

بررسی رابطه وجود حسابرسی داخلی با حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت

مهدی تیمورزاده، محمدباقر یزدانی خداهشهری

نویسنده مسئول، کارشناس ارشد حسابداری و مدرس دانشگاه
کارشناس ارشد حسابداری، سرحسابرس دیوان محاسبات و مدرس دانشگاه

چکیده

پس از رسوایی های مالی برخی شرکت ها که اطمینان به استقلال و اعتبار موسسه های حسابرسی و نیز حرفه حسابداری و بازارهای مالی را کاهش داد، حاکمیت شرکتی وجه بیشتری را به خود جلب کرد. همچنین در دهه های اخیر به خصوص به دنبال سقوط اقتصادی و بحران های مالی در بسیاری از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه، نیاز به تمرکز بر حاکمیت شرکتی افزایش یافته است. براساس گزارش جامع ارائه شده به وسیله سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در سال ۲۰۰۴، حاکمیت شرکتی به عنوان یک سیستم راهنمایی و نظارت مورد قبول شرکت، تعریف شده است. حاکمیت شرکتی عنصری کلیدی در کارایی و رشد اقتصادی و نیز تقویت اعتماد سرمایه گذاران است. برای دستیابی به حاکمیت شرکتی خوب، شرکت باید روی همه جنبه های حاکمیت شرکتی به خصوص وظیفه حسابرسی داخلی تمرکز کند. حسابرسی داخلی، تعهد به اصول اخلاقی، هدف ها، برنامه ها و فعالیت های سازمان را می سنجد و همچنین، منبع مهمی برای حسابرسی مستقل، کمیته حسابرسی، هیئت مدیره و مدیر ارشد است. با توجه به اهمیت موضوع، هدف این مقاله بررسی رابطه بین وجود حسابرسی داخلی با حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت، می باشد. به منظور تحقق هدف تحقیق از روش کتابخانه ای و ابزار فیش برداری استفاده شد. نتایج بررسی ها نشان داد؛ حسابرسی داخلی یکی از اصول مهم در ساختار حاکمیت شرکتی تلقی می شوند. هر دو جنبه سنتی و نوین حسابرسی داخلی یکی از عناصر مهم کنترل های داخلی محسوب می شود که به ارزیابی تصمیمات اتخاذ شده توسط مدیران جهت استفاده کارا و اثربخش منابع و رعایت صرفه اقتصادی و بهبود عملکرد سازمان می پردازد. همچنین حسابرسی داخلی با ارزیابی کنترل های داخلی و حصول اطمینان از کیفیت و صحت عملیات، اطلاعات و گزارش های مالی و کفایت سیستم کنترل داخلی و رفع نقاط ضعف آن، پیشگیری از بروز تقلب و اشتباه، به مدیران سازمان جهت ایفای مسئولیت هایشان یاری می رسانند.

واژه های کلیدی: حسابرسی داخلی، حاکمیت شرکتی، عملکرد، شرکت

مقدمه

رشد سرمایه گذاری در یک کشور موجبات افزایش تولید را فراهم می نماید که خود سبب رشد و توسعه اقتصادی در آن کشور خواهد شد. یکی از کم هزینه ترین روش های تأمین مالی انتشار سهام و گسترش مالکیت شرکت است که مستلزم برخوردار شدن بازار سرمایه از امنیت و جلب اعتماد و اطمینان سرمایه گذاران و حمایت از حقوق آنان می باشد. با توجه به پیشرفت علوم، افزایش رقابت، ضرورت مشتری مداری و به دنبال آن تغییر و تحولات در محیط کسب و کار از جمله افزایش ریسک و تأکید بر سرمایه های فکری، اداره بنگاهها و الگوهای سازمانی دچار تغییر شد. یکی از مسائل مهمی که می توان به آن اشاره کرد رسوایی های گسترده در سالهای اخیر در سطح جهانی است که ناشی از جدایی مالکیت از مدیریت و مسأله نمایندگی است. مکانیزمی منسجم برای جلوگیری از این پدیده شوم و همسو کردن منافع طیف های مختلف ذی نفعان و همچنین سمت و سو بخشیدن به اهداف سازمان توسط تمامی ذینفعان، مقوله "حاکمیت شرکتی" مطرح شده است (قدرتی و فیضی، ۱۳۹۴).

در دنیای امروز تغییر نیازهای مشتریان و مردم، خواسته های بعضاً متفاوت ذی نفعان، پیچیدگی قوانین و مقررات، تکنولوژی انجام کار و بهره وری ضرورت توجه به ساختار حاکمیت شرکتی را فراهم نموده تا از طریق، اهداف شرکت ها نظم یافته و روش های نیل به آن اهداف و نحوه بر عملکرد آن ها تعیین شود (جعفری و همتی، ۱۳۹۴).

حاکمیت شرکتی پیش از هر چیز، حیات بنگاه اقتصادی در درازمدت را، هدف قرار داده و درصدد است تا از منافع سهامداران در مقابل مدیریت سازمان ها حفاظت کند. دو هدف حاکمیت شرکتی عبارت است از (کیسی و همکاران، ۲۰۰۵؛ به نقل از حساس یگانه و همکاران، ۱۳۸۸). ۱- کاهش ریسک بنگاه اقتصادی از طریق بهبود و ارتقای شفافیت و پاسخگویی. ۲- بهبود کارایی درازمدت سازمان، از طریق جلوگیری از خودکامگی و عدم مسئولیت پذیری مدیریت اجرایی. حاکمیت شرکتی از دید جهانی روشی برای حمایت از حقوق سرمایه گذاران است و بر جذب سرمایه های خارجی و درجه ریسک کشور تأثیر خواهد گذاشت (حساس یگانه و پاک مرام، ۱۳۹۱).

اهمیت وجود حاکمیت قوی سازمانی در مدیریت ریسک روز به روز در حال افزایش است. سازمان ها پیوسته در معرض فشار ناشی از شناسایی کلیه ریسک ها و همچنین مدیریت مناسب آنها قرار دارند. در همین راستا کاربرد مدیریت ریسک یکپارچه در حال گسترش است زیرا مزایای بیشتری نسبت به الگوهای غیر یکپارچه دارد. حسابرسی داخلی در هر دو نقش اطمینان بخشی و مشاوره ای در ابعاد مختلفی در خدمت ریسک می باشد (عالی نژاد، ۱۳۹۰).

پیچیدگی سازمانی و گسترش معاملات تجاری در اغلب کشورها موجب شده است که مدیران بنگاههای انتفاعی و غیر انتفاعی با توجه به مسئولیت خود و در راستای دستیابی به هدفهای سازمانی و به منظور اطمینان یافتن از هدایت بهینه کلیه منابع، واحدی به نام حسابرسی داخلی تشکیل دهند. حسابرسی داخلی در تدوین روش های کنترل داخلی اعم از مالی و غیر مالی، استقرار سیستم کنترل داخلی، بررسی و ارزیابی سیستم کنترل داخلی، ارائه پیشنهادها سازنده برای بهبود این سیستم و ارزیابی اثربخشی و کارایی استفاده از منابع بنگاه، نقش اساسی و کلیدی دارد و در این راستا، سیستم های مالی، مدیریتی و عملیاتی و همچنین رسیدگی های ویژه را در دامنه کار خود قرار دارد (Aebi et al, 2011).

