0

**عناوين فصل ها**

**فصل اول: مقدمه ای بر راهبری شرکتی............................... 4**

**فصل دوم: کنترل های داخلی........................................... 31**

**فصل سوم: حاکمیت شرکتی و تقلب.................................. 02**

**فصل چهارم: هیأت مديره و نظارت.................................... 04**

**فصل پنجم: حسابرسان )داخلی و مستقل( و نظارت.............. 10**

1

**فهرست مطالب**

**فصل اول: مقدمهای بر راهبری شرکتی**

**تعريف راهبری شرکتی .......................................................................... 4**

**تئوری نمايندگی ................................................................................. 4**

**ساختار راهبری شرکتی .......................................................................... 4**

**3- سهامداران .................................................................................... 5**

**0- هیات مديره .................................................................................. 1**

**1- قوانین و مقررات ............................................................................. 8**

**4- سازمان ناظر بر بورس اوراق بهادار .......................................................... 3**

**5- بورس اوراق بهادار ......................................................................... 32**

**6- خط نگهداران )حسابرسان – تحلیلگران مالی – موسسههای تعیین رتبه اعتباری( ....... 33**

**فصل دوم : کنترلهای داخلی**

**کنترلهای داخلی ............................................................................. 31**

**اهداف کنترل داخلی .......................................................................... 31**

**تقسیم بندی کنترلهای داخلی ................................................................ 31**

**تقسیم بندی کنترلهای داخلی حسابداری .................................................... 34**

**کنترلهای داخلی از اجزای زير تشکیل میشود: ............................................ 35**

**3- محیط کنترلی .............................................................................. 35**

**0- فرآيند ارزيابی خطر توسط واحد مورد رسیدگی ......................................... 36**

**1- سیستم اطلاعاتی ............................................................................ 36**

**4- فعالیتهای کنترلی ......................................................................... 31**

**5 ( نظارت بر کنترلهای داخلی ............................................................... 31**

**محدوديتهای کنترل داخلی ................................................................ 31**

2

**شناخت و ارزيابی سیستم کنترل داخلی توسط حسابرسان .................................... 38**

**روشهای برآورد خطر ........................................................................ 38**

**چرخه های مختلف معاملات متداول در اکثر شرکتها ....................................... 38**

**مستند سازی شناخت سیستم کنترلهای داخلی ............................................... 33**

**فصل سوم: حاکمیت شرکتی و تقلب**

**فوايد حاکمیت شرکتی مناسب ................................................................ 02**

**تعريف سازمان حسابرسان از تقلب ............................................................. 02**

**هیأت مديره .................................................................................... 03**

**وظیفه دوگانه مدير عامل ....................................................................... 03**

**کمیته حسابرسی ................................................................................ 00**

**حاکمیت شرکتی و تقلب در شرکتهای کوچک و متوسط ................................. 00**

**پیشنهادهای قابل ارائه با توجه به اهداف حاکمیت شرکتی ................................... 00**

**فصل چهارم: هیأت مديره و نظارت**

**نمودار شرکتهای سهامی ..................................................................... 04**

**مجمع عمومی شرکتهای سهامی ............................................................. 04**

**3 ( مجمع عمومی موسس ....................................................................... 05**

**0 ( مجمع عمومی فوقالعاده ................................................................... 05**

**وظايف و اختیارات مجمع عمومی فوقالعاده ................................................. 05**

**1 ( مجمع عمومی عادی ........................................................................ 06**

**وظايف مجمع عمومی عادی .................................................................. 06**

**هیأت مديره و نظارت .......................................................................... 01**

**هیأت مديره .................................................................................... 01**

**تعداد اعضای هیأت مديره ..................................................................... 08**

3

**شرايط انتخاب اعضای هیأت مديره ........................................................... 08**

**خاتمه مديريت اعضای هیأت مديره ........................................................... 03**

**ويژگیهای اعضای هیأت مديره .............................................................. 03**

**وظايف و مسئولیتهای هیأت مديره .......................................................... 12**

**وظیفه امانتداری اعضای هیأت مديره ....................................................... 13**

**فصل پنجم: حسابرسان )داخلی و مستقل( و نظارت**

**حسابرسی داخلی ............................................................................... 10**

**کارايی و اثربخشی حسابرسی داخلی .......................................................... 10**

**حسابرسی داخلی، يکی از سازوکارهای راهبری شرکتی ..................................... 10**

**حسابرسان داخلی به عنوان مشاور ............................................................. 15**

**اظهارنظر حسابرسی داخلی در رابطه با کنترلهای داخلی ................................... 15**

**حسابرسی مستقل ............................................................................... 16**

**چگونگی انتخاب و عزل حسابرسان ............................................................ 11**

**مسئولیت قانونی حسابرسان در ايران .......................................................... 18**

**حسابرسان مستقل و راهبری شرکتی ........................................................... 13**

**اظهارنظر حسابرس مستقل در مورد کنترلهای داخلی ....................................... 43**

**نمونه سوالات امتحانی ......................................................................... 41**

4

**فصل اول: مقدمه ای بر راهبری شرکتی**

**تعريف راهبری شرکتی**

مجموعه مکانيزمهایي است که به منظور همسو کردن منافع مالکان و مدیران به کار گرفته ميشود.

**تئوری نمايندگی**

طبق این تئوري با گسترش مالکيت شرکتها و واسپاري اداره امور شرکت به مجموعهاي از مدیران، به احتمال زیاد بين منافع مالکان و مدیران تضاد پيش ميآید که موجب بروز هزینه هاي نمایندگي خواهد شد.

**راهبری شرکتی** سعي ميکند با کاهش و یا تعدیل تضاد منافع بين مالکان و مدیران، ضمن کاهش هزینه

نمایندگي باعث افزایش ارزش در بلند مدت شود.

**نکته:** بررسيها نشان ميدهد که هيچ تعریف مورد توافقي درباره حاکميت شرکتي وجود ندارد و بر اساس

وضعيت فرهنگي و اقتصادي هر کشوري، بين تعاریف وجود دارد.

به طور کلي تعاریف راهبري شرکتي در متون علمي داراي ویژگيهاي مشترک و معيني هستند که یکي از آنها است. » پاسخگویي «

**ساختار راهبری شرکتی**

این ساختار معمولا در بر گيرنده موارد زیر ميباشد:

1 سهامداران -

2 هيات مدیره -

3 قوانين و مقررات مربوط -

4 سازمان نظارت بر بورس اوراق بهادار -

۵ بورسهاي اوراق بهادار -

6 خط نگهداران )حسابرسان، تحليلگران مالي و موسسات تعيين رتبه اعتباري( -

**سهامداران** -

سهامداران مالکان اصلي و نهایي شرکتها بوده که معمولا قادر به کنترل و اداره شرکت نيستند، لذا با انتخاب

اعضاي هيات مدیره، به آنها اختيار ميدهند تا مدیران اجرایي را منصوب نمایند تا به وسيله مدیران اجرایي،

شرکت اداره شود.

دو نوع مشکل نمایندگي که سهامداران با آنها روبرو هستند:

1( ممکن است مدیران اجرایي در جهت منافع شخصي خود گام بردارند.

2( ممکن است اعضاي هيئت مدیره در راستاي منافع گروهي خاص )از جمله مدیران اجرایي(عمل نمایند.

با » سهامداران اقليت « تمامي سهامداران از ویژگيهاي یکساني برخوردار نبوده و اهداف مشابهي ندارند و منافع

در اغلب موارد متفاوت است. ») سهامداران نهادي )بزرگ «

**سهامداران اقلیت**

این گروه سهام اندکي در اختيار دارند و به همين واسطه کنترلي بر اعضاي هيات مدیره شرکت ندارند.

این افراد معمولا بخش اندکي از سرمایه تخصصي خود را در سهام شرکت سرمایهگذاري کردهاند و به همين خاطر انگيزه کمي براي اعمال کنترل بر شرکت دارند.

این نوع سهامداران معمولا منفعل بوده و فقط به بازدههاي بالا )سود بالاتر( علاقه دارند و به محض اینکه از

عملکرد سهام خود رضایت نداشته باشند، آن را ميفروشند.

**سهامداران نهادی )عمده(**

این گروه از سهامداران، حجم چشگيري از سهام شرکت را در تملک خود دارند. این سهامداران حتي اگر سهام اکثریت شرکت را در تملک خود نداشته باشند، داراي انگيزه کافي براي دخالت موثر در مدیریت شرکت هستند.

**دو ديدگاه متفاوت در خصوص سهامداران نهادی**

1( براساس یک دیدگاه، سهامداران نهادي بزرگ یکي از مکانيزمهاي بااهميت راهبري شرکتي هستند؛ زیرا آنها به واسطه نفوذ زیادي که بر شرکت دارند، ميتوانند بر مدیریت شرکت نظارت نموده و آنها را مجبور نمایند تا در جهت همسو کردن منافع مدیران و مالکان گام بردارند.

2( براساس یک دیدگاه دیگر، مالکيت سهامداران نهادي ميتواند داراي اثرات منفي باشند، زیرا سهامداران

نهادي با دسترسي به اطلاعات محرمانه شرکت، بين خود و سهامداران اقليت )عدم تقارن اطلاعات( ایجاد کرده و از این طریق باعث افزایش مشکلات نمایندگي ميشوند.

**تقسیم بندی سهامداران نهادی در ادبیات موجود**

**3( سهامداران نهادی با افق زمانی کوتاه مدت:** این گروه از سهامداران نهادي را سهامداران موقتي مي دانند که فقط به سودهاي جاري توجه داشته و براي سودهاي بلند مدت اهميتي قائل نيستند. این افق زماني کوتاه مدت باعث ميشود که این گروه از سهامداران نهادي، انگيزهاي براي مصرف هزینههاي نظارت بر مدیریت نداشته باشند، چرا که خود را در منافع حاصل از این نظارت، سهيم نميدانند. طبق این نظریه، ممکن است این سهامداران نهادي، مدیران شرکت را براي دستيابي به سودهاي کوتاه مدت تحت فشار قرار داده و همين کار موجب لطمه خوردن به ارزش )ثروت( شرکت و سایر سهامداران در بلند مدت شود.

**0( سهامداران نهادی با افق زمانی بلند مدت:** این گروه از سهامداران نهادي نظارتي فعال بر عملکرد شرکت دارند. آنها داراي افق زماني بلند مدتي بوده و به همين خاطر تبدیل به سرمایه گذاراني حرفه اي شده اند.

براساس این دیدگاه، سهامداران نهادي با خروج از شرکت از طریق فروش سهام خود که از حجم بالایي

برخوردار است، هزینه زیادي را متقبل خواهند شد زیرا مجبورند که سهام عمده خود را با قيمتي کمتر از قيمت بازار سهام به فروش برسانند، لذا سعي ميکنند با تمرکز بر مالکيت خود، نسبت به کاهش هزینه هاي نمایندگي ناشي از تضاد منافع مالک و مدیر اقدام نمایند. بنابراین این گروه از سهامداران نهادي خواهند توانست از طریق کاهش هزینه هاي نمایندگي نقش چشمگير و موثري در بهبود نظام راهبردي و حاکميت شرکتي داشته باشند.

