است که بر اساس نيازهاي مدیریت، در خواست و اجرا مي شود. این گونه خدمات مي تواند براي حل و فصل برخي مسائل و مشکلاتي انجام شود که توسط مدیریت ارشد، شناسایي شده است و مستلزم توجه جدي مي باشد و مي تواند ماهيت مشورتی، آموزشی و یا تسهیل کنندگی داشته باشد. برخي خدمات مشاوره که واحد حسابرسي داخلي مي تواند انجام دهد، تنها به نيازهاي سازمان و منابع واحد حسابرسي داخلي محدود مي شود و تا زماني ادامه مي یابد که به استقلال واحد حسابرسي داخلي یا بي طرفي حسابرسان داخلي لطمه وارد نشود.

**اظهارنظر حسابرسی داخلی در رابطه با کنترل های داخلی**

پيشنهاد شده است که مدیران حسابرسي داخلي هر ساله یک اظهارنظر خلاصه در رابطه با کل کنترل هاي داخلي و به خصوص کنترل هاي داخلي حاکم بر گزارشگري مالي تهيه کنند. حسابرسان داخلي در ارائه اظهار نظر در رابطه با کنترل هاي داخلي باید وضعيت فعلي کنترل هاي داخلي حاکم بر گزارشگري مالي، چالش ها و فرصت هاي احتمالي مربوط به آن ها، پيشنهادات و اصلاحات مربوط به بهبود آن ها، پيشنهادات و اصلاحات مربوط به بهبود آن ها، نيت و تعهد مدیر نسبت به اقدامات اصلاحي و شناخت حسابرسان داخلي نسبت به اهداف و محدودیت هاي آن ها را بررسي کنند. کيفيت و قابليت اتکاي اظهارنظر حسابرسان داخلي در رابطه با کنترل هاي داخلي حاکم بر گزارشگري مالي به شفافيت، پيشنهادات سازنده، بي طرفي، استقلال و جایگاه سازماني مدیر

حسابرسي داخلي که گزارش را امضا مي کند، بستگي دارد. اظهارنظر حسابرسان داخلي براي

اینکه مربوط باشد، باید با ریسک هاي شناسایي شده و کنترل هاي داخلي مربوط به آن ها مرتبط باشد، سازنده، دقيق، واضح و قابل اتکا باشد و براي بهبود اثربخشي در طراحي و اجراي کنترل هاي داخلي حاکم بر گزارشگري مالي، پيشنهاداتي مربوط ارائه دهد. حسابرسان داخلي جهت اظهارنظر در رابطه با کنترل هاي داخلي حاکم بر گزارشگري مالي باید به دقت رهنمون هاي انجمن حسابرسان داخلي، تحت عنوان ملاحظات عملي در خصوص حسابرسي داخلي براي اظهارنظر در مورد کنترل هاي داخلي را دنبال کنند. بر اساس بند 3 ماده 6 منشور فعاليت حسابرسي داخلي شرکت نمونه )سهامي عام( ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و 1381 ، بررسي و ارزیابي مستمر اثربخشي سيستم کنترل هاي داخلي، گزارش /11/ فرابورس ایران، مصوب 23 نتایج به کميته حسابرسي و هيأت مدیره و پيگيري روش هاي بهبود سيستم کنترل هاي داخلي از مسئوليت هاي

واحد حسابرسي داخلي است.

**حسابرسی مستقل**

تصميم گيرندگان خواستار حسابرسي صورت هاي مالي هستند، زیرا حسابرسي ارزش افزوده دارد. حسابرسي خطر اطلاعات را کاهش مي دهد )یعني احتمال اینکه صورت هاي مالي حاوي تحریف با اهميت باشد را کم مي کند(، در نتيجه هزینه سرمایه شرکت نيز کاهش مي یابد )یعني موجب کاهش هزینه جذب سرمایه و منابع مالي براي شرکت مي شود(. حسابرسي فرایندي است که با گردآوري و ارزیابي شواهد درباره اطلاعات، ميزان مطابقت آن اطلاعات با معيارهاي تعيين شده را مشخص و گزارش مي کند. حسابرسي باید توسط فردي با صلاحيت و مستقل انجام شود.

