**حسابرسان مستقل و راهبری شرکتی**

وظيفه حسابرسي که توسط حسابرسان مستقل صورت مي گيرد، نقش مهمي در رسيدن به راهبري شرکتي مؤثر ایفا مي کند. زماني که حسابرسي مستقل به گزارشات مالي منتشر شده اعتبار مي بخشد، به عنوان یک وظيفه داراي ارزش افزوده در نظر گرفته مي شود. هر چند، شکست هاي حسابرسي در آغاز قرن بيستم که موجب سقوط مؤسسه حسابرسي آرتور اندرسون شد، دغدغه هاي جدي در خصوص اینکه آیا وظيفه حسابرسي اثر مثبتي بر اثربخشي راهبري شرکتي دارد، به وجود آورد. فلشر و همکاران، منشأ حسابرسي در رویه هاي راهبري شرکتي را دنبال کردند. آن ها استدلال کردند حسابرسي مدت ها پيش از ایجاد حرفه حسابداري و وضع مقررات الزام آور مبني بر حسابرسي صورت هاي مالي شرکت هاي سهامي عام توسط حسابرسان مستقل وجود داشته است. آن ها شواهدي مبني بر ردپاي حسابرسي در رویه هاي راهبري شرکتي واحدهاي تجاري اوليه ارائه نمودند.

حسابداري از پردازش حجم زیادي عدد و رقم به فعاليت خدماتي براي مدیریت و در سایه ظهور اصلاحات راهبري شرکتي به کار کردي تکامل یافته تبدیل شده است که نسبت به تهيه صورت هاي مالي قابل اتکا، سودمند و شفاف و کنترل هاي داخلي اثربخش اعتبار بخشيده و قابليت اتکا و بي طرفي آن ها را تصدیق مي کند.

قانون بورس اوراق بهادار ) 1834 ( مقرر کرد شرکت هایي که به منظور افزایش سرمایه، سهام خود را به عموم عرضه مي کنند، ملزم هستند صورت هاي مالي خود را از طریق حسابداران رسمي مستقل، حسابرسي کنند.

بنابراین، نقش حسابرسي در راهبري شرکتي و فرایند گزارشگري این است که براي سهامداران در خصوص ارائه منصفانه صورت هاي مالي شرکت از تمام جنبه هاي بااهميت و مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداري اطميناني مستقل فراهم نماید. در اواخر دهه 1800 ، مؤسسات حسابرسي خدمات خود را از محصول عمومي، معتبر و برجسته خدمات حسابرسي به انجام دامنه گسترده اي از خدمات غير حسابرسي گسترش دادند. در واقع، در طي دهه هاي 1830 و 1880 ، حسابرسي یک فعاليت با حاشيه سود پایين و ابزاري براي ایجاد درآمد براي خدمات غير حسابرسي )مانند مشاوره مالياتي، دفترداري، برون سپاري ارزیابي کنترل هاي داخلي( در نظر گرفته مي شد.

مفهوم ارائه خدمات چندگانه براي خدمات حسابرسي و غير حسابرسي به یک رویه رایج براي مؤسسات حسابرسي و صاحبکاران آن ها تبدیل شد. این مفهوم و رویه عمل، استقلال و اعتماد عمومي به حسابرس را مخدوش ساخت. عبارت شرکت خدمات تخصصي براي تقریبا تمامي پنج مؤسسه بزرگ حسابرسي )هم اکنون چهار بزرگ(، جایگزین عبارت مؤسسه حسابرسي شد و در نهایت آن ها به شرکت هاي خدماتي تبدیل شدند که به جاي خدمات رساني جهت منافع عمومي، مبتني بر بازار و فضاي رقابتي آن عمل مي کردند.

قانون ساربنز آکسلي در سال 2002 به شدت این ویژگي هاي حرفه حسابرسي را از طریق موارد ذیل تغيير داد:

1( ایجاد هيأت نظارت بر حسابداري شرکت هاي سهامي عام به منظور تنظيم و کنترل حرفه حسابرسي

2( ایجاد ارتباط ميان وظيفه حسابرسي و ساختار راهبري شرکتي

3( الزام کميته حسابرسي به تقبل مسئوليت مستقيم نه تنها براي استخدام، جبران خدمات و اخراج حسابرسان مستقل، بلکه براي نظارت بر کار و استقلال ایشان شش مورد از بزرگترین شبکه هاي جهاني حسابداري، سه مزیت حسابرسي را براي بازارهاي سرمایه و اقتصاد

جهاني چنين بر مي شمارند:

1( حسابرسي از طریق تسهيل تصميمات سرمایه گذاران، جریان وجوه آنان را به سمت شرکت هایي با بالاترین بازده تعدیل شده و بر اساس ریسک و بنابراین، تخصيص منابع بين شرکت هاي جهاني را فارغ از محل فيزیکي آن ها بهبود مي بخشد.