**0 هیات مديره** -

هيات مدیره شرکتهاي شرکت عام به نيابت از سهامداران، مسئول تعيين خط مشي هاي اصلي، هدایت شرکت، انتخاب و انتصاب مدیران اجرایي و رسيدگي به تمامي مسائل با اهميتي است که موفقيت شرکت تحت تاثير آنهاست.

مهمترین وظيفه هيات مدیره امانتداري است و اعضاي هيات مدیره باید به نحوي منصفانه حامي منافع

سهامداران در شرکت باشند.

برخي از وظایف و نقشهاي هيات مدیره در شرکتها شامل موارد زیر است:

1 راهنمایي و حمایت از مدیریت اجرایي شرکت -

2 اطمينان از سلامت عملکرد شرکت -

3 انتخاب مدیران اجرایي، نظارت بر عملکرد آنها و پرداخت حقوق، مزایا و پاداش و در صورت نياز تغيير آن ها -

4 ایجاد فرهنگ مناسب در سطح شرکت با تدوین اصول اخلاقي و حرفهاي در سطوح سازمان -

۵ همکاري با مدیریت اجرایي در پياده سازي استراتريهاي شرکت -

6 کمک به مدیریت اجرایي در درک صحيح انتظارات سهامداران و قانونگذاران -

**الگوهای مالکیت در شرکتهای سهام عام ) شکل مختلف حالت هیات مديره در شرکتهای**

**سهام عام(**

1 اگر شرکت هيچ سهامدار کنترل کننده )عمده اي( نداشته باشند، در این صورت وظيفه اوليه و اصلي هيات مدیره، انتصاب مدیریت اجرایي و در صورت نياز تغيير آن است.

2 اگر شرکت سهامدار کنترل کننده )عمدهاي( داشته باشند که مدیریت را نيز بر عهده داشته باشند، در چنين حالتي، هيات مدیره دیگر نماینده بين مالک و مدیر نيست و اعضاي هيات مدیره نميتوانند هيچگونه تغييري را در مدیریت شرکت و نحوه انجام امور آن ایجاد نمایند.

3 حالت سوم حالتي است که در آن سهامدار کنترل کنندهاي وجود دارد که در مدیریت شرکت دخالت -

ندارد. در چنين موردي، اعضاي هيات مدیره )غير اجرایي( نقش بسيار باارزشي در شرکت خواهند داشت.

**قوانین و مقررات** -

وضع قوانين و مقررات هر کشور بر عهده دولت مرکزي است. از آنجا که ساختارهاي قانوني و حکومتي در کشورها متفاوت است، معمولا نهادهاي خاص این وظيفه را بر عهده دارند.

در ایران این مسئوليت بر عهده مجلس شوراي اسلامي است یا در ایالات متحده آمریکا، دولت مرکزي )فدرال( مسئوليت وضع قوانين و مقررات مربوط به شرکتهاي آمریکایي را بر عهده دولتهاي ایالتي گذاشته است.

**مهمترين ويژگی شرکتهای امروزی در قوانین تدوين شده**

1( عمر نامحدود

2( شخصيت حقوقي

3( مسئوليت محدود

4( امکان انتقال آزادانه سهام

یک شرکت داراي شخصيت حقوقي است که تحت نظارت قوانين هر کشوري تشکيل ميشود. یک شرکت مانند هر شخص حقيقي ميتواند با دیگران قرارداد ببندد، از سایرین شکایت کند و یا سایرین از آن شکایت نمایند. این شرکت باید جدا از مالکانش ماليات بپردازد و با حق و حقوقي مشخص، بایستي مسئول بدهيها و تعهدات خود باشد.

موجودیت شرکت هيچگاه وابسته به شخصيت مالکان و سهامدارانش نيست. شرکت پس از این که تاسيس شد، حتي در صورتيکه سهامداران فوت کرده و یا سهام خود را بفروشند، به عنوان یک شخصيت مجزا به فعاليت خود ادامه ميدهد.

یک شرکت تا زماني موجودیت دارد که سهامداران تصميم به انحلال و یا ادغام آن در شرکتي دیگر بگيرند.

**دو رويکرد قانونگذاران در تدوين قوانین و مقررات شرکتها**

**3( رويکرد مبتنی بر قرار داد:** طرفداران بازار آزاد، شرکتها را به عنوان یک قرارداد یا رابطه داوطلبانه اقتصادي بين سهامداران و مدیریت حساب کرده و نيازي به وضع مقررات دولتي مگر براي قضاوت در موارد بروز اختلال و نقض قرارداد، احساس نميکنند.

**0( رويکرد مبتنی بر منافع عمومی:** طرفداران این رویکرد معتقدند که به دليل تاثير فزاینده شرکتهاي بزرگ بر جامعه ، بایستي دولت خطمشيهایي را براي رفتار شرکتها تعيين کند، به طوري که حافظ منافع عموم باشد.

**4 سازمان ناظر بر بورس اوراق بهادار** -

در ایالات متحده آمریکا در راستاي حمایت از حقوق سهامداران، حفظ انصاف، » کميسيون بورس اوراق بهادار «نظم و کارآیي در بازار سرمایه و تسهيل جذب سرمایه، تاسيس شده است. این کميسيون وظيفه وضع و اعمال چارچوب قانوني حاکم بر نقل و انتقال اوراق بهادار در آمریکا را بر عهده دارد.

با ماموریت حمایت از حقوق سرمایهگذاران، ساماندهي حفظ و توسعه » سازمان بورس اوراق بهادار « در ایران بازار شفاف، منصفانه و کاراي اوراق بهادار و همچنين براي نظارت بر حسن اجراي قانون بازار اوراق بهادار در کشور تشکيل شده است.

سازمان بورس اوراق بهادار در ایران با فعایتهاي مشابه کميسيون بورس اوراق بهادار در آمریکا، یکي از ارکان بااهميت راهبردي شرکتي در کشور محسوب ميشود.

همه سهامداران )چه موسسات بزرگ و چه سهامداران انفرادي(، ميبایستي هم قبل از خرید هر نوع اوراق بهادار و هم مدتي که آن اوراق را در تملک خود دارند، به اطلاعات مشخصي در مورد شرکت صادرکننده آن اوراق دسترسي داشته باشند. به منظور دستيابي به این هدف، کميسيون بورس اوراق بهادار )در آمریکا( یا سازمان بورس اوراق بهادار )در ایران(، شرکتهاي سهامي عام را ملزم کرده است تا اطلاعات مالي و دیگر اطلاعات لازم را براي عموم افشاء کنند.

این موضوع به افزایش کارایي و شفافيت در بازار سرمایه کمک کرده و در نتيجه، جذب سرمایه را بهبود

مي بخشد.

**5 بورس اوراق بهادار** -

در ایالات متحده آمریکا، بورس اوراق بهادار نيویورک )یورونکست euronext ( و )نزدک nasdaq )

مراکزي براي مبادلات اکثر اوراق بهادار در آمریکاي شمالي و سراسر جهان است. این دو بورس داراي اهداف مشابهي بوده اما در نحوه عملکرد و نوع اوراق بهاداري که معامله ميکنند، بين آنها تفاوت وجود دارد.

در ایران، در حاليکه سازمان بورس و اوراق بهادار تهران مسئوليت نظارت بر بورسها، نهادهاي مالي و اوراق

بهادار را بر عهده دارد، بورس اوراق بهادار تهران، فراورس، بورس کالا و بورس انرژي زیر نظر سازمان بورس و اوراق بهادار تهران عمليات اجرایي بورسها را در دسترس دارند:

**3( بورس اوراق بهادار تهران:** بورس اوراق بهادار تهران در اواخر سال 1346 فعاليت خود را آغاز کرده

است. در این بازار اوراق بهادار توسط کارگران یا معاملهگران طبق قانون مورد دادوستد قرار ميگيرد.

بورس اوراق بهادار تهران داراي دو بازار اول و دوم است. بازار اول از دو تابلوي اصلي و فرعي تشکيل شده

است. پذیرش سهام عادي در بورس، صرفا در یکي از تابلوهاي بازار اول یا بازار دوم صورت ميپذیرد. متقاضي در صورت دارا بودن شرایط عمومي پذیرش سهام عادي، باتوجه به شرایط خاص پذیرش سهام در هریک از این بازارها باید تقاضاي پذیرش خود در تابلو اصلي یا فرعي بازار اول یا در بازار دوم بورس ارائه کند. به طور معمول احراز شرایط بازار دوم نسبت به بازار اول و تابلوي فرعي نسبت به تابلوي اصلي ساده تر است.

**0( فرا بورس:** شرکت فرا بورس ایران در سال 1331 به ثبت رسيد و فعاليت خود را آغاز کرد. بر اساس

مقررات بازار خارج از بورس، بازاري در قالب شبکه ارتباط الکترونيک یا غير الکترونيک براي معاملات اوراق بهادار بر پایه مذاکره )چانه زني( معرفي شده است.

در بازار فرابورس پنج بازار مجزا با کاربردهاي متنوع براي پذیرش و عرضه انواع اوراق بهادار ایجاد شده است:

در بازارهاي اول و دوم معاملات سهام شرکتهاي سهامي عام انجام ميشود

. در بازار سوم )بازار عرضه( عرضه اوراق بهاداري مانند سهام شرکتهاي سهامي، حق تقدم سهام، پذیره نویسي سهام و سایر اوراق بهادار صورت ميگيرد.

بازار چهارم، بازار ابزارهاي نوین مالي است که در آن کليه ابزارهاي مالي )به استثناي سهام و حق تقدم خریدسهام( که به تایيد شوراي عالي بورس رسيده است، قابل پذیرش و معامله است. مانند: انواع اوراق مشارکت،

انواع گواهي سرمایه گذاري و انواع مسکوک. بازار پایه، پنجمين بازار فرا بورس، براي اجراي بند ب ماده

قانون برنامه پنجم توسعه ایجاد شده و تنها نقل و انتقال سهام سایر شرکتهاي سهامي عام را که امکان پذیرش در یکي از بازارهاي بورس یا فرا بورس ندارند را انجام ميدهد.

**1( بورس کالا:** ماموریت بورس کالا ایجاد شفافيت جهت تسهيل معاملات و کشف نرخ قيمت کالاهاي

اساسي و مواد اوليه واسطهاس بر اساس عرضه و تقاضا، ضمن تضمين تعهدات طرفين معامله است. این بورس به دادوستد نقد و نسيه و سلف انواع محصولات صنعتي و کشاورزي در ایران ميپردازد )سلف بر عکس نسيه و پيش پرداخت است(.