موسسات حسابرسي در کنار خدمات حسابرسي، سایر خدمات اطمينان بخشي را نيز ارائه مي کنند. از دیگر خدمات مؤسسات حسابرسي مي توان به خدمات حسابداري و دفترداري، خدمات مالياتي و مشاوره مدیریت اشاره نمود. موسسات حسابرسي به منظور ارائه اغلب خدمات اطمينان بخشي، موظف هستند گزارشي درباره قابليت اتکاي ادعایي که توسط فرد دیگري اظهار شده است، منتشر کنند. خدمات اطمينان بخشي عبارتند از:

حسابرسي صورت هاي مالي تاریخي -

حسابرسي کنترل هاي داخلي حاکم بر گزارشگري مالي -

بررسي اجمالي صورت هاي مالي تاریخي -

رسيدگي به اطلاعات مالي آتي -

خدمات گواهي کردن فناوري اطلاعات -

سایر خدمات اطمينان بخشي که مي تواند براي طيف وسيعي از موضوعات بکار گرفته شود. –

**چگونگی انتخاب و عزل حسابرسان**

قانون گذار به منظور مراقبت بر روند اجرایي اداره شرکت و مطابقت آن با قوانين و مقررات مرتبط، اساسنامه و مصوبات مجمع عمومي در هر شرکت، رکن نظارتي را پيش بيني نموده است؛ زیرا على الاصول سهامداران، نه وقت کافي و نه تخصص لازم را براي نظارت بر اداره شرکت دارند. حتي در صورت دارا بودن زمان و تخصص کافي، مناسب به نظر نمي رسد که کليه سهامداران، نظارت مستمر و مستقيم بر اداره شرکت داشته باشند، زیرا ممکن است اداره شرکت را با اختلال مواجه نمایند. به همين منظور، قانون گذار، وظيفه نظارت بر فعاليت مدیران و شرکت را بر عهده حسابرس و بازرسان قرار داده و ضوابطي را براي انتخاب ایشان و همچنين نحوه عملکردشان پيش بيني نموده است.

انتخاب نخستين حسابرس، پس از تأسيس شرکت در شرکت هاي سهامي عام با مجمع عمومي مؤسس و در شرکت هاي سهامي خاص با سهامداران است که باید این انتخاب در صورت جلسه اي مطابق بند 3 ماده 20 لایحه قانوني درج و به امضاي کليه سهامداران برسد. جهت انتخاب حسابرس بعدي در شرکت هاي سهامي، اعم از سهامي عام و سهامي خاص، مجمع عمومي باید تصميم گيري نماید. چنانچه مجمع عمومي حسابرس تعيين نکرده باشد یا یک یا چند نفر از حسابرسان نتوانند به عللي گزارش بدهند، یا از دادن گزارش امتناع کنند، رئيس دادگاه شهرستان به تقاضاي هر ذینفع، حسابرس یا حسابرسان را به تعداد مقرر در اساسنامه شرکت انتخاب خواهد کرد تا وظایف مربوط را تا انتخاب حسابرس به وسيله مجمع عمومي انجام دهند. تصميم رئيس دادگاه شهرستان در این مورد غير قابل شکایت است )ماده 1۵3 لایحه قانوني(.

مجمع عمومي عادي، در هر موقع مي تواند حسابرس را عزل نماید، به شرط آن که جانشين را نيز انتخاب کند )ماده 144 لایحه قانوني(. به هنگام عزل حسابرس، حسابرس على البدل نمي تواند وظایف حسابرس عزل شده را بر عهده گيرد، زیرا موارد بر عهده گرفتن وظایف حسابرسي توسط حسابرس علي البدل عبارت است از:

معذوریت، فوت، استعفا، سلب شرایط و یا عدم قبول سمت توسط حسابرس اصلي )ماده 146 لایحه قانوني(.

