

## واکاوی سازوکارهای نظارتی و کنترلی نظام راهبری

### شرکتی

محمود لاری دشت‌بیاض<sup>۱</sup>، هنگامه نظری<sup>۲</sup>، مصطفی قناده<sup>۳</sup>

#### چکیده

تاریخ دریافت: ۹۵/۰۱/۲۳

تاریخ پذیرش: ۹۵/۰۶/۰۸

هدف اصلی سازوکارهای نظارتی و کنترلی، شفاف‌سازی و پاسخگویی است. بنابراین راهبری شرکتی ازجمله عواملی است که برای ایفای مسئولیت پاسخگویی، با تأکید بر استقرار کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی، مورد توجه سازمان‌ها قرار گرفته‌است. کمیته‌های حسابرسی برای کارایی بیشتر و تکمیل نقش کنترلی خود در سازمان، سیاست‌های کنترل داخلی قوی‌تری را از طریق افزایش کیفیت گزارشگری مالی ایجاد می‌کنند. گستره نظام راهبری شرکتی از نقش هدایت و کنترل هیأت مدیره تا مدیران اجرایی و عملیاتی و نقش اطمینان‌بخشی حسابرسان داخلی و مستقل ادامه می‌یابد. کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی از جمله ابزارهای نظارتی مدیریت است که امکان مدیریت بهتر فعالیت‌ها را برای تصمیم‌گیرندگان درون سازمان فراهم می‌کند. بنابراین کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی به عنوان سازوکارهای نظارتی و کنترل داخلی به عنوان سازوکار کنترلی، از اجزای مهم راهبری شرکتی در نظر گرفته می‌شوند. آنچه حائز اهمیت است نیاز سازوکارهای نظارتی و کنترلی به بهبود و تغییرات مداوم در راستای تحولات سازمان می‌باشد. در این مقاله به اهمیت و جایگاه کمیته حسابرسی، حسابرسی داخلی و کنترل داخلی پرداخته می‌شود و افزون بر آن، نقش این سازوکارها در نظام راهبری شرکتی تبیین می‌گردد.

**واژه‌های کلیدی:** کمیته حسابرسی، حسابرسی داخلی، کنترل داخلی، راهبری شرکتی، مدیریت ریسک.

طبقه‌بندی موضوعی: G32, G34, M42

کد DOI: 10.22051/ijar.2017.9270.1097

<sup>۱</sup> استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی، مشهد، ایران. (M.Lari@um.ac.ir)

<sup>۲</sup> دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، ایران. (Nazari.h@stu.um.ac.ir)

<sup>۳</sup> دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، ایران، نویسنده مسئول. (Ghannad@Stu.um.ac.ir)

### مقدمه

مطابق تعریف انجمن حسابداری آمریکا، حسابرسی فرآیند سیستماتیک جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به رویدادهای اقتصادی به منظور تعیین میزان انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به استفاده‌کنندگان می‌باشد. نقش حسابرسی ایجاد اطمینان برای استفاده‌کنندگان نسبت به تطابق اطلاعات با اصول حسابداری است و تصویری کامل و شفاف از عملکرد مالی شرکت در بررسی‌های مالی را نشان می‌دهد (جیرگیو و همکاران، ۲۰۰۹). امروزه نقش حسابرسی داخلی در حمایت از مدیریت و سایر افراد درون سازمان برای اطمینان از صحت و قابلیت اتکای گزارشگری مالی اهمیت ویژه‌ای یافته است. با توجه به تغییرات متوالی که در حرفه حسابرسی داخلی رخ می‌دهد، حسابرسان داخلی در تلاش‌اند تا اثربخشی مدیریت ریسک و کنترل فرآیندهای راهبری شرکتی را بهبود بخشند. به منظور درک سیستم‌ها و فرآیندهای جدید ناشی از تغییرات قوانین، حسابرسان داخلی باید شرایط را در سازمان مورد بازبینی قرار داده و نقش مؤثری در تعیین معقولانه بودن برنامه‌ریزی عمر سازمان برای بلندمدت ایفا کنند.

همچنین حسابرسان داخلی باید برای جلوگیری و کشف تقلب‌ها و بی‌نظمی‌های کنترل داخلی، درک دقیقی از عملیات و رویه‌های شرکت داشته باشند و قادر به طراحی و اجرای آزمون‌ها جهت بررسی تطابق فرآیندها با اهداف و دستورالعمل‌های تعیین شده باشند (کلارک و همکاران، ۱۹۸۰). سیستم کنترل داخلی از مهم‌ترین سازوکارهای کنترلی برای هدایت اثربخش سازمان است (یانگ، ۲۰۰۲). کنترل داخلی منبع باارزشی برای کمیته‌های حسابرسی جهت رویارویی با قوانین و مقررات مربوط به گزارشگری مالی است؛ از طرفی، وجود حسابرسان داخلی یکی از عوامل مؤثر بر کنترل داخلی کارا و کیفیت بالای گزارشگری مالی محسوب می‌شود (استانسیو، ۲۰۱۲).

نقطه سرآغاز دستیابی به راهبری شرکتی، داخل سازمان است و نه خارج از سازمان. باید توجه داشت؛ حسابرس داخلی، نقش بسیار مؤثری در راهبری شرکتی و بهبود کیفیت گزارشگری مالی ایفا می‌کند (پیوندی و خرم، ۱۳۹۲). افزون بر این شواهد نشان می‌دهد، جهت تقویت روابط بین حسابرسی داخلی و راهبری شرکتی، روش‌های جدید کنترل داخلی مبتنی بر ریسک بسیار مؤثر خواهد بود (کائو و همکاران، ۲۰۱۵). در این نوشتار ابتدا به بیان مفاهیم، اهمیت و جایگاه

کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی به عنوان ابزارهای نظارتی مدیریت و کنترل‌های داخلی به عنوان مهم‌ترین ابزار کنترلی مدیریت پرداخته می‌شود و پس از آن، نقش این سازوکارها در نظام راهبری شرکتی تبیین می‌گردد.

### ضرورت وجود کمیته حسابرسی برای سازمان

براساس ماده ۱۰ دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران و فرابورس، مدیریت ارشد شرکت باید کمیته حسابرسی را زیر نظر هیأت مدیره و مطابق با ضوابط سازمان بورس اوراق بهادار و واحد حسابرسی داخلی را زیر نظر کمیته حسابرسی تشکیل دهد. خدمات حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی که ریاست آن به عهده یکی از اعضای غیرموظف هیأت مدیره است به عنوان مشاور هیأت مدیره اهمیت به‌سزایی دارد. وجود کمیته حسابرسی برای نظارت بر وظایف و مسئولیت‌های حسابرسی داخلی موجب افزایش استقلال حسابرسان داخلی می‌شود (پیوندی و خرم، ۱۳۹۲). وظایف کمیته حسابرسی که شامل حصول اطمینان از نظام‌های کنترلی و سیستم حسابداری است، می‌تواند به کاهش هزینه‌های نمایندگی و بهبود سیستم کنترل‌های داخلی کمک کند. کمیته حسابرسی مسئول نظارت بر استخدام، ترفیع، حقوق و مزایای رئیس حسابرسی داخلی و شکل‌گیری عملیاتی واحد حسابرسی داخلی است (پیوندی و خرم، ۱۳۹۲). همچنین این کمیته مسئول نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی و کنترل‌های مربوط به آن می‌باشد. بنابراین به منظور اطمینان بخشی بی‌طرفانه نسبت به صورت‌های مالی و عملکرد شرکت باید دارای حداقل سه عضو غیرموظف هیأت مدیره باشد (سلیمانی و مقدسی، ۱۳۹۳).