**4( بورس انرژی:** شوراي عالي بورس در سال 1380 با راه اندازي بورس انرژي موافقت کرد و براساس آن بورس انرژي به عنوان چهارمين بورس کشور جهت عرضه محصولات نقت ومشتقات نفتي، برق، گاز طبيعي، زغال سنگ و سایر حاملهاي انرژي شکل گرفت.

ماموریت این بورس ایجاد بازاري شفاف، کارآمد با نقد شوندگي و رقابت پذیري بالا، چه رفع انحصار و کشف

عادلانه قيمت حاملهاي انرژي است.

**6 خط نگهداران )حسابرسان تحلیلگران مالی موسسه های تعیین رتبه اعتباری(** – – -

خط نگهداران افرادي هستند که وظيفه دارند آن دسته از تصميمات مشکوک حسابداري و مالي را که منتهي به

شکست شرکتها ميشود، شناسایي و افشاء نمایند.

ما ميتوانيم به خط نگهداران اعتماد کنيم زیرا موفقيت شغلي این گروه از متخصصين، به اعتبار و شهرت آنها

در ميان استفادهکنندگان نهایي اطلاعات )یعني سهامداران و اعتباردهندگان( بستگي دارد و در صورت ارائه نظرات نادرست و گمراه کننده، مورد پيگيري قانوني قرار ميگيرند.

در این طرز نگرش این مشکل وجود دارد که منافع خط نگهداران، غالباً در راستاي منافع مدیران شرکت است تا منافع سهامداران. در واقع خط نگهداران توسط همان شرکتي استخدام شده و به آنان حق الزحمه پرداخت ميشود که آن مورد ارزیابي قرار داده و احتمالا رتبهاي به آن شرکت اختصاص داده اند )و نه توسط اعتباردهندگان یا سهامداراني که بر تحليل آنها تکيه ميکنند(. شرکتهایي که مورد حسابرسي قرار ميگيرند، حسابرسان را استخدام کرده و به آنان حق الزحمه ميپردازند و حتي آنها را اخراج ميکنند. موسسات تعيين رتبه )رتبه بندي( اعتباري، عموماً منابع مالي خود را از شرکتهایي که مورد رتبه بندي قرار گرفتهاند از تامين و پرداخت به وکلاي حقوقي نيز توسط شرکتهایي که آنها را استخدام کرده اند، صورت ميگيرد.

13

**فصل دوم : کنترل های داخلی**

**کنترلهای داخلی**

کنترلهاي داخلي فرآیندي است که توسط مدیریت و کارکنان طراحي و اجرا ميشود تا از دستيابي به اهداف واحد مورد رسيدگي در زمينه قابليت اعتماد گزارشگري اثر بخش و کارایي عمليات سازمان و رعایت قوانين و مقررات مربوط به سازمان اطمينان معقول به دست آید.

**اهداف کنترل داخلی**

1 حفظ دارایيهاي شرکت )سازمان( در برابر ضایع شدن، تقلب و استفاده نادرست -

2 افزایش دقت و قابليت اتکا مدارک حسابداري -

3 تشویق کارکنان به رعایت رویههاي تجاري -

4 ارزیابي کارکنان -

**تقسیم بندی کنترل های داخلی**

کنترلهاي داخلي به 2 بخش کنترلهاي اداري و کنترلهاي مالي تقسيم بندي ميشوند.

**3( کنترلهای داخلی اداری**

این کنترلها با فرآیند تصميمگيري ارتباط دارد و منتج به صدور مجوز معاملات توسط مدیریت ميشود. این

کنترلها بر صورتهاي مالي بدون تاثير هستند.

**0( کنترلهای داخلی حسابداری**

کنترلهایي هستند که به طور مستقيم بر قابليت اتکا مدارک حسابداري و صورتهاي مالي اثر دارند.

**تقسیم بندی کنترل های داخلی حسابداری**

**کنترلهای پايه )اولیه(**

حداقل کنترلهاي داخلي مورد نياز براي اطمينان از ثبت صحيح و کامل فعاليتهاي واحد تجاري است. مانند:

مشاهده عيني دارایيها، بررسي اجمالي گردش حسابها براي تعيين اقلام غيرعادي، تهيه و تنظيم صورت

مغایرت بانکي.

**کنترلهای انضباطی )ثانويه(**

کنترلهایي که براي اطمينان از حسن اجراي کنترلهاي داخلي پایه و حفاظت از اموال و دارایيهاي شرکت

صورت ميگيرد.

کنترلهاي انضباطي در شرکتهایي مستقر ميشوند که داراي حجم گستردهاي از معاملات و فعاليتها باشند.

**کنترلهای انظباطی )ثانويه( به 3 دسته تقسیم میشوند:**

**کنترلهای سرپرستی:** به منظور حصول اطمينان از حسن اجراي کنترلهاي پایه صورت ميگيرد. -

**کنترلهای حفاظتی:** به منظور استفاده صحيح از دارایيها و حفاظت از آنها به کار گرفته ميشود تا از -

وارد آمدن خسارت و یا سوءاستفاده از آنها جلوگيري شود.

**کنترلهای تفکیک وظايف:** تفکيک وظایف و مسئوليتها بين کارکنان به نحوي که هيچ فردي -

مسئوليت انجام و ثبت یک معامله را از ابتدا تا انتها بر عهده نداشته باشد، تا کار هر شخص یا قسمتي توسط

شخص یا قسمت دیگري کنترل گردد.

امروزه طبق استانداردهاي حسابرسي تفاوتي بين کنترلهاي داخلي اداري و کنترلهاي داخلي حسابداري وجود ندارد.

**کنترلهای داخلی از اجزای زير تشکیل می شود:**

1 محيط کنترلي -

2 فرایند ارزیابي خطر توسط واحد مورد رسيدگي -

3 سيستم اطلاعاتي -

4 فعاليتهاي کنترلي -

۵ نظارت بر کنترلها –

**3 محیط کنترلی** -

محيط کنترلي شامل آگاهي و اقدامات مدیریت نسبت به کنترلهاي داخلي و اهميت آن براي واحد تجاري

است. محيط کنترلي شامل عملکرد مدیریت براي تنظيم ارتباطات واحد تجاري ميباشد. محيط کنترلي شامل اجزاي زیر است:

1( اطلاع رساني، تقویت درستکاري و ارزشهاي اخلاقي

2( پایبندي به صلاحيت

3( مشارکت هيات مدیره

4( نگرش و شيوه اجراي مدیریت

۵( ساختار سازماني

6( تعيين اختيار و مسئوليت

1( سياستها و روشهاي منابع انساني

**0 فرآيند ارزيابی خطر توسط واحد مورد رسیدگی** -

این فرآیند به معناي نحوه شناسایي و برخورد با خطرهاي تجاري و نتایج آن است. فرآیند ارزیابي خطر شامل نحوه شناسایي خطرهاي مربوط به تهيه صورتهاي مالي، برآورد اهميت آنها، ارزیابي احتمال وقوع و تعيين اقدامات لازم براي مدیریت خطر است. خطرها ممکن است در شرایطي مانند موارد زیر ایجاد شود:

1( تغيير در محيط عملياتي

2( کارکنان جدید

3( رشد سریع

4( فناوري جدید

۵( مدلها، محصولات یا فعاليتهاي تجاري جدید

6( توسعه عمليات خارجي

1( تجدید ساختار واحد تجاري

3( استاندارد حسابداري جدید

**سیستم اطلاعاتی** -

یک سيستم اطلاعاتي از سختافزار، نرمافزار، کارکنان، روشها و اطلاعات یا فرمهاي گزارشگري تشکيل مي

شود. بيشتر سيستمها به طور گسترده از فناوري اطلاعات استفاده ميکنند. یک سيستم اطلاعاتي روشهایي را در بر مي گيرد که:

1( همه معاملات رشناسایي و ثبت کند.

2( معاملات را به موقع و با جزئيات کافي توصيف کند.

3( ارزش معاملات را به نحوي اندازهگيري کند که ثبت صحيح ارزش پولي آنها ميسر گردد.

4( دوره زماني حقوق معاملات را تشخيص دهد.

۵( معاملات و موارد افشاي آنها را در صورتهاي مالي ارائه دهد.

**فعالیتهای کنترلی** -

فعاليتهاي کنترلي روشهایي است که براي کسب اطمينان از اجراي دستورات مدیریت وضع ميشود. انواع

حفاظتهاي کنترلي شامل موارد زیر است:

**کنترلهای فیزيکی:** شامل حفاظت مناسب و ایمني فيزیکي دارایيها، مجوز دسترسي به برنامههاي رایانه

اي و پروندههاي اطلاعاتي و شمارش ادواري و مقایسه آن با سوابق مربوط ميباشد.

**پردازش اطلاعات:** شامل کنترلهاي گوناگوني است براي بررسي صحت، کامل بودن و تصویب

معاملات و به دو گروه عمده شامل کنترلهاي کاربردي و کنترلهاي عمومي فناوري اطلاعات تقسيم بندي ميشود.

**تفکیک وظايف:** هدف از تفکيک مسئوليتهاي تصویب معاملات، ثبت معاملات و حفاظت از دارایيها،

کاهش فرصت ارتکاب اشتباه یا تقلب و کتمان آن توسط یک فرد در جریان عادي انجام وظایف خود است.

**5( نظارت بر کنترل های داخلی**

نظارت بر کنترل ها فرایندي براي ارزیابي کيفيت اجراي عملکرد کنترل هاي داخلي در طول زمان است. نظارت شامل ارزیابي هاي طراحي و اجراي به موقع کنترل ها و انجام اقدامات اصلاحي لازم با توجه به بازخورد ها مي باشد. براي اطمينان یافتن از اجزاي کنترل هاي داخلي باید آن ها را به گونه اي اثربخش مورد ارزیابي و نظارت قرار داد.

**محدوديت های کنترل داخلی**

کنترل هاي داخلي تنها مي توانند اطمينان معقولي از دستيابي به اهداف و گزارشگري مالي فراهم سازد. احتمال دستيابي به این اهداف تحت تاثير محدودیت هاي ذاتي کنترل داخلي است. این محدودیت ها شامل این واقعيت است که قضاوت انسان در تصميم گيري مي تواند اشتباه باشد و به دليل خطاهاي انساني کنترل هاي داخلي مي تواند مختل شود. همچنين کنترل ها به وسيله تباني دو یا چند نفر از کارکنان مي تواند بي اثر شود و همين طور استفاده نابه جاي مدیریت از اختيارات مي تواند مختل و بي اثر شود.

