

حاکمیت شرکتی و نقش کمیته حسابرسی

رضا داغانی مصطفی^۱

احمد خان بیگی^۲

چکیده

با بروز تخلف‌های مالی و حتی غیر مالی در دهه اخیر، نقش حاکمیت شرکتی و ابزارهای حاکمیتی در کاهش وقوع تقلب یا تخلف، بیش از گذشته برجسته شده است. بطور مثال با وجود آمدن کمیته حسابرسی، بر ایجاد ارتباط مناسب بین هیئت مدیره، حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی شرکت کمک شایانی شده است. چنان که این کمیته، به‌عنوان عامل بازدارنده مدیریت از زیر پا گذاشتن کنترل‌های داخلی و در پیشگیری و مقابله با تقلب، نقش مؤثری ایفا می‌کند. کمیته حسابرسی در روند گزارشگری هیات مدیره در مورد وضعیت کنترل داخلی و در نهایت اعتبار صورت‌های مالی حسابرسی شده نقش مهمی ایفا می‌نماید با برقراری ارتباط‌های مداوم بین حسابرسان مستقل، کمیته حسابرسی و هیئت مدیره، کیفیت گزارش‌گری مالی شرکت افزایش یافته و نیز به نوعی بر انتخاب یا تغییر هیات مدیره تاثیر بسزایی خواهد گذاشت. پیامد آن افزایش پاسخگویی مدیریت در مقابل سهامداران خواهد بود. براساس موارد مطرح شده، در این پژوهش به بررسی نقش کمیته حسابرسی و حسابرسان داخلی در شرکت پرداخته شده و مسایلی نظیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی و فراوانی جلسات کمیته حسابرس بطور خاص مورد بررسی قرار گرفته است، همچنین وضعیت کمیته‌های حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی ۲۲۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و ۴۵ شرکت در فرا بورس تهران، بین سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۴ مورد بررسی قرار گرفته است.

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

^۱ دکتری حسابداری دانشگاه تربیت مدرس

^۲ دکتری حسابداری دانشگاه تهران

نویسنده مسئول، رضا داغانی

ایمیل نویسنده مسئول: Daghani@accountant.com

مقدمه

همواره پس از وقوع فساد مالی و تقلب‌های بزرگ، تلاش برای وضع کنترل‌های بیشتر به منظور جلوگیری از وقوع تقلب افزایش می‌یابد. رویکرد بنگاه‌ها نیز در مواجهه با این شرایط، وضع مقررات و تدوین ساختارهای کنترلی مناسب است.^۳ از جمله ارکان ساختار کنترل داخلی، کمیته حسابرسی است که در ادبیات حاکمیت شرکتی به آن توجه ویژه‌ای شده است (ابوت و همکاران، ۲۰۰۰). از سوی دیگر، مدیر نیز به‌منظور ایفای وظیفه مباشرتی خود، نیازمند کمیته حسابرسی است البته، این موضوع بدین مفهوم نخواهد بود که کمیته حسابرسی یک نقش نظارتی صرف در شرکت دارد، بلکه علاوه بر نقش نظارتی، نقش مشاوره مدیریت را نیز بر عهده خواهد داشت. از طرف دیگر، کارایی، اثربخشی و استقلال حسابرس (داخلی یا مستقل) مستلزم وجود کمیته حسابرسی است. همچنین این کمیته به ایجاد ارتباط مناسب بین هیئت‌مدیره، حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی شرکت کمک می‌کند. بنابراین این کمیته می‌تواند ارکان نظارتی شرکت را تقویت نماید، نظیر نظارت بر برقراری صحیح فعالیت‌های کنترلی شرکت به عنوان عاملی بازدارنده از زیر پا گذاشتن کنترل‌های داخلی خواهد بود. در روند گزارشگری مالی، کمیته‌های اثربخش حسابرسی، موجب افزایش اعتبار صورت‌های مالی حسابرسی‌شده می‌شوند. از طرف دیگر برقراری ارتباط حسابرسان، کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره موجب افزایش جریان اطلاعات سودمند، اثربخش و آگاهی‌دهنده خواهد شد. اعضای این کمیته با هیئت‌مدیره که مسئول حفظ منافع سهامداران است، همکاری نموده و بر کیفیت و مطلوبیت صورتهای مالی، ساختار حسابداری، فرآیند حسابرسی، کنترل داخلی و گزارشگری نظارت می‌کنند چنان که به موجبات کاهش ریسک سرمایه‌گذاران فراهم خواهند کرد و در نیز بر افزایش پاسخگویی مدیریت در مقابل سهامداران تاثیر گذار هستند. در این مقاله، در ابتدا نقش کمیته حسابرسی در شرکت و ویژگی‌های آن مطرح خواهد شد سپس برخی از مهمترین برنامه‌های کمیته حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گیرد، سپس برخی از ویژگی‌های فعالیت کمیته نظیر فراوانی جلسات آن و تحقیق‌های مرتبط مورد تحلیل قرار گرفته است. در نهایت تحقیق‌های صورت گرفته در ایران در مورد کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی و نیز به وضعیت و شرایط کمیته حسابرسی و حسابرس داخلی ۲۷۳ شرکت پذیرفته شده در شرکت‌های بورس و فرابورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار گرفته است.

