

کنترل‌های داخلی و نظام راهبردی شرکتی

مدرس: دکتر حمزه عسگری رشتیانی

دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شمال - نیمسال دوم تحصیلی ۱۴۰۴-۱۴۰۵

بنام خداوند جان و خرد

عنوان فصل ها

فصل اول :

مقدمه ای بر راهبری شرکتی

فصل دوم :

کنترل های داخلی

فصل سوم :

بسط مفهوم حاکمیت شرکتی و نقش آن در پیشگیری از تقلب

فصل چهارم :

هیأت مدیره و نظارت

فصل پنجم :

حسابرسان (داخلی و مستقل) و نظارت

فصل ششم :

انواع پارادایم های راهبری شرکتی



دانشگاه آزاد اسلامی

واحد تهران شمال

کارشناسی حسابداری

کنترل های داخلی و نظام راهبری شرکتی

نیمسال دوم ۱۴۰۵ - ۱۴۰۴

مدرس: دکتر حمزه عسگری رشتیانی

دوست عزیز ، تهیه - تایپ و تالیف این جزوه حاصل زحمات بسیاری است . تکثیر و فروش آن به هر شکلی کاری غیراخلاقی ، غیرقانونی و غیر شرعی است .

نتیجه این عمل نادرست موجب رواج بی اعتمادی در جامعه و بروز پی آمدهای ناگوار در زندگی و محیطی ناسالم برای خود و فرزندانمان می گردد.

تمامی حقوق محفوظ و متعلق به سایت www.Rashtiani.ir است . تکثیر یا تولید مجدد آن (کل یا جزء) به هر صورت (چاپ ، کپی ، صوت ، تصویر و انتشار الکترونیکی) بدون اجازه مکتوب مولف ممنوع است .

پیش گفتار

لازمه رشد و گسترش بازار سرمایه ، جلب اعتماد صاحبان سرمایه است. با جدا شدن مالکیت از مدیریت، مدیران به عنوان نماینده سهامداران ، شرکت را اداره می کنند. از سوی دیگر ، بنا به دلایلی از قبیل تفاوت نگرش به ریسک ، سود تقسیمی وافق دید بین مدیران و مالکان تضاد منافع وجود دارد. از این رو این امکان بالقوه وجود دارد که مدیران تصمیماتی را اتخاذ نمایند که به صورت معکوس بر منافع مالکان تاثیر بگذارد.

نظام راهبری شرکت ها ، سیستمی است که مشکلات نمایندگی بین مدیران و سهامداران را بهبود می بخشد. در واقع هدف از اعمال راهبری شرکتی ، اطمینان یافتن از وجود چارچوبی است که توازن مناسبی بین آزادی عمل مدیریت ، پاسخگویی و منافع ذینفعان مختلف فراهم می آورد.

راهبری شرکتی بیش از هر چیز، حیات بنگاه اقتصادی در دراز مدت را هدف قرار داده و درصدد حفاظت از منافع سهامداران در مقابل مدیران شرکت ها می باشد. دو هدف نظام راهبری شرکت ها کاهش ریسک بنگاه اقتصادی از طریق بهبود و ارتقاء شفافیت و پاسخگویی و بهبود کارایی درازمدت سازمان ، از طریق جلوگیری از خودکامگی و عدم مسئولیت پذیری مدیریت اجرایی است. ابزارهای مختلف مورد استفاده برای همسو کردن منافع مدیران و مالکان ، ابزارهای راهبری شرکتی نامیده می شوند. ابزارهای راهبری شرکتی در این کتاب شامل تمرکز مالکیت، مالکیت نهادی ، استقلال هیئت مدیره ، اندازه هیئت مدیره ، دوگانگی وظایف مدیرعامل و مدت زمان تصدی مدیر عامل در هیئت مدیره می باشند.

استقرار یک نظام راهبری شرکتی موثر و کارآ باعث می گردد منافع مدیران و مالکان در یک راستا قرار گیرد، عملکرد عملیاتی شرکت بهبود یابد و شرکت ها رشد و گسترش یابند. در سالهای اخیر این تصور عمومی به وجود آمده است که مدیریت سود به صورت فرصت طلبانه توسط مدیران شرکت ها برای منافع شخصی آنها انجام می شود نه منافع سهامداران و مدیریت سود با انگیزه همراه کردن استفاده کنندگان از صورت های مالی و یا انحراف از نتایج قراردادی که بستگی به سودهای حسابداری دارد ، انجام می شود بنابراین، می توان انتظار داشت که بهبود نظام راهبری شرکت ها بتواند فرصت های مدیریت سود را کاهش دهد و از این طریق منجر به گزارشگری مالی با شفافیت بیشتر توسط مدیریت شود.

جزوه حاضر با در نظر گرفتن سر فصل های مصوب در شش فصل برای درس « کنترل های داخلی و نظام راهبری شرکتی » به ارزش ۳ واحدی نظری ، تهیه و تدوین شده است.

امیدوارم نقایص این مجموعه در تجدید چاپ های بعدی برطرف و کاستی های آن تکمیل و به روز آوری شود. صمیمانه نیازمند ارایه پیشنهادات و انتقادات خلاق و سازنده تمامی عزیزان - اساتید ، صاحب نظران و دانشجویانی که این کتاب را مطالعه میکنند هستم و چنانچه نظرات اصلاحی و ارزشمند خود را به پست الکترونیکی a.rashtiani@gmail.com و یا بخش تماس در پایگاه اینترنتی Rashtiani.ir ارسال فرمایند ، ضمن بازنگری و اعمال نظرات اصلاحی ، موجبات تکمیل محتوای مجموعه حاضر نیز فراهم خواهد شد.

در پایان سعادت و سلامت و توفیق روز افزون شما خوانندگان عزیز را از باری تعالی مسالت می نمایم.

حمزه عسگری رشتیانی

زمستان ۱۴۰۳

فهرست مطالب

پیش گفتار	۱
فهرست مطالب	۲
فصل اول: مقدمه‌ای بر راهبری شرکتی	۷
تعریف راهبری شرکتی	۷
تئوری نمایندگی	۷
ساختار راهبری شرکتی	۷
۱- سهامداران	۸
سهامداران اقلیت	۸
سهامداران نهادی (عمده)	۸
۲- هیات مدیره	۹
الگوهای مالکیت در شرکت‌های سهام عام (شکل مختلف حالت هیات مدیره در شرکت‌های سهام عام)	۱۰
۳- قوانین و مقررات	۱۰
مهمترین ویژگی شرکت‌های امروزی در قوانین تدوین شده	۱۰
دو رویکرد قانون‌گذاران در تدوین قوانین و مقررات شرکت‌ها	۱۱
۴- سازمان ناظر بر بورس اوراق بهادار	۱۱
۵- بورس اوراق بهادار	۱۲
۱) بورس اوراق بهادار تهران	۱۲
۲) فرا بورس	۱۲
۳) بورس کالا:	۱۳
۴) بورس انرژی:	۱۳
۶- خط نگهداران (حسابرسان - تحلیل‌گران مالی - موسسه‌های تعیین رتبه اعتباری)	۱۳
نمونه سوالات فصل:	۱۴
فصل دوم: کنترل‌های داخلی	۱۵
کنترل‌های داخلی	۱۵

۱۵	ویژگیهای تعریف کنترل داخلی
۱۶	اهداف کنترل داخلی
۱۶	تقسیم‌بندی کنترل‌های داخلی
۱۶	(۱) کنترل‌های داخلی اداری
۱۶	(۲) کنترل‌های داخلی حسابداری
۱۷	اجزای کنترل‌های داخلی
۱۸	۱- محیط کنترلی:
۱۸	۲- ارزیابی ریسک
۱۹	۳- فعالیت‌های کنترلی:
۲۰	۴- اطلاعات و ارتباطات
۲۰	۵- فعالیت‌های نظارتی
۲۱	اصول مرتبط با اجزای کنترل‌های داخلی
۲۱	• اصول حاکم بر محیط کنترلی
۲۱	• اصول حاکم بر ارزیابی ریسک
۲۲	• اصول حاکم بر فعالیتهای کنترلی
۲۲	• اصول حاکم بر اطلاعات و ارتباطات
۲۲	• اصول حاکم بر فعالیتهای نظارتی
۲۳	هشت گام در پیاده سازی چارچوب کنترل‌های داخلی
۲۳	نقش و جایگاه سازمانی حسابرسی داخلی
۲۵	محدودیت‌های کنترل داخلی
۲۶	شناخت و ارزیابی سیستم کنترل داخلی توسط حساب‌برسان
۲۶	روش‌های برآورد خطر
۲۷	چرخه‌های مختلف معاملات متداول در اکثر شرکت‌ها
۲۷	مستند سازی شناخت سیستم کنترل‌های داخلی
۲۸	نارسائی‌های کنترل داخلی
۲۸	نمونه سوالات فصل:
۲۰	فصل سوم: بسط مفهوم حاکمیت شرکتی و نقش آن در پیشگیری از تقلب

تعریف حاکمیت شرکتی	۳۰
تئوری محوریت سهامدار در مقابل تئوری ذی‌نفعان	۳۱
اهمیت شیوه‌های حاکمیت شرکتی	۳۱
تاریخچه‌ی تصویب قوانین حاکمیت شرکتی	۳۲
نتیجه‌ی به‌کارگیری قوانین حاکمیت شرکتی	۳۳
انواع روابط در حاکمیت شرکتی	۳۳
رابطه‌ی سهامدار - مدیر	۳۴
روابط سهامدار اقلیت و سهامدار عمده	۳۵
معاملات با اشخاص وابسته به سهامداران عمده	۳۵
روابط مدیر و اعضای هیئت‌مدیره در حاکمیت شرکتی	۳۶
منافع سهامداران در مقابل اعتباردهندگان	۳۶
سایر موارد تضاد منافع در حاکمیت شرکتی	۳۷
مزایای رعایت حاکمیت شرکتی	۳۷
فواید حاکمیت شرکتی مناسب	۳۸
حاکمیت شرکتی و تقلب	۳۸
تعریف سازمان حساب‌رسان از تقلب	۳۸
هیأت مدیره	۳۹
وظیفه دوگانه مدیر عامل	۳۹
کمیته حسابرسی	۳۹
حاکمیت شرکتی و تقلب در شرکت‌های کوچک و متوسط	۴۰
پیشنهادهای قابل ارائه با توجه به اهداف حاکمیت شرکتی	۴۰
نمونه سوالات فصل :	۴۱

فصل چهارم : هیأت مدیره و نظارت ۴۲

نمودار شرکت‌های سهامی	۴۲
مجمع عمومی شرکت‌های سهامی	۴۲
(۱) مجمع عمومی مؤسس	۴۳
(۲) مجمع عمومی فوق‌العاده	۴۳

۴۴	 (۳) مجمع عمومی عادی
۴۵	 هیأت مدیره و نظارت
۴۵	 هیأت مدیره
۴۵	 تعداد اعضای هیأت مدیره
۴۶	 شرایط انتخاب اعضای هیأت مدیره
۴۶	 خاتمه مدیریت اعضای هیأت مدیره
۴۷	 ویژگی‌های اعضای هیأت مدیره
۴۷	 (۱) مهارت و تجربیات
۴۷	 (۲) ویژگی‌های فردی
۴۷	 (۳) نمایندگی سازمانی
۴۷	 وظایف و مسئولیت‌های هیأت مدیره
۴۸	 وظیفه امانت‌داری اعضای هیأت مدیره
۴۸	 (۱) وظیفه مراقبت حرفه‌ای:
۴۸	 (۲) وظیفه وفاداری:
۴۸	 (۳) قاعده قضاوت تجاری:
۴۹	 نمونه سوالات فصل :

فصل پنجم : حسابرسان (داخلی و مستقل) و نظارت ۵۰

۵۰	 حسابرسی داخلی
۵۱	 کارایی و اثربخشی حسابرسی داخلی
۵۱	 حسابرسی داخلی، یکی از سازوکارهای راهبری شرکتی
۵۴	 حسابرسان داخلی به عنوان مشاور
۵۴	 اظهارنظر حسابرسی داخلی در رابطه با کنترل‌های داخلی
۵۵	 حسابرسی مستقل
۵۵	 چگونگی انتخاب و عزل حسابرسان
۵۷	 مسئولیت قانونی حسابرسان در ایران
۵۸	 حسابرسان مستقل و راهبری شرکتی
۵۹	 قانون ساراینز-آکسلی

۶۱	روش‌ها و مراحل حسابرسی داخلی کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون ترودوی (COSO)
۶۱	مهم‌ترین وظایف حسابرس داخلی
۶۲	درخواست مستندات از واحدهای سازمانی
۶۳	شناسایی فرآیندها در واحدهای درگیر
۶۳	تکمیل چک لیست حسابرسی داخلی
۶۴	نحوه گزارش دهی حسابرسی داخلی
۶۵	حسابرسی داخلی با حسابرسی مستقل سازمان چه تفاوتی دارد؟
۶۶	اظهارنظر حسابرس در مورد کنترل‌های داخلی
۶۷	نمونه سوالات فصل:

فصل ششم: انواع پارادایم‌های راهبری شرکتی ۶۸

۶۸	مقدمه
۶۹	اهمیت و نقش راهبری شرکتی از نظر غرب و اسلام
۷۰	پارادایم‌های اصلی راهبری شرکتی
۷۱	دیدگاه غربی راهبری شرکتی
۷۱	۱- مدل آنگلو ساکسون
۷۲	۲- مدل اروپایی
۷۴	راهبری شرکتی با رویکرد اسلامی
۷۵	اصول اخلاقی
۷۶	اصول راهبری اسلامی در مقایسه با اصول سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه
۷۶	خلاصه
۷۸	نمونه سوالات فصل:

منابع ۷۹

فصل اول: مقدمه‌ای بر راهبری شرکتی

تعریف راهبری شرکتی

مجموعه مکانیزم‌هایی است که به منظور هم‌سو کردن منافع مالکان و مدیران به کار گرفته می‌شود.

تئوری نمایندگی

طبق این تئوری با گسترش مالکیت شرکت‌ها و واسطاری اداره امور شرکت به مجموعه‌ای از مدیران، به احتمال زیاد بین منافع مالکان و مدیران تضاد پیش می‌آید که موجب بروز هزینه‌های نمایندگی خواهد شد.

راهبری شرکتی سعی می‌کند با کاهش و یا تعدیل تضاد منافع بین مالکان و مدیران، ضمن کاهش هزینه نمایندگی باعث افزایش ارزش در بلند مدت شود.

نکته: بررسی‌ها نشان می‌دهد که هیچ تعریف مورد توافقی درباره حاکمیت شرکتی وجود ندارد و بر اساس وضعیت فرهنگی و اقتصادی هر کشوری، بین تعاریف وجود دارد.

به طور کلی تعاریف راهبری شرکتی در متون علمی دارای ویژگی‌های مشترک و معینی هستند که یکی از آن‌ها «پاسخگویی» است.

ساختار راهبری شرکتی

این ساختار معمولاً در برگیرنده موارد زیر می‌باشد:

- ۱- سهامداران
- ۲- هیات مدیره
- ۳- قوانین و مقررات مربوط
- ۴- سازمان نظارت بر بورس اوراق بهادار
- ۵- بورس‌های اوراق بهادار
- ۶- خط نگهداران (حساب‌رسان، تحلیل‌گران مالی و موسسات تعیین رتبه اعتباری)

۱- سهامداران

سهامداران مالکان اصلی و نهایی شرکت‌ها بوده که معمولاً قادر به کنترل و اداره شرکت نیستند، لذا با انتخاب اعضای هیات مدیره، به آن‌ها اختیار می‌دهند تا مدیران اجرایی را منصوب نمایند تا به وسیله مدیران اجرایی، شرکت اداره شود.

دو نوع مشکل نمایندگی که سهامداران با آن‌ها روبرو هستند:

(۱) ممکن است مدیران اجرایی در جهت منافع شخصی خود گام بردارند.

(۲) ممکن است اعضای هیئت مدیره در راستای منافع گروهی خاص (از جمله مدیران اجرایی) عمل نمایند.

تمامی سهامداران از ویژگی‌های یکسانی برخوردار نبوده و اهداف مشابهی ندارند و منافع «سهامداران اقلیت» با «سهامداران نهادی (بزرگ)» در اغلب موارد متفاوت است.

سهامداران اقلیت

این گروه سهام اندکی در اختیار دارند و به همین واسطه کنترلی بر اعضای هیات مدیره شرکت ندارند.

این افراد معمولاً بخش اندکی از سرمایه تخصصی خود را در سهام شرکت سرمایه‌گذاری کرده‌اند و به همین خاطر انگیزه کمی برای اعمال کنترل بر شرکت دارند.

این نوع سهامداران معمولاً منفعل بوده و فقط به بازده‌های بالا (سود بالاتر) علاقه دارند و به محض اینکه از عملکرد سهام خود رضایت نداشته باشند، آن را می‌فروشند.

سهامداران نهادی (عمده)

این گروه از سهامداران، حجم چشمگیری از سهام شرکت را در تملک خود دارند. این سهامداران حتی اگر سهام اکثریت شرکت را در تملک خود نداشته باشند، دارای انگیزه کافی برای دخالت موثر در مدیریت شرکت هستند.

دو دیدگاه متفاوت در خصوص سهامداران نهادی

(۱) براساس یک دیدگاه، سهامداران نهادی بزرگ یکی از مکانیزم‌های بااهمیت راهبری شرکتی هستند؛ زیرا آن‌ها به واسطه نفوذ زیادی که بر شرکت دارند، می‌توانند بر مدیریت شرکت نظارت نموده و آن‌ها را مجبور نمایند تا در جهت همسو کردن منافع مدیران و مالکان گام بردارند.

۲) براساس یک دیدگاه دیگر، مالکیت سهامداران نهادی می‌تواند دارای اثرات منفی باشند، زیرا سهامداران نهادی با دسترسی به اطلاعات محرمانه شرکت، بین خود و سهامداران اقلیت (عدم تقارن اطلاعات) ایجاد کرده و از این طریق باعث افزایش مشکلات نمایندگی می‌شوند.

تقسیم‌بندی سهامداران نهادی در ادبیات موجود

۱) **سهامداران نهادی با افق زمانی کوتاه مدت:** این گروه از سهامداران نهادی را سهامداران موقتی می‌دانند که فقط به سودهای جاری توجه داشته و برای سودهای بلند مدت اهمیتی قائل نیستند. این افق زمانی کوتاه مدت باعث می‌شود که این گروه از سهامداران نهادی، انگیزه‌ای برای مصرف هزینه‌های نظارت بر مدیریت نداشته باشند، چرا که خود را در منافع حاصل از این نظارت، سهام نمی‌دانند. طبق این نظریه، ممکن است این سهامداران نهادی، مدیران شرکت را برای دستیابی به سودهای کوتاه مدت تحت فشار قرار داده و همین کار موجب لطمه خوردن به ارزش (ثروت) شرکت و سایر سهامداران در بلند مدت شود.