### اهمیت و ضرورت اجرای حسابرسی داخلی

باتوجه به پیچیدگی‌های سازمانی و افزایش معاملات تجاری، مدیران سازمان‌های انتفاعی و غیرانتفاعی برای دستیابی به اهداف سازمان و حصول اطمینان از به‌کارگیری منابع، واحدی تحت عنوان حسابرسی داخلی را ایجاد می‌کنند. محدوده وظایف، فعالیت‌ها و روش‌های حسابرسی داخلی و نحوه گزارشگری آن‌ها باید به روشنی مشخص بوده و به عهده افراد ذی‌صلاح قرار گیرد (رحیمیان و توکل‌نیا، ۱۳۹۱). پس از توجه به ضرورت تشکیل واحد حسابرسی داخلی، باید توجه نمود که حسابرسی داخلی فعالیتی هدفمند و مستقل است که نسبت به کنترل‌های

داخلی سازمان اطمینانی را فراهم می‌آورد و با انجام ارزیابی‌های مستمر از ریسک، به سازمان در دستیابی به اهدافش کمک می‌نماید. همچنین با ارائه پیشنهادهای به مدیریت، موجب افزایش اثربخشی و ارزش‌افزایی عملیات سازمان می‌گردد. به طور کلی حسابرسی داخلی حرفه‌ای است که خود را به طور پیوسته اصلاح می‌کند (جوکان، ۲۰۱۱). همچنین حسابرسی داخلی، فعالیت‌ها و خدمات واحد تجاری را به منظور بهبود آن‌ها بررسی می‌نماید و منجر به روش‌ها و سیاست‌های مستحکمی می‌شود که توسط واحد تجاری مربوطه ایجاد شده‌اند و تنها محدود به جنبه‌های مالی نمی‌شود (جینگ، ۲۰۰۹).

حسابرسی داخلی یکی از کارکردهای کنترل داخلی است و نباید با ساختار کنترل داخلی اشتباه گرفته شود. حسابرسی داخلی و کنترل داخلی فعالیتی مستقل از یکدیگرند و ارتباط وابسته‌ای میان آن‌ها وجود ندارد (جینگ، ۲۰۰۹). از طرفی، عملکرد حسابرسی داخلی باید نشان‌دهنده عدم اعمال نفوذ غیرمسئولانه در حسابرسی داخلی و وجود استقلال حسابرس داخلی باشد. در صورتی که سازمان از استقلال لازم و کافی برخوردار باشد، خدمات حسابرسی داخلی در آن به بهترین شکلم مکن ارائه می‌شوند (فادزیل و همکاران، ۲۰۰۵). دستورالعمل حسابرسی داخلی، فرآیند گزارشگری مستقیم به کمیته حسابرسی و هیأت‌مدیره را تشکیل می‌دهد و با ارائه ارزیابی بی‌طرفانه، مشارکت ارزشمندی در نظارت مؤثر سازمان دارد. فعالیت صحیح و معتبر حسابرسان داخلی می‌تواند اعتماد حسابرسان مستقل را جلب نماید (هدلی و بن‌چوری، ۲۰۱۱).

در ایران، سال ۱۳۹۱ انجمن حسابرسان داخلی تشکیل و دستورالعمل کنترل‌های داخلی از سوی سازمان بورس و اوراق بهادار ابلاغ و اجرای آن از سال ۱۳۹۲ الزامی گردید. بحران‌ها و فسادهای اقتصادی و تغییرات در مقررات و فناوری، محرک اصلی تغییرات گسترده در حسابرسی داخلی هستند. در چنین محیط پرچالشی ارتقای صلاحیت‌های محوری و حرفه‌ای حسابرسان داخلی اهمیت می‌یابد. با توجه به افزایش ارزش و جایگاه حسابرسی داخلی، این انتظار وجود دارد که حسابرسان داخلی با روش‌های زیر به ارزش‌آفرینی در سازمان‌ها کمک نمایند (رحمانی، ۱۳۹۳):

- هشدار زود هنگام نسبت به وجود ریسک‌های نوظهور
- تمرکز عمیق بر موضوعات عملیاتی، رعایت و گزارشگری غیرمالی

- بهبود اطلاعات برای تصمیم‌گیری در سراسر سازمان
- توجه به نشانه‌های تهدید و زوال فرهنگ ریسک

بورس اوراق بهادار نیویورک هم به تازگی الزاماتی تصویب کرده است که شرکت‌های پذیرفته شده را ملزم به استقرار حسابرسی داخلی جهت اطمینان از کارایی عملیاتی و گزارشگری می‌کند (عبدالمحمدی، ۱۳۹۳). بنابراین از آنجایی که حسابرسی داخلی مورد توجه بورس اوراق بهادار نیویورک و همچنین بورس اوراق بهادار کشورمان قرار گرفته است، باید به دقت محدوده فعالیت‌های آن مورد بررسی قرار گیرد.

### پیاده‌سازی حسابرسی داخلی

حسابرسی داخلی یک واحد رسمی تعریف شده، واحد تجاری یا عملکردی در سازمان با مسئولیت برنامه‌ریزی، انجام و گزارشگری نتایج تمام فعالیت‌های حسابرسی داخلی به هیأت مدیره می‌باشد. حوزه عمل حسابرسی داخلی شامل تمام فعالیت‌های حسابرسی از جمله حسابرسی مالی، کنترل‌های فناوری اطلاعات، روش‌ها، قابلیت‌ها و محیط است که سازمان را هدایت می‌کند.

مسئولیت‌های پیاده‌سازی حسابرسی داخلی، هماهنگی‌ها و تعهدات آن و امضای گزارش حسابرسی داخلی باید کیفیت حسابرسی داخلی را برآورده سازند. حسابرسان داخلی جز لاینفک نظام راهبری شرکتی هستند و نقش عمده‌ای در اطمینان‌بخشی از صحت و قابلیت اتکاء صورت‌های مالی ایفا می‌کنند (تابارا و اونگورینو، ۲۰۱۲). حسابرسان داخلی، کارمندان دائمی واحد تجاری هستند و به طور مستقیم وابسته به مدیریت یا مجمع عمومی صاحبان سهام می‌باشند. از طرف دیگر حسابرسان داخلی مشاوره می‌دهند، اما تصمیم‌گیری نمی‌کنند، بلکه وظیفه آن‌ها بهبود فعالیت‌هایی است که مدیریت برای رسیدن به اهداف سازمان بر عهده دارد (دانیلا و آتیلا، ۲۰۱۳). نقش حسابرسان داخلی تعیین این است که آیا سیستم‌های طراحی شده توسط مدیریت کافی و مؤثر هستند (فادزیل و همکاران، ۲۰۰۵)؟ استفاده بهینه از کار حسابرسی داخلی می‌تواند کارایی و اثربخشی حسابرس مستقل را بهبود بخشیده و موجب افزایش ارزش حسابرسی داخلی گردد (نیکبخت و معاذی‌نژاد، ۱۳۸۷). مونتینو و زاهاریا (۲۰۱۴) طبق بررسی‌هایی که انجام داده‌اند، دریافته‌اند که حسابرسی داخلی در طول سالیان، نقش‌های جدیدی را پذیرفته است.

نقش‌های متعدد حسابرسی داخلی در نگاره زیر ارائه شده است و پس از آن به ذکر توضیحاتی در خصوص هر یک، پرداخته شده است.

#### نگاره (۱): نقش‌های متعدد حسابرسی داخلی

دوره زمانی	نقش حسابرسی داخلی
۱۹۵۰	بررسی رویدادهای حسابداری و سندرسی
۱۹۶۰	ارزیابی تطابق (بررسی رعایت رویه‌های شرکت)
۱۹۷۰	آزمون رویه‌ها
۱۹۸۰	ارزیابی کنترل‌های داخلی
۱۹۹۰	گزارش سیستم کنترل‌های داخلی
۲۰۰۰	ارزیابی سیستم مدیریت ریسک
۲۰۰۱	بهبود سیستم مدیریت ریسک
۲۰۰۲	گزارشگری فعالیت‌های انجام شده
۲۰۰۳	توجه به خدمات دارای ارزش افزوده
۲۰۰۴-۲۰۰۹	تقویت حسابرسی داخلی
۲۰۱۰-۲۰۱۳	صلاحیت مدیریت ریسک مالی

**بررسی رویدادهای حسابداری و سندرسی:** گروهی از حسابرسان وظیفه بررسی درست یا اشتباه بودن ثبت‌های حسابداری را به عهده دارند و در این شرایط معیار عملکرد حسابرسی داخلی، میزان شناسایی ثبت‌های اشتباه می‌باشد.