2( حسابرسي به سرمایه گذاران کمک مي کند تا با دستيابي به اطلاعات شفاف در رابطه با شرکت ها بتوانند سيستم هاي مالي را در مقابل ریسک سيستماتيک محافظت نمایند.

3( حسابرسي از طریق قدرت دادن به سرمایه گذاران جهاني با اطلاعات صحيح، راهبري شرکتي خوب را تسهيل مي کند.

مدیران اجرایي این شش شبکه جهاني معتقدند این مزایا زماني به دست مي آید که:

1( استانداردهاي حسابداري و حسابرسي جهت راهنمایي، تهيه و حسابرسي صورت هاي مالي وجود داشته باشد.

2( قانون گذاراني که بر حسابرسي نظارت مي کنند. به طور رسمي هماهنگ شده و به صورت جهاني ایجاد شده باشند.

3( کيفيت حسابرسي ارتقا یابد.

4( یکنواختي حسابرسي بين کشورهاي مختلف درون شبکه حسابرسي جهاني مشاهده شود.

اظهارنظر حسابرس مستقل در مورد کنترل های داخلی مطابق قانون ساربنز آکسلي 2002 ، حسابرسان شرکت هاي سهامي عام باید درباره گزارش مدیریت از اثربخشي کنترل هاي داخلي حاکم بر گزارشگري مالي اظهارنظر کنند. طبق استانداردهاي حسابرسي شرکت هاي سهامي

عام آمریکا، حسابرسي کنترل هاي داخلي باید همزمان با حسابرسي صورت هاي مالي انجام گيرد. ممکن است حسابرس، این دو اظهار نظر را در قالب یک گزارش صادر کند یا در قالب گزارش جداگانه اي با عنوان گزارش جداگانه در مورد کنترل هاي داخلي حاکم بر گزارشگري مالي اظهارنظر نماید در صورت استفاده از گزارش ترکيبي در مورد صورت هاي مالي و کنترل هاي داخلي حاکم بر گزارشگري مالي، در گزارش، هم به صورت هاي مالي و هم به کنترل هاي داخلي حاکم بر گزارشگري مالي اشاره مي شود. هر چند استفاده از شکل ترکيبي مجاز است، اما انتشار گزارش هاي جداگانه رواج بيشتري دارد.

سه نوع اظهارنظر حسابرس در خصوص کنترل هاي داخلي حاکم بر گزارشگري مالي وجود دارد:

**اظهارنظر مقبول:**

اظهارنظر مقبول مي تواند زماني ارائه شود که هيچ گونه ضعف بااهميت در کنترل هاي - داخلي حاکم بر گزارشگري مالي و محدودیت در دامنه رسيدگي وجود نداشته باشد.

**اظهار نظر مردود:**

اظهارنظر مردود زماني ارائه مي شود که نواقص قابل ملاحظه اي در کنترل هاي داخلي حاکم بر گزارشگري مالي شرکت که مي تواند به یک یا چند ضعف بااهميت منتج شود، وجود داشته باشد.

**اظهارنظر مشروط يا عدم اظهارنظر:**

عدم اظهارنظر زماني مي بایست ارائه شود که محدودیت در دامنه -

رسيدگي وجود داشته باشد و حسابرس نتواند در خصوص اثربخشي کنترل هاي داخلي شرکت اظهارنظر کند.

طبق دستورالعمل سازمان بورس و اوراق بهادار ایران، حسابرس موظف است درباره استقرار و بکارگيري سيستم کنترل هاي داخلي مناسب و اثربخش توسط شرکت اظهارنظر کند. علاوه بر این، در صورتي که نقاط ضعف بااهميتي درباره کنترل هاي داخلي حاکم بر گزارشگري مالي وجود داشته باشد، ولي در گزارش مدیریت درباره کنترل هاي داخلي افشاء نشده باشد یا افشاي آن ناقص باشد، این موضوع باید در گزارش حسابرس تصریح و نسبت به آثار آن بر دستيابي شرکت به اهداف تعيين شده موضع گيري شود. در استانداردهاي حسابرسي نيز تصریح شده است که حسابرس باید درباره ضعف هاي بااهميت در کنترل هاي داخلي به ارکان راهبري شرکت اطلاع رساني کند.

43