۲) **سهامداران نهادی با افق زمانی بلند مدت:** این گروه از سهامداران نهادی نظارتی فعال بر عملکرد شرکت دارند. آن‌ها دارای افق زمانی بلند مدتی بوده و به همین خاطر تبدیل به سرمایه‌گذارانی حرفه‌ای شده‌اند. براساس این دیدگاه، سهامداران نهادی با خروج از شرکت از طریق فروش سهام خود که از حجم بالایی برخوردار است، هزینه زیادی را متقبل خواهند شد زیرا مجبورند که سهام عمده خود را با قیمتی کمتر از قیمت بازار سهام به فروش برسانند، لذا سعی می‌کنند با تمرکز بر مالکیت خود، نسبت به کاهش هزینه‌های نمایندگی ناشی از تضاد منافع مالک و مدیر اقدام نمایند. بنابراین این گروه از سهامداران نهادی خواهند توانست از طریق کاهش هزینه‌های نمایندگی نقش چشمگیر و موثری در بهبود نظام راهبردی و حاکمیت شرکتی داشته باشند.

۲- هیات مدیره

هیات مدیره شرکت‌های شرکت عام به نیابت از سهامداران، مسئول تعیین خط‌مشی‌های اصلی، هدایت شرکت، انتخاب و انتصاب مدیران اجرایی و رسیدگی به تمامی مسائل با اهمیتی است که موفقیت شرکت تحت تاثیر آن‌هاست.

مهمترین وظیفه هیات مدیره امانت‌داری است و اعضای هیات مدیره باید به نحوی منصفانه حامی منافع سهامداران در شرکت باشند.

برخی از وظایف و نقش‌های هیات مدیره در شرکت‌ها شامل موارد زیر است:

۱- راهنمایی و حمایت از مدیریت اجرایی شرکت

۲- اطمینان از سلامت عملکرد شرکت

- ۳- انتخاب مدیران اجرایی، نظارت بر عملکرد آن‌ها و پرداخت حقوق، مزایا و پاداش و در صورت نیاز تغییر آن‌ها
- ۴- ایجاد فرهنگ مناسب در سطح شرکت با تدوین اصول اخلاقی و حرفه‌ای در سطوح سازمان
- ۵- همکاری با مدیریت اجرایی در پیاده سازی استراتژی‌های شرکت
- ۶- کمک به مدیریت اجرایی در درک صحیح انتظارات سهامداران و قانون‌گذاران

الگوهای مالکیت در شرکت‌های سهام عام (شکل مختلف حالت هیات مدیره در شرکت‌های سهام عام)

- ۱- اگر شرکت هیچ سهامدار کنترل کننده (عمده‌ای) نداشته باشند، در این صورت وظیفه اولیه و اصلی هیات مدیره، انتصاب مدیریت اجرایی و در صورت نیاز تغییر آن است.
- ۲- اگر شرکت سهامدار کنترل کننده (عمده‌ای) داشته باشند که مدیریت را نیز بر عهده داشته باشند، در چنین حالتی، هیات مدیره دیگر نماینده بین مالک و مدیر نیست و اعضای هیات مدیره نمی‌توانند هیچ گونه تغییری را در مدیریت شرکت و نحوه انجام امور آن ایجاد نمایند.
- ۳- حالت سوم حالتی است که در آن سهامدار کنترل کننده‌ای وجود دارد که در مدیریت شرکت دخالت ندارد. در چنین موردی، اعضای هیات مدیره (غیر اجرایی) نقش بسیار باارزشی در شرکت خواهند داشت.

۳- قوانین و مقررات

- وضع قوانین و مقررات هر کشور بر عهده دولت مرکزی است. از آنجا که ساختارهای قانونی و حکومتی در کشورها متفاوت است، معمولاً نهادهای خاص این وظیفه را بر عهده دارند.
- در ایران این مسئولیت بر عهده مجلس شورای اسلامی است یا در ایالات متحده آمریکا، دولت مرکزی (فدرال) مسئولیت وضع قوانین و مقررات مربوط به شرکت‌های آمریکایی را بر عهده دولت‌های ایالتی گذاشته است.

مهمترین ویژگی شرکت‌های امروزی در قوانین تدوین شده

- (۱) عمر نامحدود
- (۲) شخصیت حقوقی
- (۳) مسئولیت محدود
- (۴) امکان انتقال آزادانه سهام

یک شرکت دارای شخصیت حقوقی است که تحت نظارت قوانین هر کشوری تشکیل می‌شود. یک شرکت مانند هر شخص حقیقی می‌تواند با دیگران قرارداد ببندد، از سایرین شکایت کند و یا سایرین از آن شکایت نمایند. این شرکت باید جدا از مالکانش مالیات بپردازد و با حق و حقوقی مشخص، بایستی مسئول بدهی‌ها و تعهدات خود باشد.

موجودیت شرکت هیچ‌گاه وابسته به شخصیت مالکان و سهامدارانش نیست. شرکت پس از این که تاسیس شد، حتی در صورتی که سهامداران فوت کرده و یا سهام خود را بفروشند، به عنوان یک شخصیت مجزا به فعالیت خود ادامه می‌دهد.

یک شرکت تا زمانی موجودیت دارد که سهامداران تصمیم به انحلال و یا ادغام آن در شرکتی دیگر بگیرند.

دو رویکرد قانون‌گذاران در تدوین قوانین و مقررات شرکت‌ها

۱) **رویکرد مبتنی بر قرارداد:** طرفداران بازار آزاد، شرکت‌ها را به عنوان یک قرارداد یا رابطه داوطلبانه اقتصادی بین سهامداران و مدیریت حساب کرده و نیازی به وضع مقررات دولتی مگر برای قضاوت در موارد بروز اختلال و نقض قرارداد، احساس نمی‌کنند.

۲) **رویکرد مبتنی بر منافع عمومی:** طرفداران این رویکرد معتقدند که به دلیل تاثیر فزاینده شرکت‌های بزرگ بر جامعه، بایستی دولت خط‌مشی‌هایی را برای رفتار شرکت‌ها تعیین کند، به طوری که حافظ منافع عموم باشد.

۴- سازمان ناظر بر بورس اوراق بهادار

«کمیسیون بورس اوراق بهادار» در ایالات متحده آمریکا در راستای حمایت از حقوق سهامداران، حفظ انصاف، نظم و کارآیی در بازار سرمایه و تسهیل جذب سرمایه، تاسیس شده است. این کمیسیون وظیفه وضع و اعمال چارچوب قانونی حاکم بر نقل و انتقال اوراق بهادار در آمریکا را بر عهده دارد.

در ایران «سازمان بورس اوراق بهادار» با مأموریت حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران، ساماندهی حفظ و توسعه بازار شفاف، منصفانه و کارای اوراق بهادار و همچنین برای نظارت بر حسن اجرای قانون بازار اوراق بهادار در کشور تشکیل شده است.

سازمان بورس اوراق بهادار در ایران با فعالیت‌های مشابه کمیسیون بورس اوراق بهادار در آمریکا، یکی از ارکان بااهمیت راهبردی شرکتی در کشور محسوب می‌شود.

همه سهامداران (چه مؤسسات بزرگ و چه سهامداران انفرادی)، می‌بایستی هم قبل از خرید هر نوع اوراق بهادار و هم مدتی که آن اوراق را در تملک خود دارند، به اطلاعات مشخصی در مورد شرکت صادرکننده آن اوراق دسترسی داشته باشند. به منظور دستیابی به این هدف، کمیسیون بورس اوراق بهادار (در آمریکا) یا سازمان بورس اوراق بهادار (در ایران)، شرکت‌های سهامی عام را ملزم کرده است تا اطلاعات مالی و دیگر اطلاعات لازم را برای عموم افشاء کنند.

این موضوع به افزایش کارایی و شفافیت در بازار سرمایه کمک کرده و در نتیجه، جذب سرمایه را بهبود می‌بخشد.

۵- بورس اوراق بهادار

در ایالات متحده آمریکا، بورس اوراق بهادار نیویورک یورونکست (euronext) و نزدک (Nasdaq) مراکزی برای مبادلات اکثر اوراق بهادار در آمریکای شمالی و سراسر جهان است. این دو بورس دارای اهداف مشابهی بوده اما در نحوه عملکرد و نوع اوراق بهاداری که معامله می‌کنند، بین آن‌ها تفاوت وجود دارد.

در ایران، در حالیکه سازمان بورس و اوراق بهادار تهران مسئولیت نظارت بر بورس‌ها، نهادهای مالی و اوراق بهادار را بر عهده دارد، بورس اوراق بهادار تهران، فراورس، بورس کالا و بورس انرژی زیر نظر سازمان بورس و اوراق بهادار تهران عملیات اجرایی بورس‌ها را در دسترس دارند:

(۱) بورس اوراق بهادار تهران: بورس اوراق بهادار تهران در اواخر سال ۱۳۴۶ فعالیت خود را آغاز کرده است. در این بازار اوراق بهادار توسط کارگران یا معامله‌گران طبق قانون مورد دادوستد قرار می‌گیرد.

بورس اوراق بهادار تهران دارای دو بازار اول و دوم است. بازار اول از دو تابلوی اصلی و فرعی تشکیل شده است. پذیرش سهام عادی در بورس، صرفاً در یکی از تابلوهای بازار اول یا بازار دوم صورت می‌پذیرد. متقاضی در صورت دارا بودن شرایط عمومی پذیرش سهام عادی، باتوجه به شرایط خاص پذیرش سهام در هریک از این بازارها باید تقاضای پذیرش خود در تابلو اصلی یا فرعی بازار اول یا در بازار دوم بورس ارائه کند. به طور معمول احراز شرایط بازار دوم نسبت به بازار اول و تابلوی فرعی نسبت به تابلوی اصلی ساده‌تر است.

(۲) فرا بورس: شرکت فرا بورس ایران در سال ۱۳۸۷ به ثبت رسید و فعالیت خود را آغاز کرد. بر اساس مقررات بازار خارج از بورس، بازاری در قالب شبکه ارتباط الکترونیک یا غیر الکترونیک برای معاملات اوراق بهادار بر پایه مذاکره (چانه زنی) معرفی شده است.

در بازار فرابورس پنج بازار مجزا با کاربردهای متنوع برای پذیرش و عرضه انواع اوراق بهادار ایجاد شده است: در بازارهای اول و دوم معاملات سهام شرکت‌های سهامی عام انجام می‌شود. در بازار سوم (بازار عرضه) عرضه اوراق بهاداری مانند سهام شرکت‌های سهامی، حق تقدم سهام، پذیره‌نویسی سهام و سایر اوراق بهادار صورت می‌گیرد.

بازار چهارم، بازار ابزارهای نوین مالی است که در آن کلیه ابزارهای مالی (به استثنای سهام و حق تقدم خرید سهام) که به تایید شورای عالی بورس رسیده است، قابل پذیرش و معامله است. مانند: انواع اوراق مشارکت، انواع گواهی سرمایه‌گذاری و انواع مسکوک. بازار پایه، پنجمین بازار فرا بورس، برای اجرای بند ب ماده ۹۹ قانون برنامه پنجم توسعه ایجاد شده و تنها نقل و انتقال سهام سایر شرکت‌های سهامی عام را که امکان پذیرش در یکی از بازارهای بورس یا فرا بورس ندارند را انجام می‌دهد.

۳) بورس کالا: مأموریت بورس کالا ایجاد شفافیت جهت تسهیل معاملات و کشف نرخ قیمت کالاهای اساسی و مواد اولیه واسطه‌اس بر اساس عرضه و تقاضا، ضمن تضمین تعهدات طرفین معامله است. این بورس به دادوستد نقد و نسیه و سلف انواع محصولات صنعتی و کشاورزی در ایران می‌پردازد (سلف بر عکس نسیه و پیش پرداخت است).

۴) بورس انرژی: شورای عالی بورس در سال ۱۳۹۰ با راه‌اندازی بورس انرژی موافقت کرد و براساس آن بورس انرژی به عنوان چهارمین بورس کشور جهت عرضه محصولات نفت و مشتقات نفتی، برق، گاز طبیعی، زغال سنگ و سایر حامل‌های انرژی شکل گرفت.

مأموریت این بورس ایجاد بازاری شفاف، کارآمد با نقد شوندگی و رقابت پذیری بالا، چه رفع انحصار و کشف عادلانه قیمت حاملهای انرژی است.

۶- خط نگهداران (حسابرسان - تحلیل گران مالی - موسسه‌های تعیین رتبه اعتباری)

خط نگهداران افرادی هستند که وظیفه دارند آن دسته از تصمیمات مشکوک حسابداری و مالی را که منتهی به شکست شرکت‌ها می‌شود، شناسایی و افشاء نمایند.

ما می‌توانیم به خط نگهداران اعتماد کنیم زیرا موفقیت شغلی این گروه از متخصصین، به اعتبار و شهرت آنها در میان استفاده‌کنندگان نهایی اطلاعات (یعنی سهامداران و اعتباردهندگان) بستگی دارد و در صورت ارائه نظرات نادرست و گمراه‌کننده، مورد پیگیری قانونی قرار می‌گیرند.

در این طرز نگرش این مشکل وجود دارد که منافع خط نگهداران، غالباً در راستای منافع مدیران شرکت است تا منافع سهامداران.

در واقع خط نگهداران توسط همان شرکتی استخدام شده و به آنان حق الزحمه پرداخت می‌شود که آن مورد ارزیابی قرار داده و احتمالاً رتبه‌ای به آن شرکت اختصاص داده‌اند (و نه توسط اعتباردهندگان یا سهامدارانی که بر تحلیل آن‌ها تکیه می‌کنند). شرکت‌هایی که مورد حسابرسی قرار می‌گیرند، حساب‌رسان را استخدام کرده و به آنان حق الزحمه می‌پردازند و حتی آن‌ها را اخراج می‌کنند. موسسات تعیین رتبه (رتبه بندی) اعتباری، عموماً منابع مالی خود را از شرکت‌هایی که مورد رتبه بندی قرار گرفته‌اند از تامین و پرداخت به وکلای حقوقی نیز توسط شرکت‌هایی که آن‌ها را استخدام کرده‌اند، صورت می‌گیرد.

نمونه سوالات فصل :

- ۱) ساختار راهبری شرکتی چه مواردی را در بر می‌گیرد؟
- ۲) دو نوع مشکل نمایندگی که سهامداران با آن‌ها روبه‌رو هستند را نام ببرید.
- ۳) سهامداران اقلیت را با سهامداران نهادی (عمده) مورد مقایسه قرار دهید.
- ۴) سهامداران نهادی را از لحاظ افق سرمایه گذاری تقسیم بندی کرده و شرح دهید.
- ۵) دو دیدگاه متفاوت در خصوص سهامداران نهادی را بنویسید.
- ۶) برخی از وظایف و نقش‌های هیأت مدیره در شرکت‌ها را بنویسید.
- ۷) شکل‌های مختلف هیأت مدیره در شرکت‌های سهامی عام را بنویسید.
- ۸) مهمترین ویژگی شرکت‌های امروزی در قوانین تدوین شده را نام ببرید.
- ۹) دو رویکرد قانون‌گذاران در تدوین قوانین و مقررات شرکت‌ها را نام ببرید.
- ۱۰) خط نگهداران (حساب‌رسان) تحلیل‌گران مالی و موسسه‌های تعیین رتبه اعتباری در حاکمیت شرکتی چه نقشی دارند؟

فصل دوم : کنترل های داخلی

کنترل های داخلی

کنترل های داخلی فرآیندی است که توسط مدیریت و کارکنان طراحی و اجرا می شود تا از دستیابی به اهداف واحد مورد رسیدگی در زمینه قابلیت اعتماد گزارشگری اثر بخش و کارایی عملیات سازمان و رعایت قوانین و مقررات مربوط به سازمان اطمینان معقول به دست آید.

به عبارت دیگر کنترل داخلی ، فرایندی است که به وسیله هیئت مدیره، مدیریت و سایر پرسنل یک سازمان و به منظور دستیابی به اهداف زیر طراحی ، مستقر و بر اجرای آن نظارت می گردد:

• اثر بخشی و کارایی عملیات

• قابلیت اطمینان گزارشات

• رعایت قوانین و مقررات مربوط

ویژگیهای تعریف کنترل داخلی

- وسیله دستیابی به اهداف : کنترل داخلی خود هدف نیست بلکه وسیله ی است برای دستیابی به اهدافی که در یک یا چند جنبه عملیات، گزارشگری و رعایت، طبقه بندی می شوند طراحی می گردد.
- فرایند مستمر و پویا : فرایندی مستمر از انجام اقدامات و فعالیت هایی برای رسیدن به انتهای یک هدف و نه فقط نقطه انتهایی است.

• انسان محور : کنترل داخلی تحت تاثیر فعالیت های کارکنان قرار می گیرد، نه فقط از نظر قوانین و مقررات، بلکه به لحاظ فعالیت های کارکنان سازمان در سطوح مختلف، به اجرا در می آید (به عبارتی انسان محور است).

• اطمینان معقول (اطمینان قابل قبول) : اما نه اطمینان قطعی، برای هیات مدیره و مدیران ارشد فراهم می آورد.

• رعایت مقررات (پذیرش دستورالعملهای سازمان یا واحد) : انعطاف پذیری در تمام واحدها و توابع آن ها را فراهم می سازد.

اهداف کنترل داخلی

۱- حفظ دارایی‌های شرکت (سازمان) در برابر ضایع شدن، تقلب و استفاده نادرست

۲- افزایش دقت و قابلیت اتکا مدارک حسابداری

۳- تشویق کارکنان به رعایت رویه‌های تجاری

۴- ارزیابی کارکنان

همچنین می‌توان کنترل‌های داخلی را مبنای اهداف آن، به شرح زیر دسته‌بندی نمود:

- اهداف عملیاتی: به اثربخشی و کارآئی عملیات، و نحوه عملکرد عملیاتی و مالی موسسه مربوط می‌شود. حفاظت از دارائی‌ها و جلوگیری از خسارات وارده به آنها نیز در حیطه این اهداف قرار می‌گیرد.
- اهداف گزارشگری: به حصول اطمینان از قابلیت اتکای محتوای گزارشات مربوط است. گزارشات شامل گزارشهای مالی و غیرمالی اعم از گزارشات درون سازمانی و برون سازمانی می‌گردد.
- اهداف رعایتی: به حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات عمومی و دستورالعمل‌های موسسه مربوط می‌شود.