^۳ شایان ذکر است مسئولیت‌های مرتبط با پیشگیری از تقلب در یک شرکت بین مدیران اجرایی، کمیته حسابرسی و حسابرس داخلی تقسیم می‌شود (مونتانیو و همکاران، ۲۰۱۰) البته مسئولیت نهایی در به کارگیری مکانیسم‌های کنترلی در کشف و جلوگیری از وقوع تقلب بر عهده هیات مدیره است.

نقش کمیته حسابرسی

برای توجه به نقش و جایگاه کمیته حسابرسی باید به قانون ساربنز اکسلی رجوع نمود. با اجرای قانون ساربنز اکسلی در سی‌ام جولای ۲۰۰۲، رویکرد مقابله با تقلب کمیسیون بورس اوراق بهادار^۴، دچار تغییرات اساسی شد. به رغم آن که قبل از تصویب قانون ساربنز اکسلی بسیاری مقررات در مورد تشکیل کمیته حسابرسی در سازوکارهای حاکمیت شرکتی وجود داشت. اما رعایت آن الزامی نبود و صرفاً برخی از پیشنهادها مورد توجه مدیران قرار گرفته بود. سقوط و ورشکستگی شرکت انران درست ۹ روز بعد از سقوط شرکت ورلدکام به عنوان بزرگ‌ترین ورشکستگی تاریخ بازار سرمایه جهان، حرفه حسابرسی و حسابداری را با تهدید و خطر مقابله با افکار عمومی و انتظارات فوق‌العاده بازیگران بازار سرمایه جهانی مواجه ساخت. بسیاری از توجه به مشارکت برخی مدیران ارشد مؤسسه حسابرسی آرتور آندرسن - به عنوان بزرگ‌ترین مؤسسه حسابرسی آمریکا - در نادیده انگاشتن تقلب‌ها، کل حرفه حسابرسی و حتی نهادهای نظارتی را نیز زیر سؤال برد.

بررسی تحقیقات گذشته نشان می‌دهد در بسیاری موارد مطروحه در قانون ساربنز اکسلی از جمله کمیته حسابرسی، پیشینه دیرینه‌ای داشتند که مدیریت بنگاه‌ها توجه‌ای بدان نکرده بودند. آرتور لویت رئیس وقت بورس اوراق بهادار آمریکا در سخنرانی سپتامبر ۱۹۹۸ در دانشگاه نیویورک تأکید نمود

... : حسابداری مورد عمل شرکت‌های بزرگ باعث بیش‌نمایی درآمد شرکت‌ها توسط مدیران آنها شده و این روند روبه افزایش است به طوری که پرسش‌های بسیاری را پیرامون توانایی‌ها شرکت‌ها جهت کنترل تقلب مدیریت در صورت‌های مالی مطرح می‌کند.^۴

با تصویب قانون ساربنز اکسلی نقش ویژه‌ای برای کمیته حسابرسی در افشای تقلب‌های مدیریت و عملیات خنثی‌کننده آن در طراحی کنترل‌های داخلی سازمانی، استقلال کمیته حسابرسی به عنوان بدنه اصلی راهبردی شرکت مطرح شد.

ویژگی کمیته حسابرسی

با توجه به تقلب‌های بین سال‌های ۲۰۰۲ - ۲۰۰۰ که به رغم برقراری سازوکارهای کنترل‌های داخلی صورت گرفت، موجب شد که در بخش ۳۰۱ قانون ساربنز اکسلی تأکید بسیاری بر استقلال

^۴ انجمن حسابرسان داخلی (IIA)، مؤسسه حسابداران تایید شده آمریکا (AICPA) و انجمن معیاران رسمی تقلب (ACFE) در سال ۲۰۰۸ به اجماعی در مورد تعریف تقلب رسیده‌اند که تقلب، فعلی عمدی یا نادیده انگاشتن وقایع بطور طراحی شده در جهت فریب دیگران که منجر به رنج قربانی در تحمل زیان یا دستیابی به سود غیر منصفانه می‌شود.

کمیته حسابرسی به عنوان یک عامل بازدارندهٔ تقلب کارکنان و نیز تقلب مدیران شود. واقعیت آن است که بورس اوراق بهادار آمریکا بعد از کشف تقلب در شرکت مکسن اند رایبیز در ۱۹۷۲ و پس از برملا شدن تقلب و فساد مدیریت این شرکت، پیرامون ارزیابی موجودی کالای پایان دوره، موضوع ایجاد کمیته حسابرسی به وسیلهٔ مدیران مستقل را مطرح کرد و در ۱۹۷۴ بحث افشای فعالیت‌های کمیتهٔ حسابرسی و نقش مدیران مستقل (غیر موظف) مجدداً مطرح شد. بعدها نیز آرتور لویت رئیس بورس اوراق بهادار آمریکا (۱۹۹۸) بر کنترل‌های داخلی توانمند به عنوان سدی در مقابل تقلب‌های صورت‌های مالی تأکید گذارد. در همین سال سازمان خود انتظام بلورین^۵ از چگونگی تأثیرگذاری بیشتر کمیتهٔ حسابرسی حمایت کرد. بلورین تأکید داشت که شرکت‌ها باید به تشکیل کمیتهٔ حسابرسی مستقل با حضور حداقل سه نفر آشنا به مسائل مالی که یک نفر از آنها کارشناس خبرهٔ مالی است، اقدام کنند. این گزارش همچنین تأکید دارد که کمیتهٔ حسابرسی باید نمایهٔ عملیاتی خود را در کنترل‌های داخلی تبیین نماید. بلافاصله پس از انتشار این گزارش، بورس اوراق بهادار ایالات متحده و کمیتهٔ بلورین تدابیر لازم را جهت استقلال اعضای کمیتهٔ حسابرسی، تصویب کردند و بعد از وقوع تقلب‌ها در سطوح مدیریت سال ۲۰۰۲، کنگرهٔ آمریکا با تصویب قانون ساربنز اکسلی، استقلال اعضای کمیتهٔ حسابرسی را قانونی نمود.

