

## جایگاه کمیته‌ی حسابرسی،

# حسابرسی داخلی و کنترل‌های داخلی

## در نظام راهبری شرکتی

عبداله آزاد

کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه بین‌المللی امام‌خمينی (ره) و حسابدار رسمی

مهرداد بختیاری

کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه بین‌المللی امام‌خمينی (ره)

این نوشتار به تبیین و توصیف نقش کنترل‌های داخلی و حسابرسی داخلی براساس تحلیل درون‌مایه‌ی راهبری شرکتی می‌پردازد. کنترل‌های داخلی و حسابرسی داخلی از مولفه‌های مهم راهبری شرکتی محسوب می‌شوند. طراحی و اجرای کنترل‌های داخلی هماهنگ و استفاده از خدمات حسابرسی داخلی راهکاری موثر برای ارزیابی اعمال و اثربخشی کنترل‌ها، و ایفای مسئولیت پاسخگویی از هر مدل نظام راهبری شرکتی است.

### مقدمه

سیاست‌گذاری‌های توسعه‌ی اقتصادی پس از جنگ جهانی دوم و همراه با شکل‌گیری علم اقتصاد توسعه را می‌توان به سه دوره تقسیم کرد. از پایان جنگ جهانی دوم تا اواخر دهه‌ی ۱۹۷۰، نظریه‌ی برتر توسعه‌ی اقتصادی، بر پایه‌ی دولت‌مداری قرار داشت. براساس این نظریه، چون بخش خصوصی سرمایه و توان لازم را برای بسط توسعه ندارد، دولت باید از طریق شرکت‌های دولتی، منابع لازم را آماده و برنامه‌های توسعه را اجرا کند.

نظریه‌پردازان و سیاست‌گذاران این دوره به دولتی بزرگ اعتقاد داشتند و شرکت‌های دولتی را قهرمانان ملی می‌دانستند. ولی تجربه‌ی دولت‌گرایی، فضای مناسبی را برای رشد سریع نظریه‌ی هواداران اقتصاد بازار، یعنی مکتب نئوکلاسیک فراهم آورد. در این نظریه، خصوصی‌سازی و کوچک‌شدن دولت، غایتی مطلوب تلقی شد. با این حال، جوزف استیگلیتز،

اقتصاددانان نئوکلاسیک را به غفلت از پدیده‌ی تفکیک مالکیت از مدیریت که از ابتدای قرن بیستم در شرکت‌های بزرگ پدیدار شده، متهم می‌سازد. بروز تدریجی مسائل در این دوره، به ویژه بحران مالی در شرق آسیا و رسوایی شرکت‌هایی مانند انرون و ورلدکام موجب طرح نظریه‌ی تازه‌ای می‌شود. نظریه‌ی نو که از آن با نام حاکمیت خوب یا راهبری خوب یاد می‌شود؛ نخست در سطح حکومت طرح شد؛ سپس با نام راهبری شرکتی خوب<sup>۱</sup> به سطح بنگاه‌های اقتصادی تعمیم یافت و اساس آن بر طراحی سازوکارهای نظارتی مناسب بر عملکرد مدیران اجرایی بنگاه‌های اقتصادی استوار است. در این نظریه، دولت و بازار هر دو نهادی اجتماعی‌اند که کاستی‌هایی دارند؛ بنابراین تحقق توسعه در گرو رفع این کاستی‌ها و نقایص است. در واقع برخلاف دو دوره‌ی پیشین که مساله‌ی کوچکی و بزرگی دولت مطرح بود در این دوره مساله‌ی کیفیت دولت مورد توجه قرار گرفت.

در نظریه‌ی نوین، راهبری شرکتی بخشی از قلمرو حاکمیت خوب در مجموعه‌ی کشور تلقی می‌شود. به بیانی دیگر، وجود راهبری شرکتی خوب در بازارهای مالی کشورها تابعی از وجود حاکمیت خوب در سطح ملی هر کشور دانسته می‌شود. در حاکمیت خوب، اعمال قدرت اقتصادی، سیاسی و اداری بر اساس قانون، پاسخگویی، شفافیت<sup>۲</sup>، عدالت، انصاف<sup>۳</sup> و رعایت حقوق همه‌ی گروه‌ها و افراد ذی‌نفع استوار است.