تقسیم‌بندی کنترل‌های داخلی

کنترل‌های داخلی به ۲ بخش کنترل‌های اداری و کنترل‌های مالی تقسیم‌بندی می‌شوند.

۱) کنترل‌های داخلی اداری

این کنترل‌ها با فرآیند تصمیم‌گیری ارتباط دارد و منتج به صدور مجوز معاملات توسط مدیریت می‌شود. این کنترل‌ها بر صورت‌های مالی بدون تاثیر هستند.

۲) کنترل‌های داخلی حسابداری

کنترل‌هایی هستند که به طور مستقیم بر قابلیت اتکا مدارک حسابداری و صورت‌های مالی اثر دارند.

تقسیم‌بندی کنترل‌های داخلی حسابداری**(۱) کنترل‌های پایه (اولیه)**

حداقل کنترل‌های داخلی مورد نیاز برای اطمینان از ثبت صحیح و کامل فعالیت‌های واحد تجاری است. مانند: مشاهده عینی دارایی‌ها، بررسی اجمالی گردش حساب‌ها برای تعیین اقلام غیرعادی، تهیه و تنظیم صورت مغایرت بانکی.

(۲) کنترل‌های انضباطی (ثانویه)

کنترل‌هایی که برای اطمینان از حسن اجرای کنترل‌های داخلی پایه و حفاظت از اموال و دارایی‌های شرکت صورت می‌گیرد.

کنترل‌های انضباطی در شرکت‌هایی مستقر می‌شوند که دارای حجم گسترده‌ای از معاملات و فعالیت‌ها باشند.

کنترل‌های انضباطی (ثانویه) به ۳ دسته تقسیم می‌شوند:

- ۱- **کنترل‌های سرپرستی:** به منظور حصول اطمینان از حسن اجرای کنترل‌های پایه صورت می‌گیرد.
- ۲- **کنترل‌های حفاظتی:** به منظور استفاده صحیح از دارایی‌ها و حفاظت از آن‌ها به کار گرفته می‌شود تا از وارد آمدن خسارت و یا سوءاستفاده از آن‌ها جلوگیری شود.
- ۳- **کنترل‌های تفکیک وظایف:** تفکیک وظایف و مسئولیت‌ها بین کارکنان به نحوی که هیچ فردی مسئولیت انجام و ثبت یک معامله را از ابتدا تا انتها بر عهده نداشته باشد، تا کار هر شخص یا قسمتی توسط شخص یا قسمت دیگری کنترل گردد.

امروزه طبق استانداردهای حسابرسی تفاوتی بین کنترل‌های داخلی اداری و کنترل‌های داخلی حسابداری وجود ندارد.

اجزای کنترل‌های داخلی

کنترل‌های داخلی از اجزای زیر تشکیل می‌شود:

محیط کنترلی - ارزیابی ریسک - فعالیت‌های کنترلی - اطلاعات و ارتباطات و فعالیت‌های نظارتی که در ادامه به تشریح هر یک از آنها می‌پردازیم.

۱- محیط کنترلی :

محیط کنترلی مجموعه‌ای از استانداردها، فرایندها و دستورالعمل‌هایی است که مبنایی برای انجام کنترل‌های داخلی در پهنای سازمان فراهم می‌کند.

محیط کنترلی شامل آگاهی و اقدامات مدیریت نسبت به کنترل‌های داخلی و اهمیت آن برای واحد تجاری است.

محیط کنترلی شامل عملکرد مدیریت برای تنظیم ارتباطات واحد تجاری می‌باشد. محیط کنترلی شامل اجزای زیر است:

(۱) اطلاع رسانی، تقویت درستکاری و ارزش‌های اخلاقی

(۲) پایبندی به صلاحیت

(۳) مشارکت هیات مدیره

(۴) نگرش و شیوه اجرای مدیریت

(۵) ساختار سازمانی

(۶) تعیین اختیار و مسئولیت

(۷) سیاست‌ها و روش‌های منابع انسانی

۲- ارزیابی ریسک (فرایند ارزیابی خطر توسط واحد مورد رسیدگی) :

ارزیابی ریسک شامل فرایندی پویا و تکراری شناسایی و ارزیابی ریسک‌های دستیابی به اهداف است. ریسک‌های دستیابی به اهداف در پهنای واحد یا سازمان بر میزان تحمل پذیری متمرکز می‌شود. بنابراین، ارزیابی ریسک بر چگونگی مدیریت این ریسک‌ها بنا نهاده شده است.

این فرآیند به معنای نحوه شناسایی و برخورد با خطرهای تجاری و نتایج آن است. فرآیند ارزیابی خطر (ریسک) شامل نحوه شناسایی خطرهای مربوط به تهیه صورت‌های مالی، برآورد اهمیت آن‌ها، ارزیابی احتمال وقوع و تعیین اقدامات لازم برای مدیریت خطر (مدیریت ریسک) است.

خطرها (ریسک‌ها) ممکن است در شرایطی مانند موارد زیر ایجاد شود:

(۱) تغییر در محیط عملیاتی

(۲) کارکنان جدید

(۳) رشد سریع

(۴) فناوری جدید

(۵) مدل‌ها، محصولات یا فعالیت‌های تجاری جدید

(۶) توسعه عملیات خارجی

(۷) تجدید ساختار واحد تجاری

(۸) استاندارد حسابداری جدید

۳- فعالیت‌های کنترلی :

فعالیت‌های کنترلی اعمالی است که از طریق استقرار خط‌مشی‌ها و رویه‌ها به مدیریت نسبت به حصول اطمینان از کاهش ریسک‌ها در دستیابی به اهداف کمک می‌کنند.

فعالیت‌های کنترلی روش‌هایی است که برای کسب اطمینان از اجرای دستورات مدیریت وضع می‌شود. انواع حفاظت‌های کنترلی شامل موارد زیر است:

(۱) **کنترل‌های فیزیکی:** شامل حفاظت مناسب و ایمنی فیزیکی دارایی‌ها، مجوز دسترسی به برنامه‌های رایانه‌ای و پرونده‌های اطلاعاتی و شمارش ادواری و مقایسه آن با سوابق مربوط می‌باشد.

(۲) **پردازش اطلاعات:** شامل کنترل‌های گوناگونی است برای بررسی صحت، کامل بودن و تصویب معاملات و به دو گروه عمده شامل کنترل‌های کاربردی و کنترل‌های عمومی فناوری اطلاعات تقسیم‌بندی می‌شود.

(۳) **تفکیک وظایف:** هدف از تفکیک مسئولیت‌های تصویب معاملات، ثبت معاملات و حفاظت از دارایی‌ها، کاهش فرصت ارتکاب اشتباه یا تقلب و کتمان آن توسط یک فرد در جریان عادی انجام وظایف خود است.

۴- اطلاعات و ارتباطات (سیستم اطلاعاتی) :

اطلاعات برای واحدها در اجرای مسئولیت‌های کنترلی برای دستیابی به اهداف اهمیت بسزایی دارد. مدیران اطلاعات و کیفیت آنها را از منابع داخلی و خارجی فراهم می‌نمایند و در جهت حمایت از فعالیت‌های دیگر کنترل داخلی سازمان مورد استفاده قرار می‌دهد.

یک سیستم اطلاعاتی از سخت‌افزار، نرم‌افزار، کارکنان، روش‌ها و اطلاعات یا فرم‌های گزارشگری تشکیل می‌شود. بیشتر سیستم‌ها به طور گسترده از فناوری اطلاعات استفاده می‌کنند. یک سیستم اطلاعاتی روش‌هایی را در بر می‌گیرد که:

- ۱) همه معاملات را شناسایی و ثبت کند.
- ۲) معاملات را به موقع و با جزئیات کافی توصیف کند.
- ۳) ارزش معاملات را به نحوی اندازه‌گیری کند که ثبت صحیح ارزش پولی آن‌ها میسر گردد.
- ۴) دوره زمانی حقوق معاملات را تشخیص دهد.
- ۵) معاملات و موارد افشای آن‌ها را در صورت‌های مالی ارائه دهد.

۵- فعالیت‌های نظارتی (نظارت بر کنترل‌ها) :

انجام ارزیابی مستمر، ارزیابی‌های جداگانه، یا ترکیبی از این دو، امکان حصول اطمینان از اینکه هر یک از اجزای پنجگانه کنترل‌های داخلی، از جمله کنترل‌هایی که بر اصول مرتبط با هر یک از این اجزا موثرند، وجود داشته و عمل می‌کنند.

نظارت بر کنترل‌ها فرایندی برای ارزیابی کیفیت اجرای عملکرد کنترل‌های داخلی در طول زمان است. نظارت شامل ارزیابی‌های طراحی و اجرای به موقع کنترل‌ها و انجام اقدامات اصلاحی لازم با توجه به بازخوردها می‌باشد. برای اطمینان یافتن از اجزای کنترل‌های داخلی باید آن‌ها را به گونه‌ای اثربخش مورد ارزیابی و نظارت قرار داد.

اصول مرتبط با اجزای کنترل های داخلی

• اصول حاکم بر محیط کنترلی

۱) نمایش تعهد به درستکاری و ارزشهای اخلاقی:

سازمان نسبت به درستکاری و ارزش های اخلاقی از خود تعهد نشان می دهد.

۲) عمل به مسئولیت نظارتی:

هیات مدیره استقلال خود را از مدیریت نشان می دهد و بر توسعه عملکرد کنترل های داخلی نظارت می کند.

۳) استقرار ساختار سازمانی مناسب و اختیارات و مسئولیتها:

مدیریت برای دنبال کردن اهداف سازمان، امکان نظارت هیات مدیره، ساختار سازمانی، خطوط گزارشگری و نحوه مناسب تفویض اختیارات و مسئولیت ها را مشخص می کند.

۴) نمایش تعهد به صلاحیت:

سازمان نسبت به جذب توسعه، حفظ و پشتیبانی از افراد باصلاحیت جهت نیل به اهداف، از خود تعهد نشان می دهد.

۵) الزام به پاسخگویی:

سازمان در فرایند تعیب اهداف سازمانی افراد را در قبال مسئولیت های کنترل داخلی مسئول می داند.

• اصول حاکم بر ارزیابی ریسک

۶) مشخص نمودن اهداف مربوط به سازمان:

تعیین اهداف سازمان به طور کاملاً روشن به نحوی که تشخیص و ارزیابی ریسک هایی که اهداف سازمانی را با خطر عدم تحقق مواجه می سازد، میسر می گردد.

۷) شناسایی و تجزیه و تحلیل ریسک:

سازمان ریسک های مرتبط با عدم حصول اهداف سازمانی را در سطح واحد، تحلیل و شناسایی کرده و آن ها را مبنای مدیریت ریسک قرار می دهد.

۸) تعیین ریسک قابل:

سازمان در ارزیابی ریسک هایی که اهداف واحد را تهدید می کنند امکان وقوع تقلبات را در نظر می گیرد.

۹) شناسایی و تجزیه و تحلیل تغییرات با اهمیت:

سازمان تغییراتی را که بتواند تاثیر عمده ای بر سیستم کنترل داخلی داشته باشد شناسایی و ارزیابی می کند.

• اصول حاکم بر فعالیتهای کنترلی

۱۰) انتخاب و توسعه فعالیتهای کنترلی:

سازمان فعالیت های کنترلی را انتخاب کرده و توسعه می دهد که در تعدیل ریسک های دستیابی به اهداف در سطح قابل قبول کمک نماید.

۱۱) انتخاب و توسعه کنترلهای عمومی حاکم بر فناوری:

سازمان فعالیت های کنترلی عمومی حاکم بر فناوری را انتخاب کرده و توسعه می دهد که از دستیابی به اهداف پشتیبانی نماید.

۱۲) بکارگیری خط مشی ها و روشهای مناسب:

سازمان فعالیت های کنترلی را از طریق تدوین خط مشی هایی که انتظار می رود رویه هایی که این خط مشی ها را به اجرا در می آورد، مستقر می نماید.

• اصول حاکم بر اطلاعات و ارتباطات

۱۳) اطلاعات مربوط:

سازمان اطلاعات مربوط و کیفی را بدست می آورد یا ایجاد می کند و مورد استفاده قرار می دهد که به اجرای کنترل های داخلی کمک نماید.

۱۴) ارتباطات داخلی:

سازمان ارتباطات داخلی اطلاعات مشتمل بر اهداف، مسئولیت های مربوط به کنترل داخلی را برقرار می کند که لزوماً از اجرای کنترل های داخلی پشتیبانی نماید.

۱۵) ارتباطات خارجی:

سازمان ارتباطات با اشخاص بیرونی را با در نظر داشتن موضوعات موثر بر کنترل های داخلی برقرار می کند.

• اصول حاکم بر فعالیتهای نظارتی

۱۶) انجام ارزیابی های مستمر / یا جداگانه:

سازمان ارزیابی های مستمر یا جداگانه ای را برای حصول اطمینان از اینکه اجزای کنترل داخلی وجود داشته و عمل می نمایند، انتخاب کرده، توسعه داده و اجرا می نماید.

۱۷) ارزیابی و اطلاع رسانی نارساییها:

سازمان نارسائی های کنترل داخلی را ارزیابی و به شیوه ای بهنگام به اشخاص مسئول، بر حسب مورد، مدیریت ارشد و هیات مدیره که مسئول انجام اقدامات اصلاحی هستند، اطلاع رسانی می نماید.

هشت گام در پیاده سازی چارچوب کنترل های داخلی

(۱) ایجاد یک تیم و تدوین طرح

(۲) استفاده از عناصر اصلی چارچوب برای طبقه بندی طرح

(۳) بازسازی وضعیت موجود و انطباق آن با وضعیت مطلوب چارچوب

(۴) توجه به نقاط قابل تمرکز

(۵) کاربرد مستندات ابزار توضیحی، رویکردها و مثالها

(۶) تمرکز بر نقش فناوری اطلاعات

(۷) توجه به ارزش افزایی و نه رفع تکلیف

(۸) آغاز سریع چرخش به سمت چارچوب به روز شده

نقش و جایگاه سازمانی حسابرسی داخلی

امروزه حسابرسی داخلی از فعالیت های سنتی ارزیابی فعالیت به سمت ارائه خدمات مشاوره ای و اطمینان بخش تغییر یافته است ، حسابرسی داخلی عملیات سازمان گزارشگری مالی و مدیریت ریسک را بهبود می بخشد . مدیر حسابرسی داخلی مسئولیت اصلی مدیریت اداره و نظارت بر فعالیت حسابرسی داخلی را بر عهده دارد.

قبلا فعالیت حسابرسی داخلی به صورت داوطلبانه انجام می شد اما امروزه انجام این خدمات الزامی است . قبلا حسابرسی داخلی در خدمت مدیریت اجرایی بود ولی امروزه این خدمات به صورت هدفمند و تحت نظارت کمیته حسابرسی قرار دارد . سازمان بورس و اوراق بهادار تهران برای شرکتهای بورسی و فرا بورسی تعریف جامع ای از حسابرسی داخلی ارائه کرده است ، ماموریت واحد حسابرسی داخلی در ماده ۱ دستورالعمل کنترل های داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار به صورت فعالیت و ارائه خدمات اطمینان بخش و مشاوره ای مستقل و بی طرفانه به منظور ارزش افزایی و بهبود عملیات شرکت تعریف شده است . حسابرسی داخلی با ایجاد رویکرد منظم و روشمند به شرکت کمک می کند تا برای دستیابی به اهداف خود اثربخشی فرایندهای راهبری ، مدیریت ریسک و کنترل را ارزیابی و آنها را بهبود بخشد .

اجزای مهم این تعریف به شرح زیر قابل بررسی است :

۱- حسابرسی داخلی: منظور از حسابرسی داخلی خدماتی است که در درون سازمان و جدا از حسابرسی مستقل انجام میشود.

۲- استقلال: حسابرسی داخلی در شرکت باید به گونه ای باشد که ضمن رعایت فاصله مناسب از عملیات در دست بررسی؛ در گیر آن نباشد، در غیر این صورت نتایج بررسی قابل اتکا نخواهد بود.

۳- اطمینان دهی و مشاوره: این بخش از تعریف بر نقش مشاوره ای حسابرسی داخلی تاکید دارد که امروزه از اهمیت ویژه ای برخوردار است. حسابرس داخلی هنگام ارائه مشاوره به مدیران باید ریسک ها و مخاطراتی که وجود دارد را بی طرفانه در نظر بگیرد و در خصوص سایر خطر های با اهمیت هشدار دهد. وظیفه اصلی حسابرسی داخلی کسب اطمینان معقول از این موضوع است که سازمان به مدیریت ریسک پرداخته است. لازم به ذکر است که فرآیند اطمینان دهی در کنار مراقبتهای حرفه ای نمیتواند تضمین کند که تمام ریسک های با اهمیت شناسایی شده است.

۴- ارزش افزایی: خدمات حسابرسی داخلی برای رسیدن به منافع از پیش تعیین شده سازمان انجام می گیرد؛ به همین جهت ایجاد ارزش برای شرکت دور از ذهن نیست و همواره به منزله ی آرمان اصلی در ذهن مدیر واحد حسابرسی داخلی در نظر گرفته میشود.

۵- بهبود عملیات: حسابرسی داخلی به دنبال مچ گیری و یافتن مقصر نیست، بلکه این واحد با هدف بهبود مستمر در شرکت و سازمان تشکیل شده است (همانند کایزن در ژاپن).

۶- کمک برای دستیابی به اهداف: زمانی که یک سازمان اهداف خود را کسب می کند نشان دهنده موفقیت آن است و این موفقیت انگیزه ی اصلی راهبری شرکتی و مدیریت ریسک و کنترل های داخلی محسوب میشود در واقع شرکتی که به خوبی راهبری نشود به موفقیت دست نمی یابد.

۷- رویکرد منظم و ارزشمند: با توجه به وجود استاندارد های حرفه ای، رویه ها و رهنمود ها؛ حسابرسی داخلی نوعی حرفه به شمار می آید که با به کار گیری رویکرد منظم و سیستماتیک سعی در ارائه خدمات با کیفیت می نماید.

۸- اثربخشی: اثر بخشی به معنی استفاده از منابع شرکت در راستای رسیدن به اهداف آن است. حسابرس داخلی با مشخص کردن ارتباط بین کنترل‌ها و اهداف شرکت و با شناخت نیازهای اساسی مدیریت برای رسیدن به اهداف به مدیر کمک خواهد کرد؛ بنابراین حسابرس داخلی از این طریق به اثربخشی سازمان کمک میکند.

۹- فرایند‌های راهبری شرکتی، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی: این سه مفهوم در حوزه حسابرسی داخلی از مفاهیم بسیار مهم هستند. این مفاهیم همچون خونی که در رگ‌های سازمان جریان دارد، سلامت آن را تضمین می‌کند و حسابرسی داخلی با درگیر کردن فعالانه خود در تحقق مطلوب این مفاهیم در شرکت مشارکت خواهد داشت.