**شناخت و ارزيابی سیستم کنترل داخلی توسط حسابرسان**

شناخت حسابرس از سيستم کنترل داخلي صاحب کار مبنایي را براي موارد زیر فراهم مي کند:

1( برنامه ریزي )شناخت اوليه(

2( برآورد احتمال خطر کنترل )شناخت نهایي(

حسابرس براي طراحي و اجراي روش هاي رسيدگي باید شاخت کافي از واحد مورد رسيدگي و محيط آن کسب کند. حسابرس براي تعيين ميزان شناخت لازم از واحد مورد رسيدگي و محيط آن از قضاوت حرفه اي استفاده مي کند. مراحل ارزیابي ساختار کنترل داخلي توسط حسابرسان به شرح زیر است:

1( کسب شناخت کافي از سيستم کنترل داخلي

2( برآورد خطر کنترل اوليه و طراحي آزمون هاي اثربخش کنترل ها

3( اجراي آزمون هاي اثربخش کنترل ها

4( برآورد خطر کنترل نهایي براي تعيين ماهيت زمان بندي و حدود روش هاي رسيدگي

**روش های برآورد خطر**

حسابرس براي کسب شناخت از واحد مورد رسيدگي و محيط آن باید روش هاي برآورد خطر زیر را اجرا کند:

1(پرس وجو از مدیریت و کارکنان واحد مورد رسيدگي

2( روش هاي تحليلي

3(مشاهده و وارسي

**چرخه های مختلف معاملات متداول در اکثر شرکت ها**

1( چرخه فروش، درآمدها و دریافت ها )شامل دریافت سفارش از مشتریان، تصویب اعتبار، ارسال کالا، ثبت درآمدها، دریافت هاي نقدي و ...(.

2( چرخه خرید هزینه ها و پرداخت ها )شامل: بازرسي کالاي خریداري شده، روش خرید، نحوه تنظيم و ارسال سفارش خرید، صدور و مجوز پرداخت، پرداخت هاي نقدي و ...(.

3( چرخه حقوق و دستمزد )روش هاي استخدام، اخراج، نحوه تعيين مبلغ حقوق، نحوه ثبت اوقات کار و ...(.

4( چرخه مواد و موجودي کالا )شامل روش هاي انبارکردن، روش نگهداري کالا، نحوه ارسال کالا به خط توليد و ...(

۵( چرخه دارایي هاي ثابت )شامل روش هاي خرید دارایي هاي ثابت، روش هاي استهلاک، روش هاي جایگزیني و ...(.

**مستند سازی شناخت سیستم کنترل های داخلی**

حسابرسان هم زمان با کسب اطلاعات درباره ساختار کنترل داخلي بایستي این اطلاعات را مستند نمایند. برخي از ابزارهاي مستند سازي به این شرح است:

1( پرشسنامه: پرسشنامه ها به گونه اي طراحي مي شوند که پاسخ خير در آن به معناي نقطه ضعف در سيستم کنترل داخلي است. از معایب پرسشنامه انعطاف ناپذیري آن است.

2( شرح نوشته: شرح نوشته بر خلاف پرسشنامه که صرفا به پاسخ هاي آري و خير اکتفا مي کند، جریان هاي هریک از چرخه هاي عمده معاملات را دنبال کرده و مجریان کارهاي مختلف و مستندات مربوطه را به همراه تقسيم وظایف انجام شده مشخص مي سازد.

3(نمودگر یا نمودار: نمودگر سيستم نموداري است براي نمایش تصویري سيستم کنترل داخلي صاحبکار.

20

**فصل سوم: حاکمیت شرکتی و تقلب**

**حاکمیت شرکتی و تقلب**

1 حاکميت شرکتي خوب و مناسب منجر به کارایي عمليات شرکت، سرمایه گذاري بيشتر، کاهش ریسک، -پاسخگویي بهتر )افزایش پاسخگویي( و شفافيت در برابر سرمایه گذاران شده و همچنين ابزاري مناسب براي توسعه شرکت ها است.

**فوايد حاکمیت شرکتی مناسب**

1( ابزار توسعه شرکتي 2( کارایي عمليات 3( سرمایه گذاري بيشتر

4( کاهش ریسک ۵( پاسخگویي بهتر )افزایش پاسخگویي( 6( شفافيت در برابر سرمایه گذاران

مطالعات انجام شده درباره حاکميت شرکتي حاکي از آن است که در این زمينه هيچ مدل واحدي که در همه کشورها کاربرد داشته باشد وجود ندارد و مفاهيمي مثل برابري، شفافيت و پاسخگویي مفاهيم کليدي بين المللي پذیرفته شده در خصوص حاکميت شرکتي است.

برابري مدیریت با همه ذینفعان شرکت برخورد مساوي داشته باشد

شفافيت افشاء صحيح و به موقع اطلاعات مالي و غير مالي به عموم پاسخگویي انطباق همه عمليات شرکت با مقررات قبل از هر چيز لازم است تقلب و انواع آن را تعریف کنيم تا بتوانيم انگيزه هاي ارتکاب و عامل هاي مرتبط با آن را شناسایي و درک کنيم.

**تعريف سازمان حسابرسان از تقلب**

تقلب هر گونه اقدام عمدي و فریبکارانه که توسط یک یا چند نفر از مدیران کارکنان یا اشخاص ثالث براي برخورداري از یک مزیت ناروا و غيرقانوني مي باشد.

به طور کلي تقلب به 3 شکل انجام مي شود:

1( فساد مالي 2( سوء استفاده از دارایي ها 3( تقلب در گزارشگري مالي

پيشگيري از تقلب مالي هميشه ممکن نيست ولي براي پيشگيري مي توان از اجزاء اصلي زیر استفاده کرد:

1 آیين رفتار شرکتي -

2 ساختار کنترل داخلي موثر و اثربخش -

3 تشکيل واحد حسابرسي داخلي -

4 بهره گيري از خدمات حسابرس مستقل -

این عناصر، عناصر تشکيل دهنده ساختار حاکميت شرکتي مي باشند.

حاکميت شرکتي موثر شامل هيأت مدیره، کميته حسابرسي، کنترل داخلي و حسابرسي مستقل، نقش کليدي را در کاهش فرصت هاي ارتکاب تقلب بازي مي کند.

**هیأت مديره**

هيأت مدیره باید تصميمات بي طرفانه اي در جهت اهداف شرکت اتخاذ کند. اعضاي غير موظف با احتمال بيشتري به منظور حمایت از منافع سهامداران فعاليت هاي مدیریت را ارزیابي و کنترل کرده و باعث کاهش هزینه هاي نمایندگي و پيشگيري از تقلب مي شود.

**وظیفه دوگانه مدير عامل**

اگر مدیر عامل به طور هم زمان رئيس هيأت مدیره هم باشد، نمي تواند وظایف نظارتي خود را بدون

درنظر گرفتن منافع شخصي خود انجام دهد. بنابراین زماني که این دو وظيفه بر عهده یک نفر گذاشته

مي شود احتمال ارتکاب تقلب افزایش مي یابد. به این ترتيب اگر مدیر عامل رئيس هيأت مدیره شرکت نيز باشد حاکميت شرکتي ضعيف مي شود.

**کمیته حسابرسی**

کميته حسابرسي مسئول نظارت بر فرآیند گزارشگري مالي است و کفایت سيستم هاي کنترل مالي را مورد

آزمون قرار مي دهد. استقلال بالاي کميته حسابرسي احتمال تقلب را کاهش مي دهد.

**حاکمیت شرکتی و تقلب در شرکت های کوچک و متوسط**

اختلاس در شرکت هاي کوچک و متوسط منجر به خروج آن ها از بورس شده و تهدید بزرگي براي بقاي

شرکت است. دزدي و اختلاس در شرکت هاي کوچک بنيان سازمان را به خطر مي اندازد و زیان هاي بسياري را به سرمایه گذاران وارد مي کند.

سه دليل براي علاقه بيشتر شرکت هاي کوچک و متوسط به پياده سازي اصول حاکميت شرکتي مي توان ذکر کرد:

1. حاکميت شرکتي خوب راه را براي رشد و جذب سرمایه گذاران بيشتر باز مي کند و جذب سرمایه گذاران بهترین جایگزین افزایش سرمایه از طریق استقراض از بانک ها با هزینه بالا محسوب مي شود.

2. حاکميت شرکتي منجر به بهبود سيستم کنترل داخلي مي شود که این امر زمينه پاسخگویي بيشتر و سودآوري بالاتر را فراهم مي آورد. همچنين افزایش کنترل داخلي منجر به کم شدن زیان هاي تقلب مي گردد.

3. حاکميت شرکتي باعث کاهش درگيري ميان مالکان و مدیران مي شود.

**پیشنهادهای قابل ارائه با توجه به اهداف حاکمیت شرکتی**

با توجه به اهداف حاکميت شرکتي )شامل شفافيت و پاسخگویي، ساختار هيأت مدیره و ساختار مالکيت(

پيشنهادهاي زیر قابل ارائه است:

1. توجه و تاکيد مسئولان بازار سرمایه به شفافيت شرکتي و ایفاي وظيفه پاسخگویي مدیران شرکت

2. لازم است عملکرد مدیران غيرموظف در ترکيب هيأت مدیره تقویت شود، زیرا عضویت طولاني مدیران غيرموظف در ترکيب هيأت مدیره ممکن است استقلال آن ها را خدشه دار کند و اثربخشي آن ها را کاهش دهد.

3. پيشنهاد مي شود در مکانيزم هاي مشخص در آیين نامه نظام راهبري شرکتي به خصوصيات مدیران غيرموظف

از جمله تجربه یا دانش لازم در خصوص تصميمات استراتژیک یک شرکت توجه شود.

4. براي افزایش استقلال حسابرسان مستقل و اثربخشي حسابرسي داخلي از کميته حسابرسي استفاده شود.

ترکيب این کميته باید از اکثریت اعضاي غيرموظف تشکيل شده باشد.

۵. براي رسيدن به اهداف اساسي اقتصاد کشور پيشنهاد مي شود براي بهبود عملکرد شرکت ها زمينه هاي ایجاد حاکميت شرکتي مناسب در شرکت ها با تشویق یا الزامي کردن کاربرد مکانيزم هاي حاکميت شرکتي به وسيله بورس اوراق بهادار فراهم شود.

24

**فصل چهارم: هیأت مديره و نظارت**

**نمودار شرکت های سهامی**

**مجمع عمومی شرکت های سهامی**

مجمع عمومي، اجتماع شرکاي شرکت و مجموع اشخاصي است که شخصيت شرکت را به وجود آورده اند و شخصيت حقوقي شرکت بسته به وجود آن ها است. مجمع عمومي که بالاترین مرکز قدرت شرکت و تعيين کننده سرنوشت آن مي باشد، سه قسم است:

1 مجمع عمومي موسس -

2 مجمع عمومي فوق العاه -

3 مجمع عمومي عادي -

مجمع عمومي

بازرس / بازرسان

هيأت مدیره

مدیر عامل

هزینه هاي نمایندگي

مدیران

مالکان

**3( مجمع عمومی موسس**

در شرکت هاي سهامي عام، اولين مجمعي که کار رسيدگي به پذیره نویسي و تصویب اساسنامه و تعيين مدیران ناميده مي شود. تشکيل چنين مجمعي در شرکت هاي سهامي خاص الزامي » مجمع موسس « ، را بر عهده دارد نيست.