### راهبری شرکتی: تعاریف، سیستم‌ها و ارکان

راهبری شرکتی مفهوم و موضوعی چند حوزه‌ای است و به مجموعه‌ای از سازوکارهای کنترل درونی و برونی در خلق ارزش برای همه‌ی گروه‌های ذی‌نفع و کاهش تضاد منافع بین سهامداران و مدیران اشاره دارد. متناسب با ساختار اقتصادی، سیاسی، فرهنگی و اجتماعی کشورهای مختلف، اصول و رهنمودهای خاصی برای راهبری شرکتی تدوین شده است (گیلان، ۲۰۰۶). ولی، اصولی که سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه<sup>۴</sup> تدوین کرده با استقبال جهانی مواجه شده است. توجه به مراقبت در تهیه‌ی گزارش‌های مالی، کنترل‌های داخلی و استقلال حساب‌رسان، طرح‌های جبران خدمات اعضای هیات مدیره و سطوح دیگر مدیریت، نحوه‌ی انتخاب اعضای هیات مدیره، منابع در اختیار هیات مدیره، مدیریت ریسک‌ها، کمیته‌ی حسابرسی و سیاست‌گذاری سود سهام، زمینه‌های مشترک اصول تدوین شده توسط مراجع مختلف برای راهبری شرکتی است.

### نمایه‌ی ۱، سازوکارهای راهبری شرکتی (بورس اوراق بهادار تهران، ۱۳۸۶)

#### سازوکارهای درونی

تمرکز مالکیت: مالکیت نسبی هر یک از سهامداران حقیقی یا حقوقی (سرمایه‌گذاران نهادی)

هیات مدیره: افرادی که مسئول حفظ منافع مالکان می‌باشند و این مسئولیت را از طریق کنترل تصمیمات راهبردی مدیریت ارشد ایفا می‌کنند.

جبران خدمات مدیران: استفاده از سود، پاداش و محرک‌های بلندمدت برای همسو نمودن منافع مالکان و مدیران

ساختار سازمانی چندبخشی: جابجایی بخش‌های کسب و کار برای کنترل تصمیم‌های راهبردی مدیریت

#### سازوکار برونی

بازار کنترل شرکتی: به‌دست گرفتن کنترل شرکت‌های با عملکرد ضعیف برای بهبود مزیت‌های رقابتی

برای راهبری شرکتی الگوهای مختلفی ارائه شده است. موسسه‌ی استاندارد اندپورز<sup>۵</sup> در گزارشی به روشنی بیان کرده، هیچ الگویی از راهبری شرکتی وجود ندارد که بتوان برای همه‌ی شرکت‌ها و در همه‌ی کشورها به‌طور یکسان به کار برد. با این حال، دو الگو از راهبری شرکتی بسیار متداول است که به نوعی دو سر طیف سیستم‌های راهبری شرکتی موجود محسوب می‌شوند (حساس یگانه، ۱۳۸۴). در عمل سیستم‌های راهبری شرکتی بیشتر کشورها ترکیبی از هر دو نوع سیستم است و برخی ویژگی‌ها در هر دو سیستم هم‌پوشانی دارد. الگوی نخست، دیدگاه محدود راهبری شرکتی محسوب می‌شود و بر مکتب نئوکلاسیک استوار است. به این الگو، الگوی آنگلو امریکن<sup>۶</sup>، الگوی درون سازمانی<sup>۷</sup> و الگوی سهامداران<sup>۸</sup> هم می‌گویند. در این الگو سهامداران، تنها گروه حاکم بر شرکت در نظر گرفته می‌شوند و هدف آن منحصر به بیشینه ساختن منافع سهامداران است. این الگو با نظریه‌ی نمایندگی ارتباطی نزدیک دارد. نظریه‌ی نمایندگی شامل چند الگو از جمله الگوی صاحب‌کار-نماینده<sup>۹</sup>، الگوی صرفه‌ی اقتصادی بهای تمام شده معاملات<sup>۱۰</sup> و الگوی اثباتی است. الگوی محدود راهبری شرکتی بیشتر با الگوی صاحب‌کار-نماینده‌ی نظریه‌ی نمایندگی مطابقت دارد (Hilb, ۲۰۰۶).

در الگوی راهبری شرکتی درون‌سازمانی، هر شرکتی تحت مالکیت و کنترل سهامداران اصلی و معدودی است. در این الگو، هدف بیشینه‌سازی ثروت سهامداران است و در صورتی که منافع سهامداران با منافع سایر گروه‌های ذی‌نفع در تعارض باشد؛ منافع سایر گروه‌های ذی‌نفع نادیده گرفته می‌شود. در کشورهایی که نظام راهبری شرکتی درون‌سازمانی حاکم است، سطح بالایی از تمرکز مالکیت، بازار سرمایه مبهم و سطح بالایی از تضاد منافع مشاهده می‌شود. ژاپن و کشورهای اروپایی نظیر آلمان، فرانسه، ایتالیا، سوئیس و اتریش از جمله کشورهای دارای نظام حاکمیت شرکت درون‌سازمانی هستند. به‌دلیل رابطه‌ی نزدیک و رایج میان شرکت‌ها و سهامداران عمده‌ی آن‌ها در نظام حاکمیت شرکت درون‌سازمانی، به این نظام‌ها، نظام‌های رابطه‌ای نیز گفته می‌شود. در نظام راهبری شرکتی درون‌سازمانی به‌خاطر رابطه‌ی نزدیک میان مالکان و مدیران، مشکل نمایندگی کمتری وجود دارد؛ ولی در مقابل به‌دلیل تفکیک ناچیز مالکیت از مدیریت، احتمال سوء استفاده از قدرت وجود دارد. به‌دلیل پایین بودن شفافیت و محدود بودن آگاهی سهامداران اقلیت از عملیات شرکت، احتمال سوء استفاده از منابع سایر گروه‌های ذی‌نفع زیاد است.