فعالیت‌های کنترلی شرکت

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

- فعالیتهای پیشگیرانه (بازدارنده) (نظیر تفکیک وظایف و حفاظت‌های فیزیکی).
- کنترل‌های کشف‌کننده، که مدیریت را در مورد مشکلات به وقوع پیوسته مطلع می‌کند (نظیر تهیه صورت مغایرت بانکی، انحرافات از سطح استاندارد یا بودجه شده)
- کنترل‌های اصلاحی، کمک به بازیابی شرکت در رویارویی یا مشکلات بالقوه است مانند برخورداری از پوشش بیمه‌ای مناسب.

سوالی که مطرح می‌شود کمیته حسابرسی در کدامیک از فرآیندهای فوق شرکت را همراهی می‌کند، دو بازوی کمیته حسابرسی، یعنی حسابرسی داخلی و واحد یا بخش مقابله با تقلب در کشف تخلف‌ها، این کمیته را در بخش‌های فوق یاری می‌دهند. همچنین در مورد ارتباط با حسابرس مستقل در کشف تقلب، نقش کمیته حسابرسی پررنگ است، بنابراین کمیته

⁵ Blue Ribbon Committee (BRC), (1999) Report and recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees (Stamford, CT, BRC).

حسابرسی در دو فعالیت جلوگیری و کشف تقلب، به طور مستقیم دخیل است اما در کنترل‌های اصلاحی، نیازمند تدوین برنامه‌های برای اصلاح امور شرکت یا در سطوح بالاتر شرکت است که تایید برنامه فوق به مجوز مدیریت ارشد شرکت نیاز خواهد داشت.

نمونه‌هایی از ساختار کمیته حسابرسی در سایر بورس‌ها

در زیر به بررسی دو بورس اوراق بهادار تورنتو (کانادا) و انجمن ملی معامله‌گران اوراق بهادار (نزدک) در مورد شرایط تعیین شده برای اعضای کمیته حسابرسی پرداخته می‌شود. بورس اوراق بهادار تورنتو (کانادا) شرکت‌ها را ملزم نموده است که کمیته حسابرسی حداقل با سه عضو تشکیل شود و هر یک باید مستقل باشند. به منظور داشتن استقلال در جهت اهداف کمیته حسابرسی، اول مدیر در کمیته‌های انتصاب و پاداش مستقل تشخیص داده شود و نباید بطور مستقیم و غیر مستقیم هر گونه مشورت، مشاوره یا حق الزحمه برای جبران این خدمات دریافت نماید (این خدمات شامل مشاوره حسابداری، حقوقی، سرمایه‌گذاری بانکی و مالی است)، یا حق الزحمه‌ای از جهت داشتن ظرفیتی به عنوان عضو هیات مدیره یا هر کمیته یا ریاست پاره وقت یا قائم مقام ریاست هیات یا هر گونه پاداش کمیته در شرکت را بپذیرد. همچنین ذکر شده است که نباید شخص به شرکت وابسته باشد (یا از اشخاص وابسته شرکت باشد). همچنین در انجمن ملی معامله‌گران اوراق بهادار (نزدک) بیان شده است که اعضا کمیته نباید مشارکتی در تهیه صورت‌های مالی شرکت در طی سه سال اخیر داشته باشند.

کمیته حسابرسی و ارتباط با حسابرس مستقل

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

- شرایط قابل گزارش و نقاط ضعف بااهمیت
 - شواهدی بر وقوع تقلب
 - اطلاعاتی درباره اعمال غیرقانونی
 - اطلاعاتی درباره تحریفات بااهمیت، مندرج در اطلاعات مالی میان دوره ای
- همچنین در بیانیه شماره شانزده هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام (PCOAB) مواردی که حسابرس باید با کمیته حسابرسی ارتباط برقرار نماید را به شرح زیر بر می‌شمارد:
- رویه‌ها و رویکردهای حسابداری با اهمیت (نظیر اولین انتخاب مدیران شرکت، تغییر در رویه‌های با اهمیت حسابداری و موارد بحث انگیز در بخش‌هایی که رهنمود مجازی در عمل مشاهده نمی‌شود).

- رویه‌ها و رویکردهای بحرانی حسابداری
 - برآوردهای بحرانی حسابداری
 - معاملات غیر عادی با اهمیت
- استاندارد ۶۱ انجمن حسابداران رسمی آمریکا همچنین حساب‌برسان را ملزم می‌کند کمیته حسابداری را نسبت به موارد زیر مطلع سازند:
- مسئولیت‌های حسابداری در انطباق با استانداردهای پذیرفته شده حسابداری،
 - خط‌مشی‌های حسابداری با اهمیت،
 - قضاوت‌های مدیریت و برآوردهای حسابداری،
 - تعدیلات با اهمیت حسابداری،
 - مسئولیت حساب‌برسان در مورد سایر مدارک و اطلاعات همراه صورت‌های مالی حسابداری شده،
 - عدم توافق با مدیریت،
 - مشاوره مدیریت با سایر حساب‌برسان حسب مورد،
 - موضوعات مهمی که با مدیریت قبل از نهایی شدن آن مطرح گردیده است، و
 - سایر مشکلات بوجود آمده در اجرای حسابداری.