**ارزیابی تطابق (بررسی رعایت رویه‌های شرکت):** حسابرسان داخلی جهت ارزیابی میزان مطابقت روش‌های مالی مورد استفاده، در زمان انجام مأموریت‌های مختلف از چک‌لیست‌های متنوع بهره می‌گیرند، زیرا آنان مسئولیت بررسی فعالیت‌های کنترلی اعلام نشده و آزمون ثبت‌ها به منظور شناسایی موارد عدم رعایت روش‌ها را برعهده دارند.

**آزمون رویه‌ها:** نقش حسابرسی داخلی بررسی ثبت‌ها، اسناد و شناسایی مشکلات و راه‌حل‌های موردنیاز برای رفع این مشکلات است. افزون بر این، حسابرسان خطاها و مشکلاتی که به علت عدم وجود تفسیر درستی از روش‌ها ایجاد می‌شوند را شناسایی می‌نمایند. بنابراین اظهارنظر حسابرسان داخلی در جهت ایجاد تصویر ذهنی جدیدی نسبت به نقش ایشان، به مدیریت کمک می‌کند.

**ارزیابی کنترل‌های داخلی:** حسابرسان داخلی به عنوان مشاوران مدیریت در شناسایی انواع کنترل‌های موردنیاز که باید اجرا شوند، فعالیت می‌کنند.

**گزارش سیستم کنترل‌های داخلی:** امکان‌استفاده از تکنیک‌ها و ابزارهای مورد نیاز حسابرسی داخلی و انجام فرآیند ارزیابی بر مبنای چارچوب کنترل داخلی ایجاد شده است.

**ارزیابی سیستم مدیریت ریسک:** استفاده از سیستم‌های جدید و کارا برای مدیریت ریسک عملیاتی، بر اهمیت راهبری شرکتی انواع فعالیت‌های تجاری و خدمات‌بخش عمومی تأکید می‌ورزد.

**بهبود سیستم مدیریت ریسک:** واحدهای تجاری بزرگ در حسابرسی داخلی از روندهایی پیروی می‌کنند که مفاهیم مدیریت ریسک را توسعه می‌دهد.

**گزارشگری فعالیت‌های انجام شده:** اظهارنظر حسابرسان داخلی می‌تواند برنامه مدیریت و اجرای مراحل صریحی که منجر به دستیابی به اهداف می‌شود را بهبود بخشد.

**توجه به خدمات دارای ارزش افزوده:** به منظور گردآوری اطلاعات به جهت ارزیابی ریسک، حسابرسان داخلی باید از عملیات و فرصت‌هایی که می‌تواند به بهبود شرایط سازمان کمک کند، آگاهی داشته باشند. استراتژی که برای افزایش ارزش سازمان استفاده می‌شود می‌تواند شامل هر یک از موارد زیر باشد:

- دستیابی به حداکثر کارایی حسابرسی داخلی و انعکاس آن در تعادل بین نتایج اجرای روش‌ها و هزینه‌های مربوط به ساختار کنترل داخلی
- حفظ مدیریت در اجرای سیستم کنترلی درون واحد تجاری
- تنظیم چارچوب کلی برای کمیته حسابرسی و استراتژی‌های حسابرسی داخلی
- شناسایی عوامل کلیدی بکاررفته در بررسی روندهای آشکار شده در فعالیت‌های واحد تجاری

**تقویت حسابرسی داخلی:** حسابرسی داخلی از طریق ارزیابی سیستم کنترل داخلی، تجزیه و تحلیل ریسک مربوط به فعالیت‌های قابل حسابرسی و توصیه‌های ثبت شده در گزارش برای

دستیابی به اهداف سازمان، افزایش ارزش برای سازمان ایجاد می‌کند. فعالیت حسابرسی داخلی مبتنی بر چارچوب انعطاف‌پذیری از منابع پذیرفته شده‌ای است که قابل پذیرش برای کشورهای مختلف می‌باشد و در انطباق با قوانین حاکم بر بخش‌های مختلف فعالیت و فرهنگ واحد تجاری خاص قرار دارد. چارچوب حسابرسی داخلی شامل موارد زیر است:

- تعریف حسابرسی داخلی انجام مأموریت‌های مشاوره‌ای و اطمینان‌بخشی به وسیله حسابرسی داخلی را تصریح می‌کند که در خصوص ریسک، کنترل‌های داخلی و مدیریت واحد تجاری می‌باشد.
- دستورالعمل‌های وظیفه‌شناختی که ارزش‌ها و اصول حسابرسی داخلی را برای هدایت عملکرد حرفه‌ای مبتنی بر مفاهیم خاص فراهم می‌آورد.
- استانداردهای حرفه‌ای برای عملکرد حسابرسی داخلی که حساب‌رسان را در انجام مأموریت و فعالیت‌شان راهنمایی می‌کنند.
- عملکردهای برنامه‌های کاربردی که نقش‌ها (استانداردها) را توضیح داده و بهترین عملکرد را توصیه می‌نمایند.

**صلاحیت مدیریت ریسک مالی:** دیدگاه‌های جدیدی نسبت به مسائل مربوط به مدیریت جامع و مدیریت ریسک در حسابرسی داخلی مورد توجه قرار گرفته‌اند.

امکان دسترسی مستقیم و کامل به اطلاعات حسابرسی داخلی برای ذی‌نفعان داخلی سازمان وجود دارد، در حالی که ذی‌نفعان خارجی از جمله سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، تحلیل‌گران، مشتریان و عرضه‌کنندگان به اطلاعات مستقیم و جزئیات مربوط به ترکیب حساب‌رسان داخلی و فعالیت‌های طراحی شده برای اطمینان یافتن نسبت به گزارشگری مالی، عملیات و رعایت مقررات ندارند و این عدم تقارن اطلاعاتی منجر به کاهش اطمینان ذی‌نفعان خارجی و به خطراتدن کارکرد بازار می‌شود (آکلرف، ۱۹۷۰). از طرفی، گزارش حسابرسی داخلی به افزایش درک ذی‌نفعان از عملکرد حسابرسی داخلی و راهبری شرکتی کمک می‌کند. مقامات بورس اوراق بهادار بر اهمیت عملکرد حسابرسی داخلی در ساختار راهبری شرکت تأکید می‌کنند. افزون بر این، بخش ۴۰۴ قانون ساکس آربنز آکسلی با تعیین نقش شناخت سازمانی در حصول اطمینان از طراحی و عملکرد صحیح کنترل‌های داخلی مربوط به گزارشگری مالی،



اهمیت واحد حسابرسی داخلی در سازمان را نشان می‌دهد. به منظور افزایش درک ذی‌نفعان از عملکرد حسابرسی داخلی با استفاده از گزارش حسابرسی، نیاز به گروه حسابرسی قوی در سازمان است تا حساب‌دهی حسابرس داخلی و انگیزه لازم برای اثربخش‌تر کردن عملکرد را افزایش بخشد. بنابراین، افشای گزارش حسابرسی داخلی موجب افزایش حساب‌دهی حسابرسان داخلی و ایجاد انگیزه در آن‌ها برای اجرای اثربخش برنامه حسابرسی داخلی می‌شود (پورحسینی و شریفی، ۱۳۹۱).

با توجه به اینکه حسابرسی داخلی به یک عامل نظارتی تبدیل شده است، حسابرسان نیاز دارند تا از کارایی کنترل‌ها و فرآیندها اطمینان یابند. کنترل داخلی منبع با ارزشی برای کمیته‌های حسابرسی برای مواجهه با قوانین مربوط به گزارشگری مالی است. افزون بر این، وجود حسابرسان داخلی یکی از عوامل مؤثر بر کنترل داخلی کارا و کیفیت بالای گزارشگری مالی است. همچنین شالوده حسابرسی داخلی، سیستمی است که مربوط به ارزیابی ریسک می‌شود. حسابرسان داخلی باید قادر باشند تغییرات در تمام سطوح به خصوص تغییرات همراه با ریسک را اداره نمایند (استانسیو، ۲۰۱۲).