یکی از دیدگاه های سرمایه گذاران در خصوص معیار موفقیت سازمان ها، خلق ارزش برای همه ذینفعان و اعمال مدیریت مبتنی بر ارزش می باشد. یکی از ارکان اصلی برای ارزش آفرینی اعمال کنترلی اثربخش جهت پیشبرد اهداف سازمان از طریق استقرار حسابرسی داخلی است. حسابرسی داخلی مهمترین کارکرد در زمینه اطمینان بخشی و مشاوره دهی به مدیریت ارشد سازمان و هیأت مدیره به شمار می رود.

امروزه به دلیل گسترش فعالیت های اقتصادی، بازارهای مالی و رونق سرمایه گذاری در بازارهای سرمایه به خصوص بورس اوراق بهادار توسط اشخاص حقیقی و حقوقی، دسترسی به اطلاعات درست و به موقع و تحلیل دقیق و واقع بینانه آن ها، مهمترین ابزار جهت اتخاذ تصمیمات درست و کسب منفعت مورد انتظار و استفاده بهینه و مطلوب از امکانات مالی است. در جامعه امروز اطلاعات نقش مهمی در زندگی انسان ها ایفا می کنند و هرچه قدر جامعه پیشرفته تر باشد از اطلاعات بیشتر و بهتر استفاده می نماید. از دلایل پیشرفت در جوامع توسعه یافته استفاده بهینه و مؤثر از اطلاعات است. محصول نهایی فرآیند

حسابداری، ارائه اطلاعات به استفاده کنندگان مختلف اعم از استفاده کنندگان داخلی و استفاده کنندگان خارج از شرکت، در قالب گزارش های حسابداری است (شوروزی و همکاران، ۱۳۹۴).

وجود حسابرسی داخلی در فرایند حاکمیت شرکتی موجب می شود که از انسجام اطلاعات و صحت و درستی اطلاعات در یک مرحله ابتدایی تری کسب اطمینان شود. در عین حال حسابرسی داخلی می تواند شرایط و فرایندهای مدیریت ریسک شرکت را ارزیابی کند، حوزه های ریسک را از پیش مشخص سازد و برحسب مورد راهکارهای لازم را ارائه دهد.

تقاضا برای حسابرسی در فرآیند گزارشگری که تحت شرایط تضاد منافع، پیامدهای اقتصادی با اهمیت، پیچیدگی فعالیت های اقتصادی و عدم دسترسی مستقیم انجام شود قابل توجه است. تضاد منافع بین دو گروه تهیه کننده و استفاده کننده اطلاعات، مهمترین توجیه و دلیل برای نیاز به وجود سیستم های حسابرسی داخلی مستمر است (گونزالز و همکاران، ۲۰۱۲؛ به نقل از حاجیها، ۱۳۹۴).

رسیدگی های حسابرس در خصوص این که مدیریت چگونه با ریسک تقلب برخورد می کند و چه اقداماتی را انجام می دهد، به شفاف سازی اطلاعات و جلوگیری از بروز هر مشکلی کمک می کند. حسابرس مستقل با دیدن گزارشهای حسابرسی داخلی می تواند مطمئن شود که ریسک کلی حسابرسی شرکت آن چیزی است که خود حسابرس مستقل برآورد می کند و با اطمینان خاطر بیشتری می تواند کار را انجام دهد (مشیرزاده، ۱۳۹۱).

حسابرسی داخلی رویکردی مناسب برای ارزیابی عملکرد درونی سازمان ها است. گام اول در استقرار واحد حسابرسی داخلی، موافقت مدیران در خصوص ضرورت های استقرار چنین واحدی در سازمان است (رحمانی و قشقایی، ۱۳۹۳). به هنگام بودن حسابرسی یکی از ویژگی های کیفی گزارشگری مالی تلقی می شود و شاخصی است از این مطلب که اطلاعات تا حد ممکن به موقع به استفاده کنندگان انتقال می یابد (یاکوب و چی احمد، ۲۰۱۱؛ به نقل از حاجیها و رفیعی، ۱۳۹۳).

از سوی دیگر امروزه یکی از مهم ترین مسایل مالی شرکت ها، اندازه گیری عملکرد آنها است. اندازه گیری عملکرد شرکت ها از آن جا که پایه بسیاری از تصمیمگیری ها در داخل و خارج شرکت است، اهمیت دارد. تصمیم گیری درباره سرمایه گذاری ها، افزایش سرمایه شرکتها، رابطه نمایندگی و بسیاری از تصمیمات دیگر، همگی مبتنی بر اندازه گیری عملکرد است (آگهی اسکویی و ملکی، ۱۳۹۳). با این تفصیل هدف این مقاله بررسی رابطه بین وجود حسابرسی داخلی با حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت، می باشد.

ضرورت و اهمیت موضوع تحقیق

هدف نهایی نظام راهبری شرکت ها، نه تنها کاهش مشکل نمایندگی و همسو نمودن منافع کارگزار با منافع کارگزار، بلکه تأمین منافع تمام گروه های ذی نفع در شرکت ها و واحدهای تجاری است. بنابراین، به لحاظ نظری، انتظار میرود که ویژگی های یک نظام راهبری بر عملکرد مالی و اقتصادی شرکت ها تأثیرگذار باشد، زیرا راهبری اثربخش موجب می شود پیامدهای نامناسب ناشی از تضاد منافع بین مدیران و مالکان، نظیر سوء استفاده از قدرت، کاهش یابد (امیرآزاد و همکاران، ۱۳۹۳). در بسیاری از کشورهای جهان بازار سرمایه، کارا و مدیریت از مالکیت تفکیک شد. و مالکیت شرکت ها در اختیار تعداد زیادی از سرمایه گذاران است و این موضوع باعث وضع قوانین و مقررات و الزامات بسیار زیادی جهت حمایت از حقوق سهامداران و جلب اعتماد و اطمینان آنان شد به ویژه بروز بحران ها و اختلاف مالی گسترده در این کشورها اهمیت موضوع را صد چندان نمود و بدین ترتیب قانون ساربنز آکسلی در جولای ۲۰۰۲ به تصویب رسید. این قانون در جهت کاهش تضاد منافع و هزینه های نمایندگی و پیشبرد راهبری شرکتی و تحقق اهداف آن گام برمی داشت (Badertscher et al, 2013).

در ایران نیز حاکمیت شرکتی به مفهوم جدید آن عمدتاً بعد از سال ۱۳۸۰ دستورالعمل حاکمیت شرکتی توسط سازمان بورس و اوراق بهادار تهیه و کمیته ای تخصصی در وزارت امور اقتصاد و دارایی مورد بحث و بررسی قرار گرفت و در اسفند ۱۳۸۴ مقررات آن نهایی و تدوین و در طول سال های گذشته مورد بازنگری قرار گرفت. پیش نویس نهایی آئین نامه در ۵ فصل و ۲۸ ماده است که هنوز اجرای دستورالعمل های آن از سوی سازمان بورس و اوراق بهادار لازم الاجرا نشده است (سپاسی و فتحی، ۱۳۹۴).