مجمع عمومي موسس که قبل از تشکيل شرکت سهامي عام و در تمام مدت شرکت، فقط یک بار تشکيل

مي شود، مرکب از کليه موسسان و پذیره نویسان خواهد بود. حضور عده اي که لااقل نصف سرمایه شرکت را تعهد نموده اند، ضروري است. در صورتي که در این مجمع، عده کافي )دارندگان بيش از نصف سرمایه( حاضر نشوند، موسسان مجمع عمومي دیگري دعوت مي نمایند. در مجمع عمومي دوم، حضور یک ثلث از دارندگان سرمایه شرکت ضروري است. در صورتي که باز هم عده کافي براي شرکت در مجمع عمومي موسس حاضر نشوند، براي بار سوم آخرین مجمع عمومي دعوت مي شود.

**0( مجمع عمومی فوق العاده**

مجمع عمومي فوق العاده، با حضور حداقل دارندگان بيش از پنجاه درصد صاحبان سهامي که حق رأي دارند یا نمایندگان آن ها در جلسه، رسميت خواهد داشت. اگر این حد نصاب در اولين دعوت حاصل نشود، مجمع براي مرتبه دوم دعوت خواهند شد و حد نصاب در این مجمع با حضور بيش از یک سوم صاحبان سهام با حق رأي شرکت است؛ مشروط بر آنکه در دعوت دوم نتيجه دعوت اول ذکر شده باشد. تصميمات مجمع عمومي فوق العاده با شرکت دو سوم آراي صاحبان سهام حاضر در جلسه، معتبر خواهد بود.

**وظايف و اختیارات مجمع عمومی فوق العاده**

افزایش سرمایه -

کاهش سرمایه -

تغييرات اساسنامه -

انحلال شرکت قبل از موعد و یا تغيير نوع شرکت –

حدود اختيارات مجمع عمومي فوق العاده در مورد افزایش سرمایه: افزایش سرمایه از نظر حقوقي وقتي -

صورت مي گيرد که شرکت سرمایه قبلي خود را تماماً تأدیه کرده باشد. این افزایش به چهار صورت زیر تحقق مي یابد:

افزایش سرمایه از طریق پرداخت مبلغ اسمي سهم به نقد -

با تبدیل سود تقسيم نشده با اندوخته یا عواید حاصله از اضافه ارزش سهام به سرمایه شرکت به صورت تبدیل مطالبات نقدي حال شده اشخاص از شرکت به سهام جدید -با تبدیل اوراق قرضه به سهام –

**1( مجمع عمومی عادی**

تصميمات کلي هر شرکت که از سوي مدیران اخذ شده و همچنين خط مشي سالانه آن، باید به اطلاع و تصویب سهامداران برسد. دارندگان سهام نيز علاقه مند هستند از امور کلي شرکت با اطلاع باشند. مجمع عمومي تنها مجمع عمومي شرکت « : وسيله اي که دارندگان سهم مي توانند نظریه خود را اعمال نمایند. قانون مقرر مي دارد

در این مورد دو تکليف براي شرکت معين شده است: .» باید سالي یک مرتبه منعقد شود

1 مجمع عمومي باید در هر سال یک مرتبه تشکيل شود. انعقاد مجمع عمومي در هر سال، چند مرتبه هم ممکن -

است اتفاق بيفتد ولي نمي تواند هر چند سال یک مرتبه آن را منعقد نمود. بلکه همه ساله حتماً باید تشکيل شود.

2 زمان تشکيل مجمع عمومي سالانه باید در اساسنامه قيد شود، تا سهامداران بدانند مجمع عمومي چه موقعي تشکيل مي شود تا خود را براي آن حاضر کنند.

**وظايف مجمع عمومی عادی**

**3 انتخاب هیأت مديره:**

هيأت مدیره شرکت از طرف این مجمع عمومي تعيين مي شود. مدت مأموریت -اعضاي هيأت مدیره، حداکثر دو سال تعيين مي گردد. هر موقع که مدت خدمت آن ها پایان یابد، مجمع عمومي، هيأت مدیره جدیدي انتخاب خواهد نمود. انتخاب هيأت مدیره یکي از اقدامات مهم مجمع عمومي است؛ زیرا اینان در حقيقت نماینده دارندگان سهام براي اداره امور شرکت اند و عمليات آن ها در نفع و ضرر شرکت خيلي تاثير دارد.

**0 انتخاب بازرسان شرکت:**

بازرس یا بازرسان به تعدادي که در اساسنامه معين شده اند باید از طرف مجمع -

عمومي انتخاب شوند. بدیهي است بازرس شرکت، ناظر عمليات هيأت مدیره است و گزارش عملکرد هيأت مدیره و درستي یا نادرستي ارقام مندرج در صورت هاي مالي را به اطلاع صاحبان سهام مي رساند.

1 تصويب تزارنامه و حساب سود و زيان: هيأت مدیره موظف است صورت هاي مالي )ترازنامه و حساب -

سود و زیان( و صورت دارایي ها و مطالبات و دیون شرکت و صورتحساب دوره عملکرد سالانه را تهيه نماید. مجمع بدون « عمومي با قرأت گزارش بازرسان نسبت به تصویب یا رد عملکرد هيأت مدیره تصميم مي گيرند. مسلم است قرأت گزارش بازرس یا بازرسان شرکت در مجمع عمومي، اخذ تصميم نسبت به ترازنامه و حساب سود و زیان سال .» مالي معتبر نخواهد بود

**4 تقسیم منافع:**

در شرکت هاي سهامي براي اینکه حقوق همه سهامداران یکسان رعایت شود، تقسيم سود صرفا -با نظر مجمع عادي صورت مي گيرد.

۵ تصویب و یا رد پيشنهادهایي که از طرف هيأت مدیره و یا بازرسان و یا یکي از سهامداران ارائه مي شود. -

6 تعيين خط مشي شرکت و تصویب و یا اقدام به هر عملي که به صلاح شرکت است، مشروط بر اینکه در -صلاحيت مجمع عمومي فوق العاده نباشد.

مجمع عمومي عادي به « تذکر: چنانچه مجمع عمومي عادي سالانه خارج از موعد مقرر قانوني تشکيل شود به آن مي گویند که با مجمع عمومي فوق العاده تفاوت دارد. » طور فوق العاده

هیأت مديره و نظارت سهامداران شرکت ها به منظور نظارت بر عملکرد مدیران اجرایي، هيأت مدیره را انتخاب مي کنند. هدف از تشکيل

هيأت مدیره ایجاد ساز و کاري است که بتوان از طریق آن هزینه هاي نمایندگي را کاهش داد.

**هیأت مديره**

هيأت مدیره ها در شرکت هاي امرزوي یکي از ارکان راهبري شرکتي به حساب مي آیند که از آن ها به عنوان مسئول نظارت و سياست گذاري یاد مي شود.

اداره امور شرکت و افزایش سود دهي از اصلي ترین وظایف هيأت مدیره است. هيأت مدیره ها غالبا گروهي از افراد هستند که حق نظارت، کنترل، سياست گذاري هاي کلان و راهبري یک شرکت را در اختيار دارند.

**تعداد اعضای هیأت مديره**

تعداد اعضاي هيأت مدیره در شرکت هاي سهامي عام نباید کمتر از ۵ نفر باشد. مدیران شرکت براي اولين بار توسط مجمع عمومي موسسين و مدیران بعدي توسط مجمع عمومي عادي براي مدتي که در اساسنامه تعيين شده، انتخاب مي شوند اما این مدت نباید از 2 سال بيشتر باشد. انتخاب مجدد مدیران بلامانع است. براي رسميت یافتن جلسات، حضور بيش از نصف اعضا ضروري است و تصميمات باید با اکثریت رأي حاضرین اتخاذ گردد.

هيأت مدیره در اولين جلسه خود از بين اعضاي هيأت مدیره یک رئيس و یک نائب رئيس که باید شخص حقيقي باشد، انتخاب مي کند.

**شرايط انتخاب اعضای هیأت مديره**

**سهامدار بودن:**

اعضاي هيأت مدیره باید سهامدار باشند و پس از انتخاب به عضویت هيأت مدیره، علاوه -

بر سهامدار بودن باید تعداد مشخصي از سهام شرکت را در اختيار داشته باشد. این سهام براي تضمين خساراتي است که ممکن است از تقصير مدیران منفرداً یا مشترکاً بر شراکت وارد شود. چنانچه در زمان انتخاب مدیر؛ وي مالک تعداد سهام لازم به عنوان وثيقه نباشد، باید ظرف مدت یک ماه تعداد سهام لازم را تهيه و به صندوق شرکت بسپارند؛ در غير این صورت مستعفي محسوب مي شود.

0 **عدم ممنوعیت از مديريت شرکت**:

قانون گذار 2 دسته اشخاص را براي تصدي مدیریت شرکت ها -ممنوع اعلام نموده است:

1( محجورین و کساني که حکم ورشکستگي ایشان صادر شده است. حجر عبارت است از منع شخص به حکم قانون از اینکه بتواند امور خود را به طور مستقل و بدون دخالت دیگري اداره کند. محجورین عبارتند از: صغار )صغير(، مجانين و افراد غير رشيد )افراد زیر 13 سال(.

2( کساني که به واسطه ارتکاب یکي از جرائم سرقت، خيانت در امانت، کلاهبرداري، اختلاس، تدليس )فریب دادن(، تصرف غيرقانوني در اموال عمومي و به موجب حکم قطعي از حقوق اجتماعي محروم شده باشند که در این صورت در مدت محروميت نمي توان ایشان را انتخاب نمود.

**خاتمه مديريت اعضای هیأت مديره**

مدیریت هر یک از اعضاي هيأت مدیره ممکن است به یکي از دلایل زیر خاتمه یابد:

1 فوت یا حجر -

2 استعفا -

3 از دست دادن شرایط مانند ارتکاب جرائم -

4 انقضاء مدت مدیریت -

۵ عزل: قانون گذار مرجع صالح براي عزل اعضاي هيأت مدیره را به صراحت تعيين ننموده است اما چون مرجع صالح -براي انتخاب اعضاي مذکور، مجمع عمومي عادي است، بنابراین به لحاظ منطقي فقط مجمع عمومي باید بتواند آنان را عزل نماید.

**ويژگی های اعضای هیأت مديره**

براي ایجاد ترکيب بهينه در هيأت مدیره و انتخاب اعضاي مناسب باید 3 عنصر کليدي: مهارت و تجربيات، ویژگي هاي فردي و مسئوليت نمایندگي سازماني مد نظر قرار گيرد.