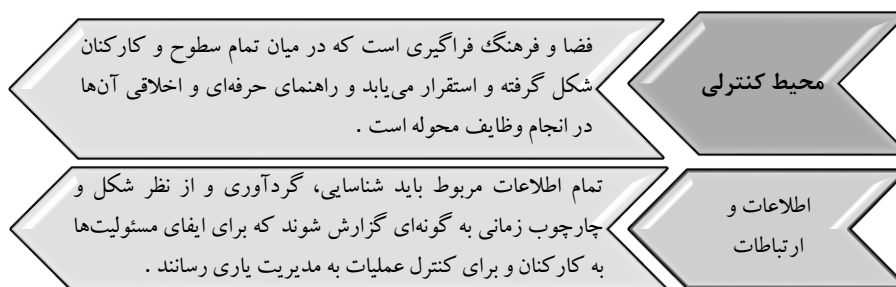
### کنترل داخلی و اهمیت آن برای حسابرسان داخلی و مستقل

کنترل‌های داخلی، تمام کنترل‌های داخل واحد تجاری و تمام کنترل‌های خارج از آن را شامل می‌شود (دانیلا و آتیلا، ۲۰۱۳). یکی از مهم‌ترین سازوکارهای کنترلی به منظور هدایت اثربخش و کارای سازمان، مجموعه تدابیری تحت عنوان کنترل‌های داخلی می‌باشد (یانگ، ۲۰۰۲). کنترل‌های داخلی به عنوان بخش مهمی از اداره یک سازمان است که شامل طرح‌ها و روش‌هایی است که به پشتیبانی از مدیریت بر مبنای عملکرد است و به عنوان عامل مهمی در حفاظت از دارایی‌ها، پیشگیری، کشف خطاها و تقلب به کار می‌رود (عباس‌زاده و همکاران، ۱۳۹۰). سیستم کنترل داخلی شامل مجموعه‌ای از سیاست‌ها و روش‌هایی است که توسط مدیریت واحد تجاری برای اطمینان از مدیریت کارآمد و مستمر فعالیت‌ها اجرا می‌شود. به عبارتی توجه به سیاست‌های مدیریتی، حفاظت از دارایی‌ها، پیش‌گیری از خطاها و تقلب‌ها و اطمینان از صحت و کامل بودن ثبت‌های حسابداری در زمان ایجاد اطلاعات مالی را شامل می‌شود (آزاد و بختیاری، ۱۳۹۰). از مهم‌ترین و جامع‌ترین الگوهای موجود برای کنترل داخلی،

به الگوی مطرح شده از سوی کمیته سازمان‌های مسئول کمیسیون تردوی تحت عنوان کوزو ۲ در سال ۱۹۹۴ می‌توان اشاره کرد؛ این کمیته، کنترل داخلی را فرآیندی می‌داند که توسط مدیریت، هیأت مدیره و کارکنان انجام می‌شود و هدف آن کسب اطمینان معقول از دستیابی به اهداف و قابلیت اتکای گزارشگری مالی و پیروی از قوانین است (کوزو، ۱۹۹۴؛ سلیمانی و مقدسی، ۱۳۹۳).

#### نگاره (۲): عناصر کنترل‌های داخلی مطابق با الگوی کوزو

##### اجزای ساختاری



##### اجزای فرآیندی



دانیلا و آتیلا (۲۰۱۳) سه ویژگی زیر را برای کنترل‌های داخلی برشمردند:

۱. **فرآیند محور بودن:** کنترل داخلی یک وظیفه نیست؛ اما یک فرآیند پویا برای مدیریت است که از آن برای تغییرات رخ داده در واحد تجاری از روش‌ها و تکنیک‌هایی استفاده می‌کنند.
  ۲. **نسبی بودن:** کنترل داخلی ضمانت مطلق را در مقابل ریسک‌ها فراهم نمی‌کند، بلکه صرفاً ضمانت معقولی را فراهم می‌نماید. نتایج حاصل از کنترل باید به بهبود فعالیت‌های شرکت کمک کند و منافع آن بیش از هزینه‌های اجرای آن باشد.
  ۳. **جهان‌شمولی:** کنترل داخلی نیاز به پذیرش فعالیت‌هایی دارد که منافع سازمان را تضمین کند، زیرا قوانین به تنهایی نمی‌توانند برای هرگونه شرایط به وجود آمده تنظیم شوند.
- آگاهی از کنترل داخلی برای حساب‌برسان به منظور شناسایی انواع خطاهای ممکن، تجزیه و تحلیل عوامل مؤثر بر ریسک و توسعه ماهیت و روش‌های حسابرسی مورد استفاده قرار می‌گیرد (منوو و همکاران، ۲۰۰۹). با گسترش روزافزون سازمان‌ها، فرآیندهای کنترلی آن تخصصی‌تر و پیچیده‌تر می‌شوند. هیچ‌گاه دو سازمان نباید سیستم کنترل داخلی یکسانی داشته باشند، مگر کاملاً یکسان باشند. هر سازمان با توجه به ریسک‌های مؤثر بر عملیات، ثقل، شرایط محیطی و سایر عوامل تأثیرگذار، بایستی کنترل داخلی مناسبی را اتخاذ نمایند (کوزو، ۱۹۹۴). حساب‌برسان باید واحد تجاری و کنترل‌های داخلی آن را بشناسد که این مهم، مستلزم کسب آگاهی از جنبه‌های زیر است:

- چارچوب گزارشگری مالی
  - ماهیت سیاست‌های حسابداری واحد تجاری و کاربرد آن‌ها
  - اهداف، استراتژی‌ها و ریسک‌های مربوط به کسب و کار
  - ارزیابی و بررسی عملکرد واحد تجاری
  - کنترل داخلی
- با توجه به نقش و اهمیت کنترل‌های داخلی در سازمان و کمک به حساب‌برسان داخلی و مستقل، برخی از اهداف کنترل داخلی به شرح زیر قابل تبیین هستند (توما، ۲۰۰۹):

**حفاظت از دارایی‌های شرکت:** برای دستیابی به این هدف، ممکن است متناسب با اندازه و مسئولیت اجتماعی شرکت، مراحل از جمله تعریف مسئولیت‌ها و تفکیک وظایف و عملکردها انجام شوند.

**اطمینان از صحت و درستی اطلاعات حسابداری:** در برنامه کنترل داخلی سازمان، وجود یک راهنمای اجرای روش‌های کنترلی به منظور گروه‌بندی و تعیین روش‌های حسابداری سازمان و روش‌های فرآیند کنترلی حائز اهمیت است.

**اطمینان از مطابقت با اساس‌نامه<sup>۳</sup> (هدف) شرکت:** این هدف به دنبال روش‌هایی است که در آن بتوان مطابق با قطع‌نامه شرکت و با روشی دقیق و به‌موقع، به اطمینان معقولی از هماهنگی فعالیت‌های شرکت دست یافت.

**تقویت اثربخشی نتایج:** اهداف بلندمدت کنترل داخلی برای بهبود نتایج واحد تجاری با استفاده از سازماندهی آن‌ها طراحی می‌شوند.