ناکارآمدی عملکرد شرکت، عدم رعایت حقوق ذینفعان و فقدان یک سیستم کنترلی جهت نظارت دائمی و مستمر بر عملکرد شرکت موجب پیدایش مشکلات ساختاری در شرکت ها و عدم کارایی بازار سرمایه در ایران شده است. هیچ مقررات لازم الاجرائی درخصوص استقرار حسابرسی داخلی در شرکت ها وجود نداشته است و فقط تعداد محدودی از شرکت های پذیرفته شده در بورس از خدمات حسابرسی داخلی استفاده می کنند. و هنوز حسابرسی داخلی به جایگاه شایسته خود در سازمان ها دست نیافته است و این موضوع موجب کاهش کارایی و اثربخشی آن شده است (Aebi et al, 2011).

با اجرای درست آیین نامه حاکمیت شرکتی حسابرسی داخلی نیز از شکل سنتی خارج شده و نقش مهمی در افزایش منافع واحدهای اقتصادی و بهبود ساختار مدیریتی و پیشبرد اهداف حاکمیت شرکتی خواهد داشت. تجربه نشان داده است که بهترین اهداف و برنامه ها بدون وجود سیستم های دقیق و اطمینان بخش، سنجش عملکرد و سیستم های کنترلی و نظارتی به نتیجه مطلوب نخواهد رسید. یکی از سازوکارهای نظارتی، بررسی کفایت کنترل های داخلی و رفع نقاط ضعف آن برای جلوگیری از سوء استفاده، بروز تقلب، افزایش کارایی و اثربخشی سازمان به همراه رعایت صرفه اقتصادی، استقرار و بهره گیری از خدمات حسابرسی داخلی است (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۸۸).

این مقاله در ابتدا به تعریف حسابرسی داخلی و سپس به تشریح ارکان یک نظام راهبردی یا همان حاکمیت شرکتی که به محوریت کمیته حسابرسی استوار است می پردازد و سپس تعریف شاخص های عملکردی شرکت ها و ارتباط آن با حسابرسی داخلی ارائه می گردد.

تعریف حسابرسی داخلی

حسابرسی داخلی فعالیتی مشاوره‌ای^۱، اطمینان‌آور^۲، مستقل^۳ و بیطرفانه است که به منظور افزودن ارزش^۴ و بهسازی عملیات سازمان^۵ طراحی می‌شود. هدف آن کمک به سازمان در جهت دستیابی به هدف های خود از طریق ارزیابی و بهسازی کارایی فرایندهای مدیریت خطر، کنترل و نظارت سازمانی با رویکردی منظم است (Gaganis et al. 2015).

اهداف حسابرسی داخلی

هدف حسابرسی داخلی کمک به مدیریت است تا اطمینان باید کلیه موارد بالا به همان گونه که باید اجرا یا رعایت شود. با این حال هدف اصلی حسابرسی داخلی، ارزیابی نحوه انجام وظایف محول بر واحدهای مختلف موسسه است. کارکنان حسابرسی داخلی معمولاً زیر نظر مدیر عامل یا مقام ارشد دیگری می باشند. این موقعیت بالا در ساختار سازمانی موسسه، اطمینان می دهد که حسابرسان داخلی به اکثر واحدهای موسسه دسترسی داشته باشند. لازم است حسابرسان داخلی مستقل از روسای قسمت ها و مدیرانی باشند که کار آنان را حسابرسی می کنند (Zagorchev and Gao, 2015).

استقلال حسابرسی داخلی به شکل های زیر محقق می شود:

• استقلال از لحاظ دسترسی

رئیس حسابرسی داخلی باید به مدیریت ارشد سازمان مدیرعامل و هیئت مدیره و بررسی کنندگان غیر اجرایی سازمان دسترسی مستقیم داشته باشد و بتواند آزادانه به آنان گزارش دهد.

• استقلال از لحاظ گزارشگری

رئیس حسابرسی داخلی باید بتواند گزارش های خود را بدون حذف مطلبی و با نام و امضاء خود ارائه دهد.

• استقلال از لحاظ فعالیت های سازمانی

1. Consulting Activity

2. Assurance

3. Independent

4. Add Value

5. Improve an Organizations Operations

حسابرسی داخلی باید نسبت به کلیه سیستم های مالی و اداری سازمان استقلال کامل داشته باشد. درگیر شدن حسابرسی داخلی در سیستم های اجرایی و برنامه های سازمان باید به موارد زیر محدود شود:

الف - ارائه پیشنهاد در ارتباط با ایجاد کنترل های داخلی برای موارد تجدید نظر در سیستم ها با پروژه های موجود با طراحی سیستم های جدید با ایجاد پروژه های جدید؛

ب - ارزیابی کنترل های پیشنهادی برای پروژه های خاص؛

ج - ارزیابی کنترل های موجود سیستم ها و فرایند تصمیم گیری؛

واحد حسابرسی داخلی نباید مسئول استقرار سیستم های جدید باشد یا درگیر کارهایی شود که معمولاً ملزم به بررسی آنهاست.

• استقلال از لحاظ رأی

حسابرسی داخلی باید بدون هر گونه جانبداری با مسائل برخورد کند و از چنان جایگاه سازمانی برخوردار باشد که بتواند بی طرفانه تصمیم گیری و نظر و پیشنهادهای خود را ارائه کند (عیسایی خوش، ۱۳۹۰).

دامنه حسابرسی داخلی

دامنه حسابرسی داخلی اغلب به اشتباه منحصر به موضوعات مالی تصور می شود. اما با توجه به هدف حسابرسی داخلی دامنه حسابرسی داخلی همه ی جنبه های کنترل داخلی را اعم از مالی و غیرمالی دربرمی گیرد. تأکید حسابرسی داخلی بر هر کنترل خاص نشانه ی میزان خطر و زیانی است که متوجه سازمان می شود. زیان های مالی می تواند از ضایعات - سهل انگاری - کلاه برداری یا موارد دیگر ناشی می شود. با اینکه خطر زیان مالی بسیار با اهمیت است اما این تنها خطری نیست که حسابرسی داخلی به آن توجه دارد. برای مثال خطر تبلیغات منفی می تواند خسارت های جبران ناپذیری به سازمان وارد کند.