3( مهارت و تجربیات

وجود مهارت ها، تجربيات و دانش کافي اعضاي هيأت مدیره بر سطح کيفيت تصميمات آن ها مي افزاید و در مواجه با مشکلات و پدیده هاي پيش روي هيأت مدیره مي تواند راهنماي آن ها باشد. مهم ترین عواملي که مي توانند بر نوع تخصص و دانش مورد نياز اعضاي هيأت مدیره تاثيرگذار باشند عبارتند از: اندازه شرکت، فن آوري و نوع کسب وکار، چرخه عمر سازمان و درجه جهاني شدن آن.

0( ويژگی های فردی

این ویژگي ها مبتني بر برخي ویژگي هاي کلي نظير: سن، جنس، هوش و ذکاوت، دانش مالي و همچنين برخي از ابعاد شخصيتي چون استقلال، شهامت، رازداري و توانایي خود مدیریتي مي باشد که کارآمدي اعضا را در انجام وظایف محوله ميسر مي سازد. استقلال اعضاي هيأت مدیره به معناي بي طرفي و نداشتن چشم داشت به منافع شرکت و نيز عدم امکان سوء استفاده از منابع شرکت مي باشد. عضو مستقل هيأت مدیره عضوي است که فاقد هر گونه رابطه با منافع مستقيم یا غير مستقيم که بر تصميم گيري مستقل وي تاثيرگذار باشد است.

**1( نمايندگی سازمانی**

مسئوليت نمایندگي سازماني حوزه هایي همچون دانش هر عضو با توجه به مسائل جغرافيایي و بازاري اعضا را در بر مي گيرد که نحوه برقراري ارتباط یک عضو با محيط بيرون سازماني را شرح مي دهد.

وظايف و مسئولیت های هیأت مديره اعضاي هيأت مدیره در راستاي وظایف نظارتي خود نباید درگير امور جزئي و اجرایي شوند. آن ها باید بر استراتژي هاي مدیریتي نظارت کنند ولي نباید آن ها را پياده سازي نمایند. هيأت مدیره مسئول نهایي امور راهبري شرکتي است. هيأت مدیره رکن اصلي ساختار راهبري شرکتي است و هدف اصلي آن حفاظت از حقوق سهامداران و ذینفعان مي باشد. به طور خلاصه مسئوليت هاي هيأت مدیره به شرح زیر است:

1( نمایندگي سهامداران و ایجاد ارزش براي آن ها

2( همسوسازي منافع مدیران با سهامداران و در عين حال حفاظت از منافع سایر ذینفعان

3( تدوین ماموریت شرکت و تدوین استراتژي هاي راهبردي و برنامه هاي عملياتي براي رسيدن به اهداف

4( نظارت بر عملکرد شرکت

۵( انتصاب مدیران اجرایي ارشد براي مدیریت شرکت

6( بازبيني گرایش هاي مالي شرکت

1( حصول اطمينان از رعایت قوانين و مقررات و استانداردهاي مرتبط در شرکت

3( تصویب عمليات، سرمایه گذاري و فعاليت هاي مالي شرکت

8( تصویب سود سهام، تامين مالي و تغييرات سرمایه

**وظیفه امانت داری اعضای هیأت مديره**

وظيفه امانت داري به این معناست که اعضاي هيأت مدیره به عنوان محافظان سهامداران باید به صداقت و به بهترین نحو در جهت منافع آن ها عمل کنند و در مقابل سهامداران به اعمال هيأت مدیره اعتماد داشته باشند.

وظيفه امانت داري شامل: صداقت، درستکاري، قابل اعتماد بودن و وفاداري است.

این وظيفه در غالب وظایف زیر به صورت جزئي تر قابل بررسي است:

3( وظیفه مراقبت حرفه ای: روشي که مدیران بر اساس آن مسئوليت هاي خود را بایستي انجام دهند

مشخص مي سازد. مراقبت حرفه اي وظيفه اي است که یک عضو هيأت مدیره در قبال شرکت بر عهده دارد.

مطابق این وظيفه، از عضو هيأت مدیره انتظار مي رود به نحو منصفانه و معقول در راستاي منافع سهامداران عمل کرده و به کليه فعاليت هاي شرکت واقف بوده و نقش نظارتي خود را به درستي اجرا کند.

0( وظیفه وفاداری: این وظيفه به طبع رابطه امانت داري ایجاد مي شود. اجراي این وظيفه حکم مي کند که اعضاي هيأت مدیره به هيچ عنوان منافع شخصي خود را به منافع شرکت و یا منافع گروه خاصي از ذینفعان شرکت ارجح ندانند.

1( قاعده قضاوت تجاری: مطابق این قاعده عضو هيأت مدیره اي که سعي و کوشش معقولي نموده، رفتاري درست داشته و تصميمات بي طرف و صادقانه اي اتخاذ کرده باشد، در رابطه با اشتباهات و خطاهایي که به واسطه قضاوت هاي حرفه اي رخ داده باشد، مسئول نيست.

**32**

**فصل پنجم: حسابرسان )داخلی و مستقل( و نظارت حسابرسی داخلی**

**تعریف حسابرسي داخلي از نظر انجمن حسابرسان داخلي:**

حسابرسي داخلي یک فعاليت مستقل، بي طرفانه، اطمينان بخش و مشاوره است که به منظور ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملکرد یک سازمان طراحي و اجرا مي شود. این نوع حسابرسي، سازمان را در دستيابي به هدف هایش از طریق برقراري رویکردي سيستماتيک و نظام مند براي ارزیابي و بهبود اثربخش فرایندهاي مدیریت ریسک، کنترل و نظام راهبري را یاري مي دهد.

حسابرسان داخلي علاوه بر ارائه بي طرف گزارشات نقش فعال در راهبري شرکتي دارند. مدیر حسابرسي داخلي مسئول اصلي مدیریت، اداره و نظارت بر فعاليت حسابرسي داخلي است. از سوي دیگر حسابرسان مستقل مسئوليت حسابرسي صورت هاي مالي و ایجاد اطمينان نسبت به اینکه صورت هاي مالي به صورت منصفانه و مطابق با استانداردهاي حسابداري ارائه شده اند را بر عهده دارد. هدف از حسابرسي مستقل این است که به گزارشات مالي اعتبار بخشيده و ریسک اطلاعاتي ناشي از گزارش هاي مالي گمراه کننده که توسط کنترل هاي داخلي حاکم بر گزارشگري مالي کشف نشده اند را کاهش دهد.

**کارايی و اثربخشی حسابرسی داخلی**

یک تعریف عرفي از کارایي و اثر بخشي درجه اي از برقراري و رسيدن به هدف هایي است که در برنامه هاي سازمان دیده شده است. کارایي و اثربخشي حسابرسي داخلي باید به صورت دوره اي نظارت و ارزیابي شود.

حسابرسی داخلی، يکی از سازوکارهای راهبری شرکتی تحولات اخير راهبري شرکتي، مستلزم یک ساختار اثربخش راهبري شرکتي است که بر مبناي یک هيأت مدیره هوشيار، مدیریت کوشا، لایق و با اخلاق، یک حسابرس مستقل قابل اعتماد و یک حسابرسي داخلي اثربخش بنا نهاده شده است. کارکرد حسابرسي داخلي به عنوان یک عنصر تمام عيار راهبري شرکتي باید در رابطه با تمام فعاليت هاي شرکت )شامل مدیریت ریسک، کنترل هاي داخلي، گزارشگري مالي و سایر کارکردهاي راهبري شرکتي(، خدمات مشاوره اي و اطمينان بخشي مستقل فراهم آورد. استانداردهاي پذیرش

در بورس هاي اوراق بهادار الزام مي دارند، شرکت هاي بورسي باید بخش حسابرسي داخلي ایجاد کنند. اگر چه شرکت هاي خصوصي و سازمان هاي غيرانتفاعي ملزم به داشتن حسابرسي داخلي نيستند، اما بهترین رویه عمل آن است که هر سازماني بتواند از خدمات مشاوره اي و اطمينان بخش فراهم شده توسط حسابرسان داخلي استفاده نماید. راهبري شرکتي به ميزان زیادي، نقش و مسئوليت حسابرسان داخلي را تقویت کرده؛ چرا که آن ها در حال حاضر نقش سازماني برجسته تري را به عهده دارند و هيأت۔ مدیره از آن ها انتظار دارد نقش فعال تري را در راهبري شرکتي ایفا کنند. پژوهش موسسه حسابرسي پرایس واترهاوس کوپرز، در سال 2001 نشان داد 18 درصد، از حسابرسان داخلي استفاده مي کنند، که کارکردهاي حسابرسي داخلي آن ها: 1( اثربخشي رویه عمل ساختار راهبري شرکت را ارزیابي کرده است. 2( پيشنهادات ویژه اي را در جهت فعاليت ها و

فرایندهاي راهبري شرکت ارزیابي کرده است.

به علاوه حسابرسان داخلي براي اهداف زیر به خوبي آموزش دیده اند:

1( ارزیابي و اطمينان از پاسخگویي و مدیریت بخش عملکرد.

2( تشخيص و مخابره ریسک ها و کنترل هاي مربوط به آن ها به هيأت مدیره، کميته حسابرسي و مدیریت.

3( ارتقاي رفتار مناسب اخلاقي و اجراي آن در کل سازمان.

4( ارزیابي مکانيزم ها و فرایندهاي داخلي و خارجي راهبري شرکتي.

۵( کمک به تهيه گزارش هاي راهبري شرکتي و فراهم آوردن اطمينان، نسبت به اثربخشي ساختار راهبري

شرکتي.

6( بازبيني کيفي فرایندها و برنامه هاي سازمان.

خدمات حسابرسي داخلي را مي توان به عنوان خدمات ارزش افزا در بهبود اثربخشي راهبري شرکتي در نظر گرفت که از طریق کمک به مدیریت در ارزیابي کنترل هاي داخلي و مدیریت ریسک واحد تجاري، تشخيص ضعف هاي مهم و ارائه پيشنهاد در جهت بهبود عمل مي کند. امروزه حسابرسان داخلي هم در فرایندهاي داخلي راهبري شرکتي )مانند کنترل هاي داخلي و مدیریت ریسک واحد تجاري(، و هم در فرایندهاي خارجي راهبري شرکتي، که دربردارنده این موارد است، مشارکت مي کنند: 1( کمک به هيأت مدیره و کميته حسابرسي درکارکردهاي نظارتي آن ها. 2( همکاري با حسابرسان مستقل در مورد اراده گزارش کنترل هاي داخلي حاکم بر گزارشگري مالي و صورت هاي مالي. 3( مشارکت در حسابرسي هاي زیست محيطي و تهيه گزارش هاي پایداري و راهبري شرکتي.