محدودیت‌های کنترل داخلی

کنترل‌های داخلی تنها می‌توانند اطمینان معقولی از دستیابی به اهداف و گزارشگری مالی فراهم سازد. احتمال دستیابی به این اهداف تحت تاثیر محدودیت‌های ذاتی کنترل داخلی است. این محدودیت‌ها شامل این واقعیت است که قضاوت انسان در تصمیم‌گیری می‌تواند اشتباه باشد و به دلیل خطاهای انسانی کنترل‌های داخلی می‌تواند مختل شود. همچنین کنترل‌ها به وسیله تبانی دو یا چند نفر از کارکنان می‌تواند بی‌اثر شود و همین‌طور استفاده نابه‌جای مدیریت از اختیارات می‌تواند مختل و بی‌اثر شود.



شناخت و ارزیابی سیستم کنترل داخلی توسط حسابرسان

شناخت حسابرس از سیستم کنترل داخلی صاحب کار مبنایی را برای موارد زیر فراهم می‌کند:

(۱) برنامه‌ریزی (شناخت اولیه)

(۲) برآورد احتمال خطر کنترل (شناخت نهایی)

حسابرس برای طراحی و اجرای روش‌های رسیدگی باید شناخت کافی از واحد مورد رسیدگی و محیط آن کسب کند. حسابرس برای تعیین میزان شناخت لازم از واحد مورد رسیدگی و محیط آن از قضاوت حرفه‌ای استفاده می‌کند. مراحل ارزیابی ساختار کنترل داخلی توسط حسابرسان به شرح زیر است:

(۱) کسب شناخت کافی از سیستم کنترل داخلی

(۲) برآورد خطر کنترل اولیه و طراحی آزمون‌های اثربخش کنترل‌ها

(۳) اجرای آزمون‌های اثربخش کنترل‌ها

(۴) برآورد خطر کنترل نهایی برای تعیین ماهیت زمان‌بندی و حدود روش‌های رسیدگی

روش‌های برآورد خطر

حسابرس برای کسب شناخت از واحد مورد رسیدگی و محیط آن باید روش‌های برآورد خطر زیر را اجرا کند:

(۱) پرس‌وجو از مدیریت و کارکنان واحد مورد رسیدگی

(۲) روش‌های تحلیلی

(۳) مشاهده و واریسی

چرخه‌های مختلف معاملات متداول در اکثر شرکت‌ها

۱) چرخه فروش، درآمدها و دریافت‌ها (شامل دریافت سفارش از مشتریان، تصویب اعتبار، ارسال کالا، ثبت درآمدها، دریافت‌های نقدی و ...).

۲) چرخه خرید هزینه‌ها و پرداخت‌ها (شامل: بازرسی کالای خریداری شده، روش خرید، نحوه تنظیم و ارسال سفارش خرید، صدور و مجوز پرداخت، پرداخت‌های نقدی و ...).

۳) چرخه حقوق و دستمزد (روش‌های استخدام، اخراج، نحوه تعیین مبلغ حقوق، نحوه ثبت اوقات کار و ...).

۴) چرخه مواد و موجودی کالا (شامل روش‌های انبار کردن، روش نگهداری کالا، نحوه ارسال کالا به خط تولید و ...).

۵) چرخه دارایی‌های ثابت (شامل روش‌های خرید دارایی‌های ثابت، روش‌های استهلاک، روش‌های جایگزینی و ...).

مستند سازی شناخت سیستم کنترل‌های داخلی

حسابرسان هم‌زمان با کسب اطلاعات درباره ساختار کنترل داخلی بایستی این اطلاعات را مستند نمایند. برخی از ابزارهای مستند سازی به این شرح است:

۱) پرسشنامه: پرسشنامه‌ها به گونه‌ای طراحی می‌شوند که پاسخ خیر در آن به معنای نقطه ضعف در سیستم کنترل داخلی است. از معایب پرسشنامه انعطاف‌ناپذیری آن است.

۲) شرح نوشته: شرح نوشته بر خلاف پرسشنامه که صرفاً به پاسخ‌های آری و خیر اکتفا می‌کند، جریان‌های هر یک از چرخه‌های عمده معاملات را دنبال کرده و مجریان کارهای مختلف و مستندات مربوطه را به همراه تقسیم وظایف انجام شده مشخص می‌سازد.

۳) نمودگر یا نمودار: نمودگر سیستم نموداری است برای نمایش تصویری سیستم کنترل داخلی صاحبکار.

نارسائی‌های کنترل داخلی

- نارسائی کنترل داخلی : به نقض در یک جزء یا اجزاء و اصول مربوطه اشاره دارد که احتمال دستیابی واحد به اهدافش را کاهش می‌دهد.
- نارسائی عمده کنترل داخلی : به نقض در یک جزء یا اجزاء اشاره دارد که احتمال دستیابی واحد به اهدافش را به "شدت" کاهش می‌دهد.
- ضعف با اهمیت : عبارت است از یک نارسائی یا ترکیبی از نارسائی‌ها در کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی به طوری که به واسطه آن امکان معقولی وجود داشته باشد یک تحریف با اهمیت صورت‌های مالی سالانه پایان دوره ای شرکت، پیشگیری نشود یا به موقع کشف نگردد.

نمونه سوالات فصل :

- (۱) کنترل‌های داخلی را تعریف کرده و اهداف آن را بنویسید.
- (۲) تعریف کنترل داخلی چه ویژگی‌هایی دارد ؟
- (۳) کنترل‌های داخلی را بر مبنای اهداف آن طبقه‌بندی نموده و توضیح دهید .
- (۴) کنترل‌های داخلی مالی (حسابداری) را شرح داده و دسته‌بندی کنید.
- (۵) اجزای کنترل‌های داخلی را نام ببرید.
- (۶) محیط کنترلی را به عنوان یکی از اجزای کنترل‌های داخلی شرح دهید .
- (۷) ارزیابی ریسک چیست و معمولاً خطرهای در چه شرایط و مواردی ایجاد می‌شوند ؟
- (۸) حفاظت‌های کنترلی شامل چه مواردی است؟ هر یک را توضیح دهید.
- (۹) یک سیستم اطلاعاتی مناسب چه روش‌هایی را در بر می‌گیرد ؟

- (۱۰) نظارت بر کنترل‌ها چیست و چه اهمیتی دارد؟
- (۱۱) اصول حاکم بر محیط کنترلی را نام ببرید.
- (۱۲) چه اصولی بر ارزیابی ریسک حاکم می‌باشد؟
- (۱۳) اصول ناظر بر فعالیت‌های نظارتی کنترل داخلی را بنویسید.
- (۱۴) چه اصولی را باید در اطلاعات و ارتباطات سیستم کنترل داخلی، مورد توجه قرار داد؟
- (۱۵) هشت گام اساسی در پیاده‌سازی چارچوب کنترل داخلی را نام ببرید.
- (۱۶) اجزای مهم تعریف حسابرسی داخلی را با توجه به ماده ۱ «دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار» را نام برده و به اختصار توضیح دهید.
- (۱۷) محدودیت‌های کنترل داخلی را شرح دهید.
- (۱۸) ریشه‌های ناکامی کنترل داخلی را نام ببرید.
- (۱۹) مراحل ارزیابی ساختار کنترل داخلی توسط حساب‌برسان را بنویسید.
- (۲۰) چرخه‌های مختلف معاملات متداول در اکثر شرکت‌ها را نام برده و توضیح دهید.
- (۲۱) روش‌های مستندسازی شناخت سیستم کنترل داخلی را نوشته و آنها را با یکدیگر مقایسه کنید.
- (۲۲) انواع نارسایی‌های کنترل داخلی را نام ببرید.

فصل سوم: بسط مفهوم حاکمیت شرکتی و نقش آن در پیشگیری از تقلب

حاکمیت شرکتی مجموعه‌ای از روابط بین مدیریت شرکت، سهامداران، هیئت مدیره و ذینفعان دیگر است که بر اساس آن ساختارهایی به وجود می‌آید که به واسطه‌ی آن اهداف یک شرکت، وسیله‌های دستیابی به آن و نحوه نظارت بر عملکرد شرکت مشخص می‌شود.

تعریف حاکمیت شرکتی

از آنجایی که منافع گروه‌های ذی‌نفع با هم متفاوت و گاهی در تضاد است، عوامل یک شرکت اعم از مدیران، سرمایه‌گذاران و ... اغلب سیاست‌ها و سازوکارهایی را برای مدیریت مؤثرتر روابط با ذی‌نفعان اتخاذ می‌کنند که به آن حاکمیت شرکتی می‌گویند. این مکانیسم‌ها شامل شناسایی، اولویت‌بندی و درک منافع گروه‌های ذی‌نفع و براین اساس، مدیریت روابط شرکت با این گروه‌ها است. به بیان دیگر سیستم‌های کنترل داخلی و رویه‌هایی که شرکت‌ها توسط آن‌ها مدیریت می‌شوند، حاکمیت شرکتی نامیده می‌شود. این سیستم‌ها چارچوبی را ارائه می‌دهند که حقوق، نقش‌ها و مسئولیت‌های گروه‌های مختلف، مقام پاسخگویی و نظارت آن‌ها را در یک سازمان تعریف می‌کند.

در واقع، حاکمیت شرکتی تنظیم بدهی‌ها، ترازنامه‌ها و مشوق‌هایی است که یک شرکت برای به‌حداقل‌رساندن تضاد منافع ذی‌نفعان مختلف و مدیریت منافع بین سهام‌داران داخلی و خارجی نیاز دارد. شیوه‌های حاکمیت شرکتی در بین کشورهای مختلف یا حتی حوزه‌های قضایی درون یک کشور، دارای تفاوت‌هایی است. سیستم‌های حاکمیت شرکتی که در اکثر نقاط جهان به کار گرفته می‌شود، اغلب انعکاس‌دهنده‌ی تئوری محوریت سهام‌دار (Shareholder theory) یعنی تمرکز بر به‌حداکثرسازی سود یا تئوری ذی‌نفعان (stakeholder theory) یعنی عدم تمرکز صرف بر سود و همچنین تأثیرات عوامل تاریخی، فرهنگی، حقوقی، سیاسی و سایر عوامل تأثیرگذار بر مدیریت شرکت‌هاست. تفاوت بین این دو نظریه در ادامه آمده است.

تئوری محوریت سهام‌دار در مقابل تئوری ذی‌نفعان

اصطلاح سهام‌دار و ذی‌نفع گاهی به‌جای هم استفاده می‌شود، اما در واقع دارای تفاوت‌هایی با یکدیگر هستند. سهام‌دار (shareholder) کسی است که بخشی از سهام شرکت را در اختیار دارد، درحالی‌که ذینفع (stakeholder) حاوی مفهومی گسترده‌تر است، یعنی کسی که منافعش اعم از سرمایه، شغل، اعتبار و... به هر نحوی تحت تأثیر عملکرد شرکت یا پروژه قرار می‌گیرد. به عبارت بهتر می‌توان گفت، هر سهام‌دار یک ذی‌نفع است. اما لزوماً هر ذی‌نفعی سهام‌دار شرکت نیست.

بزرگ‌ترین تفاوت بین این دو این است که سهام‌داران بر بازده سرمایه‌ی خود تمرکز دارند و در تئوری محوریت سهام‌دار (shareholder theory)، فرض بر این است که وظیفه‌ی اصلی مدیران شرکت به حداکثر رسانی سود سرمایه‌گذاران است. اما برعکس ذی‌نفعان که فقط بخشی از آنان سهام‌داران‌اند و بخش دیگر سایر ذی‌نفعان اعم از مدیران، کارمندان، مشتریان، تأمین‌کنندگان و... هستند، بیشتر نگران عملکرد شرکت از دیدگاه کلی هستند نه صرفاً بازده مالی، پس در تئوری ذی‌نفعان (stakeholders theory) توجه به سمت نحوه‌ی عملکرد کلی شرکت در ارتباط با منافع کلیه‌ی افرادی است که تحت تأثیر آن قرار دارند.

از آنجاکه در بسیاری از مواقع، منافع این دودسته، یعنی سهام‌داران و ذی‌نفعان با هم در تضاد واقع می‌شود، رویکرد حاکمیت شرکتی، به‌عنوان چهارچوبی برای مدیریت روابط میان همه‌ی ذی‌نفعان و حفظ منافعشان، اغلب می‌تواند مایل به یکی از این دو نظریه باشد، اما ممکن است ترکیبی از این دو را نیز دربر داشته باشد. البته در نهایت تقریباً همه شرکت‌ها با هر رویکردی در سیستم حاکمیت شرکتی، برای موفقیت بلندمدت خود به مشارکت تعدادی از سهام‌داران وابسته‌اند. توجه به این تضاد منافع، هنگام تجزیه و تحلیل یک سیستم حاکمیت شرکتی برای متخصصان سرمایه‌گذاری ملاحظات مهمی در برخواهد داشت.

اهمیت شیوه‌های حاکمیت شرکتی

ضعف حاکمیت شرکتی؛ موضوعی رایج در ورشکستگی بسیاری از شرکت‌ها است. فقدان نظارت مناسب توسط هیئت‌مدیره، حمایت ناکافی از سهام‌داران اقلیت و اقدامات محرک که پذیرش ریسک بیش از حد را بین افراد ترویج می‌کنند، تنها چند نمونه از ضعف‌های مدیریتی است که می‌تواند برای شرکت‌ها مشکل‌ساز شود.

شیوه‌های ضعیف حاکمیت شرکتی، در چند دهه‌ی گذشته منجر به چندین رسوایی معروف حسابداری و ورشکستگی شرکت‌های مشهوری شده است، تا جایی که این موضوع به‌عنوان عامل مهمی در بحران مالی جهانی

سال ۲۰۰۸-۲۰۰۹ تشخیص داده شد. در نتیجه برای حل این گونه مشکلات ، نیاز به وجود مقرراتی در راستای ترویج شیوه‌های حاکمیتی قوی‌تر و حمایت از بازارهای مالی و سرمایه‌گذاران احساس شد . دانشگاهیان ، سیاست‌گذاران و سایر متخصصان ، اصول حاکمیت شرکتی را که برای تضمین بازارهای سرمایه‌ی سالم و ثبات سیستم مالی ضروری است ، شناسایی کرده‌اند. جامعه‌ی مالی نیز اهمیت حاکمیت شرکتی را به‌خوبی درک کرده است . امروزه ارزیابی سیستم حاکمیت شرکتی ، از جمله در نظر گرفتن تضاد منافع و شفافیت عملیات به عاملی اساسی در فرایند تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاری تبدیل شده است.

تاریخچه‌ی تصویب قوانین حاکمیت شرکتی

در دهه‌ی ۱۹۹۰ ، دو گزارش تحت عنوان گزارش Cadbury و اصول اولیه‌ی حاکمیت شرکتی منتشر شد که در شکل‌گیری قوانین حاکمیت شرکتی در جهان تأثیرگذار بود.

در سال ۱۹۹۱ ، کمیته‌ای در بریتانیا توسط شورای گزارشگری مالی ، بورس لندن و انجمن حسابداری برای بررسی جنبه‌های مالی «حاکمیت شرکتی» تأسیس شد . سال بعد از آن گزارش کمیته - معروف به Cadbury Report - حاکمیت شرکتی را صرفاً به‌عنوان «سیستمی که شرکت‌ها توسط آن هدایت و کنترل می‌شوند» تعریف نمود. تمرکز این گزارش صرفاً بر مسئولیت‌های هیئت‌مدیره ، سهام‌داران و حساب‌رسان شرکت‌ها بود و سهام‌داران به طور ضمنی به‌عنوان ذی‌نفعان اصلی معرفی شدند.

در سال ۱۹۹۹ ، سازمان بین‌المللی همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) ، اصول اولیه‌ی حاکمیت شرکتی را تصویب نمود که در آن دامنه‌ی حاکمیت شرکتی ، به مراقبت از منافع سایر ذی‌نفعان - به‌ویژه کارکنان ، اعتباردهندگان و تأمین‌کنندگان - گسترش یافت.

بر اساس مصوبه‌ی OECD ، «حاکمیت شرکتی شامل مجموعه‌ای از روابط بین مدیریت ، هیئت‌مدیره ، سهام‌داران آن و سایر ذی‌نفعان یک شرکت است.»

اصول حاکمیت شرکتی که در سال ۲۰۰۴ و یکبار دیگر هم در سال ۲۰۱۵ مورد بازنگری قرار گرفت ، نتایج مثبت بالقوه را در شیوه‌های درست حاکمیت شرکتی ، از جمله ثبات بازارهای مالی و رشد اقتصادی را مورد بررسی قرارداد. این اصول شامل استانداردها و دستورالعمل‌هایی است که برای ارزیابی و بهبود چارچوب حاکمیت شرکتی در سراسر جهان طراحی شده است.

نتیجه‌ی به کارگیری قوانین حاکمیت شرکتی

شواهد نشان می‌دهد حرکت به سمت همگرایی جهانی سیستم‌های حاکمیت شرکتی در حال انجام است. از یک سو پذیرش و به کارگیری عملی اصول حاکمیت شرکتی در کشورهای مختلف، روند افزایشی را نشان می‌دهد. به عنوان مثال، تعدادی از کشورها قوانینی را برای جلوگیری از تخلفات شرکتی و رسوایی‌های حسابداری در اوایل دهه‌ی ۲۰۰۰ اجرا کردند.

این مصوبه، یک قانون است که مقررات حسابرسی و مالی گسترده‌ای را برای کمک به محافظت از منافع سهام‌داران، کارمندان و مردم در برابر اشتباهات حسابداری و شیوه‌های مالی تقلبی ایجاد کرده است. اگرچه این مقررات در همه‌جا کاملاً یکسان نیستند، اما هدف همگی آنها بهبود کنترل‌های درون‌سازمانی و بازگرداندن اعتماد سرمایه‌گذاران به افشای اطلاعات مالی است.

از سوی دیگر ابتکارات آژانس‌های بین‌المللی برای ایجاد اجماع بیشتر بین کشورها در مورد اصول مهم حاکمیت شرکتی است. به عنوان مثال، این اصول توسط بیش از ۳۰ کشور عضو تصویب شده است و طیف وسیعی از مدل‌های حاکمیت شرکتی را در بر می‌گیرد. اصول حاکمیت شرکتی، اتخاذ یک مدل واحد را برای همه الزامی یا حتی آن را ترویج نمی‌کند. در عوض، این اصول به گونه‌ای طراحی شده‌اند که بتوانند توسط طیف وسیعی از شرکت‌ها اتخاذ شوند.