برخی از سیستم های اصلی که زیر پوشش حسابرسی داخلی قرار می گیرد به شرح زیر است:

• سیستم های مالی:

- حسابداری
- حسابداری مدیریت و بودجه
- پیش بینی ها و برنامه ریزی تجاری
- حقوق و دستمزد
- روش های پرداخت های نقدی

• سیستم های مدیریت:

- برنامه ریزی استراتژیک
- کنترل عملیات
- ارزیابی سرمایه گذاری ها
- مدیریت سیستم های اطلاعاتی
- کارکنان و سیستم های منابع انسانی

• سیستم های عملیاتی:

- استخدام کارکنان
- اجاره محل
- مدیریت برگزاری سخنرانی ها و سمینارها^۶

دامنه رسیدگی و هدف های واحد حسابرسی داخلی، بسته به اندازه و ساختار واحد مورد رسیدگی و نیازهای مدیریت آن، بسیار متفاوت است. به طور معمول، فعالیت های واحد حسابرسی داخلی شامل یک یا چند مورد زیر است:

- بررسی سیستم های حسابداری و کنترل داخلی، استقرار سیستم های حسابداری و کنترل داخلی مناسب یکی از مسئولیت های مدیریت است که به نظارت و کنترل صحیح و مستمر نیاز دارد. مدیریت واحد مورد رسیدگی معمولاً وظیفه بررسی این سیستم ها، نظارت و کنترل اجرای آنها و ارائه پیشنهادهای اصلاحی را مشخصاً به عهده واحد حسابرسی داخلی می گذارد.
- رسیدگی به گزارش های مالی و عملیاتی: این رسیدگی می تواند بررسی مبانی بکار گرفته شده برای شناسایی، اندازه گیری، طبقه بندی و گزارش چنین اطلاعاتی و همچنین انجام رسیدگی ویژه (شامل آزمون گسترده، معاملات و مانده حساب ها و روش ها) در باره هریک از اقلام و یا عملیات خاص را دربرگیرد.
- بررسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات واحد اقتصادی، شامل کنترل های غیرمالی واحد مزبور
- بررسی رعایت قوانین، مقررات و سایر الزامات برون سازمانی و سیاست ها، دستورالعمل های مدیریت و سایر الزامات درون سازمانی (سازمان حسابرسی، ۱۳۸۹).

دامنه کار حسابرسان داخلی محدود به فعالیت ها و رویدادهای مالی واحد اقتصادی نمی شود بلکه بررسی و ارزیابی تأثیر سیستم کنترل های داخلی حسابداری و اداری را نیز شامل می گردد. به همین دلیل است که حسابرسان داخلی می توانند به عنوان بازوی توانمند مدیریت در اداره و کنترل کیفیت و کارائی واحدهای اقتصادی از جنبه های مادی (سودآور) و معنوی (نیروی انسانی) محسوب شوند. گرچه ارزش اقتصادی حسابرسی داخلی مانند سایر منابع، به ظرفیت مدیران برای استفاده از توان بالقوه این ابزار کارآمد و ارزشمند در جهت نیل به اهداف سازمان وابسته است ولی نباید فراموش کرد که حسابرسی داخلی خود نیز به عنوان بخشی از کار گروهی سازمانی تلقی می شود نه به عنوان یک شغل متمایز و مجزا از وظایف حسابداری. زیرا حسابرسی داخلی آمیخته ای از فرایند کنترل و برنامه ریزی در سیستم اطلاعات مدیریت است که محصول حسابرسی داخلی فعالیت آن اطمینان از سودآوری و تداوم فعالیت های اقتصادی و تأمین امنیت شغلی برای کارکنان و در نهایت تشخیص حدود کارائی مدیران و کوشش های مستمر آنان است. معذک استقلال، شایستگی و داشتن مهارت و توانایی حسابرسان داخلی در صورتی که جایگاه شغلی و گرایش دهی آن مدنظر و مورد استفاده بهینه قرار گیرد می تواند به عنوان یک منبع اقتصادی دارای منافع آتی فراوانی باشد

تعریف حاکمیت شرکتی

در دیدگاه های محدود، حاکمیت شرکتی به رابطه شرکت و سهامداران محدود می شود. این یک الگوی قدیمی است که در قالب تئوری نمایندگی بیان می شود. حاکمیت شرکتی را می توان به صورت یک شبکه از روابط دید که نه تنها بین شرکت ها و مالکان آنها (سهامداران)، بلکه بین یک شرکت و عده زیادی از ذی نفعان از جمله؛ کارکنان، مشتریان، فروشندگان، دارندگان اوراق قرضه و ... وجود دارند. چنین دیدگاهی در قالب تئوری ذینفعان دیده می شود (اسماعیل زاده مقری و همکاران، ۱۳۸۹).

اهداف حاکمیت شرکتی

هدف حاکمیت شرکتی نه تنها حمایت از منافع سهامداران است بلکه در ارتقای مدیریت مؤثر هم نقش دارد. برای ارتقای مدیریت مؤثر، رهبران یک شرکت بایستی اطلاعات و هوش لازم برای تصمیم گیری راجع به تقاضای سهامداران و دیگر نهادها را داشته باشند (پاشایی، ۱۳۹۰). به طور کلی می توان گفت هدف نهایی حاکمیت شرکتی پاسخگویی، شفافیت، عدالت (انصاف) و رعایت حقوق ذینفعان در شرکت ها می باشد.

اهداف حاکمیت شرکتی به صورت زیر خلاصه می شود:

- ۱- افزایش ارزش سهامداران؛
- ۲- محافظت از منافع سهامداران و سایر ذینفعان؛

- ۳- اطمینان از شفافیت و یکپارچگی در تبادل اطلاعات و قابلیت دسترسی به اطلاعات کامل؛
 ۴- اطمینان از پاسخگویی راجع به عملکرد؛
 ۵- هدایت شرکت با بالاترین سطح استاندارد.