حاکمیت شرکتی و کمیته حسابداری

اگر به اصول حاکمیت شرکتی از دیدگاه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^۶ (۲۰۰۴) نگاه کنیم، مشخص خواهد شد از جمله دلایل تدوین اصول حاکمیت شرکتی، توجه به حقوق ذینفعان است. برخی از این اصول شامل موارد زیر است.

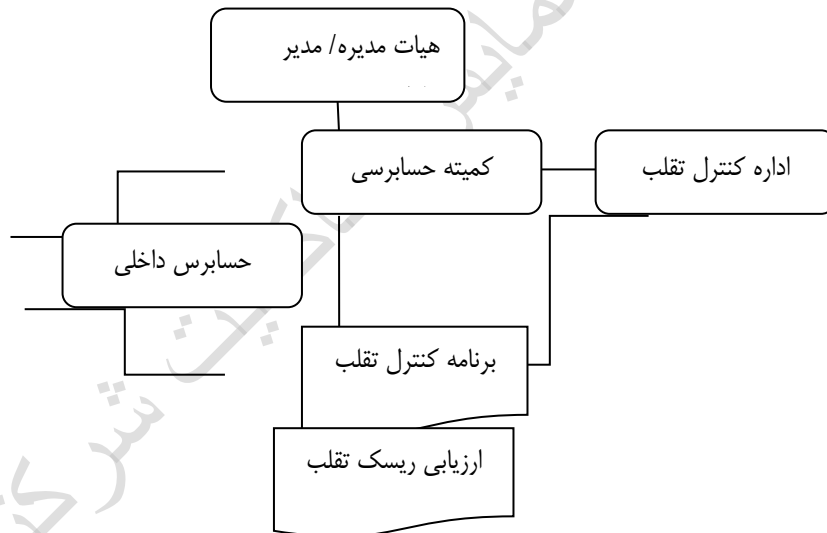
- حقوق ذینفعان مورد احترام قرار گیرد،
- جبران خسارت ذینفعان در هنگامی که حقوق آنها تضییع می‌شود،
- ذینفعان به اطلاعات دسترسی داشته باشند، و
- ذینفعان باید مجاز باشند که رویه‌های غیر اخلاقی و غیر قانونی هیات مدیره را فاش نمایند.
- بنابراین مقدرات حاکمیت شرکتی نقش با اهمیتی در تعیین و مشخص ساختن نوع و میزان روابط در سازمان خواهد داشت بطوری که حدود و شرایطی که ذینفعان می‌توانند

⁶ Organization for Economic Co-operation and Development

بر تصمیم‌گیری مدیریت تاثیر بگذارند از یک سو و پاسخگویی مدیریت از سوی دیگر مورد توجه قرار گرفته است.

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

با ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرسان، اطلاعات به‌موقعی درباره وضعیت مالی شرکت و نیز ضروری برای ارزیابی کارایی و درستکاری مدیریت در اختیار هیئت‌مدیره شرکت قرار می‌گیرد. در واقع، کمیته حسابرسی مسئول نظارت بر حاکمیت شرکتی، فرایند گزارشگری مالی، ساختار کنترل داخلی، عملکرد حسابرس داخلی و فعالیت‌های حسابرس مستقل است و به نیابت از هیئت‌مدیره و از طریق اطمینان‌بخشی نسبت به پاسخگویی شرکت، از سرمایه‌گذاران حمایت می‌کند. در گذشته سهامداران و سرمایه‌گذاران تنها اشخاصی بودند که مدیریت در قبال آنها پاسخگو بود، اما در حال حاضر، با درک فعالیت‌های واحد تجاری و تاثیر آن بر سایر بخش‌های جامعه، مدیریت باید در قبال جامعه نیز پاسخگو باشد.



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

برنامه مقابله با تقلب در کمیته حسابرسی

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

۱- ارزیابی ریسک تقلب

همانطور که در تحقیقات گذشته در بورس‌های ایالات متحده، کانادا و انگلیس مطرح است یک روش استاندارد وجود ندارد که یک سازمان بتواند با بکارگیری آن ریسک تقلب را ارزیابی کند، البته لازم به ذکر است هر روش ارزیابی ریسک تقلب به چارچوب کنترلی پذیرفته شده و دریافت دیدگاه مدیریت مرتبط است. هدف ارزیابی رسمی و سیستماتیک ریسک تقلب، شناسایی عوامل ریسک، کشف طرح و سناریوهای تقلب و اولویت دادن به ریسک‌های تقلب شناسایی شده است. پیتر دنت (شریک مؤسسه حسابرسی دلیپوت و متخصص مقابله با فساد در سطح بین الملل) معتقد است که مدیریت می‌تواند اثربخشی کنترل‌های موجود را ارزیابی نماید و اینکه آیا کنترل‌های جدید باید طراحی و به کار گرفته شود. مدیریت مسئولیت اصلی انجام ارزیابی ریسک تقلب است، هرچند اکثر تقلب‌های با اهمیت بطور مستقیم مرتبط به مدیر بوده است، حداقل در بخشی توسط کارمندان یا اشخاصی که طبق حاکمیت شرکتی در سایر سطوح سازمانی دارای مسئولیت هستند، کشف شده است. بنابراین واجد اهمیت است که کارمندان به دور از مدیریت در ارزیابی ریسک درگیر باشند.