در سوی دیگر طیف، مکتب مسئولیت اجتماعی، شرکت را نهادی انحصاری نمی‌داند. در این مکتب، شرکت ائتلافی از



همه‌ی گروه‌های ذی‌نفع تلقی و بر تامين منافع همه‌ی آن‌ها در حد امکان تاکید می‌شود. این دیدگاه به دیدگاه وسیع راهبری شرکتی یا الگوی فرانکو ژرمن<sup>۱۱</sup>، الگوی برون سازمانی<sup>۱۲</sup> یا الگوی گروه‌های ذی‌نفع<sup>۱۳</sup> مشهور است و برخلاف الگوی نخست، بر حفظ منافع همه‌ی گروه‌های ذی‌نفع تاکید دارد. اساس این الگو را نظریه‌ی مباشرتی<sup>۱۴</sup> شکل می‌دهد (هیلب، ۲۰۰۶). دیدگاه وسیع راهبری شرکتی که مورد تاکید بیشتر متون علمی است بر مسئولیت شرکت‌ها در برابر کل جامعه، حتی نسل‌های آینده و حفظ منابع طبیعی تاکید دارد. در کشورهایی که نظام راهبری شرکتی برون سازمانی حاکم است همچون انگلستان و آمریکا، حاکمیت شرکت توزیع شده است و حق حاکمیت در بازار سرمایه، سیالیت بسیار بالایی دارد. در این کشورها، بازار سرمایه در کنترل شرکت‌ها نقش فعالی دارد و تضاد منافع بین گروه‌های ذی‌نفع بسیار کم است. در نظام راهبری شرکتی برون‌سازمانی، شرکت‌های بزرگ توسط مدیران حرفه‌ای اداره می‌شوند و مالکیت از مدیریت جدا است. در نظام راهبری شرکتی برون‌سازمانی، گرچه شرکت‌ها به‌طور مستقیم توسط مدیران اداره می‌شوند؛ به‌طور غیرمستقیم تحت کنترل اعضای برون‌سازمانی قرار دارند.

حسابرسان داخلی انگلیس و ایرلند، حسابرسی داخلی فعالیتی اطمینان بخش، مشاوره‌ای، مستقل و واقع‌گرا است که به دنبال ارزش‌افزایی و بهبود عملیات سازمان است. حسابرسی داخلی با فراهم آوردن رویکردی نظام‌مند در ارزیابی و بهبود اثربخشی فرایندهای مدیریت ریسک، کنترل و حاکمیت، سازمان‌ها را در رسیدن به هدف‌ها یاری می‌کند. همان‌طور که در تعریف مشخص است، حسابرسی داخلی ریشه در سه مفهوم مدیریت ریسک، کنترل و حاکمیت دارد. در استانداردهای حسابرسی، بخش ۴۰۴ قانون ساربنز اکسلی و گزارش کمیته کوسو به صراحت مسئولیت کنترل‌های داخلی به مدیریت محول شده است نه حسابرسی داخلی. در واقع خود حسابرسی داخلی بخشی از سیستم کنترل داخلی است که اطمینانی معقول از کفایت و اثربخشی کنترل‌ها داخلی، مدیریت ریسک و نظام حاکمیت برای کمیته‌ی حسابرسی و مدیران اجرایی فراهم می‌کند (کادر، ۲۰۰۹). هدف نخستین حسابرسی داخلی، ارزیابی کنترل‌های موجود در سازمان به‌منظور اطمینان یافتن از این است که مخاطرات درونی و برونی همواره در نظر گرفته می‌شود و سازمان به‌طور اقتصادی، کارآمد و اثربخش به هدف‌هایش دست می‌یابد (ارباب سلیمانی و کمالی زارع، ۱۳۸۵).