ارتباط بین حسابرسی داخلی و حاکمیت شرکتی

تفکیک مالکیت از مدیریت در سطح جهانی در اواخر سده نوزدهم و اوایل سده بیستم صورت گرفته و قوانین و مقررات برای نحوه اداره شرکتها تا دهه ۱۹۹۰ وجود داشته است با این همه، موضوع حاکمیت شرکتی به شکل کنونی در دهه ۱۹۹۰ در انگلستان، امریکا، و کانادا در پاسخ به مشکلات مربوط به اثربخشی هیئت مدیره شرکتها بزرگ مطرح شده است. سابقه این امر به گزارش معروفی به نام کدبری^۷ برمی گردد که در سال ۱۹۹۲ منتشر شد و در این گزارش به برقراری سیستم کنترل داخلی و حسابرسی داخلی تأکید زیادی شده بود. بعدها در افشای ماجرای انتخابات و اثر گیت در امریکا و همچنین اجرای تقلب در بازار سرمایه امریکا در سال ۲۰۰۱ باعث تصویب قانونی به نام حاکمیت شرکتی شد. حاکمیت شرکتی یک عنصر اساسی در افزایش اعتماد سرمایه گذار، ارتقای حس رقابتی و در نهایت بهبود رشد اقتصادی است. این عنصر در صدر فهرست ارکان توسعه بین المللی قرار دارد. جمیز ولفنسان،^۸ رئیس سابق بانک جهانی، در این زمینه می گوید: حاکمیت شرکتی ها برای رشد اقتصاد جهانی از حاکمیت کشورها دارای اهمیت بیشتری است. وجود حاکمیت شرکتی به نفع همه ذینفعان مالی شرکت شامل سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان اعضای هیئت مدیره، مدیریت و کارکنان و همچنین صنایع گوناگون و بخش های مختلف اقتصادی است. حاکمیت شرکتی مطلوب نقش مهمی در بهبود کارایی و رشد اقتصادی و در عین حال افزایش اعتماد سرمایه گذاران دارد. هدف اصلی قانون حاکمیت شرکتی «شفاف سازی و پاسخگویی» در بازار سرمایه می باشد لذا چنانچه در کشوری به موضوع پاسخگویی و شفافیت توجهی نشود و یا اساساً موضوع حکمرانی خوب مطرح نباشد آئین نامه حاکمیتی شرکت ها کارساز نخواهد بود چون ساز و کار حاکمیت شرکتی برخورد جدی با تخلفات شرکت ها و مدیران آنها می باشد که در این مورد در ایران سابقه خاصی وجود ندارد. طبق تحقیقات انجام شده اگر شرکت ها در جهت بهبود و ارتقای وضعیت حاکمیت شرکتی تلاش کنند این موضوع تأثیر مثبتی می تواند بر عملکرد و ارزش شرکت داشته باشد.^۹ مثلاً در مورد وضعیت هیئت مدیره از نظر تعداد اعضاء نسبت حضور مدیران غیر موظف به مدیران موظف تفکیک وظایف رئیس هیئت مدیره از مدیر عامل و ... و همچنین از نظر شفافیت اطلاعاتی و رعایت حقوق سهامداران را بهبود بخشند و کمیته حسابرسی و حسابرس داخلی در شرکت داشته باشند، مسلماً در بلندمدت می توانند شاهد خوشنامی شرکت، کاهش هزینه سرمایه و بهبود عملکرد و افزایش ارزش شرکت باشند (Kirsten and Piercey, 2013). در گزارش کدبری (۱۹۹۲) توصیه شده است که بین اعضای هیئت مدیره باید توازن قوا وجود داشته باشد تا هیچ کس قادر به کنترل «بی قید و شرط» فرایند تصمیم گیری در شرکت نباشد. علاوه بر این تقسیم مسئولیت ها در سطح عالی شرکت باید به روشنی مشخص شده باشد تا از توازن قوا و حدود اختیارات اعضاء هیئت مدیره اطمینان کافی حاصل شود. در گزارش مزبور قید شده است که اگر سمت های ریاست هیئت مدیره و مدیرعامل برعهده دو شخص مجزا نباشد، آن گاه یکی از اعضای ارشد هیئت مدیره باید اعلام کند که شخص مستقل کیست. عدم وجود مدیرعامل شرکت در سمت ریاست هیئت مدیره نقش مهمی در اثربخشی عملکرد هیئت مدیره ایفا می کند.

7. Cadbury report

8. JAMES WOLFENSOHN

9. (Peter lindelof 2005)

ایفای نقش و وظایف حاکمیت شرکتی، ارزش آفرینی برای همه ذی نفع ها، بهره گیری مناسب از دارایی های نامشهود و محور آن دانش و سرمایه های فکری، شناسایی دائمی مخاطرات و مدیریت بر ریسک بنگاه، و رعایت مسئولیت های اجتماعی و اخلاق سازمانی به عنوان شروط اساسی بقا و پایه ای می باشد (رهبر، ۱۳۹۰).

یکی از محورهای تحولات اخیر در مبحث حاکمیت شرکتی، تأثیر قانون ساریبنز اکسلی (به عنوان مکانیزم برون سازمانی) در برجسته شدن نقش نظارتی مکانیزم های داخلی آن است. تفکیک دقیق وظایف مدیریت اجرایی از مدیریت غیر اجرایی، برجسته تر شدن نقش نظارتی مدیریت غیر اجرایی و تعیین حوزه های مسئولیت آنها و ضرورت داشتن دانش حسابداری و مالی به عنوان یکی از شرایط احراز پست در مورد حداقل یک نفر از مدیران غیر اجرایی و آگاهی بقیه اعضا از مسائل حسابداری و مالی، برخی از تحولات اخیر است (Theofanis et al, 2010).

افزون بر این، در آیین نامه حاکمیت شرکتی تأکید ویژه ای در استقرار نظام حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی شده و رابطه بین مدیران و حسابرسان مستقل از طریق کمیته حسابرسی شکل می گیرد. قابل پیش بینی است که با اجرای درست آیین نامه حاکمیت شرکتی، حسابرسی باعث افشای به موقع اطلاعات و اجتناب از نوسانات شدید سودهای برآوردی و درستکاری در قیمت ها شود. نقش آفرینی همه ارکان شرکت مشابه مشارکت مردم در تعیین سرنوشت خود می باشد. در چنین شرایطی نگاه و رویکرد حسابرسی داخلی نیز تغییر اساسی یافته و از محدوده ایفای نقش به عنوان «چشم و گوش مدیریت» گذشته و وظایف اثرگذار و پر اهمیتی همانند اطمینان بخشی از مدیریت ریسک بنگاه، حصول اطمینان از ارزش آفرینی مدیریت کنترل مبنی بر فرایندها و نهایتاً ارزیابی اثربخشی مدیران در پشبرد اهداف و استراتژی ها را در عرصه کار خویش قرار داده است. حسابرسی داخلی یکی از اصول مهم در ساختار حاکمیت شرکتی تلقی می شوند. پژوهش های متعددی نشان می دهد که حسابرسان داخلی در هر دو جنبه راهبردی و سنتی تر (وظیفه نظارتی) حاکمیت شرکتی مشارکت می کنند. این در حالی است که ایفای هر دو نقش مذکور در نهایت منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی می شود. با اندازه گیری و ارزیابی اثربخشی کنترل های سازمان، حسابرسی داخلی ابزاری مهم برای کنترل مدیریت است که به طور مستقیم با ساختار سازمانی و قوانین کلی واحد تجاری ارتباط دارد. موسسه حسابرسان داخلی در سال 2004 بیان کرده که فعالیت حسابرسی داخلی باید ارزیابی و نقش آن در بهبود مدیریت ریسک، کنترل و راهبری تعیین شود و نقش اطمینان بخشی و مشاوره حسابرسی داخلی در حاکمیت شرکتی شناسایی گردد. از مطالب بالا مشخص است که کنترل داخلی، تنها ابزاری یک جانبه برای کنترل امور و صحت موقعیت های معین نیست؛ بلکه روشی برای یافتن ارزش افزوده و دستیابی به شاخص اثربخشی و سودآوری در شرکت است (Karagiorgos et al, 2010).

حاکمیت شرکتی خوب، باید انگیزه های درست برای هیئت مدیره و مدیریت شرکت به وجود آورد تا آنها هدفهایی را که به نفع شرکت و سهامداران است، دنبال کنند. همچنین حاکمیت شرکتی باید کنترل اثربخش را نیز تسهیل کند (OECD, 2004). ارکان حاکمیت شرکتی شامل؛ کمیته حسابرسی، حسابرس مستقل، حسابرسی داخلی و هیئت مدیره می شود. به علاوه می تواند گروه های دیگر مانند سهامداران، سازمانهای حرفه ای و دیگر ذینفعان را نیز دربرگیرد برای اطمینان از عملیات حاکمیت شرکتی، باید بین اجزای مختلف سیستم حاکمیتی، یعنی حسابرسی داخلی، مدیریت اجرایی، مدیر مالی، هیئت مدیره، سهامداران و حسابرسان خارجی، همکاری وجود داشته باشد. مطالعات مختلف نشان می دهد که نقش حسابرسی داخلی در حاکمیت شرکتی باید نسبت به سایر فعالیت های آن اولویت داشته باشد (Yassin et al, 2012).