انواع روابط در حاکمیت شرکتی

در زندگی روزمره‌ی خود به فراوانی نمونه‌هایی از رابطه‌ی صاحب حق - نماینده را مشاهده می‌کنیم، مثلاً فردی که مالک یک دارایی است، تصمیم‌گیری درباره‌ی سرمایه‌گذاری یا معامله‌ی آن دارایی را به یک کارگزار یا شرکت سرمایه‌گذاری می‌سپارد، یا صاحب حقی، نماینده یا نمایندگانی را برای انجام کار یا خدمتی خاص استخدام کند تا به جای او درباره‌ی نحوه‌ی انجام آن تصمیم بگیرند.

رابطه‌ی وکیل و موکل یا صاحب حق و نماینده شامل تعهدات، اعتماد و انتظار وفاداری است. در این رابطه، از وکیل (نماینده) انتظار می‌رود که در راستای منافع موکل (صاحب حق) عمل کند. مثلاً فردی حقیقی یا حقوقی که به شرکتی برای مدیریت سرمایه‌اش وکالت می‌دهد، یا در شرکت‌های سهامی که سهام‌داران متعدد دارد، مدیران به نمایندگی از سهام‌داران و سرمایه‌گذاران، برای امور شرکت یا نحوه‌ی اداره‌ی سرمایه‌ها تصمیم می‌گیرند، پس باید حافظ منافع سرمایه‌گذاران یا سهام‌داران باشند.

همان گونه که اشاره شد، گروه‌های متفاوتی از ذی‌نفعان درون و برون‌سازمانی در تعاملات یک شرکت وجود دارند که گاه منافعشان در تضاد با هم واقع می‌شود. در صورتی که شرکت‌ها برای مدیریت بهتر این روابط، از اصول و استانداردهای حاکمیت شرکتی استفاده نکنند، شاهد بروز مشکلات متعدد ناشی از ضعف مدیریت خواهند بود. حال قصد داریم بینیم این روابط به‌طور کلی از چه نوع‌اند و تضاد منافع بین طرفین در چه ابعادی بروز می‌کند.

تئوری نمایندگی (agency theory) بیانگر این است که در یک شرکت، روابط ذی‌نفع - نماینده، پتانسیل تعارض بین دو طرف را در خود دارد. در ادامه چند نمونه از مواردی که موجب تضادهای احتمالی می‌شوند، بررسی می‌کنیم:

رابطه‌ی سهام‌دار - مدیر

در شرکت‌های سهامی اغلب، سهام‌داران مسئولیت تصمیم‌گیری برای شرکت را به مدیران می‌سپارند. بر اساس تئوری محوریت سهام‌دار که قبلاً مورد بحث قرار گرفت، وظیفه اصلی مدیران این است که در جهت منافع سهام‌داران بیشترین تلاش را به عمل آورند. اما در برخی شرایط خاص، ممکن است مدیران به دنبال به حداکثر رساندن منافع شخصی خود (مثلاً پاداش و امتیازات ویژه) باشند که این منافع در تضاد با منافع سهام‌داران واقع شود. اصول حاکمیت شرکتی بر دریافت پاداش مناسب توسط مدیران به جهت ایجاد انگیزه در آنان برای حفظ منافع سهام‌داران و ترجیح حقوق آنان به منافع شخصی خود، تأکید دارد.

منافع سهام‌داران و مدیران می‌تواند با توجه به میزان تحمل ریسکشان متفاوت باشد. گاه ممکن است سهام‌داران بخواهند ریسک نسبتاً بالایی را بپذیرند تا به سود بیشتری دست یابند، اما مدیران معمولاً در تصمیم‌گیری‌های شرکتی خود ریسک‌گریزترند تا بتوانند بهتر از وضعیت شغلی خود محافظت کنند که این رفتار ممکن است در راستای هدف ایجاد بازده بالاتر در شرکت نباشد.

از سوی دیگر، مدیران در مقایسه با سهام‌داران اغلب دسترسی بیشتری به اطلاعات مربوط به کسب و کار و عملیات درون‌سازمانی دارند. چنین «عدم تقارن اطلاعاتی» (دسترسی نابرابر به اطلاعات)، تصمیم‌گیری‌های استراتژیک را برای مدیران آسان‌تر می‌کند که لزوماً به نفع سهام‌داران نیست و توانایی سهام‌داران را برای اعمال کنترل، ضعیف می‌کند. اصول حاکمیت شرکتی استانداردهایی برای شفافیت داده‌ها و دسترسی برابر همه به اطلاعات را تعیین نموده است.

هنگامی که هیئت مدیره تحت تأثیر افراد درون سازمان قرار می گیرد ، ممکن است تضاد منافع دیگری بین سهامداران و مدیران ایجاد شود . در این صورت ممکن است توانایی هیئت مدیره در انجام صحیح نقش نظارتی و کنترلی خود با مشکل مواجه شود.

اشکال دیگری هم که در این نوع رابطه مشاهده می شود این است که اگر مدیران ، منافع برخی سهامداران بانفوذ خاصی را به منافع سایر سهامداران ترجیح دهند، ممکن است تضاد منافع رخ دهد. اصول حاکمیت شرکتی در تلاش برای کاهش تبعیض و یکسان سازی حقوق کلیه سهامداران است.

قواعد حاکمیت شرکتی با اجبار گزارش دهی های متعدد در فواصل زمانی منظم، تلاش می کند شرکت ها را از انحراف از معیارهای تعیین شده باز دارد.

روابط سهامدار اقلیت و سهامدار عمده

در شرکت هایی که سهامدار خاصی دارای درصد بزرگی از سهام است ، ممکن است تضاد منافع بین سهامداران عمده و اقلیت ایجاد شود. در چنین ساختارهای مالکیتی، نظرات سهامداران اقلیت غالباً تحت تأثیر سهامداران کنترل کننده (عمده) قرار می گیرد یا منافعشان در تضاد با آنان واقع می گردد.

سهامداران اقلیت اغلب کنترلی بر مدیریت ندارند و در انتصابات مدیران یا در معاملات عمده که می تواند تأثیر مستقیمی بر ارزش سهام آنها داشته باشد، صدایشان شنیده نمی شود. به عنوان مثال، برای انتخاب اعضای هیئت مدیره در روش یک رأی به ازای هر سهم، سهامداران عمده به وضوح بیشترین نفوذ را در انتخابات هیئت مدیره دارند و سهامداران اقلیت با تعداد نمایندگان بسیار کمتر در هیئت مدیره، کنترل چندانی بر تصمیمات نخواهند داشت.

تصمیمات اتخاذ شده توسط سهامداران عمده یا نمایندگان آنان در هیئت مدیره می تواند بر عملکرد شرکت و در نتیجه بر ثروت سهامداران خرد نیز تأثیر بگذارد. در معاملات تصاحبی که یک شرکت به طور کامل شرکت دیگری را می خرد یا در خود ادغام می کند، موقعیت های معاملاتی و بازارگردانی قابل توجهی برای سهامداران عمده ایجاد می شود.

معاملات با اشخاص وابسته به سهامداران عمده

نمونه دیگری که ممکن است منافع سهامدار عمده بر منافع سهامداران خرد ترجیح داده شود معاملات با اشخاص وابسته به سهامداران عمده است.

در چنین رابطه ای ممکن است سهامدار عمده منافع مالی خود را در معامله ی شرکت با شخص یا شرکت ثالثی ببیند که آن معامله با اهداف اصلی شرکت یا سهامداران خرد در تضاد باشد.

مثلاً سهامدار عمده، معامله‌ای را با یک شرکت تأمین‌کننده ترتیب می‌دهد که متعلق به خود او یا نزدیکان وی است که به موجب آن، ممکن است منافع مضاعفی در اختیار سهامدار عمده قرار بگیرد که برخی از آنان در تضاد با قوانین حاکمیت شرکتی باشد و در مجموع به ضرر سایر سهامداران تمام شود. اصول حاکمیت شرکتی سعی دارد با ایجاد شفافیت در گزارش‌های حسابداری، از شکل‌گیری چنین روابطی بکاهد.

نوع دیگری از مشکلات تضاد منافع میان سهامداران خرد و کلان، در شرکت‌هایی است که سهام طبقه‌بندی شده دارند. مثلاً سهام معمولی و سهام ویژه یا دارای حق رأی یا بدون حق رأی که در این مورد اغلب مؤسسان اولیه‌ی شرکت، مدیران اجرایی یا عوامل کلیدی درون سازمان دارندگان سهام باکلاس و ویژه‌اند که به آنان مزیت حق رأی می‌دهد. شرکت‌های سهامی علی‌بابا و فیس‌بوک (هر کدام با دو کلاس سهم) و Comcast و Google (هر کدام با سه کلاس سهم) از شرکت‌های مشهور با این نوع ساختار مالکیت‌اند.

روابط مدیر و اعضای هیئت‌مدیره در حاکمیت شرکتی

باتوجه به اینکه هیئت‌مدیره معمولاً برای اداره شرکت به مدیریت متکی است، در صورت ارائه اطلاعات محدود به هیئت‌مدیره توسط مدیر، نقش نظارتی هیئت‌مدیره می‌تواند ناقص بماند.

این تضاد به‌ویژه برای اعضای هیئت‌مدیره‌ای که غیرموظف‌اند و در جریان عملیات روزانه‌ی شرکت درگیر نیستند، بیشتر مشهود است. در چنین شرایطی، حاکمیت شرکتی اختیار عزل و نصب مدیر را به‌عنوان سازوکاری نظارتی به هیئت‌مدیره تفویض کرده است.

منافع سهامداران در مقابل اعتباردهندگان

سهامداران معمولاً به دلیل کسب سود از باقیمانده‌ی درآمدهای شرکت به‌ازای سهمشان، به دنبال رشد در سودآوری شرکت‌اند. در صورت عملکرد بسیار ضعیف شرکت، بازپس‌گیری بدهی‌ها با خطر نکول (عدم پرداخت) مواجه می‌شود.

از منظر سرمایه‌گذاری، سهامداران احتمالاً پروژه‌های پرریسک‌تر با پتانسیل بازده بالاتر را ترجیح می‌دهند، درحالی‌که اعتباردهندگان احتمالاً عملکرد پایدارتر و فعالیت‌های کم‌ریسک‌تر را برای شرکت ترجیح می‌دهند. بنابراین در میزان ریسک‌پذیری سهامداران و اعتباردهندگان، در مورد سرمایه‌گذاری‌های شرکت تفاوت‌هایی وجود دارد.

از دیگر موارد تضاد منافع بین سهامداران و اعتباردهندگان زمانی است که شرکت تلاش می‌کند با گرفتن وام‌های بیشتر برنامه‌های خود را توسعه دهد و بازده خود را بالا ببرد که این به نفع سهامداران است، ولی این افزایش بدهی‌ها، منافع اعتباردهندگان را به خطر می‌اندازد، زیرا اگر عملیات و سرمایه‌گذاری‌های شرکت نتواند بازده

کافی مورد نیاز برای بازپرداخت بدهی‌ها و اصل و سود اعتبارات ایجاد کند ، طلبکاران به طور فزاینده‌ای در معرض خطر نکول قرار خواهند گرفت.

همچنین توزیع سود بیش از حد بین سهام‌داران ، گرچه مطلوب آنان است. ولی در صورتی که توانایی شرکت را در پرداخت اصل سود تسهیلات دریافتی مختل کند در تضاد با منافع طلبکاران قرار می‌گیرد . قواعد حاکمیت شرکتی تلاش می‌کند با نظارت بر ترازنامه‌ها و بدهی‌های شرکت، تعادلی بین منافع سهام‌داران و اعتباردهندگان ایجاد کند تا ضمن بهره‌گیری از اهرم مالی، خطرات نکول بدهی و امثال آن نیز به حداقل برسد.

سایر موارد تضاد منافع در حاکمیت شرکتی

از سایر تضادهایی که ممکن است میان ذی‌نفعان یک شرکت ایجاد شود، می‌توان به موارد زیر اشاره نمود:

تضاد بین مشتریان و سهام‌داران : اگر شرکتی تصمیم بگیرد قیمت بالایی را برای محصولات یا خدمات خود اعمال کند یا ویژگی‌های ایمنی محصولش را کاهش دهد، با کاهش هزینه‌ها و افزایش سود، به نفع سهام‌داران و به ضرر مشتریان خود عمل کرده است. هرچند که این سود در شرایط بازارهای رقابتی، چندان پایدار نخواهد بود و صرفاً برای دوره‌های مالی محدودی امکان تکرار آن وجود دارد.

تضاد بین مشتریان و تأمین‌کنندگان : یک شرکت ممکن است برای تسهیل خرید مشتریان ، شرایط اعتباری بسیار آسانی به آنان ارائه دهد ، اما از طرف مقابل ممکن است توانایی شرکت برای بازپرداخت به‌موقع بدهی‌هایش به تأمین‌کنندگان ، تحت تأثیر قرار گرفته، به تعویق افتد.

تضاد بین سهام‌داران و دولت‌ها یا قانون‌گذاران : گاه شرکتی برای کاهش بار مالیاتی و افزایش سود خود ، اقدام به اتخاذ برخی روش‌های حسابداری و گزارش‌دهی غیرواقعی می‌کند. این اقدامات در برخی از موارد به سود سهام‌داران عمده است در حالی که در تضاد با قوانین مصوب و منافع دولت‌ها است.

مزایای رعایت حاکمیت شرکتی

حاکمیت شرکتی به‌منظور کاهش تعارضات ، شفافیت بهتر و بیشتر و همین‌طور کاهش تضاد منافع و مشکلات ناشی از آن همواره مورد تأکید بوده است . شاید در صورت عدم رعایت این اصول در تمامی ابعاد آن ، منافع مضاعفی عاید برخی از ذی‌نفعان و افراد مختلف آن نظیر سهام‌داران خرد و عمده ، کارمندان ، مدیران ، مشتریان و ... شود. اما باید به این نکته اشاره کرد که به‌احتمال زیاد این منافع مضاعف قابلیت تکرارپذیری در طول دوره‌های مختلف ندارند و در بلندمدت بهینه‌ترین حالت منافع افراد مختلف و ذی‌نفعان شرکت در حالتی است که تمامی موارد و بخش‌های حاکمیت شرکتی را رعایت کنند و مدنظر داشته باشند.

فواید حاکمیت شرکتی مناسب

- (۱) ابزار توسعه شرکتی (۲) کارایی عملیات (۳) سرمایه‌گذاری بیشتر
(۴) کاهش ریسک (۵) پاسخگویی بهتر (افزایش پاسخگویی) (۶) شفافیت در برابر سرمایه‌گذاران

مطالعات انجام شده درباره حاکمیت شرکتی حاکی از آن است که در این زمینه هیچ مدل واحدی که در همه کشورها کاربرد داشته باشد وجود ندارد و مفاهیمی مثل برابری، شفافیت و پاسخگویی مفاهیم کلیدی بین‌المللی پذیرفته شده در خصوص حاکمیت شرکتی است.

مدیریت با همه ذینفعان شرکت برخورد مساوی داشته باشد	برابری
افشاء صحیح و به موقع اطلاعات مالی و غیر مالی به عموم	شفافیت
انطباق همه عملیات شرکت با مقررات	پاسخگویی

حاکمیت شرکتی و تقلب

همانطور که گفته شد حاکمیت شرکتی خوب و مناسب منجر به کارایی عملیات شرکت، سرمایه‌گذاری بیشتر، کاهش ریسک، پاسخگویی بهتر (افزایش پاسخگویی) و شفافیت در برابر سرمایه‌گذاران شده و همچنین ابزاری مناسب برای توسعه شرکت‌ها است.

اگر بخواهیم ارتباط بین حاکمیت شرکتی مناسب و جلوگیری از ارتکاب تقلب در شرکتها را بیان کنیم ضرورت دارد تا قبل از هر چیز ، تقلب و انواع آن را تعریف کنیم تا بتوانیم انگیزه‌های ارتکاب و عامل‌های مرتبط با آن را شناسایی و درک کنیم.

تعریف سازمان حسابرسان از تقلب

تقلب هر گونه اقدام عمدی و فریبکارانه که توسط یک یا چند نفر از مدیران – کارکنان یا اشخاص ثالث برای برخورداری از یک مزیت ناروا و غیرقانونی می‌باشد.

به طور کلی تقلب به ۳ شکل انجام می‌شود:

- (۱) فساد مالی (۲) سوء استفاده از دارایی‌ها (۳) تقلب در گزارشگری مالی

پیشگیری از تقلب مالی همیشه ممکن نیست ولی برای پیشگیری می‌توان از اجزاء اصلی زیر استفاده کرد:

۱- آیین رفتار شرکتی

۲- ساختار کنترل داخلی موثر و اثربخش

۳- تشکیل واحد حسابرسی داخلی

۴- بهره‌گیری از خدمات حسابرس مستقل

این عناصر، عناصر تشکیل‌دهنده ساختار حاکمیت شرکتی می‌باشند.

حاکمیت شرکتی موثر شامل هیأت مدیره، کمیته حسابرسی، کنترل داخلی و حسابرسی مستقل، نقش کلیدی را در کاهش فرصت‌های ارتکاب تقلب بازی می‌کند.

هیأت مدیره

هیأت مدیره باید تصمیمات بی‌طرفانه‌ای در جهت اهداف شرکت اتخاذ کند. اعضای غیر موظف با احتمال بیشتری به منظور حمایت از منافع سهامداران فعالیت‌های مدیریت را ارزیابی و کنترل کرده و باعث کاهش هزینه‌های نمایندگی و پیشگیری از تقلب می‌شود.

وظیفه دوگانه مدیر عامل

اگر مدیر عامل به‌طور هم‌زمان رئیس هیأت مدیره هم باشد، نمی‌تواند وظایف نظارتی خود را بدون در نظر گرفتن منافع شخصی خود انجام دهد. بنابراین زمانی که این دو وظیفه بر عهده یک نفر گذاشته می‌شود احتمال ارتکاب تقلب افزایش می‌یابد. به این ترتیب اگر مدیر عامل رئیس هیأت مدیره شرکت نیز باشد حاکمیت شرکتی ضعیف می‌شود.

کمیته حسابرسی

کمیته حسابرسی مسئول نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی است و کفایت سیستم‌های کنترل مالی را مورد آزمون قرار می‌دهد. استقلال بالای کمیته حسابرسی احتمال تقلب را کاهش می‌دهد.

حاکمیت شرکتی و تقلب در شرکت‌های کوچک و متوسط

اختلاس در شرکت‌های کوچک و متوسط منجر به خروج آن‌ها از بورس شده و تهدید بزرگی برای بقای شرکت است. دزدی و اختلاس در شرکت‌های کوچک بنیان سازمان را به خطر می‌اندازد و زیان‌های بسیاری را به سرمایه‌گذاران وارد می‌کند.