بررسی کنترل داخلی تحت سیستم حسابداری بلادرنگ<sup>۴</sup> دارای اهمیت است. ساختار کنترل داخلی سیستم حسابداری بلادرنگ شامل آزمون و ارزیابی کنترل‌های مدیریت و سیستم نرم‌افزاری است. بررسی کنترل‌های داخلی به حسابرس مستقل در ارزیابی ریسک کنترل و اظهارنظر نسبت به سطح کنترلی که می‌تواند بر ساختار کنترل داخلی سیستم حسابداری بلادرنگ قرار گیرد، کمک می‌کند. قابلیت اطمینان کنترل‌های داخلی مبنایی برای تعیین ماهیت، زمان‌بندی و میزان انجام روش‌های حسابرسی اساسی در جمع‌آوری شواهد مناسب و کافی حسابرسی می‌باشد (رضایی و همکاران، ۲۰۰۱). کنترل‌های داخلی ضعیف منجر به افزایش احتمال وقوع سواستفاده و تقلب در سازمان می‌شود. از طرف دیگر به دلیل نبود کنترل‌های داخلی قوی، حسابرس مستقل قادر به ارائه گزارش مطلوبی نخواهد بود (آقایی و همکاران، ۱۳۹۴). بنابراین، دستورالعمل کنترل داخلی، شرکت‌ها را مکلف به تشکیل واحد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی کرده و آنها را به ارزیابی کنترل‌های داخلی و گزارشگری آن تکلیف نموده است. اثربخشی گزارشگری یکپارچه کنترل‌های مالی و داخلی به کارکرد نظارتی هیأت مدیره، کمیته حسابرسی، کارکرد مدیریتی مدیریت ارشد، کارکرد حسابرسی مستقل و حسابرسی داخلی بستگی دارد (هاشمی‌نژاد و فروغ‌نژاد، ۱۳۹۲). سیستم کنترل‌های داخلی به

مدیریت اجرایی نسبت به ارائه اطلاعات مالی صحیح منطبق با قوانین، حفاظت از دارایی‌ها و بکارگیری اثربخش منابع اطمینان معقولی می‌دهد (فادزیل و همکاران، ۲۰۰۵). شرکت‌هایی که دارای بهترین دستورالعمل‌های حسابرسی داخلی هستند و همگام با انتظارات مدیریت پیش می‌روند، عموماً کنترل‌های بهتری دارند (هیرس، ۲۰۰۸). همانطور که گفته شد کمیته حسابرسی، حسابرسی داخلی و کنترل‌های داخلی به بهبود راهبری شرکتی و کیفیت گزارش‌های مالی کمک می‌کند. در ادامه به مفهوم راهبری شرکتی و نقش عوامل یادشده در آن می‌پردازیم.

### راهبری شرکتی

مفهوم راهبری شرکتی به سیستمی که سازمان به وسیله آن کنترل و اداره می‌شود، اشاره دارد. هیأتی از مدیران، مسئولیت راهبری شرکتی را بر عهده دارند. راهبری شرکتی شامل مسئولیت اجتماعی، روش‌های کسب و کار اخلاقی، مسائل مربوط به حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل و شفافیت کامل نتایج مالی است. همچنین سازوکاری برای نظارت بر عملیات شرکت می‌باشد که با کاهش مشکلات نمایندگی در قراردادها، منافع سهامداران را دربرمی‌گیرد (کاراتاس و اپاتاریو، ۲۰۱۴).

باتوجه به جدایی مالکیت از مدیریت و اهداف متفاوت آن‌ها، مسأله تضاد منافع مطرح می‌شود. بنابراین راهبری شرکتی به عنوان راهکاری برای ایجاد کنترل و برقراری توازن بین منافع مدیران و سهامداران، کاهش هزینه‌های نمایندگی، مقابله با سود و ایجاد ارزش برای شرکت‌ها تعریف می‌شود (سلیمانی و مقدسی، ۱۳۹۳). یکی از راه‌های کاهش مشکلات نمایندگی، پیاده‌سازی سازوکارهای مناسب راهبری شرکتی در واحد تجاری است. سازمان همکاری‌ها و توسعه اقتصادی بیان می‌دارد شفافیت و کاهش زمان گزارشگری از عناصر راهبری شرکتی خوب است (سلیمانی و مقدسی، ۱۳۹۳). هزینه‌های نمایندگی سرآغاز شکل‌گیری نظام راهبری شرکتی است. نظام راهبری شرکتی با حفظ تعادل در بین اهداف اجتماعی، اقتصادی، فردی و جمعی به استفاده کارآمد از منابع و پاسخگویی شرکت‌ها کمک می‌کند. مهمترین هدف راهبری شرکتی همسویی منافع بین مدیران و سهامداران و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی است. پاسخگویی، شفافیت و حمایت از حقوق ذی‌نفعان از نشانه‌های یک نظام راهبری کارآمد است (مجتهدزاده و اثنی‌عشری، ۱۳۹۱). هدف راهبری شرکتی رعایت و اعمال اصولی است که توازن مناسبی را

بین آزادی مدیریت و پاسخگویی و رعایت حقوق ذی‌نفعان برقرار کند. راهبری شرکتی سازوکار هدایت و کنترل سازمان است که مسئولیت‌های مختلف را تعیین می‌کند و می‌تواند کلید جذب سرمایه مالی و نیروی انسانی برای شرکت‌های موفق باشد. بنابراین راهبری شرکتی به عنوان یکی از زیرساخت‌های ضروری در کشور برای بهبود فضای کسب و کار، شفافیت فعالیت‌های اقتصادی و پاسخگویی مدیران در سازمان‌ها و واحدهای تجاری استقرار یافته و زمینه‌های موفقیت را فراهم نماید. تضاد منافع بین مدیران و صاحبان اصلی شرکت، عدم تقارن اطلاعات، امکان فرصت طلبی و بالابودن هزینه‌های نظارتی از جمله عواملی هستند که لزوم ایجاد نظام راهبری شرکتی را ایجاد می‌کنند. باتوجه به گسترش جریان خصوصی‌سازی و افزایش سوء استفاده‌های مالی، راهبری شرکتی اهمیت ویژه‌ای یافته است (کاشف بهرامی، ۱۳۹۲).

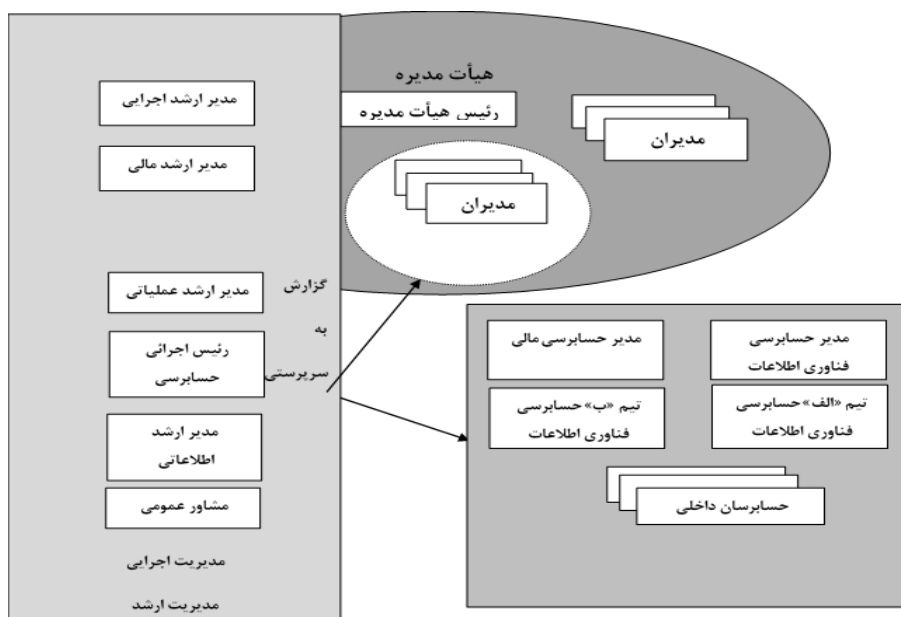
### نقش کمیته حسابرسی، حسابرسی داخلی و کنترل داخلی در نظام راهبری شرکتی