حسابرسی داخلی، حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت

فعالیت های حاکمیتی اساسی حسابرسی داخلی عبارتند از؛

۱- **پایش ریسک ها و کنترل ها:** بنا به نظر انجمن حسابرسان داخلی، ریسک عبارت است از احتمالی است که یک رویداد یا عمل یا عکس العمل ممکن است به صورت معکوس بر سازمان یا فعالیت های آن اثر بگذارد. در زمینه حاکمیتی، فعالیت کلیدی پایش آن به همراه گام های فرعی شامل؛ شناسایی و ارزیابی تأثیر بالقوه آن بر سازمان، تعیین استراتژی برای نشان دادن آن و بعد پایش محیط جهت ریسک های جدید و ایجاد کنترل های مناسب برای آن است.

طبق نظر انجمن حسابرسان داخلی، کنترل، فعالیتی است که توسط مدیریت جهت افزایش احتمال تحقق اهداف سازمانی، طراحی می گردد. طرح مدیریتی، سازماندهی ها و رهبری فعالیت ها فراهم کننده اطمینان منطقی از این است که اهداف و مقاصد حاصل خواهند شد. در زمینه حاکمیتی، مدیریت وقتی کنترل ها را اجراء می کند که سایر ذی مدخلان در حاکمیت نقش بیشتری در نظارت یا ارزیابی ایفاء نمایند (کرراهی مقدم و مستوفی، ۱۳۸۶).

۲- اهداف و پاسخگویی: طبق نظر انجمن حسابرسان داخلی اگر سازمان در کنترل های عمده داخلی خود دچار شکست شود (مانند تقلب و غیره) آنگاه احتمال دستیابی به اهداف بسیار کاهش می یابد. فعالیت های حاکمیتی اثربخش، باعث حفظ ارزش سازمانی می شود. سازمان ها به منظور ایجاد ارزش یا منافع مالکین خود و دیگر ذی نفعان، مشتریان و کارمندان وجود دارند. این مفهوم توجیه وجود آنهاست. عنصرنهایی نظام سازمانی، پاسخگویی است. ذی مدخلان در حاکمیت سازمانی در برابر سهامداران به جهت نمایندگی اثربخش، مسئولیت دارند.

۳- تقاضا برای حاکمیت مطلوب تر: حداقل سه عامل تقاضا برای بهبود نظام سازمانی مطرح شده است:

۱- نابسامانی های برجسته: تحقیقات مختلف بر روی نابسامانی ها به خصوص تقلب مالی، ارتباطی بین نظام راهبری شرکت ضعیف (هیئت مدیره با استقلال کم، کمیته حسابرسی غیرکیفی یا فقدان کارکرد حسابرسی داخلی) و وقوع این مشکلات را نشان می دهد.

۲- تغییرات در الگوهای مالکیت (سرمایه گذاران نهادی): سهم مالکیت شرکت های عمومی بیشتر در سیطره سرمایه گذاران نهادی است. دلیل تقاضاهای اخیر برای حاکمیت بهتر (الف) کاهش ریسک های سازمانی؛ (ب) کاهش هزینه سرمایه سازمانی؛ (ج) افزایش ارزش سهام است.

۳- نقش فزاینده قانونی: که بر هیئت مدیره و کارمندان شرکت های عمومی تأثیر می گذارد (همان منبع). بدین ترتیب با توجه به نقش حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک، پیش گیری از بروز تقلب و اشتباه و حفاظت از دارایی ها و کمک به حاکمیت مطلوب که خود جلب سرمایه گذاران و تأمین مالی را به دنبال دارد، و از طرفی کمک به شفاف سازی و قابلیت اتکای اطلاعات حسابداری نقش مهمی در حاکمیت شرکتی اثربخش و در نتیجه بهبود عملکرد شرکت و ارتقاء آن خواهد گذاشت (میری، ۱۳۹۰).

حسابرسی داخلی، بهبود اطلاعات حسابداری، بهبود عملکرد

حسابرسی داخلی، بهبود اطلاعات حسابداری و بهبود عملکرد را در پی دارد. چرا که اطلاعات حسابداری از سه طریق بر عملکرد کلان اقتصادی بنگاه ها تأثیر دارند.

۱. فراهم آوردن شرایط شناسایی و تشخیص فرصت های سرمایه گذاری بهینه در بین سرمایه گذاران و مدیران اجرایی به عنوان مابشران سرمایه گذاران، چرا که در غیاب جریان های اطلاعاتی مالی قابل اتکا و شفاف، جریان سرمایه های مالی و انسانی به سمت پروژه های سرمایه گذاری مطلوب، با مانع جدی رو به رو می شود.

۲. دوم به نقش حاکمیتی آن بر می گردد که از طریق آن اطلاعات حسابداری بر بهبود عملکرد اقتصادی بنگاه تجاری اثر می گذارد.

۳. کاهش ریسک انتخاب غلط و نقد شوندگی عامل اثر اطلاعات حسابداری بر عملکرد بنگاه اقتصادی است.

الزام شرکت ها به افشای به هنگام، موجب کاهش ریسک زیان معاملاتی سرمایه گذاران می شود. کاهش ریسک نقد شوندگی سهام موجب افزایش سرمایه گذاران حقوقی و عمده در پروژه های با بازده بالا و بلندمدت می شود (عیسایی خوش، ۱۳۹۰).

مکانیزم های راهبری شرکتی از جمله حسابرسی داخلی (که از مکانیزم های داخلی حاکمیت شرکتی محسوب می شود)، می تواند بر رشد و توسعه اقتصادی شرکت ها اثرگذار باشد. که به طور نمونه می توان مواد زیر را بر شمرد:

۱- تأمین مالی برون سازمانی که خود شفاف بودن عملکرد شرکت و آرایه یک برنامه توجیه پذیر از منظر مالی و اقتصادی را به دنبال خواهد داشت.

- ۲- کاهش هزینه سرمایه شرکت که منجر به جذب سرمایه گذاری بیشتر و اشتغال بیشتر و در نتیجه موجبات رشد و توسعه اقتصادی را فراهم می کند.
- ۳- حسابرسی داخلی با بهبود حاکمیت شرکتی، عملکرد عملیاتی شرکت را بهبود می بخشد، علاوه بر زمینه سازی برای اعمال مدیریت کارا باعث تخصیص بهینه منابع در یک فضای رقابتی و شفاف می گردد.
- ۴- کاهش ریسک ناشی از ایجاد بحران های مالی.
- ۵- ارتباط بهتر با ذینفعان و در نتیجه افزایش اعتماد در بازار سرمایه (جعفری، ۱۳۸۹).