### حسابرسی داخلی و کمیته‌های حسابرسی

امروزه حسابرسی داخلی بخشی جدایی‌ناپذیر از فرایند راهبری شرکتی است (مولر ۲۰۰۹، کاگرمان و دیگران ۲۰۰۸، انستیتو حسابرسان داخلی ۲۰۰۹). در هر سازمانی که مدیریت به اهمیت و ضرورت کنترل‌های داخلی پی‌برده باشد و در عمل توجه و تاکید به آن‌را نشان دهد؛ نقش حسابرسی داخلی مهم می‌شود و همین موضوع زمینه‌ی رشد و شکوفایی حسابرسی داخلی را فراهم می‌کند (گالگوس و دیگران، ۲۰۰۴). طبق تعریف انجمن حسابرسان داخلی<sup>۱۶</sup> آمریکا و انجمن

از دیدگاه حسابرسان داخلی، وظیفه و کارکرد اصلی آن‌ها کمک به هیات مدیره و کمیته‌ی حسابرسی برای دستیابی به هدف‌های کوتاه‌مدت و بلندمدت سازمان است. حسابرسی داخلی از دو جنبه‌ی اساسی در راهبری شرکتی نقش دارد:

- نخست، به لحاظ این که بخش جدایی‌ناپذیر سیستم نظارتی سازمان‌ها است؛ و
- دو دیگر، نتایج اجرای حسابرسی داخلی، گستره‌ی وسیعی از اطلاعات براساس معیارهای سنجش مختلفی از جمله ارزش (ریال)، تعداد، مقدار و زمان است که از آن برای

حصول اطمینان و آگاهی از رعایت مقررات و رویه‌های وضع شده، بهره گرفته می‌شود (کاگرمان و دیگران، ۲۰۰۸).

با توجه به حساسیت کار حسابرسان داخلی، پیدایش کمیته‌های حسابرسی متشکل از اعضای غیرموظف هیات مدیره برای نظارت بر وظیفه حسابرسی داخلی، استقلال حسابرسان داخلی و در نتیجه حفظ بی‌طرفی آن‌ها را در اجرای کار افزایش داده است. کمیته حسابرسی باید برای اجرای بهینه‌ی وظیفه‌ی نظارتی‌اش، منابع اطلاعاتی مستقل و مختص به خود داشته باشد (لیمن و لیمن، ۲۰۰۶). کمیته‌های حسابرسی از زمان آغاز به کار خود در اوایل دهه‌ی ۱۹۴۰ میلادی، نقش مهمی در اداره امور شرکت‌های بزرگ داشته و در چند سال اخیر اهمیت آن‌ها در سایه‌ی اهمیت راهبری شرکتی، فزونی یافته است (ورشور، ۲۰۰۸). کمیته‌ی حسابرسی مسئول اجرای نظارت بر کار حسابرسان داخلی و مستقل و نیز بهبود وضعیت شایستگی و استقلال آن‌ها، بررسی پیشنهادهای حسابرسان، بررسی اظهارنامه‌ی مالیاتی و گزارش‌های مختلف حسابرسان، حل و فصل اختلاف نظرهای حسابرسان با مدیریت و دیگر دعاوی، و نیز کسب اطمینان از انجام اقدامات اصلاحی به‌موقع و درست توسط مدیریت برای ضعف‌های کنترل داخلی، عدم تطابق با سیاست‌ها، قوانین و مقررات و سایر مشکلات اساسی شناسایی شده است.

### کنترل‌های داخلی

کنترل‌های داخلی زاینده‌ی نیاز به هدایت و نظارت فعالیت‌ها برای اطمینان یافتن از تحقق هدف‌های سازمان‌ها است. کنترل داخلی سیستمی پویا است که انواع ریسک‌ها و انحراف از سیاست‌ها و رویه‌ها را پوشش می‌دهد (کوروفاس، ۲۰۰۷). با توجه به اهمیت مشهود کنترل‌های داخلی از بدو پیدایش آن، متناسب با ضرورت راهبری شرکتی در استفاده‌ی بهینه از منابع، ایفای مسئولیت پاسخگویی، شفافیت و رعایت حقوق همه‌ی ذی‌نفعان، کنترل‌های داخلی به عاملی بسیار اساسی در حاکمیت شرکت‌ها تبدیل شده و اهمیت آن بیش از پیش شده است. از دیدگاه راهبری شرکتی، کنترل‌های داخلی به‌عنوان بخشی از یک سازمان، باید نسبت به انواع ریسک‌هایی که سازمان با آن مواجه است، واکنش نشان دهد (جوکیبی، ۲۰۰۹؛ کالدر، ۲۰۰۸).