باتوجه به بزرگ‌تر و پیچیده‌تر شدن سازمان‌ها و گسترده‌تر شدن حوزه فعالیت آن‌ها از لحاظ جغرافیایی، مدیران ارشد به تنهایی توان نظارت و سرپرستی فعالیت‌ها را نخواهند داشت. بنابراین مدیران ارشد نیازمند حسابرسان داخلی هستند که آن‌ها را در ارزیابی فعالیت‌ها و گزارش نتایج حاصل یاری رسانند (رحیمیان و توکل‌نیا، ۱۳۹۱). کمیته‌های حسابرسی از زمانی که در دهه ۱۹۴۰ مطرح شدند، نقش مهمی در اداره امور شرکت‌های بزرگ داشته‌اند و در سال‌های اخیر اهمیت آن‌ها باتوجه به نظام راهبری شرکتی افزایش یافته است (ورشور، ۲۰۰۸). باتوجه به اینکه اعتبار گزارش کمیته حسابرسی برای تحلیل‌گران تابعی از تخصص حرفه‌ای اعضا و دربرگیرنده مهارت‌ها و استانداردهای اخلاق حرفه‌ای و سطح دانش حسابداری و حسابرسی می‌باشد، اصول راهبری شرکتی به مشارکت اعضای این کمیته در بهبود گزارشگری مالی تأکید می‌کند (سلیمانی و مقدسی، ۱۳۹۳). از نظر حسابرسان داخلی وظیفه اصلی آن‌ها کمک به هیأت مدیره و کمیته حسابرسی برای دستیابی به اهداف کوتاه مدت و بلندمدت سازمان است (آزاد و بختیاری، ۱۳۹۰). همچنین استفاده بهینه از کنترل‌های داخلی، حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی موجب سلامت داخلی سازمان و هم‌افزایی در خلق ارزش می‌گردد (بوکر و همکاران، ۲۰۰۷).

با تهیه و تدوین چارچوب‌های گسترده کنترل مدیریت مانند کنترل داخلی، چارچوب یکپارچه کمیته حسابرسی داخلی و معیارهای کنترل داخلی، کانون توجه حسابسان داخلی از کنترل‌های مالی و رعایت به کنترل‌های مدیریت و فرآیندهای نظام راهبری شرکتی معطوف می‌گردد (کاشف بهرامی، ۱۳۹۲). یکی از جنبه‌های راهبری شرکتی که باید مورد توجه بیشتری قرار گیرد وظیفه حسابرسی داخلی می‌باشد، زیرا حسابرسی داخلی، تعهد به اصول اخلاقی و اهداف و فعالیت‌های سازمان را مورد سنجش قرار می‌دهد و منبع مهمی برای حسابرسی مستقل، کمیته حسابرسی، هیأت‌مدیره و مدیریت ارشد است (یاسین و همکاران، ۲۰۱۲).

اعتبار، قابلیت اطمینان و شفافیت صورت‌های مالی به‌وسیله نقش حسابرس مستقل تقویت می‌شود؛ درحالی‌که حسابرس داخلی مسئول نظارت و تأیید فعالیت‌های مدیران با دخالت مستقیم در راهبری شرکتی است. افزایش اثربخشی راهبری شرکتی می‌تواند حداکثرسازی کارایی اقتصادی را نشان دهد (استانسیو، ۲۰۱۲).

### نگاره (۳): نمایی از نظام راهبری شرکتی



امروزه حسابرسی داخلی به جزء جدایی‌ناپذیر راهبری شرکتی تبدیل شده است (مولر، ۲۰۰۹؛ بوکر و همکاران، ۲۰۰۷) و با توجه به اینکه از عوامل مهم ارزش آفرینی در سازمان‌ها است، در

چارچوب نظام راهبری شرکتی نقش مهمی در توسعه پایدار شرکت ایفا می‌کند. انجمن حسابرسان داخلی، حسابرسی داخلی را فعالیتی مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه برای سازمان معرفی می‌کند که به دنبال ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملیات جهت بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل داخلی و راهبری شرکتی می‌باشد. بنابراین حسابرسی داخلی فعالیت‌های مشاوره‌ای، اطمینان از بهره‌وری عملیاتی و اطمینان از انطباق با قوانین و مقررات و راهبری شرکتی را دربرمی‌گیرد (عبدالحمیدی، ۱۳۹۳). حسابرسی داخلی از دو جنبه در راهبری شرکتی اهمیت دارد؛ اول اینکه جزلاینفک سیستم نظارتی درون سازمان‌هاست و دوم اینکه گستره وسیعی از اطلاعات بر اساس معیارهای مختلفی مانند ارزش، مقدار و زمان را شامل می‌شود که از آن برای آگاهی از رعایت قوانین و مقررات استفاده می‌شود (بوکر و همکاران، ۲۰۰۷). همانطور که در نگاره ۱ نشان داده شده است، برنامه حسابرسی داخلی توسط گروه‌های متعدد مدیران و حسابرسانی انجام می‌شود که دارای تخصص لازم برای اجرای بخش‌های مختلف برنامه حسابرسی داخلی هستند و سرپرستی اجرای برنامه حسابرسی داخلی را رئیس اجرایی حسابرسی<sup>۵</sup> بر عهده دارد (گانتز، ۲۰۱۳).

نقش حسابرسی داخلی در مورد راهبری شرکتی مربوط به معیارهایی می‌شود که باید برای طرح‌ریزی چارچوب راهبری شرکتی و اجتناب از ریسک بیش‌ازحد هدف‌گذاری شوند. این معیارها عبارتند از:

- افزایش کارایی مربوط به نظارت بر ریسک‌های موردنظر شوراها
- بهبود وضعیت مدیریت ریسک و اطمینان‌بخشی به نظارت فراهم شده توسط سرپرستان بخش

در صورت عدم وجود چارچوب راهبری شرکتی واضح و نقش‌نظارتی تعریف شده، مسئولان ناظر قادر به کنترل و نظارت بر اجرای استانداردهای راهبری شرکتی توسط مؤسسات اعتباری نیستند. همچنین حسابرسی داخلی نمی‌تواند اطمینان کاملی از عدم وجود هیچ‌گونه اختلال و مطابقت فعالیت‌های حسابرسی با کنترل‌های داخلی ویژه فراهم نماید، بلکه تنها اطمینان معقولی از شناسایی ریسک‌های مدیریت و تحت کنترل بودن آن‌ها را فراهم می‌آورد. حسابرسان داخلی باید درک کاملی از تجارتي که شرکت انجام می‌دهد به منظور نظارت بر شرایط و ارزیابی تغییرات در واحد تجاری داشته باشند. آن‌ها باید از چالش‌های موجود آگاهی داشته باشند تا به



مدیران نسبت به شناسایی ریسک‌های آتی کمک نمایند (زاهاریا و همکاران، ۲۰۱۴). از سویی دیگر، حسابرسان داخلی می‌توانند به حسابرسان مستقل به طور مستقیم کمک کنند. به این منظور براساس استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی، حسابرسان مستقل باید برای اتکاء بر کار حسابرسان داخلی از کار آنها شناخت بدست آورند و صلاحیت و بی‌طرفی آنها را ارزیابی نمایند (نیکبخت، ۱۳۹۰).

هیأت مدیره باید سطح تحمل ریسک شرکت را تعیین کند و بر عناصر کلیدی مدیریت ریسک برای حفاظت از سرمایه‌گذاری سهامداران و دارایی‌های شرکت نظارت داشته باشد. کنترل‌های داخلی برای مدیریت ریسک حائز اهمیت هستند و هیأت مدیره باید در تبیین، اجرا و بررسی سیستم کنترل داخلی متعهد باشد. حسابرسان داخلی باید در مشاوره و اطمینان‌بخشی در ارزیابی راهبری شرکتی مشارکت داشته باشند.