نتیجه گیری

با پیدایش شرکت های سهامی و جدایی مالکیت از مدیریت، ایجاد ارزش برای شرکت و افزایش ثروت سهامداران، به عنوان هدف اصلی مورد توجه قرار گرفت. از آنجایی که مدیران و مالکان هریک به دنبال منافع خود بودند موجب بروز مشکلات نمایندگی (تضاد منافع بین سهامدار و مدیر، عدم تقارن اطلاعات، اثر ناشی از انتخاب نامطلوب، خطر اخلاقی و عدم اطمینان و شراکت در ریسک) شد. افزایش بروز تقلب و رسوایی های گسترده در سال های اخیر در شرکت هایی چون انرون و ولدکام و... پیچیدگی مربوط به تضاد منافع بین مدیران و مالکان و اهمیت آثار عملکرد شرکت بر گروه های ذینفع از سوی دیگر توجه قانونگذاران و ضابطه گذاران را به خود جلب کرد. مشغله اصلی آنان حفظ منافع مالکان و حفظ منافع سهامداران بر مبنای نظریه نمایندگی بود. امروز اصول حاکمیت شرکتی از مهم ترین آیین نامه های حاکم بر شرکت های سهامی عام به خصوص شرکت های بورسی به شمار می رود که حفظ حقوق سهامداران و بویژه سهامداران خرد را تضمین می نماید. چرا که حمایت از سهامداران که تأمین کنندگان سرمایه اند موجب رونق اقتصادی و گسترش فرهنگ سهامداری در اکثر کشورها شده است. کمیته حسابرسی، حاکمیت شرکتی و حسابرسی داخلی سه حلقه یک زنجیره هستند که در تعامل با یکدیگر می توانند شفافیت عملکرد سازمان را افزایش داده و احتمال بروز تقلب و اشتباه را به حداقل کاهش دهند. حاکمیت شرکتی مجموعه روابطی است بین سهامداران و حسابرسان شرکت که متضمن برقراری نظام کنترل به منظور رعایت حقوق سهامداران جزء و اجرای درست مصوبات مجمع و جلوگیری از سوء استفاده های احتمالی است. در آیین نامه حاکمیت شرکتی تأکید ویژه بر حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی شده با اجرای درست آیین نامه حاکمیت شرکتی و استقرار سیستم کنترل داخلی به ویژه نظارت کمیته حسابرسی باعث افشای به موقع اطلاعات و اجتناب از نوسانات شدید سودهای برآوردی و دستکاری در قیمت ها می شود کمیته حسابرسی مسئول نظارت بر گزارشگری مدیریت در ارتباط با کنترل های داخلی است. و حسابرسان داخلی نقش کلیدی در ارزیابی کنترل های داخلی دارند لذا اثربخشی کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی به هم وابسته است و لذا کمیته حسابرسی باید درک عمیقی از روش های مناسب حسابرسی داخلی و اینکه فعالیت حسابرسی داخلی چگونه انجام می پذیرد داشته باشد. از مزیت های آیین نامه حاکمیت شرکتی، شفاف سازی اطلاعات، رعایت یکسان حقوق صاحبان سهام، برقراری سیستم کنترل داخلی و ارتقای رابطه حسابرسان مستقل با شرکت است. حسابرسان داخلی از طریق رسیدگی به گزارش های مالی و عملیاتی واحدهای تحت بررسی، شفافیت و قابلیت اتکای اطلاعات را در شرکت ارزیابی می کنند. همچنین بررسی صرفه اقتصادی- کارایی و اثربخشی عملیات واحد اقتصادی و بررسی رعایت قوانین و مقررات و دستورالعمل های مدیریت از دیگر راهبردهای حسابرسی داخلی محسوب می شود چنانچه این وظایف به درستی انجام شوند حسابرسی داخلی نقش بازدارنده را در برابر سوء استفاده های احتمالی و نقش کنترلی در جهت پیشگیری یا آشکار کردن تقلب داشته همچنین با شناسایی سایر موارد اتلاف منابع و فقدان کارایی سبب صرفه جویی بنگاه در هزینه ها می شود.

بحث نظارت بر عملکرد سازمان یکی از وظایف مهم و اصلی مدیریت عالی یک سازمان محسوب می شود جهت تحقق این وظیفه مهم و کلیدی سازمان ها واحدی را (حسابرسی داخلی) زیر نظر مستقیم مدیرعامل سازماندهی می کنند که به عنوان تشخیص دهنده عیوب مدیرعامل عمل کرده و با نظارت کامل بر عملکرد سازمان در واحدهای اجرایی و ستادی تصویری شفاف از سازمان را با توجه به همه فراز و نشیب ها، موفقیت ها و عدم پیشرفت ها و به هنگام مدیریت عالی سازمان منعکس

کند. فرایند نظارت سازمانی اقتضا می کند که ابتدا عملکرد و یا برنامه های یک دستگاه استاندارد شود، سپس میزان عملکرد واقعی دستگاه تعیین شود. پس از آن عملکرد واقعی با استانداردها مورد مقایسه قرار می گیرد و در نهایت میزان انحراف از برنامه های استاندارد مشخص شود و در صورت زیاد بودن انحراف برنامه های اصلاحی اعمال شود تا میزان انتظارات برنامه تأمین شود.

ارزش آفرینی حاصل استفاده از منابع در فرایند تولید و عرضه کالا و خدمات است. در این فرایند حسابرسان داخلی اطلاعاتی درباره شناخت و ارزیابی ریسک و فرصت ها برای کسب منافع سازمان در نتیجه بهبود عملکرد شرکت فراهم می کنند. متأسفانه در ایران توجه لازم به حسابرسی داخلی نشده است چراکه بیشتر بنگاه های کشور دولتی یا شبه دولتی یا وابسته به نهادهایی هستند که در حوزه نفوذ دولت هستند و بخش خصوصی به تبعیت از همین روند دچار فقدان فرهنگ پاسخگویی و عدم تمایل عمومی به افشای مشکلات درون شرکتی شده است. با وجود اینکه در همه بنگاه ها واحد حسابرسی داخلی وجود دارد ولیکن بسیاری از مدیران هنوز نگاه سنتی به حسابرسی داخلی داشته و در بسیاری از شرکت ها حسابرسی داخلی در حد سندرسی است. با توجه به نبود انجمن های حرفه ای در این خصوص و عدم وجود قوانین و استانداردهای لازم به نظر می رسد نقش حسابرسی داخلی به شکل نوین و مدرن اجرا نمی شود و یا قدمت چندانی ندارد. حسابرسان داخلی در بنگاه ها به طور خاص در غالب دستورالعمل های سازمانی عمدتاً به کنترل اسناد و مدارک و سندرسی می پردازند و هیچگونه الزامی در خصوص استقرار حسابرسی داخلی تا قبل از اجرایی شدن آیین نامه حاکمیت شرکتی وجود نداشت.