سه دلیل برای علاقه بیشتر شرکت‌های کوچک و متوسط به پیاده‌سازی اصول حاکمیت شرکتی می‌توان ذکر کرد:

۱. حاکمیت شرکتی خوب راه را برای رشد و جذب سرمایه‌گذاران بیشتر باز می‌کند و جذب سرمایه‌گذاران بهترین جایگزین افزایش سرمایه از طریق استقراض از بانک‌ها با هزینه بالا محسوب می‌شود.
۲. حاکمیت شرکتی منجر به بهبود سیستم کنترل داخلی می‌شود که این امر زمینه پاسخگویی بیشتر و سودآوری بالاتر را فراهم می‌آورد. همچنین افزایش کنترل داخلی منجر به کم شدن زیان‌های تقلب می‌گردد.
۳. حاکمیت شرکتی باعث کاهش درگیری میان مالکان و مدیران می‌شود.

پیشنهادهای قابل ارائه با توجه به اهداف حاکمیت شرکتی

با توجه به اهداف حاکمیت شرکتی (شامل شفافیت و پاسخگویی، ساختار هیأت مدیره و ساختار مالکیت) پیشنهادهای زیر قابل ارائه است:

۱. توجه و تاکید مسئولان بازار سرمایه به شفافیت شرکتی و ایفای وظیفه پاسخگویی مدیران شرکت
۲. لازم است عملکرد مدیران غیرموظف در ترکیب هیأت مدیره تقویت شود، زیرا عضویت طولانی مدیران غیرموظف در ترکیب هیأت مدیره ممکن است استقلال آن‌ها را خدشه‌دار کند و اثربخشی آن‌ها را کاهش دهد.
۳. پیشنهاد می‌شود در مکانیزم‌های مشخص در آیین‌نامه نظام راهبری شرکتی به خصوصیات مدیران غیرموظف از جمله تجربه یا دانش لازم در خصوص تصمیمات استراتژیک یک شرکت توجه شود.
۴. برای افزایش استقلال حسابرسان مستقل و اثربخشی حسابرسی داخلی از کمیته حسابرسی استفاده شود. ترکیب این کمیته باید از اکثریت اعضای غیرموظف تشکیل شده باشد.

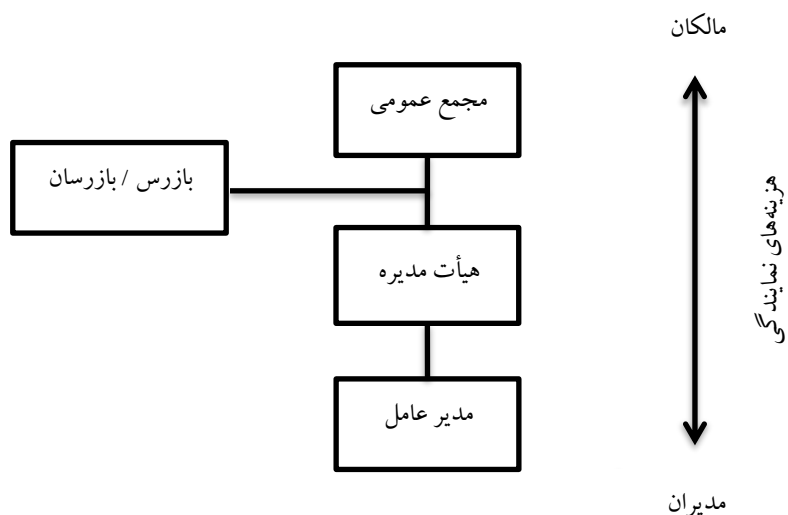
۵. برای رسیدن به اهداف اساسی اقتصاد کشور پیشنهاد می شود برای بهبود عملکرد شرکت ها زمینه های ایجاد حاکمیت شرکتی مناسب در شرکت ها با تشویق یا الزامی کردن کاربرد مکانیزم های حاکمیت شرکتی به وسیله بورس اوراق بهادار فراهم شود.

نمونه سوالات فصل :

- (۱) حاکمیت شرکتی را به طور مختصر تعریف نمایید.
- (۲) تئوری محوریت سهامدار در مقابل تئوری ذینفعان چه می گوید ؟ راجع به آن توضیح دهید .
- (۳) انواع روابط در حاکمیت شرکتی را نام برده و یکی را به دلخواه خود شرح دهید .
- (۴) روابط مدیر و اعضای هیات مدیره را در حاکمیت شرکتی مورد بحث قرار دهید .
- (۵) منافع سهامداران را در مقابل اعتبار دهندگان در حاکمیت شرکتی مورد تجزیه و تحلیل قرار دهید .
- (۶) فواید حاکمیت شرکتی مناسب چیست؟
- (۷) تعریف سازمان حسابرسان از تقلب را نوشته و شکل های مختلف آن را نام ببرید .
- (۸) اجزای اصلی پیشگیری از تقلب مالی را بنویسید.
- (۹) وظیفه دو گانه مدیر عامل چیست و چه تاثیری بر حاکمیت شرکتی دارد؟
- (۱۰) شرکت های کوچک و متوسط چه دلایلی برای پیاده سازی حاکمیت شرکتی دارند؟

فصل چهارم : هیأت مدیره و نظارت

نمودار شرکت های سهامی



مجمع عمومی شرکت های سهامی

مجمع عمومی، اجتماع شرکای شرکت و مجموع اشخاصی است که شخصیت شرکت را به وجود آورده اند و شخصیت حقوقی شرکت بسته به وجود آنها است. مجمع عمومی که بالاترین مرکز قدرت شرکت و تعیین کننده سرنوشت آن می باشد، سه قسم است:

۱- مجمع عمومی مؤسس

۲- مجمع عمومی فوق العاده

۳- مجمع عمومی عادی

۱) مجمع عمومی موسس

در شرکت‌های سهامی عام، اولین مجمعی که کار رسیدگی به پذیره‌نویسی و تصویب اساسنامه و تعیین مدیران را بر عهده دارد، «مجمع موسس» نامیده می‌شود. تشکیل چنین مجمعی در شرکت‌های سهامی خاص الزامی نیست. مجمع عمومی موسس که قبل از تشکیل شرکت سهامی عام و در تمام مدت شرکت، فقط یک بار تشکیل می‌شود، مرکب از کلیه موسسان و پذیره‌نویسان خواهد بود. حضور عده‌ای که لااقل نصف سرمایه شرکت را تعهد نموده‌اند، ضروری است. در صورتی که در این مجمع، عده کافی (دارندگان بیش از نصف سرمایه) حاضر نشوند، موسسان مجمع عمومی دیگری دعوت می‌نمایند. در مجمع عمومی دوم، حضور یک ثلث از دارندگان سرمایه شرکت ضروری است. در صورتی که باز هم عده کافی برای شرکت در مجمع عمومی موسس حاضر نشوند، برای بار سوم آخرین مجمع عمومی دعوت می‌شود.

۲) مجمع عمومی فوق‌العاده

مجمع عمومی فوق‌العاده، با حضور حداقل دارندگان بیش از پنجاه درصد صاحبان سهامی که حق رأی دارند یا نمایندگان آن‌ها در جلسه، رسمیت خواهد داشت. اگر این حد نصاب در اولین دعوت حاصل نشود، مجمع برای مرتبه دوم دعوت خواهند شد و حد نصاب در این مجمع با حضور بیش از یک سوم صاحبان سهام با حق رأی شرکت است؛ مشروط بر آنکه در دعوت دوم نتیجه دعوت اول ذکر شده باشد. تصمیمات مجمع عمومی فوق‌العاده با شرکت دو سوم آرای صاحبان سهام حاضر در جلسه، معتبر خواهد بود.

وظایف و اختیارات مجمع عمومی فوق‌العاده

- افزایش سرمایه
- کاهش سرمایه
- تغییرات اساسنامه
- انحلال شرکت قبل از موعد و یا تغییر نوع شرکت
- حدود اختیارات مجمع عمومی فوق‌العاده در مورد افزایش سرمایه: افزایش سرمایه از نظر حقوقی وقتی صورت می‌گیرد که شرکت سرمایه قبلی خود را تماماً تأدیه کرده باشد. این افزایش به چهار صورت زیر تحقق می‌یابد:
- افزایش سرمایه از طریق پرداخت مبلغ اسمی سهم به نقد

- با تبدیل سود تقسیم نشده با اندوخته یا عواید حاصله از اضافه ارزش سهام به سرمایه شرکت

- به صورت تبدیل مطالبات نقدی حال شده اشخاص از شرکت به سهام جدید

- با تبدیل اوراق قرضه به سهام

۳) مجمع عمومی عادی

تصمیمات کلی هر شرکت که از سوی مدیران اخذ شده و همچنین خط‌مشی سالانه آن، باید به اطلاع و تصویب سهامداران برسد. دارندگان سهام نیز علاقه‌مند هستند از امور کلی شرکت با اطلاع باشند. مجمع عمومی تنها وسیله‌ای که دارندگان سهام می‌توانند نظریه خود را اعمال نمایند. قانون مقرر می‌دارد: «مجمع عمومی شرکت باید سالی یک مرتبه منعقد شود». در این مورد دو تکلیف برای شرکت معین شده است:

۱- مجمع عمومی باید در هر سال یک مرتبه تشکیل شود. انعقاد مجمع عمومی در هر سال، چند مرتبه هم ممکن است اتفاق بیفتد ولی نمی‌تواند هر چند سال یک مرتبه آن را منعقد نمود. بلکه همه ساله حتماً باید تشکیل شود.

۲- زمان تشکیل مجمع عمومی سالانه باید در اساسنامه قید شود، تا سهامداران بدانند مجمع عمومی چه موقعی تشکیل می‌شود تا خود را برای آن حاضر کنند.

وظایف مجمع عمومی عادی

۱- **انتخاب هیأت مدیره:** هیأت مدیره شرکت از طرف این مجمع عمومی تعیین می‌شود. مدت مأموریت اعضای هیأت مدیره، حداکثر دو سال تعیین می‌گردد. هر موقع که مدت خدمت آن‌ها پایان یابد، مجمع عمومی، هیأت مدیره جدیدی انتخاب خواهد نمود. انتخاب هیأت مدیره یکی از اقدامات مهم مجمع عمومی است؛ زیرا اینان در حقیقت نماینده دارندگان سهام برای اداره امور شرکت‌اند و عملیات آن‌ها در نفع و ضرر شرکت خیلی تاثیر دارد.

۲- **انتخاب بازرسان شرکت:** بازرس یا بازرسان به تعدادی که در اساسنامه معین شده‌اند باید از طرف مجمع عمومی انتخاب شوند. بدیهی است بازرس شرکت، ناظر عملیات هیأت مدیره است و گزارش عملکرد هیأت مدیره و درستی یا نادرستی ارقام مندرج در صورت‌های مالی را به اطلاع صاحبان سهام می‌رساند.

۳- **تصویب صورتهای مالی و حساب سود و زیان:** هیأت مدیره موظف است صورت‌های مالی (ترازنامه و حساب سود و زیان) و صورت دارایی‌ها و مطالبات و دیون شرکت و صورتحساب دوره عملکرد سالانه را تهیه نماید. مجمع عمومی با قرأت گزارش بازرسان نسبت به تصویب یا رد عملکرد هیأت مدیره تصمیم می‌گیرند. مسلم است «بدون

قرأت گزارش بازرس یا بازرسان شرکت در مجمع عمومی، اخذ تصمیم نسبت به ترازنامه و حساب سود و زیان سال مالی معتبر نخواهد بود.

۴- **تقسیم منافع:** در شرکت‌های سهامی برای اینکه حقوق همه سهامداران یکسان رعایت شود، تقسیم سود صرفاً با نظر مجمع عادی صورت می‌گیرد.

۵- تصویب و یا رد پیشنهادهایی که از طرف هیأت مدیره و یا بازرسان و یا یکی از سهامداران ارائه می‌شود.

۶- تعیین خط‌مشی شرکت و تصویب و یا اقدام به هر عملی که به صلاح شرکت است، مشروط بر اینکه در صلاحیت مجمع عمومی فوق‌العاده نباشد.

تذکره: چنانچه مجمع عمومی عادی سالانه خارج از موعد مقرر قانونی تشکیل شود به آن «مجمع عمومی عادی به طور فوق‌العاده» می‌گویند که با مجمع عمومی فوق‌العاده تفاوت دارد.

هیأت مدیره و نظارت

سهامداران شرکت‌ها به منظور نظارت بر عملکرد مدیران اجرایی، هیأت مدیره را انتخاب می‌کنند. هدف از تشکیل هیأت مدیره ایجاد ساز و کاری است که بتوان از طریق آن هزینه‌های نمایندگی را کاهش داد.

هیأت مدیره

هیأت مدیره‌ها در شرکت‌های امروزی یکی از ارکان راهبری شرکتی به حساب می‌آیند که از آن‌ها به عنوان مسئول نظارت و سیاست‌گذاری یاد می‌شود.

اداره امور شرکت و افزایش سود دهی از اصلی‌ترین وظایف هیأت مدیره است. هیأت مدیره‌ها غالباً گروهی از افراد هستند که حق نظارت، کنترل، سیاست‌گذاری‌های کلان و راهبری یک شرکت را در اختیار دارند.

تعداد اعضای هیأت مدیره

تعداد اعضای هیأت مدیره در شرکت‌های سهامی عام نباید کمتر از ۵ نفر باشد. مدیران شرکت برای اولین بار توسط مجمع عمومی موسسین و مدیران بعدی توسط مجمع عمومی عادی برای مدتی که در اساسنامه تعیین شده، انتخاب می‌شوند اما این مدت نباید از ۲ سال بیشتر باشد. انتخاب مجدد مدیران بلامانع است. برای رسمیت یافتن جلسات، حضور بیش از نصف اعضا ضروری است و تصمیمات باید با اکثریت رأی حاضرین اتخاذ گردد. هیأت مدیره در اولین جلسه خود از بین اعضای هیأت مدیره یک رئیس و یک نائب‌رئیس که باید شخص حقیقی باشد، انتخاب می‌کند.

شرایط انتخاب اعضای هیأت مدیره

۱- **سهامدار بودن:** اعضای هیأت مدیره باید سهامدار باشند و پس از انتخاب به عضویت هیأت مدیره، علاوه بر سهامدار بودن باید تعداد مشخصی از سهام شرکت را در اختیار داشته باشد. این سهام برای تضمین خساراتی است که ممکن است از تقصیر مدیران منفرداً یا مشترکاً بر شراکت وارد شود. چنانچه در زمان انتخاب مدیر؛ وی مالک تعداد سهام لازم به عنوان وثیقه نباشد، باید ظرف مدت یک ماه تعداد سهام لازم را تهیه و به صندوق شرکت بپردازد؛ در غیر این صورت مستعفی محسوب می شود.

۲- **عدم ممنوعیت از مدیریت شرکت:** قانون گذار ۲ دسته اشخاص را برای تصدی مدیریت شرکت ها ممنوع اعلام نموده است:

۱) محجورین و کسانی که حکم ورشکستگی ایشان صادر شده است. حجر عبارت است از منع شخص به حکم قانون از اینکه بتواند امور خود را به طور مستقل و بدون دخالت دیگری اداره کند. محجورین عبارتند از: صغار (صغیر)، مجانین و افراد غیر رشید (افراد زیر ۱۸ سال).

۲) کسانی که به واسطه ارتکاب یکی از جرائم سرقت، خیانت در امانت، کلاهبرداری، اختلاس، تدلیس (فریب دادن)، تصرف غیرقانونی در اموال عمومی و به موجب حکم قطعی از حقوق اجتماعی محروم شده باشند که در این صورت در مدت محرومیت نمی توان ایشان را انتخاب نمود.

خاتمه مدیریت اعضای هیأت مدیره

مدیریت هر یک از اعضای هیأت مدیره ممکن است به یکی از دلایل زیر خاتمه یابد:

۱- فوت یا حجر

۲- استعفا

۳- از دست دادن شرایط مانند ارتکاب جرائم

۴- انقضاء مدت مدیریت

۵- عزل: قانون گذار مرجع صالح برای عزل اعضای هیأت مدیره را به صراحت تعیین ننموده است اما چون مرجع صالح برای انتخاب اعضای مذکور، مجمع عمومی عادی است، بنابراین به لحاظ منطقی فقط مجمع عمومی باید بتواند آنان را عزل نماید.

ویژگی‌های اعضای هیأت مدیره

برای ایجاد ترکیب بهینه در هیأت مدیره و انتخاب اعضای مناسب باید ۳ عنصر کلیدی: مهارت و تجربیات، ویژگی‌های فردی و مسئولیت نمایندگی سازمانی مد نظر قرار گیرد.

۱) مهارت و تجربیات

وجود مهارت‌ها، تجربیات و دانش کافی اعضای هیأت مدیره بر سطح کیفیت تصمیمات آن‌ها می‌افزاید و در مواجهه با مشکلات و پدیده‌های پیش‌روی هیأت مدیره می‌تواند راهنمای آن‌ها باشد. مهم‌ترین عواملی که می‌توانند بر نوع تخصص و دانش مورد نیاز اعضای هیأت مدیره تاثیرگذار باشند عبارتند از: اندازه شرکت، فن آوری و نوع کسب و کار، چرخه عمر سازمان و درجه جهانی شدن آن.

۲) ویژگی‌های فردی

این ویژگی‌ها مبتنی بر برخی ویژگی‌های کلی نظیر: سن، جنس، هوش و ذکاوت، دانش مالی و همچنین برخی از ابعاد شخصیتی چون استقلال، شهامت، رازداری و توانایی خود مدیریتی می‌باشد که کارآمدی اعضا را در انجام وظایف محوله میسر می‌سازد. استقلال اعضای هیأت مدیره به معنای بی طرفی و نداشتن چشم‌داشت به منافع شرکت و نیز عدم امکان سوءاستفاده از منابع شرکت می‌باشد. عضو مستقل هیأت مدیره عضوی است که فاقد هر گونه رابطه با منافع مستقیم یا غیر مستقیم که بر تصمیم‌گیری مستقل وی تاثیرگذار باشد است.

۳) نمایندگی سازمانی

مسئولیت نمایندگی سازمانی حوزه‌هایی همچون دانش هر عضو با توجه به مسائل جغرافیایی و بازاری اعضا را در بر می‌گیرد که نحوه برقراری ارتباط یک عضو با محیط بیرون سازمانی را شرح می‌دهد.