باتوجه به اینکه کنترل داخلی سیستمی پویا است، می‌تواند انواع ریسک‌ها و انحراف از قوانین را پوشش دهد (کوروفاس، ۲۰۰۷). باتوجه به نقش راهبری شرکتی در استفاده بهینه از منابع، ایفای مسئولیت پاسخگویی، رعایت حقوق ذی‌نفعان و شفافیت مالی، اهمیت کنترل داخلی برای کمک به نظام راهبری شرکتی مورد توجه قرار می‌گیرد (جوکیبی، ۲۰۰۹). عدم رعایت الزامات نظام راهبری شرکتی، نشان‌دهنده وجود کنترل داخلی نامناسب و ضعف مدیریت ریسک در سازمان است. بنابراین کنترل‌های داخلی و حسابرسی داخلی به عنوان بخش‌های مهمی از نظام راهبری شرکتی در نظر گرفته می‌شوند (الگرینیو و همکاران، ۲۰۰۹). سرمایه‌گذاران بالقوه همواره به عوامل مختلفی از جمله میزان ریسک، کیفیت قوانین و وضعیت انحصاری سازمان که از عوامل راهبری شرکتی هستند، توجه می‌نمایند (نصیری، ۲۰۰۸). متأسفانه در ایران یا حسابرسی داخلی وجود ندارد و یا به اهداف راهبری شرکتی به نحو مؤثری کمک نمی‌کند (آزاد و بختیاری، ۱۳۹۰). علاوه بر این، پاسخگویی یکی از ارکان مهم در راهبری شرکتی خوب است و کنترل‌های داخلی و حسابرسی داخلی از مهم‌ترین سازوکارهای ایفای این مسئولیت محسوب می‌شوند (جونز، ۲۰۰۸). به عقیده رضایی و همکاران (۲۰۰۳) راهبری شرکتی خوب منجر به بهبود روابط پاسخگویی میان مدیریت و هیأت مدیره و میان هیأت مدیره و سهامداران می‌شود. روابط مؤثر میان نظام راهبری شرکتی، حسابرس داخلی، حسابرس مستقل و تدوین‌کنندگان استاندارد منجر به گزارشگری مالی با کیفیت بالا می‌گردد (ناشوا، ۲۰۰۳). راهبری شرکتی

اثر بخش مستلزم همکاری تمامی مشارکت کنندگان اصلی آن یعنی کمیته حسابرسی، هیأت‌مدیره، مدیریت، حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی است (احمدپور و همکاران، ۱۳۸۹) که همکاری مؤثر آنها به بهبود کیفیت گزارشگری مالی منتهی می‌گردد (پیوندی و خرم، ۱۳۹۲).

در سال ۲۰۰۲ قانون ساربنز آکسلی برای بهبود کیفیت گزارشگری مالی و اعتماد سرمایه‌گذاران به قابلیت اطمینان صورت‌های مالی مطرح شد. بخش ۳۰۲ و ۴۰۴ این قانون فعالیت مدیریت واحد تجاری برای ارزیابی کنترل داخلی و گزارش ضعف‌های آن به واحد تجاری می‌باشد. حسابرس باید اظهارات مدیریت نسبت به کارایی کنترل‌های داخلی را تصدیق کند و برای افزایش اثربخشی کنترل‌های داخلی اظهار نظر نماید. به دنبال کشف ضعف در کنترل‌های داخلی، مدیران ممکن است برکنار شوند و مدیران کارآمدتری جایگزین شده و موجب بهبود در ساختار حاکمیتی شرکت شوند (گو و لی، ۲۰۱۳). برخی از مطالعات انجام شده دریافته‌اند که وجود ضعف کنترل داخلی در شرکت منجر به کوچک شدن شرکت، سودآوری کمتر، پیچیدگی بیشتر، رشد سریع‌تر و تغییرات سازمانی در آن می‌شود (دویل و همکاران، ۲۰۰۷؛ آشپوک اسکایف و همکاران، ۲۰۰۷). گو (۲۰۰۹) دریافته است که اثربخشی کمیته حسابرسی و هیأت‌مدیره نقش مهمی در نظارت بر رفع ضعف‌های کنترل داخلی دارند.

### نتیجه‌گیری

رسوایی‌های مالی رخ داده در برخی شرکت‌ها، تضاد منافع بین مدیران و مالکان شرکت، عدم تقارن اطلاعات، امکان سوء استفاده و فرصت‌طلبی و بالابودن سطح هزینه‌های نظارتی از جمله عواملی هستند که لزوم ایجاد نظام راهبری شرکتی را ایجاد می‌کنند. راهبری شرکتی، سازوکاری برای هدایت و کنترل سازمان است و شامل نقش گروه‌های مختلف در داخل سازمان، اطمینان بخشی حسابرسان داخلی و مستقل و شفافیت گزارشگری مالی می‌باشد. هدف راهبری شرکتی، رعایت و اعمال اصولی است که توازن منطقی میان اختیارات مدیریت و رعایت حقوق ذی‌نفعان را برقرار سازد. راهبری شرکتی باید مبتنی بر اقدامات نظارتی و انگیزشی مدیریت جهت دستیابی به اهداف سازمان باشند.

حسابرسی داخلی با نظارت و تأیید فعالیت‌های مدیریت و اطمینان بخشی از انطباق آن‌ها با قوانین و مقررات، به عنوان جز لاینفک راهبری شرکتی مورد توجه قرار گرفته است. وظیفه

اصلی حسابرسان داخلی کمک به هیأت مدیره و کمیته حسابرسی برای دستیابی به اهداف کوتاه‌مدت و بلندمدت در راستای تقویت نظام راهبری شرکتی است. با تهیه و تدوین چارچوب‌های گسترده برای کنترل مدیریت از جمله کنترل‌های داخلی، چارچوب‌های یکپارچه‌ای برای حسابرسی داخلی و معیارهای کنترل داخلی، توجه حسابرسان داخلی به کنترل مدیریت و فرآیندهای راهبری شرکتی، بیش از پیش معطوف گشته است. حسابرسان داخلی با ارزیابی کنترل‌های داخلی از دستیابی به اهداف گزارشگری مالی، اهداف عملیاتی و اهداف رعایت که از اهداف‌های راهبری شرکتی محسوب می‌شوند، اطمینان حاصل می‌کنند. بنابراین حسابرسی داخلی عامل کلیدی برای کمک به راهبری شرکتی در مواجهه با تغییرات محیطی و چالش‌های درون سازمانی باشد. افزون بر این باید توجه داشت، حسابرسی داخلی می‌تواند به عنوان استاندارد برای اندازه‌گیری اثربخشی هیأت‌مدیره و مدیریت سازمان در چگونگی پیاده‌سازی نظام راهبری شرکتی در نظر گرفته شود. همچنین کمیته حسابرسی برای نظارت بر وظایف و مسئولیت‌های حسابرسی داخلی موجب افزایش استقلال حسابرسان داخلی می‌گردد. کمیته حسابرسی و مدیریت سازمان به بررسی سیستم کنترل داخلی موجود در نظام راهبری شرکتی می‌پردازند. کنترل‌های داخلی منبع ارزشمندی برای کمیته حسابرسی در مواجهه با قوانین مربوط به گزارشگری مالی است. در نتیجه، استفاده بهینه از حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی به عنوان سازوکارهای نظارتی راهبری شرکتی و کنترل‌های داخلی به عنوان سازوکار کنترلی راهبری شرکتی، موجب سلامت داخلی سازمان و هم‌افزایی در خلق ارزش می‌شوند.