ارزیابی ریسک تقلب باید شامل ارزیابی فرآیند تجاری شرکت باشد که بطور مستقیم یا تحت نظر مالکان یا اشخاص ذی نفوذ شرکت صورت می‌گیرد بطور مثال، مدیریت بخش سیستم اطلاعاتی که در طرح تقلب مشارکت داشته است، دارای این توانایی است که کنترل‌ها در سیستم اطلاعاتی را فریب یا آنها را غیر فعال نماید.

در تمام موارد فوق، حسابرسان داخلی دارای این فرصت هستند که ریسک تقلب و کنترل‌های سازمانی را در حیطه وظایف محوله به آنها ارزیابی و شناسایی نماید. آنها در توسعه، بررسی و ارزیابی مستمر از روند "ارزیابی ریسک تقلب" مشارکت می‌نمایند. برای بدست آوردن تمام مزایای سیستم هشدار، حسابرسان داخلی باید یک خط مستقیم ارتباطی با کمیته حسابرسی داشته باشند و در نهایت کمیته حسابرسی یا هیات مدیره باید هویت و مشخصات مدیریت ریسک تقلب را ارزیابی و نقش فعالی در فرآیند ارزیابی ریسک تقلب داشته باشند.

برای شرکت‌های که در حوزه‌های مختلف و دارای تنوع فعالیت یا از فناوری پیشرفته اطلاعاتی بهره می‌برند، باید در ارزیابی ریسک تقلب، باید تهدیدهای مختلف را در نظر گیرند. این گونه شرکت‌ها با فعالیت‌های متقابلانه ناشناخته بیشتر روبرو می‌شوند.

سازمان‌هایی که دارای شعبه‌های خارج از کشور هستند - بطور خاص در اقتصادهای نوظهور - نیاز به کارگیری برنامه‌ها و کنترل‌های کافی برای پیشگیری از وقوع تقلب،

سرقت و فساد دارند. با افزایش فساد در محیط عملیاتی، احتمال تاثیر آن بر سایر مدیران اجرایی و کارکنان وجود خواهد داشت. اما در چنین محیطی، آنچه که اهمیت خود را از دست خواهد داد، اعتبار و سابقه مدیران قابل اعتماد است.

برنامه افشاگری^۷

در مقررات بورس اوراق بهادار کانادا و قانون سارینز اکسلی، تعیین مرزهای اخلاقی و برنامه افشاگری الزامی شده است. این برنامه در پارلمان این کشور نیز معرفی شده است. با توجه به قانون مستندات الکترونیکی بخش خصوصی و حمایت از اطلاعات شخصی^۸ بر حمایت از کارکنان متضرر از فرآیند افشاگری که به گزارش موارد خلاف به کمیسیون اقدام نموده اند، در مقابل اقدام‌های تلافی جویانه مجرم، تاکید شده است.

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

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

۲- رویه مقابله با تقلب / اصول اخلاقی

اصول اخلاقی شرکت، اولین عامل در ارتباط با فلسفه پیشگیری تقلب است، بنابراین الزاماتی در جهت برقراری محیط کنترلی قوی - برای پیشگیری از تقلب - ایجاد شده است. تمایز بین سفید و سیاه از محیط خاکستری حتی برای امور تجاری، نسبت به دیروز

⁷ Whistleblower plan

^۸ این قانون در سال ۲۰۰۰ تصویب شد

مشکل شده است. مرزهای زبانی، تفاوت‌های فرهنگی در تمایز بین حق و باطل تاثیر گذار هستند. هنگامی که یک اصل اخلاقی گسترش می‌یابد، شرکت ممکن است بخواهد

:

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

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

۳- دیدگاه کمیته حسابرسی و هیات مدیره

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

اگر اعضای کمیته حسابرسی نسبت به موارد تقلب و عدم رعایت مقررات یا نقض از قوانین تجارت، مقررات بورس اوراق بهادار یا هر گونه مقررات ملزم به دریافت مجوز در سنگاپور است آگاه گردند بطوری که موارد فوق بر نتایج عملیات و موقعیت مالی ناشر تاثیر گذار باشد، کمیته حسابرسی باید چنین موضعی را با حسابرسان مستقل شرکت در

میان گذاشته و در زمان مناسب، آن را به هیات مدیره گزارش نماید (ماده ۲۱۹ قانون بورس اوراق بهادار سنگاپور)

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

در هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) بطور خاص بیان شده است که فعالیت‌های ناکافی و بی‌تاثیر مقابله با تقلب کمیته حسابرسی ممکن است یک شاخص قوی از وجود ضعف با اهمیت در کنترل های داخلی در سطح صورت‌های مالی باشد.^۹

در بررسی سال ۲۰۰۴ نهاد کمیته حسابرسی موسسه کی پی ام جی^{۱۰} در مورد ۵۰۰ عضو کمیته حسابرسی از صنایع مختلف شامل خدمات مالی ۳۷.۶ درصد، فناوری ۱۲.۷ درصد تولیدی ۱۰.۵ درصد، صنایع خرده فروشی ۹.۴ درصد، درمانی ۸.۴ درصد، انرژی ۵.۲ درصد، حمل و نقل ۲.۲ درصد، ارتباطی ۱.۶ درصد بر این عقیده هستند که زیان‌های محقق شده در تعدادی از رسوایی‌های گزارشگری مالی در چند سال اخیر قابل اجتناب بوده و کاهش می‌یافت اگر گزارشگری مالی و فرآیند حسابرسی یک شرکت توسط کمیته حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گرفت.