براي اطمينان از ارزش افزایي نقش حسابرسان داخلي از طریق کمک به بهبود هر دو جنبه داخلي و خارجي

**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.

**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

ححال به صورت نمونه يك كنترل داخلي را مورد بررسي قرار ميدهيم :

**تاثیرات مثبت اجرای کنترل داخلی یک مدیر بر یک شرکت**

**کنترل داخلی در حسابرسی**

در هر واحد تجاری زمانی که تمام تشکیلات برای تحقق اهداف شرکت شروع به فعالیت میکنند و تقسیم وظایف انجام میشود باید دقت شود که آیا این وظایف به درستی اجرا میشود یا خیر .عدم انجام وظایف محوله در یک قسمت در طولانی مدت باعث وارد شدن خدشه به کل سیستم خواهد شد. مدیران ارشد در هر واحدی به دنبال برقراری یک سیستم کنترل داخلی اثربخش برای تحقق سودآوری بیشتر هستند. تحقق سود بیشتر است که اهمیت کنترل داخلی در حسابرسی را افزایش میدهد.

کنترل داخلی در حسابرسی به دلیل اهمیتی که دارد برداشت های زیادی از آن شده است ولی به طور کلی یک کنترل داخلی باید اثر بخش و کارآمد باشد و در کنار رعایت قوانین و مقررات مربوطه، قابلیت اعتماد و گزارشدهی خوبی داشته باشد.  
کنترل داخلی هر یک از اقلام ترازنامه توسط  حسابرسان انجام میگیرد که در صورت وجود تخلف یا هر گونه خدشه ایی که شرکت را از مسیر اصلی دور سازد، مشکل را رفع کنند. درست است که حسابرسان باید با بررسی دفاتر و مدارک شرکت به این عمل اقدام کنند ولی چون تمام مسئولیت کنترل داخلی بر عهده مدیریت است پس بهتر است قبل از اینکه حسابرس اقدام به بررسی دفاتر برای کشف خطا کند، مدیریت بر حسابهای خود کنترل اعمال نماید.

کنترل داخلی وجوه نقد یکی از مهمترین کنترلهایی است که صرف نظر از ارزش مالی جزئی یا کلی آن در روند شرکت تاثیر بسزایی دارد. یک مدیر برای نظارت بر گردش وجوه نقد در شرکت چه اقداماتی را باید انجام دهد؟

**کنترل داخلی وجوه نقد**

مسول ثبت و پرداخت وجوه با کسی که مسول نگهداری و خرج آن است باید متمایز باشند تا درصد کنترل بر چگونگی خرج وجوه بیشتر شود. مثلا تنخواه گردان همان حسابدار نباشد. دلایل زیادی برای این موضوع وجود دارد که شاید بی اهمیت ترینش این باشد که حسابدار در زمانی که حجم کارش بسیار زیاد است باید خریدهای جزئی و کارهایی که مربوط به تنخواه گردان است را هم در کنار کارهای دیگرش انجام دهد این موضوع در بلند مدت باعث خستگی و کاهش دقت در محاسبات خواهد شد.

برای تمام پرداخت ها باید رسید موجه وجود داشته باشد. به شخصه از تمام مدیران خواهشمندم که لیست پولهایی که از سیستم بانکیتان خارج شده را به همراه مدارک هزینه ایی آن در اختیار حسابدار قرار دهید نه اینکه از حسابدار بخواهید تا برایتان پازل بچیند!!!

برای خود من بارها پیش آمده که ریاست کارت شرکت را برداشته و بعد از یک سفر طولانی مدت پرینت بانک را تحویل میدهد و میگوید این هزینه ها رو انجام دادم ثبت را بزن… حسابدار از کجا بداند کدام رقم خرج شده برای چه موردی بوده؟ شخصی یا شرکت؟ اگر قرار است مدیر برای خود خرج کند بهتر نیست که یک رقم کلی برای او انتقال یابد و بعد از آن خرجش کند؟ تا اینکه بخواهد ۲۰۰ تراکنش با حساب بانک شرکت انجام بدون فاکتور ومدرکی برای ثبت آن.

**کنترل داخلی چکها و اسناد تجاری**

کارپرداز در شرکت معمولا مسولیت پاس کردن چکها را بر عهده دارد که بهتر است یک فرد امین باشد چرا که تمام دارایی های نقد شرکت در اختیار او قرار خواهد گرفت. معمولا این افراد اسناد تضمینی بالایی را باید برای شروع کار تحویل دهند. کسی که چک را تحریر میکند با تایید کننده یکی نباشد تا بررسی بر ارقام چک و صحت آن دوبار صورت گیرد. رسید پرداخت چکها باید به طور کامل نوشته شود:

در روز ….تاریخ …. شماره چک …. از حساب جاری ….. بانک ……شعبه …. مورخ….. به مبلغ…..  بابت …… به آقای ……. تحویل داده شد. امضاء

در انتهای هر هفته تمام شمارشگرهای چکها که تحت یک حساب آماری سری و سریال هر دسته چک نگهداری میشود باید با دسته چک موجود در گاوصندوق شرکت مغایرت گیری شود که چکی اضافه پرداخت نشده باشد.

**کنترل داخلی حسابهای مشتریان**

مهمترین چیزی که اعتبار یک حسابدار را رقم میزند این است که حسابهای مشتریانش به روز باشد من به عنوان یک حسابدار زمانی که از شرکت طرف معامله مانده حساب درخواست میکنم برایم بسیار مهم است که حسابدار آنجا مانده ام را سریع و صحیح اعلام کند. شعار من در طول دوره های متعددی که به عنوان حسابدار و مسول امور مالی مشغول فعالیت بودم این بود : به حساب خود رسیدگی کنید قبل از اینکه به حساب شما رسیدگی کنند.

زمانی که در حساب و کتاب با مشتریان وارد میشوید سعی کنید مسلط و دقیق و با جسارت از محاسبا خود دفاع کنید البته محاسباتی که قبلا بررسی شده باشد و بدون مشکل باشد.

نمونه هایی از دیگر کنترل های داخلی که باید در شرکت جرا شود میتوان به موارد زیر اشاره نمود:

* تمام دریافت های نقدی در همان لحظه ثبت گردد. مانده صندوق و دریافت های نقدی به حساب بانک واریز شود.
* صورت مغایرت بانکی در پایان هر ماه تهیه شود .
* از فاکتورهای فروش، سفارش خرید و رسید انبار که دارای شماره سریال چاپی استفاده شود.
* صدور چک در وجه فروشندگان، پس ازحصول اطمینان از مطابقت اقلام فاکتور خرید و رسید انبار انجام شود .

برقراری کنترلهای داخلی یک شرکت نه تنها اعتبار مدیریت را افزایش میدهد بلکه رسیدن به هدف اصلی که سودآوری بیشتر است را نیز در پی دارد و به همین دلیل است که کنترل داخلی در حسابرسی اهمیت چشمگیری دارد. پس یک مدیر آگاه باید این موارد حتما رعایت کند و تلاشی برای اجرای آن توسط تمامی پرسنل داشته باشد.  
به نظر من یک مدیر خوب باید به امور مالی آشنایی داشته باشد نه اینکه تمام و کمال تمام امور را به حسابدار واگذار نماید. امیدوارم با بهره گیری از مطالبی که برایتان بیان میکنیم رتبه و جایگاه خود و شرکت را ارتقا دهید.

**کنترل**،پایه و اساس حرفه حسابداری می باشد.از یک شرکت بازرگانی گرفته تا تولیدی همه و همه نیازمند کنترل داخلی می باشند:صورتحسابهای بانکی،صورت تنخواه گردان،صورت هزینه های یک ترخیص کار،اسناد پرداختی و اسناد دریافتی،کالاهای موجود در انبار،سفارشات،…وظیفه یک حسابدار تنها ثبت امور روزانه و گزارش دهی به مدیران نمی باشد بلکه تجزیه و تحلیل حسابها و کنترل ارقام یکی از مهم ترین وظایف حسابداران می باشد.  
امروز می خواهم یکی از تجربیات واقعی که در زمینه عدم کنترل به موقع در یکی از شرکت ها وجود داشت را برایتان شرح دهم.به طوریکه عدم کنترل به موقع از سوی حسابدار مجموعه و اعتماد به مدیر فروش مجموعه،منجر به ایجاد مغایرتی بااهمیت و ناپدید شدن مبلغ قابل توجهی نقدینگی در آن شرکت شد و متاسفانه مدیریت مجموعه نیز به مدیر فروش خود اعتماد بیش از اندازه داشت.  
  
**بیان ماجرای یک حسابدار**

شرکت فوق الذکر تولیدی بود و جهت توزیع کالای خود،با چندین فروشگاه همکاری داشت ولی یکی از این فروشگاه ها متاسفانه صورتحساب های فیمابین را با تاخیر زیادی به مجموعه مالی ارسال می نمود.در هر صورتحسابی در واقع همه مبالغ فروش و واریزی های آن حساب لحاظ می گردد ولی این فروشگاه توزیع کننده کالاها،تنها مبلغ واریزی ها و چک هایی که به شرکت ارائه می نمود را در این گزارش قید می نمود و این مورد باعث می شد که حسابدار آن شرکت نتواند کنترل درستی را لحاظ نماید و و از مبلغ درست بستانکاری خود متوجه شود و همین مساله باعث ایجاد مغایرت گردید.اما چگونه؟

حسابدار مجموعه به بررسی گزارش چک های دریافتی از فروشگاه پرداخت و متوجه شد که برخی چک ها واقعا دریافت نشده یا به نوعی به واحد مالی اعلام نشده است برخی از واریزی ها نیز به همین صورت!یعنی وجه به حساب مدنظری که در ابتدای قرارداد به فروشگاه اعلام شده بود واریز نشده بود.  
حسابدار مجموعه با انجام مکاتباتی با واحد مالی فروشگاه متوجه شد که در این ماجرا مغایرتی قابل توجه وجود دارد.اشتباه در کجا بود؟  
یا فردی در واحد مالی آن فروشگاه متخطی بود یا پرسنل شرکت که چک ها را دریافت می نمودند.  
مدیریت مجموعه نیز بیش از اندازه به مدیر فروش خود اعتماد داشت که همین امر سبب به وجود آمدن مشکلات عدیده گردید.عدم دریافت تضمین از مدیر فروش نیز یکی از اشتباهات مدیریت مجموعه بود.

**عواقب اعتماد بیش از حد!**

از طرفی مدیر فروش با ارائه شماره حساب شخصی خود و از سویی دیگر افرادی نیز با آگاهی از نحوه گزارش و زمان بر بودن ارائه آن به شرکت،سوء استفاده نموده و چک هایی که از فروشگاه دریافت می کردند را به واحد مالی ارائه نمی نمودند و موجب گردید که مبلغ قابل توجهی وجه نقد در خود مجموعه ناپدید شود.حسابدار مجموعه متوجه مغایرت در حساب شده بود ولی مدیر فروش با زیرکی تمام اعلام می نمود که خود شخصا به آن فروشگاه رفته و موضوع را پیگیری می نماید!و همین موضوع سبب شد که پیگیری این مغایرت مدت ها به طول انجامد و فروشگاه نیز همکاری لازم را با شرکت ننماید.  
اگر افرادی که در واحد مالی بودند از ابتدا به صورت کتبی شماره حساب مشخصی را به فروشگاه اعلام و از دریافت چک یا وجه نقد خودداری می نمودند و همچنین به صورت منظم به بررسی گزارشات ارسالی از فروشگاه می پرداختند این مشکلات پیش نمی آمد.  
  