در چارچوب‌های مختلف کنترل‌های داخلی از جمله COSO<sup>۱۷</sup> در آمریکا و COCO<sup>۱۸</sup> در کانادا فرض بر اینست که متناسب با ویژگی‌های هر شرکتی، کنترل‌های داخلی متفاوت است. در نظام راهبری شرکتی نیز فرضی تلویحی مبنی بر این‌که زمینه‌های پرمخاطره مستلزم کنترل‌های بیشتری

است، وجود دارد (وودز و دیگران، ۲۰۰۸). رعایت نکردن نظام راهبری شرکتی به شیوه‌ای شایسته بیان‌گر این است که سیستم کنترل‌های داخلی مناسب نیست و شرکت از نظر راهبردهای مدیریت ریسک دارای نقطه ضعف است. از این جنبه، راهبری شرکتی در سراسر جهان با تاکید بر مسئولیت هیات مدیره و کمیته‌ی حسابرسی در کسب اطمینان از اثربخشی سیستم‌های کنترل‌های داخلی و شناسایی و کاهش ریسک‌های داخلی و خارجی توسعه یافته است. بنابراین، کنترل‌های داخلی و حسابرسی داخلی باید به‌عنوان بخش‌های مهمی در راهبری شرکتی محسوب شوند (الگرینی و دیگران، ۲۰۰۹). طبق بخش ۳۱۵ استانداردهای حسابرسی ایران، استاندارد ۳۱۵ حسابرسی بین‌المللی (ISA 315)، استاندارد ۱۰۹ حسابرسی آمریکا (SAS 109) و گزارش کمیته‌ی کوسو (متشکل از انجمن حسابداران رسمی، کانون حسابداری، انجمن حسابرسان داخلی، انجمن حسابداران مدیریت و انجمن مدیران مالی)، سیستم کنترل‌های داخلی، مجموعه‌ای از سیاست‌ها و روش‌هایی است که برای تأمین اطمینان معقول از دستیابی به هدف‌های سه‌گانه‌ی سازمانی که مجموع آن‌ها موجب خلق ارزش می‌شود، شامل هدف‌های عملیاتی، هدف‌های گزارش‌گری مالی و هدف‌های رعایتی تدوین می‌شود. به دیگر سخن، کنترل‌های داخلی برای شناسایی ریسک‌هایی طراحی و اجرا می‌شوند که دستیابی به هر یک از این هدف‌ها را تهدید می‌کند.

هدف‌های عملیاتی، هدف‌های اساسی واحدهای اقتصادی هستند و به کارایی و اثربخشی منابع مورد استفاده واحد اقتصادی مربوط می‌شوند. هدف‌های گزارش‌گری مالی به تهیه و ارائه‌ی گزارش‌های مالی معتبر و قابل اتکا مربوط است. هدف‌های رعایتی، به ملاحظات مربوط به رعایت کردن قوانین و مقررات و ضابطه‌های حاکم بر واحد اقتصادی می‌پردازد. هدف‌های گزارش‌گری مالی و هدف‌های رعایتی مبتنی بر استانداردهای برون سازمانی و مستقل از مقاصد واحد اقتصادی تدوین می‌شوند؛ با این حال تحقق آن‌ها تا اندازه‌ی زیادی در کنترل واحد اقتصادی است. کنترل داخلی از پنج جز شامل محیط کنترلی، فرایند ارزیابی خطر، سیستم اطلاعاتی، فعالیت‌های کنترلی و نظارت بر کنترل‌ها تشکیل شده است (پوریانسنب و مهام، ۱۳۷۷).

سیستم کنترل‌های داخلی از دو دیدگاه طراحی و اثربخشی توسط حسابرسان داخلی ارزیابی و حسابرسی می‌شود تا اطمینانی معقول از دستیابی به این هدف‌ها که به نوعی همان هدف‌های راهبری شرکتی است؛ بدست آید. می‌توان گفت که هدف‌های ارزش‌افزایی (خلق ارزش) و بهینه‌سازی عملیات سازمان در نتیجه‌ی ایجاد دگرگونی، در کنترل‌های داخلی و

حسابرسی داخلی مشترک است (های تاور، ۲۰۰۹). جدا از هر سیستم راهبری شرکتی، استفاده ی بهینه از کنترل های داخلی، حسابرسی داخلی و کمیته ی حسابرسی در کنار هم موجب سلامت داخلی شرکت و هم افزایی در خلق ارزش می شوند. گزارش های حسابرسان داخلی از کنترل های داخلی و یا برحسب ماموریت های ویژه، منبعی غنی از اطلاعات برای اعضای هیات مدیره و مدیران جهت اجرای فعالیت های جدید و یا انجام فعالیت های کنونی با هدف انطباق با اصول راهبری شرکتی است (کارگرمین و دیگران، ۲۰۰۸).