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

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

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

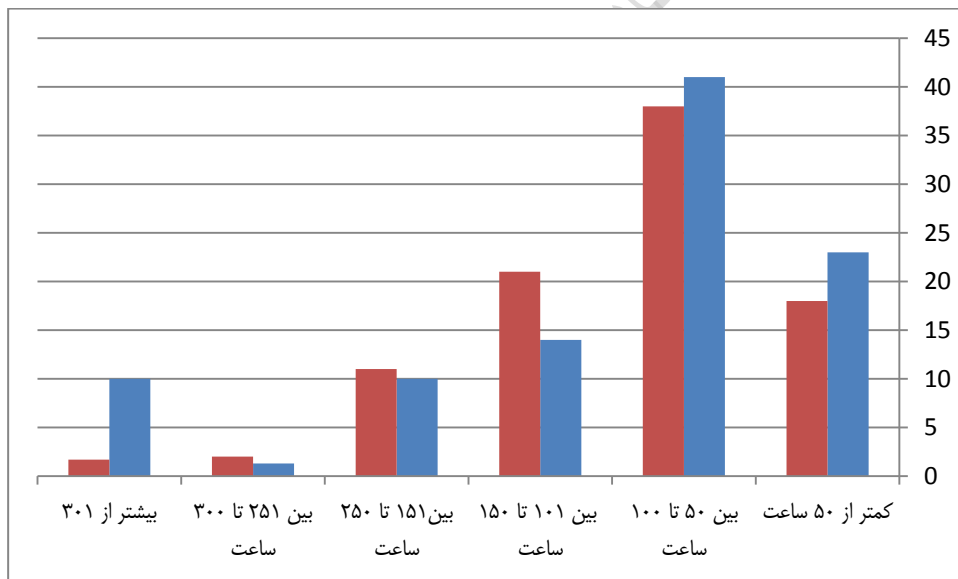
^۹ شواهد نشان داده است که استقلال اعضای کمیته حسابرسی و سطح فعالیت آنها، ارتباط منفی و با اهمیت بر وقوع تجدید ارایه شرکت دارد همچنین ارتباط منفی بین کمیته با حداقل یک عضو با تخصص مالی و تجدید ارایه شرکت، مطرح شده است (لاورنس و همکاران ۲۰۰۴)

^{۱۰} KPMG

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

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

دومین همایش ملی



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

تحقیقات صورت گرفته در مورد فراوانی جلسات کمیته حسابرسی

تحقیق‌هایی نیز در مورد فراوانی جلسات کمیته حسابرسی صورت گرفته، که برخی از آنها در ادامه مرور شده است. طبق تحقیق دی زورت و سالتربو (۲۰۰۱) فراوانی جلسات کمیته حسابرسی با

کاهش در سطح ارقام تعهدی اختیاری در ارتباط است به طوری که در کنار فعالیت هیات مدیره و نیز خیره‌گی مالی ممکن است محدودیت‌هایی بر مدیریت سود توسط مدیران شرکت داشته باشد. البته در تحقیق دیگر نتایج متفاوتی گزارش شده است بطوری که گیولیو (۲۰۱۱) نیز در مورد فراوانی جلسات کمیته حسابرسی در شرکت‌های ایتالیایی به این نتیجه رسیده است که سهامداران داخلی (مدیران دارای سهام شرکت) تاثیر منفی با اهمیتی هم بر تعداد جلسات کمیته حسابرسی و هم جلسات هیات مدیره، دارند. اگر چه مدیران مستقل در هیات مدیره نقش مثبتی در این زمینه داشته اند. سایر نتایج این تحقیق نشان داده است که هم کمیته حسابرسی در شرکت‌های بزرگتر فعال تر بوده اند

استورات و منرو (۲۰۰۷)، فراوانی جلسات کمیته حسابرسی و دعوت از حسابسان جهت حضور در جلسات در استرالیا، بطور با اهمیتی با کاهش ریسک قابل ذرک حسابرسی مرتبط بوده است طبق بررسی موسسه حسابرسی کی پی ام جی بیشترین میزان رسیدگی های کمیته های حسابرسی مرتبط با وضعیت ریسک شرکت در حدود ۷۰ درصد و ۴۰ درصد نیز مرتبط با حوزه گزارش های مالی شرکت‌ها بوده است. در جدول (۲) بیشترین حوزه های مورد بررسی کمیته حسابرسی ملاحظه می شود که ریسک ثقلب در حدود ۶ درصد حوزه های مورد بررسی کمیته ها را در بر داشته است.