بدین ترتيب موضوع شامل مورد عزل حسابرس نشده و مجمع عمومي باید جانشين حسابرس عزل شده را انتخاب نماید. تعيين حق الزحمه حسابرس نيز با مجمع عمومي عادي است )ماده 1۵۵ لایحه قانوني(. غالبا مدیراني که به مجمع عمومي عادي، انتخاب حسابرس را پيشنهاد مي دهند، ميزان حق الزحمه را نيز پيشنهاد مي کنند تا مجمع عمومي عادي آن را تصویب نماید. مجمع عمومي عادي، مخير است هر ميزاني را به عنوان حق الزحمه تصویب کند و الزامي به رعایت ميزان پيشنهاد شده از سوي هيأت مدیره ندارد.

**مسئولیت قانونی حسابرسان در ايران**

طبق ماده 23 قانون بازار اوراق بهادار ایران، شرکت ناشر اوراق بهادار و حسابرس شرکت، مسئول جبران خسارت هاي وارد شده به سرمایه گذاراني هستند که در اثر قصور، تقصير، تخلف و یا به دليل ارائه اطلاعات ناقص و خلاف واقع در عرضه اوليه اوراق بهادار، که ناشي از فعل یا ترک فعل آن ها باشد، متضرر گردیده اند.

طبق تبصره 1 این قانون، خسارت دیدگان حداکثر ظرف مدت یک سال پس از تاریخ کشف تخلف فرصت دارند از این افراد شکایت کنند، مشروط بر آن که بيش از 3 سال از عرضه اوليه اوراق بهادار نگذشته باشد. طبق تبصره 2 این قانون، فقط اشخاصي حق دارند ادعاي خسارت کنند که قبل از کشف و اعلام تخلف، این اوراق را خریده باشند. این ماده قانوني را مي توان همتاي قانون اوراق بهادار 1833 آمریکا تلقي کرد، زیرا هر دو قانون از حقوق سرمایه گذاراني حمایت مي کنند که سهام را در عرضه اوليه تحصيل کرده اند و به دليل آن که به اطلاعات صحيح دسترسي نداشته اند، متضرر شده اند.

طبق ماده 48 این قانون، هر گاه شخصي مسئول تهيه اسناد و مدارک و اطلاعات جهت ارائه به بورس باشد یا مسئوليت بررسي یا اظهارنظر یا تهيه گزارش هاي مالي را بر عهده داشته باشد و در اجراي وظيفه خود تخلف نماید و یا از روي آگاهي و به عمد با استفاده از اطلاعات و گزارش هاي خلاف واقع مربوط به اوراق بهادار اقدام به سوء استفاده نماید، به یک ماه تا شش ماه حبس تعزیري یا پرداخت جزاي نقدي، معادل یک تا سه برابر سود به دست آمده یا زیان متحمل نشده، محکوم مي شود.

طبق ماده 1۵4 قانون تجارت، بازرسان و حسابرسان شرکت، در صورت ارتکاب تخلف در انجام وظایف خود، در قبال شرکت و اشخاص ثالث مسئول اند و طبق قواعد عمومي مربوط به مسئوليت مدني، مسئول جبران خسارت وارده خواهند بود. در این قانون، تفسير روشني از اشخاص ثالث ارائه نشده است و مشخص نيست چه کساني مي توانند با اتکا به این ماده قانوني ادعاي خسارت کنند. در ماده 261 قانون تجارت نيز اشاره شده است که اگر بازرس و حسابرس شرکت، در گزارش خود آگاهانه اطلاعات نادرست یا خلاف حقيقت درباره اوضاع شرکت به مجمع عمومي ارائه دهد، به حبس تأدیبي از سه ماه تا 2 سال محکوم خواهد شد.