### وضعیت کنترل های داخلی و حسابرسی داخلی در

#### شرکت های ایرانی

توسعه یافتگی و بهبود عملکرد اقتصادی کشور به اعمال رعایت قواعد حاکمیت خوب بستگی دارد. سرمایه گذاران بالقوه برای سرمایه گذاری به ریسک و امنیت اقتصادی، کیفیت قوانین و مقررات، وضعیت انحصاری و دیگر شاخص های حاکمیت خوب توجه می کنند. در برخی کشورها هیات مدیره ی شرکت های پذیرفته شده در بورس یا متقاضی پذیرش در بورس، ملزم شده اند رعایت کنترل های داخلی براساس معیارهای مشخص شده را به صورت یک ادعا در گزارش سالانه خود ارائه دهند. برای نمونه براساس مفاد بخش ۴۰۴ قانون ساربنز اکسلی، شرکت های فهرست شده در بورس اوراق بهادار نیویورک ملزم شده اند در گزارش های سالانه، گزارش جداگانه ای درباره ی ارزیابی اثربخشی کنترل های داخلی شرکت ارائه کنند (نصیری، ۲۰۰۸). همچنین، حسابرسان مستقل باید ارزیابی هیات مدیره ی شرکت از کنترل های داخلی را گواهی و گزارش نمایند. حسابرسان نیز بر همین اساس نسبت به میزان انطباق کنترل های داخلی با معیارهای از پیش تعیین شده اظهار نظر می کنند. در ایران، گرچه شرکت های متقاضی پذیرش یا پذیرفته شده در بورس کنترل های داخلی مالی را تا حدودی مستقر کرده اند؛ تاکنون تلاشی برای استقرار اجزای کنترل داخلی به ویژه محیط کنترلی و ارزیابی ریسک به عمل نیاورده اند (حساس یگانه، ۱۳۸۵). با وجود این که امروزه حسابرسی داخلی برای کمک به شرکت ها در شرایط بحران اقتصادی و الزامات پیچیده ی قانونی بسیار بااهمیت شده است؛ شرکت های ایرانی از کمیته ی ریسک و کمیته ی حسابرسی به معنای حرفه ای برخوردار نیستند و واحد حسابرسی داخلی یا وجود ندارد یا در صورت وجود، نقش موثری در ایجاد محیط کنترلی مناسب ایفا نمی کند. شاید بتوان گفت کار واحد حسابرسی داخلی در بیشتر شرکت های ایرانی، تنها بررسی اسناد حسابداری است. با در نظر نگرفتن سایر

رکن های راهبری شرکتی، اکثر شرکت های ایرانی به ترتیب در ارکان کمیته ی حسابرسی، حسابرسی داخلی و کنترل های داخلی ضعف دارند. بنابراین به منظور جهت دهی سرمایه های سرگردان داخل کشور و نیز تشویق سرمایه گذاری های خارجی و در نهایت گذار از اقتصاد در حال توسعه به اقتصاد توسعه یافته، نیازمند توجه بیشتر به مقوله ی راهبری شرکتی و سازوکارهای آن است.

### ایفای مسئولیت پاسخگویی در بخش انتفاعی و

#### غیرانتفاعی و راهبری شرکتی

پاسخگویی را می توان وجه مشترک اغلب تعاریف راهبری شرکتی تلقی کرد. یکی از مهم ترین سازوکارهای ایفای مسئولیت پاسخگویی، کنترل های داخلی و به تبع آن حسابرسی داخلی است (جونز، ۲۰۰۸). سابقه ی مفهوم مسئولیت پاسخگویی همپای حیات نظام های سیاسی مردم سالار است. مسئولیت پاسخگویی ریشه در فلسفه ی سیاسی داشته و مفهوم امروزی آن بر ارکانی نظیر پذیرش حق دانستن حقایق و حق پاسخ خواهی برای مردم، استوار است. تحلیل ویژگی های ساختاری و خدماتی فعالیت های غیرانتفاعی سازمان های بزرگ عمومی، موید این مطلب است که برای ارزیابی عملکرد مدیران در این بخش از فعالیت ها، باید از شاخصی غیر از سود استفاده نمود. به همین دلیل، مفهوم مسئولیت پاسخگویی به عنوان معیاری برای ارزیابی عملکرد مقامات منتخب و مسئول، مورد پذیرش بخش عمومی قرار گرفته است.

در جوامع دارای نظام های سیاسی مردم سالار، مردم از طریق انتخابات قدرت قانونی خود را به نمایندگان خویش تفویض می نمایند؛ ولی حق پاسخ خواهی و دانستن حقایق را برای خود محفوظ می دارند. در این قبیل جوامع، مقامات منتخب در قبال اعمالی که انجام می دهند، در برابر شهروندان مسئولیت پاسخگویی دارند و شهروندان نیز به عنوان صاحبان حق، حقایق را در مورد اعمال مسئولین و بر مبنای حق طبیعی دانستن و پاسخ خواهی به صورت علنی و مستقیم و یا از طریق نمایندگان قانونی خود، پی گیری و مطالبه می نمایند.