متاسفانه واحد مالی فروشگاه نیز از کنترل داخلی قوی برخوردار نبود چون این نحوه گزارش دهی به شرکت در حرفه حسابداری به هیچ عنوان صحیح نبوده و نمیتوان کنترلی بر آن نمود.  
در شکل گرفتن این ماجرا زنجیره ای از عدم وجود کنترل داخلی قوی،عدم وجود حسابرسی داخلی و اعتماد بیش از حد به مدیران نقش داشتند.اگر فردی به عنوان حسابرس داخلی به موقع حساب ها را بررسی می نمود و خود شخصا این موضوع را پیگیری می نمود نه مدیر فروش،زودتر به ناپدید شدن پول ها پی میبرد.

اكنون ساختار كنترل داخلي را به نحو ديگري بيان مي كنيم :

**انواع کنترلهای داخلی مورد استفاده در شرکتها**

کنترلهای داخلی حسابداری

کنترل های داخلی در موسسات مختلف به دو بخش عمده کنترل های داخلی و کنترل های داخلی حسابداری تقسیم می شوند.

کنترل های داخلی در موسسات مختلف به دو بخش عمده کنترل های داخلی و کنترل های داخلی حسابداری تقسیم می شوند:

**کنترل های داخلی عملیاتی**

کلیه اقدامات و روش های بکار گرفته  شده در جهت افزایش کارایی عملیات و اطمینان از رعایت  برنامه ها و دستورالعمل ها در کلیه سطوح موسسه  را کنترل داخلی عملیاتی  می گویند و به طور مثال اگر مدیریت یک موسسه تجاری کارمندان فروش خود را ملزم نماید که برای مساقرت هایی که بازدید مشتریان جهت بررسی بازار فروش انجام می دهند گزارشهایی از فعالیتهای انجام شده را تهیه و ارائه نماید این موضوع قطعا در افزایش فعالیت فروشندگان و افزایش فروش تاثیر خواهد داشت .یا ایجاد دستورالعمل استخدامی در موسسه که می تواند در بالا بردن میزان کارایی عملیات یک موسسه مفید باشد.

**کنترل های داخلی حسابداری**

کلیه اقدامات و روش هایی که برای حصول اطمینان از حفاظت دارایی ها و درستی اسناد و مدارک و صورت ها و گزارش های مالی بکار گرفته می شود کنترل داخلی حسابداری می گویند.به عنوان مثال کارمندی که مسئول دریافت ویا پرداخت وجه نقد است نباید سوابق  وحسابهای مربوطه را نگهداری کند.به عبارت دیگر وظیفه نگهداری حساب دارایی ها از وظیفه حفاظت دارایی ها بایستی کاملا از هم تفکیک شوند.و یا داشتن شماره ردیف و سریال اسناد و مدارک حسابداری از قبیل چک ها و درخواست های خرید وغیره یک نوع کنترل داخلی حسابداری است یا کارمندی که درخواست خرید کالا یا ملزومات را صادر می نماید نباید چک مربوط به خرید آن را امضا نمایند.

**اهداف کنترلی و چرخه معاملات**

کنترل ها باعث کاهش خطرها می شوند و تجزیه و تحلیل یک سازمان مربوط به مفهوم چرخه معاملات است.اگر چه سازمان ها شبیه هم نیستند ولی اکثر رویدادهای اقتصادی آنها شبیه هم می باشند.

این رویدادها باعث به وجود آمدن معاملاتی می شود که مطابق با چهار چرخه فعالیتهای تجاری  می باشند.

1\_چرخه درآمد”رویدادهای مربوط به ارائه کالاها  و خدمات از سایر اشخاص و دریافت مبالغ مربوط به آن

2\_چرخه مخارج”رویدادهای مربوط به تحصیل کالاها و خدمات از سایر اشخاص و پرداخت تعهد مربوط به آن

3\_چرخه تولید”رویدادهای مربوط به تبدیل مواد به کالاها و خدمات

4\_چرخه مالی “رویدادهای مربوط به تبدیل منابع به کالاها و خدمات

هر چرخه معاملاتی  خطرهای  مختلفی داشته که باشد .مدیریت باید جزییات  اهداف کنترلی را برای هر چه معاملات افزایش دهد.زمانیکه اهداف کنترلی استقرار پیدا کرد مدیریت ممکن است اطلاعاتی را برای تعیین وسعتی که اهداف کنترل در هر چرخه معاملاتی سازمانها وجود دارد جمع آوری کند .شکل زیر کنترل های داخلی را برای هر چرخه نشان می دهد.

|  |  |
| --- | --- |
| **شکل کنترل های داخلی برای هر چرخه** | |
| چرخه معاملات | نمونه کنترل عینی |
| چرخه درآمد | 1-مشتریان باید براساس دستورات مدیریت مجاز باشند 2-قیمت و شرایط کالاها و خدمات باید براساس مجوزها و دستورات مدیریت باشد. 3-هر کالا و خدماتی که برای مشتریان ارسال می شود باید صورت حساب داشته باشد. 4-صورتحساب مشتریان باید صحیح باشد و فورا طبقه بندی خلاصه و گزارش شود. |
| چرخه مخارج | 1-فروشندگان کالاها باید بر اساس معیارهای مدیریت مجاز باشند. 2-استخدام کارمندان بایدبر اساس آیین نامه های استخدامی شرکت باشد. 3-دسترسی به قیمتهای پرداخت لیست حقوق و دستمزد به اشخاصی داده شود که مجوز مدیریت داشته باشند . 4-افزایش و کاهش نرخ دستمزد ها باید بر اساس دستور مدیریت باشد. 5-مقدار بدهی به فروشندگان باید صحیح باشد و فورا طبقه بندی و خلاصه و گزارش شود. |
|  |  |
| چرخه تولید | 1-طرح تولید باید مطابق مجوزهای مدیریت باشد. 2-بهای تمام شده کالای تولیدی باید صحیح باشد و فورا طبقه بندی خلاصه و گزارش شود. |
| چرخه مالی | 1-مقدار و زمان پرداخت بدهی باید مطابق معیارهای مدیریت باشد . 2-دسترسی به وجه نقد و اوراق بهادار باید به اشخاصی داده شود که مجوز لازم را از مدیریت داشته باشند |

**اجزای فرایند کنترل داخلی**

فرایند کنترل داخلی شامل 5 بخش میباشد

1-محیط کنترلی

2-ارزیابی ریسک

3-ارزیابی کنترلی

4-فعالیتهای کنترلی

5-مراقبت و نظارت

باید به دو نکته اشاره کنیم

اولا مسئولیت کنترل داخلی با مدیریت وهیات مدیره می باشد .و ثانیا آنچه که در طراحی سیستم های حسابداری و کنترل در موسسات به عنوان تعیین کننده بایستی در نظر گرفته شود هزینه طراحی و استقرار سیستم کنترل داخلی است  و نباید بیشتر از منافع حاصل از اجرای آن باشد .در واقع کنترل داخلی در هر موسسه ای بر اساس دو عامل نیازهای موسسه و منافع حاصل از استقرار آن طراحی و اجرا می شود .

نمونه سوالات امتحانی

1( ساختار راهبري شرکتي چه مواردي را در بر مي گيرد؟

2( دو نوع مشکل نمایندگي که سهامداران با آن ها روبه رو هستند را نام ببرید.

3( سهامداران اقليت را با سهامداران نهادي )عمده( مورد مقایسه قرار دهيد.

4( دو دیدگاه متفاوت در خصوص سهامداران نهادي را بنویسيد.

۵( برخي از وظایف و نقش هاي هيأت مدیره در شرکت ها را بنویسيد.

6( شکل هاي مختلف هيأت مدیره در شرکت هاي سهامي عام را بنویسيد.

1( دو رویکرد قانون گذاران در تدوین قوانين و مقررات شرکت ها را نام ببرید.

3( خط نگهداران )حسابرسان( تحليل گران مالي و موسسه هاي تعيين رتبه اعتباري در حاکميت شرکتي چه نقشي

دارند؟

8( کنترل هاي داخلي را تعریف کرده و اهداف آن را بنویسيد.

10 ( انواع کنترل هاي داخلي حسابداري را نوشته و توضيح دهيد.

11 ( کنترل هاي انضباطي به چند دسته تقسيم مي شوند؟ نام برده و توضيح دهيد.

12 ( اجزاي کنترل هاي داخلي را نام ببرید.

13 ( یک سيستم اطلاعاتي در کنترل هاي داخلي باید شامل چه روش هایي باشد؟

14 ( انواع حفاظت هاي کنترلي شامل چه مواردي است؟ شرح دهيد.

1۵ ( محدودیت هاي کنترل داخلي را بنویسيد.

16 ( مراحل ارزیابي ساختار کنترل داخلي توسط حسابرسان را بنویسيد.

44

11 ( چرخه هاي مختلف معاملات اکثر شرکت ها را بنویسيد.

13 ( فواید حاکميت شرکتي مناسب چيست؟

18 ( تعریف سازمان حسابرسان از تقلب را نوشته و شکل هاي آن را بنویسيد.

20 ( جزء هاي اصلي براي پيشگيري از تقلب را بنویسيد.

21 ( وظيفه دو گانه مدیر عامل چه تاثيري بر حاکميت شرکتي دارد؟

22 ( شرکت هاي کوچک و متوسط چه دلایلي براي پياده سازي حاکميت شرکتي دارند؟

23 ( شرایط انتخاب اعضاي هيأت مدیره را بنویسيد.

24 ( مدیریت هر یک از اعضاي هيأت مدیره به چه دلایلي مي تواند خاتمه یابد؟

2۵ ( پيشنهادهاي قابل ارائه به منظور بهبود اهداف حاکميت شرکتي را بنویسيد. ) 4 مورد(

26 ( انواع اظهارنظر حسابرس در خصوص کنترل هاي داخلي حاکم بر گزارشگري مالي را بنویسيد و توضيح

دهيد.

21 ( سه مزیت حسابرسي براي بازارهاي سرمایه و اقتصاد جهاني را از نظر شبکه هاي جهاني حسابداري بنویسيد.

23 ( تعریف حسابرسي داخلي را از نظر انجمن حسابرسان داخلي بنویسيد.

28 ( حسابرسان داخلي )به عنوان یکي از سازوکارهاي راهبري شرکتي( براي چه اهدافي به خوبي آموزش

دیده اند؟

30 ( انواع مجامع عمومي سهامداران را نوشته و هر یک را به اختصار با شرح اختيارات آن ها توضيح دهيد.\_\_