منابع

۱. اسماعیل زاده مقری، علی، جلیلی، محمد، و زند عباس آبادی، عباس، (۱۳۸۹). «بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی بر کیفیت سود در بورس اوراق بهادار تهران»، مجله حسابداری مدیریت، شماره ۷.
۲. پشایی، علی، (۱۳۹۰). «تأثیر حاکمیت شرکتی بر انتخاب حسابرس در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اقتصادی و اداری.
۳. جعفری، روح الله، (۱۳۸۹). «رابطه بین اصول حاکمیت شرکتی با عملکرد هیئت مدیره شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکز.
۴. رهبر، احسان، (۱۳۹۰). «رابطه بین حاکمیت شرکتی و بافت مالی»، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکز.
۵. سازمان حسابرسی (۱۳۸۹). ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی، استاندارد حسابرسی شماره ۶۱۰، <http://www.iacpa.ir>.1389/
۶. عالی نژاد، احمد، (۱۳۹۰). «حسابرسی داخلی از آغاز تاکنون»، پایگاه الکترونیکی مجله حسابرس.
۷. عیسیایی خوش، احمد، (۱۳۹۰). «حسابرسی داخلی حلقه مفقوده در شرکت ها»، روزنامه دنیای اقتصاد، شماره ۲۵۰۹.
۸. کرراهی مقدم، سیروس، مستوفی، علیرضا، (۱۳۸۶). «نظام راهبری شرکت و حسابرسی داخلی»، مجله دانش و پژوهش حسابداری، شماره نهم.
۹. مشیرزاده، همایون، (۱۳۹۱). «میزگرد اهمیت نظام راهبری بنگاه در پایداری سازمانها»، مجله حسابرس، شماره ۵۹.
۱۰. میری، زهرا، (۱۳۹۰). «بررسی بین سازوکارهای حاکمیت شرکتی و ساختار مالکیت با عملکرد شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه پیام نور.
۱۱. آگهی اسکوئی، افشین؛ ملکی، محمدحسن (۱۳۹۳). بررسی رابطه حاکمیت شرکتی و ارزش افزوده اقتصادی در شرکت های تولیدی پذیرفته شده در بورس بهادار تهران. فصلنامه مدیریت دارایی و تأمین مالی، سال دوم، شماره چهارم، شماره پیاپی (هفتم)، صص ۷۵-۹۶.

۱۲. قدرتی، حسن؛ فیضی، سعید (۱۳۹۴). تأثیر حاکمیت شرکتی بر میزان مدیریت سود در بازار بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابرسی، سال ۱۴، شماره ۵۸، صص ۲۰۵-۲۳۲.
۱۳. حاجیها، زهره (۱۳۹۴). بررسی و شناسایی عوامل مؤثر بر پیاده سازی حسابرسی مستمر مبتنی بر حسابرسی داخلی شرکت ها (۱۳۹۴). فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال هشتم، شماره ۲۶، صص ۶۵-۸۰.
۱۴. شورورزی، محمدرضا؛ خلیلی، محسن؛ سلیمانی، حمید؛ فروتن، امید (۱۳۹۴). ارتباط بین حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت بر مبنای رگرسیون فازی. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، دوره ۷، شماره ۲۵، صص ۱۲۱-۱۳۹.
۱۵. حساس یگانه، یحیی؛ پاک مرام، عسگر (۱۳۹۱). ارزیابی تأثیر ابعاد کنترلی و شفافیت اطلاعات مالی حاکمیت شرکتی بر سیاست تقسیم سود شرکت ها. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، دوره ۴، شماره ۱۵، صص ۸۵-۱۱۵.
۱۶. امیرآزاد، میرحافظ، زینالی، مهدی؛ شاهی، رضا (۱۳۹۳). بررسی تأثیر مکانیزم حاکمیت شرکتی بر گزینش اظهارنظر حسابرسان. دانش حسابرسی، سال ۱۴، شماره ۵۷، صص ۶۵-۸۷.
۱۷. حساس یگانه، یحیی؛ رئیس، زهره؛ حسینی، سید مجتبی (۱۳۸۸). رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه علوم مدیریت ایران، سال چهارم، شماره ۱۳، صص ۷۵-۱۰۰.
۱۸. سپاسی، سحر؛ فتحی، زهرا (۱۳۹۴). تأثیر حاکمیت شرکتی بر سیاست تعهدی تقلیل دهنده مالیاتی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار. حسابداری مدیریت، دوره ۸، شماره ۲۵، صص ۴۹-۵۹.
۱۹. حاجیها، زهره؛ رفیعی، آزاده (۱۳۹۳). تأثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر به هنگام بودن گزارش حسابرسی مستقل (۱۳۹۳). پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، دوره ۶، شماره ۲۴، صص ۱۲۱-۱۳۷.
۲۰. حساس یگانه، یحیی؛ رئیس، زهره؛ حسینی، سیدمجتبی (۱۳۸۸). رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه علوم مدیریت ایران. دوره ۴، شماره ۱۳، صص ۷۵-۱۰۰.
۲۱. رحمانی، علی؛ قشقایی، فاطمه (۱۳۹۳). ضرورت های استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه های دولتی ایران. حسابداری سلامت. دوره ۳، شماره ۲، پیاپی ۸، صص ۴۱-۶۲.
۲۲. جعفری، فرزین؛ همتی، حسن (۱۳۹۴). مطالعه تأثیر نوع صنعت بر روی روابط حاکمیت شرکتی و بهره وری شرکت ها. مدیریت بهره وری (فراسوی مدیریت). دوره ۹، شماره ۳۴، صص ۷-۲۶.

23. Karagiorgos T., G. Drogalas, P. Christodoulou, and M. Pazarskis, (2010). Internal Auditing as an Effective Tool for Corporate Governance, Journal of Business Management, 2(1), Internatinal Science Press, pp. 15-23
24. Kirsten Fanninga and Pierceyb, M. David (2013). Internal Auditors' Use of Accounting Information, Arguments, and Interpersonal Skills in a Corporate Governance Setting, May 15, 2013, available at: <http://ssrn.com/abstract=1476399>.
25. Organization for Economic Cooperation and Development, (2004). Principles of Corporate Governance, OECD, Paris.
26. The Institute of Internal Audit (IIA), (2010). Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency, IPPF-Practice Guide, www.theiia.org/guidance.
27. Theofanis Karagiorgos, George Drogalas, Evaggelos Gotzamanis & Ioannis Tampakoudis, (2010). Internal auditing as an effective tool for corporate governance, Journal of Business management.

28. Yassin N., M. Ghanem, L. Rustom, (2012). The Role of Internal Audit Function in Corporate Governance: An Empirical Study on Commercial Banks in Lebanon, International Conference- Orlando, available at: <http://www.aabri.com/OC2012Manuscripts/OC12069.pdf>.
29. Aebi, Vincent; Sabato, Gabriele; Schmid, Markus. (2011). Risk management, corporate governance, and bank performance in the financial crisis. *Journal of Banking & Finance*.
30. Badertscher, Brad A., Katz, Sharon. P., Rego, Sonja O. (2013). The separation of ownership and control and corporate tax avoidance. *Journal of Accounting and Economics*, 56, pp. 228–250.
31. Gaganis, Chrysovalantis., Liu, Liuling., Pasiouras, Fotios. (2015). Regulations, profitability, and risk-adjusted returns of European insurers: An empirical investigation. *Journal of Financial Stability*, 18, pp. 55–77.
32. Zagorchev, Andrey., Gao, Lei. (2015). Corporate governance and performance of financial institutions. *Journal of Economics and Business*.