هدف بنیادین برقراری راهبری شرکتی در بخش غیرانتفاعی آن است که کسانی که در یک فرایند دموکراتیک مسئولیتی را از سوی مردم و به نمایندگی از آن ها برعهده می گیرند؛ خود را مسئول تحقق هدف های تعیین شده و محول بدانند؛ به طور منصفانه و از روی تعهد به انجام وظایف خود بپردازند؛ نتایج عملکرد خود را به طور شفاف به اطلاع مردم برسانند و در نهایت در رابطه با چگونگی بهره گیری از اختیارات و نحوه انجام وظایف خود در مقابل مردم پاسخگو باشند. اجرای



و همچنین پاسخگو نگهداشتن هیات مدیره به سهامداران، ارتقا دهد (رضایی و دیگران، ۲۰۰۳).

#### سخن پایانی

همه‌ی سازمان‌های جامعه‌ی مدنی باید نسبت به عموم مردم و همه‌ی افراد ذی‌نفع که در ارتباط مستقیم با تصمیم‌های آن‌ها قرار دارند، پاسخگو باشند. پاسخگویی و توسعه‌ی پایدار نیازمند اعمال راهبری شرکتی مناسب در هر دو بخش عمومی و خصوصی است. جهت نیل به این هدف‌ها، راهبری شرکتی از سازوکارهای مختلفی استفاده می‌کند که از مهم‌ترین سازوکارهای درونی همواره بر کنترل داخلی، حسابرسی داخلی و کمیته‌ی حسابرسی تاکید می‌شود. ارزیابی حسابرسان داخلی از کنترل‌های داخلی و گزارش نتایج به کمیته‌ی حسابرسی و مدیران منجر به هماهنگ‌تر شدن ساختارهای داخلی و جریان درست اطلاعات در محیط درونی و برونی سازمان می‌شود. افزون بر این، هم‌افزایی کمیته‌ی حسابرسی، حسابرسی داخلی و کنترل‌های داخلی موجب خلق ارزش و ایجاد بستری برای ایفای مسئولیت پاسخگویی و در نهایت نیل به هدف‌های شرکت و راهبری شرکتی می‌شود.

راهبری شرکتی در قانون‌گرایی و پاسخگویی بخش دولتی مستلزم سازوکارهای خاصی از جمله سیستم منسجمی از کنترل‌های داخلی است تا از این طریق بستری مناسب برای ارائه‌ی قضاوتی آگاهانه فراهم شود (باباجانی، ۱۳۸۳).

در بخش انتفاعی نیز، معیارهای ارزیابی مختلفی برای اندازه‌گیری عملکرد شرکت و مدیران وجود دارد که براساس آن مدیران پاسخگو می‌شوند. روش‌های متعدد ارزیابی عملکرد در بخش انتفاعی را می‌توان به چهار دسته‌ی الگوهای حسابداری مانند مبلغ سود، الگوهای مدیریت مالی مانند بازده سهام، الگوهای اقتصادی مانند ارزش افزوده‌ی اقتصادی و الگوهای ترکیبی مانند نسبت ارزش بازار به سود هر سهم طبقه‌بندی کرد (شریعت پناهی، ۱۳۸۲). البته شفافیت اطلاعات منتشر شده در مورد تصمیمات، شرایط و عملیات شرکت، با سازوکارهای پاسخگویی رابطه‌ی تنگاتنگی دارد و با انتشار اطلاعات بااهمیت، مربوط و قابل اتکا به بهترین نحو مسئولیت پاسخگویی ایفا می‌شود. به عقیده‌ی رضایی و همکاران، راهبری شرکتی خوب، روابط پاسخگویی میان طرف‌های اصلی شرکت را بهبود می‌بخشد و این امر می‌تواند عملکرد شرکت را از طریق پاسخگو نگهداشتن مدیریت به هیات‌مدیره

- 15 - Stewardship Theory
- 16 - The Institute of Internal Auditors (IIA)
- 17- The Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission (COSO)
- 18 - The Criteria of Control Board of the Canadian Institute of Chartered Accountants (COCO)

- 6 - Standard & Poor's
- 7 - Anglo-American
- 8- Insider
- 9 - Shareholder
- 10 - Principal-Agent Model
- 11- Transaction Cost Economics Model
- 12 - Franco-German
- 13- Outsider
- 14 - Stakeholder

#### پی‌نوئیس‌ها

- ۱- استاد دانشگاه هاروارد، برنده جایزه نوبل ۲۰۰۱ و معاون بانک جهانی در دوره‌های گذشته
- 2 - Good Corporate Governance
- 3 - Transparency
- 4 - Fairness
- 5 - Organization for Economic Co operation and Development

14-Hightower, Rose. (2009). Internal Controls Policies and Procedures, Published by John Wiley & Sons, Inc, First Edition.