## پی نوشت

- |   |                             |   |                                   |
|---|-----------------------------|---|-----------------------------------|
| ۱ | Sox Sarbanes Oxley          | ۲ | COSO                              |
| ۳ | Resolutions                 | ۴ | Real-time Accounting System (RAT) |
| ۵ | Chief Audit Executive (CAE) |   |                                   |

## منابع

- AbbasZadeh, M. R. , Mohammadi, M. , & Mohammadi, K. (2011). The Need for Internal Controls in the Public Sector, *The Journal of Auditor* , 13 (56) , 137. (in persian)
- Abdolmohammadi, M. J. (2014). About Internal Audit Duties in Corporate Stock Companies, *Monthly Journal of Capital and Market*, 5 (56-57) , 60. (in persian)
- Aghaei, M. , Goljaryan, M. A. , Nazari. K. , & Asadollahi, A. (2015). Effective's Internal Controls in Investment Companies from the Viewpoint of Independent Auditors,. *Journal Of Empirical Research in Accounting*, 5 (1) , 1-12. (in persian)
- Ahmadpour, A. , Kashanipoor, M. , & Shojaei, M. R. (2010). The effect of Corporate Governance, and Audit Quality on Cost of Debt Financing. *Journal of The Accounting and Auditing Review*, 17 (62) , 17-32. (in persian)
- Akerlof, G. A. (1970). The market for" lemons": Quality uncertainty and the market mechanism. *The Quarterly Journal of Economics*, 488-500.
- Allegrini, M. , Melville, R. , &Pappe, L. , & Selim, G. (2009). Special issue on "Internal audit and corporate governance": Introduction. *Journal of Management And Governance*, 13 (1) , 1-3.
- Ashbaugh-Skaife, H. , Collins, D. , & Kinney, W. (2007). The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to SOX-mandated audit. *Journal of Accounting and Economics*, 44 (1) , 166-192.
- Azad, A. , & Bakhtiari, M. (2011). The Status of the Audit Committee, Internal Audit and Internal Controls in Corporate Governance, *The Journal of Certified Public Accountant (CPA)* , 13, 92-98. (in persian)
- Boecker, C. , Busch, J. , Bussiek, O. , Christ, M. H. , Eckes, P. , Falk, M. ,... & Wulf, C. (2007). *Internal audit handbook: Management with the SAP®-audit roadmap*. H. Kagermann (Ed.). Springer Science & Business Media.
- Cao, L. , Li, W. , & Zhang, L. (2015). Audit mode change, corporate governance and audit effort. *China Journal of Accounting Research*, 8 (4) , 315-335.
- Caratas, M. A. , &Spatariu, E. C. (2014). Contemporary approaches in internal audit. *Procedia Economics and Finance*, 15, 530-537.
- Clark, M. E. , Gibbs, T. E. , & Shroeder, R. B. (1980). Evaluation internal audit departments under SAS No. 9: Criteria for judging competence, objectivity, and performance. *The Woman CPA*, 42, 8-11.
- COSO, Committee of sponsoring organization of treadway commission. (1994). *Internal control integrated framework*. New York: AICPA .

- Daniela, P. , & Attila, T. (2013). Internal audit versus internal control and coaching. *Procedia economics and finance*, 6, 694-702.
- Doyle, J. , Ge, W. , & McVay, S. (2007). Determinants of weakness in internal control over financial reporting. *Journal of accounting and economics*, 44 (1) , 193-223.
- Fadzil, F. H. , Haron, H. , & Jantan, M. (2005). Internal auditing practices and internal control systems. *Managerial auditing journal*, 20 (8) , 844-866.
- Gantz, S. D. (2013). *The Basics of IT Audit: Purposes, Processes, and Practical Information*. Elsevier.
- Giurgiu, A. , Ungureanu, P. , & Duma, F. (2009). *A Small finance-banking and stock exchange lexicon*, Ed .
- Goh, B. W. (2009). Audit committees, boards of directors, and remediation of material weaknesses in internal control. *Contemporary Accounting Research*, 26 (2) , 549-579.
- Goh, B. W. , & Li, D. (2013). The disciplining effect of the internal control provisions of the Sarbanes–Oxley Act on the governance structures of firms. *The International Journal of Accounting*, 48 (2) , 248-278.
- Hashemi, M. , & Fourogh Nejad, H. (2013). Corporate Governance, Financial Reporting and Internal Control Integrated, *Journal of Securities Exchange*, 107, 58-61. (in persian)
- Hedley, T. P. , & Ben-Chori, O. (2011). Auditing and monitoring activities help uncover fraud and assess control effectiveness. *The CPA journal*, 81 (6) , 68-71.
- Hirth Jr, R. B. (2008). Better internal audit leads to better controls; Is your internal audit activity doing what you and your board of directors want? If not, what steps are you taking to change it?. *Financial Executive*, 24 (9) , 49-52.
- Jinga, C. (2009). *Financial audit*, Ed. ASE, Busuresti .
- Jounes, M. (2008). Internal control, accountability and corporate governance: Medieval and modern Britain compared, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21 (7) , 1052-1075.
- Jucan, N. C. (2011). *Audit and internal control – Lecture support Master B8*, Ed. “Alma mater”, Sibiu
- Kashef Bahrami, F. (2013). Corporate Governance, the Role of the Board and its Relation to Information Asymmetry and Internal Audit, *The Journal of Certified Public Accountant (CPA)* , 36, 58-68. (in persian)
- Menu, M. , Afanase, C. , Panaitescu, I. , & Vilaia, D. (2009). *Financial audit*, Editura Tehnica-Info. Chinisau .
- Moeller, R. R. (2009). *Brink's modern internal auditing: A common body of knowledge*. John Wiley & Sons. Seventh Edition .
- Mojtahedzadeh, V. , & Esnaashari, H. (2012). The Relationship Between Privatization, Corporate Governance Mechanisms and Regulation Environment Modification with Agency Costs in Previously Public Enterprises. *Journal Of Empirical Research in Accounting*, 2 (1) , 1-20. (in persian)

- Munteanu, V. , & Zaharia, D. L. (2014). Current Trends in Internal Audit. Procedia-Social and Behavioral Sciences, 116, 2239-2242.
- Naciri, A. (2008). Corporate governance around the world, Published by Routledge, first edition .
- Nashwa, G. (2003). Audit Committees: The Solution to Quality Financial Reporting?. The CPA Journal, 73 (12) , 6.
- Nikbakht, M. , & Sheri, S. (2011). Continuous Audit an Effective Tool for Internal Auditors, Journal of Accounting Research, 1 (3) , 133-150. (in persian)
- Nikbakht, M. R. , & Mazinezhad, M. M. (2010). An Examination of Factors Associated with Reliance of External Auditors on Internal Auditors Work, Journal of Financial reasearch, 10 (26) , 93-112. (in persian)
- Peivandi, M. , & Khoarram, F. (2013). The Importance of Corporate Governance and Interrelationships of the Audit Committee, Internal Audit and External Audit in Improving the Quality of Financial Reporting, The Journal of Auditor, 15 (69) , 118-125. (in persian)
- PourHosseini, J. , & Sharifi, S. (2012). The Need for Internal Audit Reports for External Stakeholders to Improve Corporate Governance, Journal of Accounting Research, 1 (4) , 55-67. (in persian)
- Rahimian, N. , & Tavakkol Nia, E. (2012). The Role of Internal Audit in Internal Quality Control System, The Journal of Auditor, 14 (59) , 104-113. (in persian)
- Rahmani, A. (2014). Internal Audit: Successes and Future Directions, The Journal of Auditor , 16 (75) , 82-83. (in persian)
- Rezaee, Z. , Elam, R. , & Sharbatoghlie, A. (2001). Continuous auditing: the audit of the future. Managerial Auditing Journal, 16 (3) , 150-158.
- Soleimani Gh, R. , & Moghadasi, M. (2014). The Role of Internal Controls, Internal Audit and Audit Committee in Optimization of Corporate Governance, Journal of Accounting Research, 3 (4) , 63-77. (in persian)
- Stanciu, V. (2012). Internal audit-rising to the challenge. 7th International conference. accounting and management system, June 13-14, Bucharest, Romania .
- Tabara, N. , & Ungureanu, M. (2012). Internal audit and its role in improving corporate governance systems. Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica, 14 (1) , 139-145.
- Toma, M. (2009). Initiation in the financial situations audit of an entity, revised and enlarged. Chicago, 3th Edition.
- Vershoor, C. C. (2008). Audit committee essential, Published by John Wiley & Sons, First Edition .
- Yassin, N. , Ghanem, M. , & Rustom, L. (2012). The role of internal audit function in corporate governance: An empirical study on commercial banks in Lebanon. In international conference Orlando.
- Young, M. R. (2002). Accounting irregularities and financial fraud. A corporate governance guide, Aspen Law & Business, New York .

Zaharia, D. L. , Lazar, A. , & Tilea, D. M. (2014). The Role of Internal Audit regarding the Corporate Governance and the Current Crisis. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 116, 4819-4823