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

۶	ریسک تقلب
۶	سایر ریسک‌ها
۳	سایر

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

آینده کمیته حسابرسی

به رغم تأکيدات و الزامات قانونی، بحران سال ۲۰۰۷ در بورس نیویورک نشان داد که متأسفانه با حضور کمیته حسابرسی همچنان نرخ رشد تقلب در شرکت‌ها نگران‌کننده است. این موضوع نشان از آن دارد که حتی با وجود کمیته حسابرسی نیز پدیده تقلب کماکان تأثیرات قابل ملاحظه‌ای بر فعالیت‌های مالی شرکت داشته است. البته تحقیق‌های اخیر تایید بر کاهش تقلب با رجوع بیشتر به کمیته حسابرسی در ساختار نظارتی شرکت دارند. یانگ (۲۰۰۰) توضیح داد کمیته حسابرسی، پیشگام در جلوگیری و کشف گزارشگری متقلبانه است. بیزلی (۱۹۹۶) ۱۱ عدم رجوع به کمیته حسابرسی را متأثر بر وقوع گزارشگری مالی متقلبانه می‌داند. وی مشاهده نمود که ۳۵٪ شرکت‌های متقلب و ۱۱٪ شرکت‌های غیر متقلب در طی سال به کمیته حسابرسی مراجعه نمودند. همچنین دجو و همکاران (۱۹۹۶) دریافت که شرکت‌های متقلب به کمیته حسابرسی کمتر توجه دارند.

نقش و وظایف حسابرس داخلی

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

تحقیقات صورت گرفته در ایران

شاید از اولین تحقیقات جامع صورت گرفته در مورد حسابرس داخلی را نیکخواه آزاد و قناد (۱۳۷۷) انجام داده اند که در بررسی عوامل عدم توسعه و روش‌های ارتقاء حسابرسی داخلی در ایران به عوامل سازمانی، محیطی و فردی را اشاره شده و به این نتیجه رسیدند که شناخت ناکافی مدیران از واحد حسابرسی داخلی و عدم به کارگیری نیروی‌های زبده (عامل سازمانی)، عدم اتکا به نتایج کار

¹¹ Beasley, M., 1996

حسابرسان داخلی توسط حسابرس مستقل و نبود نیروی متخصص (عامل محیطی) و عدم داشتن مهارت ارتباطی، دانش و تجربه لازم (عامل فردی) از جمله مهمترین عوامل مطرح شده در این تحقیق در بورس تهران مرتبط برای ۱۲۳ شرکتی بورس تهران بوده است. پس از این تحقیق، در مطالعات دیگری نیز به بررسی نقش حسابرس داخلی و ارتباط آن با حسابرسی مستقل پرداخته شد که می‌توان به تحقیق علوی (۱۳۸۲) در مورد منابع تخصیصی یافته به واحد حسابرسی داخلی از جهت مفید بودن گزارش حسابرسی داخلی برای حسابرس مستقل و نیز تاثیر آن بر کاهش هزینه حسابرسی، نیکبخت و معاذی نژاد (۱۳۸۷) در بررسی نظرات ۱۳۰ حسابدار رسمی در مورد تاثیر فعالیت حسابرسی داخلی بر حسابرسی مستقل، انصاری و شفیعی (۱۳۸۸) و حساس یگانه و همکاران (۱۳۸۹) در بررسی بی طرفی و شایستگی حسابرس و تاثیر آن بر مخارج حسابرسی مستقل، اشاره نمود.

روند تاسیس واحدهای حسابرسی و کمیته حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده بورس تهران از سال ۱۳۹۱ رشد قابل توجهی داشته است و در این سال حدود ۲۷ کمیته حسابرسی در بین شرکت-های بورسی تاسیس شده اند. در سال ۱۳۹۲ و بعد از دستورالعمل سازمان بورس و اوراق بهادار در مورد لزوم تشکیل کمیته حسابرسی حدود ۱۶۷ شرکت بورسی و فرا بورسی اقدام به تشکیل کمیته حسابرسی نموده‌اند و در سال ۱۳۹۳ این تعداد قریب به ۶۹ و در سال ۱۳۹۴ تا حال حاضر بیش از ۱۰ شرکت به این فهرست اضافه شده اند.

تاریخ تشکیل	تعداد	درصد	بورس	درصد	فرا بورس	درصد
1391	27	۹/۸۹%	۱۹	۸/۳۳%	۸	۱۷/۷۸%
۱۳۹۲	۱۶۷	۶۱/۱۷%	۱۴۹	۶۵/۳۵%	۱۸	۴۰/۰۰%
۱۳۹۳	۶۹	۲۵/۲۷%	۵۲	۲۲/۸۱%	۱۷	۳۷/۷۸%
۱۳۹۴	۱۰	۳/۶۶%	۸	۳/۵۱%	۲	۴/۴۴%
جمع	۲۷۳	۱۰۰/۰۰%	۲۲۸	۱۰۰/۰۰%	۴۵	۱۰۰/۰۰%

جدول (۳)، روند تشکیل واحدهای حسابرسی و کمیته‌های حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران

در بررسی وضعیت کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی ۲۲۲ شرکت بورسی و ۳۹ شرکت فرا بورسی در ایران تا پایان سال ۱۳۹۳، حدود ۸۹ درصد آنها کمیته حسابرسی سه عضو و در حدود ۱۱ درصد نیز از سه عضو بیشتر داشته‌اند. در مورد واحد حسابرسی داخلی این شرکتها، حدود ۹۲ درصد آنها دارای واحد حسابرسی داخلی بوده‌اند که مدیریت ۲۰ واحد را خانمها به عهده داشته‌اند و حدود ۶۷ درصد آنها نیز دارای دانش حسابداری و مدیریت مالی هستند، حدود ۳ درصد شرکتها نیز از

خدمات برون سپاری موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی برای واحد حسابرسی داخلی خود استفاده کرده‌اند.