15-Hilb, Martin. (2006). New Corporate Governance: Successful Board Management Tools, Springer Publishing, Second Edition.

16-Jokipii, Annukka. (2009). Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory based analysis, Journal of Management and Governance, ISSN 1385-3457 (Print) 1572-963X (Online), pp 1-30.

17-Jones, Michael John. (2008). Internal control, accountability and corporate governance: Medieval and modern Britain compared, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 21, No. 7, pp. 1052-1075.

18-Kagermann, Henning; Kinney, William; Küting, Karlheinz and Claus-Peter Weber. (2008), Internal Audit Handbook: Management with the SAP®-Audit Roadmap, Springer Publishing, First Edition.

19-Lipman, Frederick D. and L.Keith Lipman. (2006). Corporate Governance Best Practices: Strategies for Public, Private, and Not-for-Profit Organizations, Published by John Wiley & Sons, Inc, First Edition.

20-Moeller, Robert R. (2009). Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge, Published by John Wiley & Sons, Inc, Seventh Edition.

21-Naciri, A. (2008). Corporate Governance Around the World, Published by Routledge, First Edition.

22-Insitute of Internal Auditors – Australia and Protiviti Risk & Business Consulting, Internal Audit. (2009). Guide to Internal Audit: Frequently Asked Questions About Developing and Maintaining an Effective Internal Audit Function, Second Edition. On line: www.protiviti.com.

23-Rezaee, r. Olibe, k, o and Minmier, g. (2003), Improving corporate governance: The role of audit committees, Managerial Auditing Journal, Vol. 18 (6/7), pp. 530– 537.

24-Vershoor, Curtis C. (2008). Audit Committee Essentials, Published by John Wiley & Sons, Inc, First Edition.

25-Woods, Margaret; Peter Kajüter and Philip Linsley. (2008). International Risk Management: Systems, Internal Control and Corporate Governance, CIMA Publishing is an imprint of Elsevier, First Edition.

## منابع

۱- باباجانی، جعفر، ۱۳۸۳، مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی، مجله‌ی دانشکده‌ی علوم اداری و اقتصاد، ویژه‌نامه‌ی اقتصادی، دانشگاه اصفهان، شماره ۴.

۲- بورس اوراق بهادار تهران، ۱۳۸۶، آیین‌نامه‌ی نظام حاکمیت شرکتی، تارنمای بورس اوراق بهادار تهران:

www.irbourse.com

۳- پوریا نسب، امیر و کیهان مهام، ۱۳۷۷، کنترل داخلی چارچوب یکپارچه، انتشارات سازمان حسابرسی نشریه‌ی شماره‌ی ۱۱۸.

۴- حساس یگانه، یحیی، ۱۳۸۴، فلسفه حسابرسی، انتشارات علمی و فرهنگی، چاپ اول.

۵- حساس یگانه، یحیی، ۱۳۸۵، حاکمیت شرکتی در ایران، فصلنامه‌ی حسابرس، شماره‌ی ۳۲، صص ۳۹-۳۲.

۶- شریعت پناهی، سید مجید، ۱۳۸۲، ارزیابی عملکرد شرکتها و سازوکارهای کنترل رفتار مدیران: دیدگاه نظریه‌نماینده‌ی فصل‌نامه‌ی مطالعات حسابداری، شماره ۱، صص ۸۵-۱۰۸.

۷- ریچارد ال، راتلیف؛ واندا ای، والاس؛ گلن ای، سامنرز؛ ویلیام جی، مک فارلند و جیمز ک لوبک، ۱۳۸۵، حسابرسی داخلی، ترجمه‌ی علی کمالی زارع و عباس ارباب سلیمانی، انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه‌ی شماره‌ی ۱۷۴، چاپ دوم.

8-Allegri, Marco; Melville, Robert and Leen Paape. (2009). Special issue on “Internal audit and corporate governance”: Introduction, Journal of Management and Governance, Vol. 13, Numbers 1-2, pp. 1-3.

9-Calder, Alan. (2008). Corporate Governance: A Practical Guide to the Legal Frameworks and International Codes of Practice, Published by Kogan Page Limited, First Edition.

10-Chorafas, Dimitris N. (2007). Strategic Business Planning for Accountants: Methods, Tools and Case Studies, CIMA Publishing is an imprint of Elsevier, First Edition.

11-Coderre, David. (2009). Internal Audit: Efficiency through Automation, Published by John Wiley & Sons, Inc, First Edition.

12-Gallegos, Frederick; Senft, Sandra; Manson, Daniel P. and Carol Gonzales. (2004). Information Technology Control and Audit, Auerbach Publication, Second Edition.

13-Gillan, Stuart L. (2006). Recent Developments in Corporate Governance: An Overview, Journal of Corporate Finance, Vol. 12, pp. 381– 402.