وظایف و مسئولیت‌های هیأت مدیره

اعضای هیأت مدیره در راستای وظایف نظارتی خود نباید درگیر امور جزئی و اجرایی شوند. آن‌ها باید بر استراتژی‌های مدیریتی نظارت کنند ولی نباید آن‌ها را پیاده‌سازی نمایند. هیأت مدیره مسئول نهایی امور راهبری شرکتی است. هیأت مدیره رکن اصلی ساختار راهبری شرکتی است و هدف اصلی آن حفاظت از حقوق سهامداران و ذینفعان می‌باشد. به طور خلاصه مسئولیت‌های هیأت مدیره به شرح زیر است:

۱) نمایندگی سهامداران و ایجاد ارزش برای آن‌ها

۲) همسوسازی منافع مدیران با سهامداران و در عین حال حفاظت از منافع سایر ذینفعان

۳) تدوین مأموریت شرکت و تدوین استراتژی‌های راهبردی و برنامه‌های عملیاتی برای رسیدن به اهداف

(۴) نظارت بر عملکرد شرکت

(۵) انتصاب مدیران اجرایی ارشد برای مدیریت شرکت

(۶) بازبینی گرایش‌های مالی شرکت

(۷) حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات و استانداردهای مرتبط در شرکت

(۸) تصویب عملیات، سرمایه‌گذاری و فعالیت‌های مالی شرکت

(۹) تصویب سود سهام، تامین مالی و تغییرات سرمایه

وظیفه امانت‌داری اعضای هیأت مدیره

وظیفه امانت‌داری به این معناست که اعضای هیأت مدیره به عنوان محافظان سهامداران باید به صداقت و به بهترین نحو در جهت منافع آن‌ها عمل کنند و در مقابل سهامداران به اعمال هیأت مدیره اعتماد داشته باشند. وظیفه امانت‌داری شامل: صداقت، درستکاری، قابل اعتماد بودن و وفاداری است.

این وظیفه در قالب وظایف زیر به صورت جزئی‌تر قابل بررسی است:

(۱) **وظیفه مراقبت حرفه‌ای:** روشی که مدیران بر اساس آن مسئولیت‌های خود را بایستی انجام دهند مشخص می‌سازد. مراقبت حرفه‌ای وظیفه‌ای است که یک عضو هیأت مدیره در قبال شرکت بر عهده دارد. مطابق این وظیفه، از عضو هیأت مدیره انتظار می‌رود به نحو منصفانه و معقول در راستای منافع سهامداران عمل کرده و به کلیه فعالیت‌های شرکت واقف بوده و نقش نظارتی خود را به درستی اجرا کند.

(۲) **وظیفه وفاداری:** این وظیفه به طبع رابطه امانت‌داری ایجاد می‌شود. اجرای این وظیفه حکم می‌کند که اعضای هیأت مدیره به هیچ عنوان منافع شخصی خود را به منافع شرکت و یا منافع گروه خاصی از ذینفعان شرکت ارجح ندانند.

(۳) **قاعده قضاوت تجاری:** مطابق این قاعده عضو هیأت مدیره‌ای که سعی و کوشش معقولی نموده، رفتاری درست داشته و تصمیمات بی‌طرف و صادقانه‌ای اتخاذ کرده باشد، در رابطه با اشتباهات و خطاهایی که به واسطه قضاوت‌های حرفه‌ای رخ داده باشد، مسئول نیست.

نمونه سوالات فصل :

- (۱) مجمع عمومی فوق العاده را شرح داده و وظایف و اختیارات آن را توضیح دهید .
- (۲) مجمع عمومی عادی سهامداران چیست و چه وظایفی دارد ؟
- (۳) شرایط انتخاب اعضای هیأت مدیره را نوشته و توضیح دهید .
- (۴) مدیریت هر یک از اعضای هیأت مدیره به چه دلایلی می تواند خاتمه یابد؟
- (۵) سه عنصر کلیدی و ویژگی ایجاد ترکیب بهینه در انتخاب اعضای هیات مدیره را نوشته و یکی را توضیح دهید.
- (۶) حداقل شش مورد از وظایف و مسئولیت های هیات مدیره را بنویسید .
- (۷) وظیفه امانت داری هیات مدیره در قالب چه وظایف دیگری به صورت جزئی تر بررسی می شود ؟
- (۸) قاعده قضاوت تجاری درباره هر عضو هیات مدیره چه می گوید ؟

فصل پنجم: حسابرسی (داخلی و مستقل) و نظارت

تعریف حسابرسی داخلی چیست و چرا اجرای آن برای سازمان‌ها اهمیت دارد؟

روش‌ها و مراحل حسابرسی داخلی چگونه است؟

چک لیست های حسابرسی داخلی چطور باید تدوین شوند؟

حسابرسی داخلی در عمل چه کاری برای شرکت انجام می‌دهد و مزیت آن چیست؟

چگونه می‌توان ریسک‌ها و ضررهای احتمالی را در سازمان به حداقل رساند؟

در صورت عدم انجام حسابرسی داخلی، چه مشکلاتی برای سازمان به وجود می‌آید؟

این‌ها نمونه سوالاتی است که در این فصل می‌کوشیم تا به آنها پاسخ دهیم.

حسابرسی داخلی

تعریف حسابرسی داخلی از نظر انجمن حسابرسان داخلی:

حسابرسی داخلی یک فعالیت مستقل، بی‌طرفانه، اطمینان‌بخش و مشاوره است که به منظور ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملکرد یک سازمان طراحی و اجرا می‌شود. این نوع حسابرسی، سازمان را در دستیابی به هدف‌هایش از طریق برقراری رویکردی سیستماتیک و نظام‌مند برای ارزیابی و بهبود اثربخش فرایندهای مدیریت ریسک، کنترل و نظام راهبری را یاری می‌دهد.

حسابرسان داخلی علاوه بر ارائه بی‌طرف گزارشات نقش فعال در راهبری شرکتی دارند. مدیر حسابرسی داخلی مسئول اصلی مدیریت، اداره و نظارت بر فعالیت حسابرسی داخلی است. از سوی دیگر حسابرسان مستقل مسئولیت حسابرسی صورتهای مالی و ایجاد اطمینان نسبت به اینکه صورتهای مالی به صورت منصفانه و مطابق با استانداردهای حسابداری ارائه شده‌اند را بر عهده دارد. هدف از حسابرسی مستقل این است که به گزارشات مالی اعتبار بخشیده و ریسک اطلاعاتی ناشی از گزارش‌های مالی گمراه کننده که توسط کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی کشف نشده‌اند را کاهش دهد.

کارایی و اثربخشی حسابرسی داخلی

یک تعریف عرفی از کارایی و اثربخشی درجه‌ای از برقراری و رسیدن به هدف‌هایی است که در برنامه‌های سازمان دیده شده است. کارایی و اثربخشی حسابرسی داخلی باید به صورت دوره‌ای نظارت و ارزیابی شود.

حسابرسی داخلی، یکی از سازوکارهای راهبری شرکتی

تحولات اخیر راهبری شرکتی، مستلزم یک ساختار اثربخش راهبری شرکتی است که بر مبنای یک هیأت مدیره هوشیار، مدیریت کوشا، لایق و با اخلاق، یک حسابرس مستقل قابل اعتماد و یک حسابرسی داخلی اثربخش بنا نهاده شده است. کارکرد حسابرسی داخلی به عنوان یک عنصر تمام عیار راهبری شرکتی باید در رابطه با تمام فعالیت‌های شرکت (شامل مدیریت ریسک، کنترل‌های داخلی، گزارشگری مالی و سایر کارکردهای راهبری شرکتی)، خدمات مشاوره‌ای و اطمینان بخشی مستقل فراهم آورد. استانداردهای پذیرش در بورس‌های اوراق بهادار الزام می‌دارند، شرکت‌های بورسی باید بخش حسابرسی داخلی ایجاد کنند. اگر چه شرکت‌های خصوصی و سازمان‌های غیرانتفاعی ملزم به داشتن حسابرسی داخلی نیستند، اما بهترین رویه عمل آن است که هر سازمانی بتواند از خدمات مشاوره‌ای و اطمینان بخش فراهم شده توسط حسابرسان داخلی استفاده نماید.

راهبری شرکتی به میزان زیادی، نقش و مسئولیت حسابرسان داخلی را تقویت کرده؛ چرا که آن‌ها در حال حاضر نقش سازمانی برجسته‌تری را به عهده دارند و هیأت-مدیره از آن‌ها انتظار دارد نقش فعال‌تری را در راهبری شرکتی ایفا کنند.

پژوهش موسسه حسابرسی پرایس واترهاوس کوپرز، در سال ۲۰۰۷ نشان داد ۷۹ درصد، از حسابرسان داخلی استفاده می‌کنند، که کارکردهای حسابرسی داخلی آن‌ها: (۱) اثربخشی رویه عمل ساختار راهبری شرکت را ارزیابی کرده است. (۲) پیشنهادات ویژه‌ای را در جهت فعالیت‌ها و فرایندهای راهبری شرکت ارزیابی کرده است. به علاوه حسابرسان داخلی برای اهداف زیر به خوبی آموزش دیده‌اند:

(۱) ارزیابی و اطمینان از پاسخگویی و مدیریت بخش عملکرد.

(۲) تشخیص و مخابره ریسک‌ها و کنترل‌های مربوط به آن‌ها به هیأت مدیره، کمیته حسابرسی و مدیریت.

(۳) ارتقای رفتار مناسب اخلاقی و اجرای آن در کل سازمان.

(۴) ارزیابی مکانیزم‌ها و فرایندهای داخلی و خارجی راهبری شرکتی.

(۵) کمک به تهیه گزارش‌های راهبری شرکتی و فراهم آوردن اطمینان، نسبت به اثربخشی ساختار راهبری شرکتی.

(۶) بازیابی کیفی فرایندها و برنامه‌های سازمان.

خدمات حسابرسی داخلی را می‌توان به عنوان خدمات ارزش‌افزا در بهبود اثربخشی راهبری شرکتی در نظر گرفت که از طریق کمک به مدیریت در ارزیابی کنترل‌های داخلی و مدیریت ریسک واحد تجاری، تشخیص ضعف‌های مهم و ارائه پیشنهاد در جهت بهبود عمل می‌کند. امروزه حسابرسان داخلی هم در فرایندهای داخلی راهبری شرکتی (مانند کنترل‌های داخلی و مدیریت ریسک واحد تجاری)، و هم در فرایندهای خارجی راهبری شرکتی، که دربردارنده این موارد است، مشارکت می‌کنند: (۱) کمک به هیأت مدیره و کمیته حسابرسی در کارکردهای نظارتی آن‌ها. (۲) همکاری با حسابرسان مستقل در مورد اراده گزارش کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی و صورت‌های مالی. (۳) مشارکت در حسابرسی‌های زیست‌محیطی و تهیه گزارش‌های پایداری و راهبری شرکتی.

برای اطمینان از ارزش‌افزایی نقش حسابرسان داخلی از طریق کمک به بهبود هر دو جنبه داخلی و خارجی راهبری شرکتی، حسابرسان داخلی باید: (۱) با گزارش مستقیم به هیأت مدیره یا نماینده آن (کمیته حسابرسی) استقلال خود را حفظ کنند. (۲) منابع کافی مالی و انسانی در اختیار داشته باشند. (۳) با کمک به تقریباً تمامی مشارکت‌کنندگان در راهبری شرکتی (شامل هیأت مدیره، کمیته حسابرسی، مدیریت، حسابرسان مستقل و مراجع قانونی) در اجرای مؤثر کارکردهای راهبری شرکتی مشارکت کنند.

انجمن حسابرسان داخلی آمریکا در بیانیه مواضع خود در سال ۲۰۰۲، خطاب به کنگره ایالات متحده اعلام کرد: «حسابرسان داخلی هیأت مدیره، مدیریت ارشد و حسابرسان مستقل، تشکیل‌دهنده زیربنایی هستند که یک راهبری شرکتی اثربخش بایستی مبتنی بر آن باشد». این انجمن نه تنها نقش حسابرسی داخلی را به یک مشارکت‌کننده فعال در فرایند راهبری شرکتی ارتقا داده، بلکه آن را به عنوان یک ناظر مستقل مطرح کرده است. نقش حسابرسان داخلی از یک اجراکننده فعالیت‌های ارزیابی و حسابرسی کنترل‌های داخلی، به یک عنصر مهم در راهبری شرکتی از طریق بهبود عملیات، ارتقا یافته است.

امروزه تمرکز حسابرسان داخلی با ارائه کمک در موارد زیر، در جهت ارزش افزایی انواع کارکردهای اطمینان بخشی سازمان است:

(۱) کمک به کمیته حسابرسی در اجرای مؤثر مسئولیت های نظارتی

(۲) کمک به مدیریت در تصمیمات و ارزیابی مدیریت ریسک واحد تجاری، تصدیق کنترل های داخلی و صورت های مالی و جلوگیری از مشکلات و ریسک های بالقوه

(۳) کمک به حسابرسان مستقل در اجرای حسابرسی کنترل های داخلی و حسابرسی صورت های مالی

هر نظام راهبری شرکتی فارغ از نوع آن و بازاری که شرکت در آن فعالیت می کند، باید سازوکارهای کنترلی بهینه ای را برای حفظ منافع کلیه استفاده کنندگان از صورت های مالی تعریف کند. مطالعه یانگ (۲۰۰۲) نشان می دهد، علی رغم وجود قوانین و مقررات پیشگیرانه و آیین نامه های اجرایی و رفتاری در بیشتر شرکت ها، تمایل به حساب سازی افزایش یافته که این امر به رسوایی های مالی اخیر دامن زده است. در مطالعه ای که توسط ایونل بوستان و ورنیکا گروسو (۲۰۱۲) انجام شده است، ۳۰ کشور شامل شرکت های چند ملیتی و شرکت های کوچک و متوسط زود بازده فعال در بخش های مختلف اقتصادی مورد بررسی قرار گرفته اند. این مطالعه، عواملی که بستر ریسک حساب سازی را تشکیل می دهند، به شرح زیر طبقه بندی می کند: افزایش پیچیدگی سازمان، کاهش گستردگی وظیفه حسابرسی داخلی، عدم وجود یک سیستم کنترل داخلی که به طور کامل پاسخگوی نیازهای شرکت باشد، پذیرش سطح معینی از ریسک توسط شرکت ها به عنوان بخشی از تجارت و سیاست های خشک و خشن سازمان، کنترل های مدیریتی و کنترل داخلی، کاراترین و منحصر به فردترین ابزارهای شرکت هستند. اما بکارگیری سیستم کنترل داخلی و فرایندهای کنترلی که بتواند از حساب سازی و کلاهبرداری در سازمان جلوگیری کند و یا در صورت وجود، آن را کشف نماید از اختیارات مدیریت است. حسابرسی داخلی، ریسک ها و استراتژی های شرکت برای کنترل را ارزیابی، و توصیه و پیشنهادهای خود را برای بهبود کنترل ها و کاهش ریسک حساب سازی و کلاهبرداری در شرکت ارائه می کند. با توجه به تأثیر حسابرسی داخلی بر کنترل های مدیریت، نقش حسابرسی داخلی در نظام راهبری شرکتی از اهمیت ویژه ای برخوردار است.

حسابرسان داخلی به عنوان مشاور

خدمات مشاوره، شامل طیف وسیعی از فعالیت‌هایی است که بر اساس نیازهای مدیریت، در خواست و اجرا می‌شود. این گونه خدمات می‌تواند برای حل و فصل برخی مسائل و مشکلاتی انجام شود که توسط مدیریت ارشد، شناسایی شده است و مستلزم توجه جدی می‌باشد و می‌تواند ماهیت مشورتی، آموزشی و یا تسهیل‌کنندگی داشته باشد. برخی خدمات مشاوره که واحد حسابرسی داخلی می‌تواند انجام دهد، تنها به نیازهای سازمان و منابع واحد حسابرسی داخلی محدود می‌شود و تا زمانی ادامه می‌یابد که به استقلال واحد حسابرسی داخلی یا بی‌طرفی حسابرسان داخلی لطمه وارد نشود.

اظهارنظر حسابرسی داخلی در رابطه با کنترل‌های داخلی

پیشنهاد شده است که مدیران حسابرسی داخلی هر ساله یک اظهارنظر خلاصه در رابطه با کل کنترل‌های داخلی و به خصوص کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی تهیه کنند. حسابرسان داخلی در ارائه اظهار نظر در رابطه با کنترل‌های داخلی باید وضعیت فعلی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، چالش‌ها و فرصت‌های احتمالی مربوط به آن‌ها، پیشنهادات و اصلاحات مربوط به بهبود آن‌ها، نیت و تعهد مدیر نسبت به اقدامات اصلاحی و شناخت حسابرسان داخلی نسبت به اهداف و محدودیت‌های آن‌ها را بررسی کنند. کیفیت و قابلیت اتکای اظهارنظر حسابرسان داخلی در رابطه با کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی به شفافیت، پیشنهادات سازنده، بی‌طرفی، استقلال و جایگاه سازمانی مدیر حسابرسی داخلی که گزارش را امضا می‌کند، بستگی دارد. اظهارنظر حسابرسان داخلی برای اینکه مربوط باشد، باید با ریسک‌های شناسایی شده و کنترل‌های داخلی مربوط به آن‌ها مرتبط باشد، سازنده، دقیق، واضح و قابل اتکا باشد و برای بهبود اثربخشی در طراحی و اجرای کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، پیشنهاداتی مربوط ارائه دهد. حسابرسان داخلی جهت اظهارنظر در رابطه با کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی باید به دقت رهنمون‌های انجمن حسابرسان داخلی، تحت عنوان ملاحظات عملی در خصوص حسابرسی داخلی برای اظهارنظر در مورد کنترل‌های داخلی را دنبال کنند. بر اساس بند ۳ ماده ۶ منشور فعالیت حسابرسی داخلی شرکت نمونه (سهامی عام) ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران، مصوب ۱۳۹۱/۱۱/۲۳، بررسی و ارزیابی مستمر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی، گزارش نتایج به کمیته حسابرسی و هیأت مدیره و پیگیری روش‌های بهبود سیستم کنترل‌های داخلی از مسئولیت‌های واحد حسابرسی داخلی است.

حسابرسی مستقل

تصمیم گیرندگان خواستار حسابرسی صورت‌های مالی هستند، زیرا حسابرسی ارزش افزوده دارد. حسابرسی خطر اطلاعات را کاهش می‌دهد (یعنی احتمال اینکه صورت‌های مالی حاوی تحریف با اهمیت باشد را کم می‌کند)، در نتیجه هزینه سرمایه شرکت نیز کاهش می‌یابد (یعنی موجب کاهش هزینه جذب سرمایه و منابع مالی برای شرکت می‌شود). حسابرسی فرایندی است که با گردآوری و ارزیابی شواهد درباره اطلاعات، میزان مطابقت آن اطلاعات با معیارهای تعیین شده را مشخص و گزارش می‌کند. حسابرسی باید توسط فردی با صلاحیت و مستقل انجام شود.