شرکتها	تعداد اعضای کمیته حسابرسی		جمع	حسابرس داخلی		جمع
	سه نفره	بیش از سه نفر		واحد حسابرسی داخلی	برون سپاری	
تعداد	۲۶۱	۳۲	۲۹۳	۲۶۹	۲۴	۲۹۳
درصد	۸۹/۰۸%	۰/۰۰%	۱۰۰/۰۰%	۹۱/۸۱%	۸/۱۹%	۱۰۰/۰۰%
بورس	تعداد اعضای کمیته حسابرسی		جمع	جنسیت		درصد
	تعداد	جنسیت		تعداد	جنسیت	
بورس	۲۲۲	۱۹	۲۴۱	زن	۲۰	۷/۴۳%
فرا بورس	۳۹	۱۳	۵۲	مرد	۲۴۹	۹۲/۵۷%
	۲۶۱	۳۲	۲۹۳	جمع	۲۶۹	۱۰۰/۰۰%

جدول (۴)، بررسی کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی در ۲۹۳ شرکت پذیرفته شده در بورس و فرا بورس تهران

نتیجه گیری

بررسی نقش و روابط اعضای کمیته حسابرسی، حسابرسان مستقل و هیات مدیره با یکدیگر، نشان دهنده آن است که در جهت حمایت از سهامداران، باید به این مسایل حاکمیت شرکتی بیش از گذشته اهمیت قایل شد. بطور مثال، هیئت مدیره با کمیته حسابرسی ارتباط برقرار می کند و با کمک آنها وظایف اجرایی و نظارتی خود را انجام می دهد. کمیته حسابرسی، علاوه بر نظارت بر فعالیت های کنترلی شرکتی، با گزینش نگرش جستجوگرانه، قضاوت های مدیریت را مورد سؤال قرار خواهد داد! پیامد این امر را می توان در تقویت استقلال حسابرس مستقل و جایگاه حسابرس داخلی پیگیری نمود تا با برقراری ارتباط بین آنها به پیدایش جریان اطلاعاتی سودمند، کمک می کند. در بررسی حوزه تحقیقات صورت گرفته در ایران، می توان بیان داشت حوزه مطالعه بر نقش کمیته حسابرسی هنوز در سال های ابتدایی خود در ایران است. البته این نیاز احساس می شود بطور متناوب به چالش های این حرفه مانند تحقیق نیکخواه آزاد و قناد (۱۳۷۷) پرداخته شود، مطالعاتی که می تواند بر عهده انجمن های حرفه ای حسابرسی یا حسابداری قرار گیرد.

منابع

- محمدیان محمد (۱۳۹۰)، نقش و روابط حسابرس، کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره در پاسخگویی به سهامداران، مجله حسابرس، ۱۳۶-۱۳۹، ۵۶
- حساس یگانه یحیی و مرتضی معیری (۱۳۸۴)، حاکمیت شرکتی، حسابرسی و کمیته حسابرسی، حسابدار، ۲۰۰، ۶۶-۵۷
- عبدالمهدی انصاری و حسین شفیعی (۱۳۸۸)، بررسی تاثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه حسابرسی، تحقیقات مالی دوره ۱۶(۵)، ۲۱-۳۴
- نیکبخت محمد رضا، محمدمهدی معاذی نژاد (۱۳۸۸) عوامل موثر در اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی، بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۱۰(۲۶)، ۹۳-۱۱۲
- نیکخواه آزاد علی و حمیدرضا قناد (۱۳۷۷) عوامل عدم توسعه و روشهای ارتقاء حسابرسی داخلی در ایران، بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۱(۶)، ۳۵-۵۹
- کنیری حسین (۱۳۸۴)، نحوه تشکیل و وظایف کمیته حسابرسی، دانش حسابرسی، شماره ۱۶، ۴-۲۴

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

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

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

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

DeZoort, F. T., & Salterio, S. E. (2001). The effects of corporate governance experience and financial-reporting and audit knowledge on audit committee members' judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20(2), 31-47.

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

Giulio G.(2011). Determinants of board and audit committee meeting frequency: Evidence from Italian companies", *Managerial Auditing Journal*, 26 (3); 208 - 229

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

Lawrence J. Abbott, Susan Parker, and Gary F. Peters (2004) Audit Committee Characteristics and Restatements. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 23(1);1;69-87.

Munteanu V., Zuca M., Zuca Ş.(2010). Internal Audit in Public Companies and Institutions: Concepts, Methodology, Regulations, Case Studies, Working paper , Wolters Kluwer, Bucharest. Statement on Auditing Standards No. 61, Communication with Audit Committees, as amended, AICPA.

Stewart, J. and Munro, L. (2007), The Impact of Audit Committee Existence and Audit Committee Meeting Frequency on the External Audit: Perceptions of Australian Auditors. *International Journal of Auditing*, 11: 51-69.