مؤسسات حسابرسی در کنار خدمات حسابرسی، سایر خدمات اطمینان بخشی را نیز ارائه می‌کنند. از دیگر خدمات مؤسسات حسابرسی می‌توان به خدمات حسابداری و دفترداری، خدمات مالیاتی و مشاوره مدیریت اشاره نمود. مؤسسات حسابرسی به منظور ارائه اغلب خدمات اطمینان بخشی، موظف هستند گزارشی درباره قابلیت اتکای ادعایی که توسط فرد دیگری اظهار شده است، منتشر کنند. خدمات اطمینان بخشی عبارتند از:

- حسابرسی صورت‌های مالی تاریخی
- حسابرسی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی
- بررسی اجمالی صورت‌های مالی تاریخی
- رسیدگی به اطلاعات مالی آتی
- خدمات گواهی کردن فناوری اطلاعات
- سایر خدمات اطمینان بخشی که می‌تواند برای طیف وسیعی از موضوعات بکار گرفته شود.

چگونگی انتخاب و عزل حسابرسان مستقل

قانون گذار به منظور مراقبت بر روند اجرایی اداره شرکت و مطابقت آن با قوانین و مقررات مرتبط، اساسنامه و مصوبات مجمع عمومی در هر شرکت، رکن نظارتی را پیش‌بینی نموده است؛ زیرا علی‌الاصول سهامداران، نه وقت کافی و نه تخصص لازم را برای نظارت بر اداره شرکت دارند. حتی در صورت دارا بودن زمان و تخصص

کافی، مناسب به نظر نمی‌رسد که کلیه سهامداران، نظارت مستمر و مستقیم بر اداره شرکت داشته باشند، زیرا ممکن است اداره شرکت را با اختلال مواجه نمایند. به همین منظور، قانون‌گذار، وظیفه نظارت بر فعالیت مدیران و شرکت را بر عهده حسابرس و بازرسان قرار داده و ضوابطی را برای انتخاب ایشان و همچنین نحوه عملکردشان پیش بینی نموده است.

انتخاب نخستین حسابرس، پس از تأسیس شرکت در شرکت‌های سهامی عام با مجمع عمومی مؤسس و در شرکت‌های سهامی خاص با سهامداران است که باید این انتخاب در صورت جلسه‌ای مطابق بند ۳ ماده ۲۰ لایحه قانونی درج و به امضای کلیه سهامداران برسد. جهت انتخاب حسابرس بعدی در شرکت‌های سهامی، اعم از سهامی عام و سهامی خاص، مجمع عمومی باید تصمیم‌گیری نماید. چنانچه مجمع عمومی حسابرس تعیین نکرده باشد یا یک یا چند نفر از حسابرسان نتوانند به عللی گزارش بدهند، یا از دادن گزارش امتناع کنند، رئیس دادگاه شهرستان به تقاضای هر ذینفع، حسابرس یا حسابرسان را به تعداد مقرر در اساسنامه شرکت انتخاب خواهد کرد تا وظایف مربوط را تا انتخاب حسابرس به وسیله مجمع عمومی انجام دهند. تصمیم رئیس دادگاه شهرستان در این مورد غیر قابل شکایت است (ماده ۱۵۳ لایحه قانونی).

مجمع عمومی عادی، در هر موقع می‌تواند حسابرس را عزل نماید، به شرط آن‌که جانشین را نیز انتخاب کند (ماده ۱۴۴ لایحه قانونی).

به هنگام عزل حسابرس، حسابرس علی‌البدل نمی‌تواند وظایف حسابرس عزل شده را بر عهده گیرد، زیرا موارد بر عهده گرفتن وظایف حسابرسی توسط حسابرس علی‌البدل عبارت است از: معذوریت، فوت، استعفا، سلب شرایط و یا عدم قبول سمت توسط حسابرس اصلی (ماده ۱۴۶ لایحه قانونی).

بدین ترتیب موضوع شامل مورد عزل حسابرس نشده و مجمع عمومی باید جانشین حسابرس عزل شده را انتخاب نماید. تعیین حق‌الزحمه حسابرس نیز با مجمع عمومی عادی است (ماده ۱۵۵ لایحه قانونی). غالباً مدیرانی که به مجمع عمومی عادی، انتخاب حسابرس را پیشنهاد می‌دهند، میزان حق‌الزحمه را نیز پیشنهاد می‌کنند تا مجمع عمومی عادی آن را تصویب نماید. مجمع عمومی عادی، مخیر است هر میزانی را به عنوان حق‌الزحمه تصویب کند و الزامی به رعایت میزان پیشنهاد شده از سوی هیأت مدیره ندارد.

مسئولیت قانونی حسابرسان مستقل در ایران

طبق ماده ۲۳ قانون بازار اوراق بهادار ایران، شرکت ناشر اوراق بهادار و حسابرس شرکت، مسئول جبران خسارت‌های وارد شده به سرمایه‌گذارانی هستند که در اثر قصور، تقصیر، تخلف و یا به دلیل ارائه اطلاعات ناقص و خلاف واقع در عرضه اولیه اوراق بهادار، که ناشی از فعل یا ترک فعل آن‌ها باشد، متضرر گردیده‌اند.

طبق تبصره ۱ این قانون، خسارت‌دیدگان حداکثر ظرف مدت یک سال پس از تاریخ کشف تخلف فرصت دارند از این افراد شکایت کنند، مشروط بر آن‌که بیش از ۳ سال از عرضه اولیه اوراق بهادار نگذشته باشد.

طبق تبصره ۲ این قانون، فقط اشخاصی حق دارند ادعای خسارت کنند که قبل از کشف و اعلام تخلف، این اوراق را خریده باشند. این ماده قانونی را می‌توان همتای قانون اوراق بهادار ۱۹۳۳ آمریکا تلقی کرد، زیرا هر دو قانون از حقوق سرمایه‌گذارانی حمایت می‌کنند که سهام را در عرضه اولیه تحصیل کرده‌اند و به دلیل آن‌که به اطلاعات صحیح دسترسی نداشته‌اند، متضرر شده‌اند.

طبق ماده ۴۹ این قانون، هر گاه شخصی مسئول تهیه اسناد و مدارک و اطلاعات جهت ارائه به بورس باشد یا مسئولیت بررسی یا اظهارنظر یا تهیه گزارش‌های مالی را بر عهده داشته باشد و در اجرای وظیفه خود تخلف نماید و یا از روی آگاهی و به عمد با استفاده از اطلاعات و گزارش‌های خلاف واقع مربوط به اوراق بهادار اقدام به سوءاستفاده نماید، به یک ماه تا شش ماه حبس تعزیری یا پرداخت جزای نقدی، معادل یک تا سه برابر سود به دست آمده یا زیان متحمل نشده، محکوم می‌شود.

طبق ماده ۱۵۴ قانون تجارت، بازرسان و حسابرسان شرکت، در صورت ارتکاب تخلف در انجام وظایف خود، در قبال شرکت و اشخاص ثالث مسئول‌اند و طبق قواعد عمومی مربوط به مسئولیت مدنی، مسئول جبران خسارت وارده خواهند بود. در این قانون، تفسیر روشنی از اشخاص ثالث ارائه نشده است و مشخص نیست چه کسانی می‌توانند با اتکا به این ماده قانونی ادعای خسارت کنند. در ماده ۲۶۷ قانون تجارت نیز اشاره شده است که اگر بازرس و حسابرس شرکت، در گزارش خود آگاهانه اطلاعات نادرست یا خلاف حقیقت درباره اوضاع شرکت به مجمع عمومی ارائه دهد، به حبس تأدیبی از سه ماه تا ۲ سال محکوم خواهد شد.

حسابرسان مستقل و راهبری شرکتی

وظیفه حسابرسی که توسط حسابرسان مستقل صورت می گیرد، نقش مهمی در رسیدن به راهبری شرکتی مؤثر ایفا می کند. زمانی که حسابرسی مستقل به گزارشات مالی منتشر شده اعتبار می بخشد، به عنوان یک وظیفه دارای ارزش افزوده در نظر گرفته می شود. هر چند، شکست های حسابرسی در آغاز قرن بیستم که موجب سقوط مؤسسه حسابرسی آرتور اندرسون شد، دغدغه های جدی در خصوص اینکه آیا وظیفه حسابرسی اثر مثبتی بر اثربخشی راهبری شرکتی دارد، به وجود آورد.

فلشر و همکاران، منشأ حسابرسی در رویه های راهبری شرکتی را دنبال کردند. آن ها استدلال کردند حسابرسی مدت ها پیش از ایجاد حرفه حسابداری و وضع مقررات الزام آور مبنی بر حسابرسی صورت های مالی شرکت های سهامی عام توسط حسابرسان مستقل وجود داشته است.

آن ها شواهدی مبنی بر رد پای حسابرسی در رویه های راهبری شرکتی واحدهای تجاری اولیه ارائه نمودند. حسابداری از پردازش حجم زیادی عدد و رقم به فعالیت خدماتی برای مدیریت و در سایه ظهور اصلاحات راهبری شرکتی به کار کردی تکامل یافته تبدیل شده است که نسبت به تهیه صورت های مالی قابل اتکا، سودمند و شفاف و کنترل های داخلی اثربخش اعتبار بخشیده و قابلیت اتکا و بی طرفی آن ها را تصدیق می کند. قانون بورس اوراق بهادار (۱۹۳۴) مقرر کرد شرکت هایی که به منظور افزایش سرمایه، سهام خود را به عموم عرضه می کنند، ملزم هستند صورت های مالی خود را از طریق حسابداران رسمی مستقل، حسابرسی کنند. بنابراین، نقش حسابرسی در راهبری شرکتی و فرایند گزارشگری این است که برای سهامداران در خصوص ارائه منصفانه صورت های مالی شرکت از تمام جنبه های بااهمیت و مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری اطمینانی مستقل فراهم نماید.

در اواخر دهه ۱۹۰۰، مؤسسات حسابرسی خدمات خود را از محصول عمومی، معتبر و برجسته خدمات حسابرسی به انجام دامنه گسترده ای از خدمات غیر حسابرسی گسترش دادند. در واقع، در طی دهه های ۱۹۸۰ و ۱۹۹۰، حسابرسی یک فعالیت با حاشیه سود پایین و ابزاری برای ایجاد درآمد برای خدمات غیر حسابرسی (مانند مشاوره مالیاتی، دفترداری، برون سپاری ارزیابی کنترل های داخلی) در نظر گرفته می شد. مفهوم ارائه خدمات چندگانه برای خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی به یک رویه رایج برای مؤسسات حسابرسی و صاحبکاران آن ها تبدیل شد. این مفهوم و رویه عمل، استقلال و اعتماد عمومی به حسابرس را مخدوش ساخت. عبارت شرکت خدمات

تخصصی برای تقریباً تمامی پنج مؤسسه بزرگ حسابرسی (هم‌اکنون چهار بزرگ)، جایگزین عبارت مؤسسه حسابرسی شد و در نهایت آن‌ها به شرکت‌های خدماتی تبدیل شدند که به جای خدمات‌رسانی جهت منافع عمومی، مبتنی بر بازار و فضای رقابتی آن عمل می‌کردند.

قانون ساربینز-آکسلی

قانون ساربینز-آکسلی (Sarbanes-Oxley Act)، که به اختصار S.O.X. نیز شناخته می‌شود، در سال ۲۰۰۲ در ایالات متحده آمریکا تصویب شد. این قانون در واکنش به مجموعه‌ای از رسوایی‌های مالی بزرگ مانند Enron و WorldCom تصویب گردید و هدف اصلی آن تقویت مسئولیت‌پذیری مالی و افزایش شفافیت در شرکت‌های عمومی بود. برخی از نکات کلیدی این قانون عبارتند از:

۱ - ایجاد هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی : (PCAOB) این هیئت برای نظارت بر حسابرسان شرکت‌های عمومی و تضمین کیفیت حسابرسی‌ها ایجاد شد.

۲ - افشای مالی و کنترل‌های داخلی : شرکت‌های عمومی ملزم به افشای اطلاعات مالی دقیق و تأیید صحت این اطلاعات توسط مدیران ارشد خود هستند. بخش ۴۰۴ این قانون نیز شرکت‌ها را ملزم به ارزیابی و گزارش‌دهی در مورد کارایی کنترل‌های داخلی می‌کند.

۳ - استقلال حسابرسان : حسابرسان نباید خدمات غیرحسابرسی به شرکت‌هایی که حسابرسی می‌کنند، ارائه دهند تا استقلال و بی‌طرفی آن‌ها حفظ شود.

۴ - مسئولیت مدیران ارشد : مدیرعامل و مدیر مالی شرکت‌ها باید صحت گزارش‌های مالی را تضمین کنند و در صورت ارائه اطلاعات نادرست، با مجازات‌های سنگینی مواجه خواهند شد.

۵ - مجازات‌های کیفری و مدنی : این قانون مجازات‌های سختگیرانه‌تری برای جرایم مالی و تقلب‌های مرتبط با گزارش‌دهی مالی تعیین کرده است.

۶ - حمایت از افشاگران : این قانون حمایت‌های قانونی برای افرادی که تخلفات مالی را گزارش می‌دهند، فراهم می‌کند.

هدف اصلی قانون ساربنز-آکسلی افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران به بازارهای مالی از طریق تقویت شفافیت و پاسخگویی شرکت‌ها بود.

قانون ساربنز آکسلی همچنین در سال ۲۰۰۲ به شدت این ویژگی‌های حرفه حسابرسی را از طریق موارد ذیل تغییر داد:

- (۱) ایجاد هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام به منظور تنظیم و کنترل حرفه حسابرسی
 - (۲) ایجاد ارتباط میان وظیفه حسابرسی و ساختار راهبری شرکتی
 - (۳) الزام کمیته حسابرسی به تقبل مسئولیت مستقیم نه تنها برای استخدام، جبران خدمات و اخراج حسابرسان مستقل، بلکه برای نظارت بر کار و استقلال ایشان
- شش مورد از بزرگترین شبکه‌های جهانی حسابداری، سه مزیت حسابرسی را برای بازارهای سرمایه و اقتصاد جهانی چنین برمی‌شمارند:
- (۱) حسابرسی از طریق تسهیل تصمیمات سرمایه‌گذاران، جریان وجوه آنان را به سمت شرکت‌هایی با بالاترین بازده تعدیل شده و بر اساس ریسک و بنابراین، تخصیص منابع بین شرکت‌های جهانی را فارغ از محل فیزیکی آن‌ها بهبود می‌بخشد.
 - (۲) حسابرسی به سرمایه‌گذاران کمک می‌کند تا با دستیابی به اطلاعات شفاف در رابطه با شرکت‌ها بتوانند سیستم‌های مالی را در مقابل ریسک سیستماتیک محافظت نمایند.
 - (۳) حسابرسی از طریق قدرت دادن به سرمایه‌گذاران جهانی با اطلاعات صحیح، راهبری شرکتی خوب را تسهیل می‌کند.
- مدیران اجرایی این شش شبکه جهانی معتقدند این مزایا زمانی به دست می‌آید که:
- (۱) استانداردهای حسابداری و حسابرسی جهت راهنمایی، تهیه و حسابرسی صورت‌های مالی وجود داشته باشد.
 - (۲) قانون‌گذارانی که بر حسابرسی نظارت می‌کنند. به طور رسمی هماهنگ شده و به صورت جهانی ایجاد شده باشند.
 - (۳) کیفیت حسابرسی ارتقا یابد.
 - (۴) یکنواختی حسابرسی بین کشورهای مختلف درون شبکه حسابرسی جهانی مشاهده شود.

روش‌ها و مراحل حسابرسی داخلی کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تروودوی (COSO)

COSO یک نهاد غیردولتی و مستقل است که در حوزه‌های مختلف مانند چارچوب کنترل‌های داخلی، چارچوب مدیریت ریسک سازمان و جلوگیری از وقوع تقلب فعالیت می‌کند. چارچوب کنترل‌های داخلی COSO از سال ۱۹۹۲ مورد استفاده قرار می‌گیرد. این چارچوب مبنایی برای ارزیابی کنترل‌های داخلی تعیین کرده است. هدف استفاده از این چارچوب، بهبود کارایی و اثربخشی عملیات‌ها، گزارش‌ها و تطبیق آن‌ها با قوانین و مقررات طراحی شده، است. ۵ مولفه و اجزای کنترل‌های داخلی باید رعایت شود. این مولفه‌ها شامل موارد زیر است:

- اجزای محیط کنترلی
- ارزیابی ریسک
- فعالیت‌های کنترلی
- اطلاعات و ارتباطات
- فعالیت‌های نظارتی

محیط کنترلی مبنایی برای مولفه‌های دیگر در نظر گرفته می‌شود. محیط کنترلی تعیین می‌کند که نحوه تدوین استراتژی‌ها و اهداف چگونه باشد. همچنین چگونگی شناسایی و ارزیابی ریسک‌ها توسط این مولفه مشخص می‌شود. پس از ارزیابی ریسک، طبق مراحل حسابرسی داخلی مبتنی بر COSO، باید واکنش مناسب تعریف شود. پایش مستمر ریسک‌ها در روش‌های حسابرسی COSO، حیاتی است. فعالیت‌های کنترلی هم باید برای کاهش تاثیر نامطلوب ریسک‌ها انجام شود. هدف از جریان‌های اطلاعات و ارتباطات هم در اختیار قرار دادن داده‌های مورد نیاز ذینفعان است. در نهایت اثربخشی فرایندهای کنترلی در فعالیت‌های نظارتی بررسی می‌شود. ارزیابی مستمر، برای گرفتن تصمیمات بعدی لازم است.

مهم‌ترین وظایف حسابرس داخلی

برای کار به عنوان حسابرس داخلی، علاوه بر آنکه باید بدانید حسابرسی داخلی چیست، باید از وظایف یک حسابرس داخلی نیز آگاه باشید. حسابرس داخلی شرکت با گرفتن دسترسی به تمامی مدارک و اسناد، کار خود را شروع می‌کند. از جمله وظایف دیگر کارکنان، همکاری کامل با حسابرس است. وظیفه حسابرس پیدا کردن

تمامی اشتباهات و اشکالات در بررسی‌های مالی است. بدون حسابرسی، باید منتظر ضرر و زیان زیادی باشید. حسابرس کسی است که باید به امور مالی کاملاً تسلط داشته باشد. وظایف حسابرس داخلی او را مسئول پاسخگویی به مدیران و ارائه گزارشات می‌کند. اهدافی که حسابرس باید به آن برسد، شامل موارد زیر است:

- بهبود فرایند نظارت مالی در سازمان
- حفاظت از دارایی‌ها و مدیریت نیروی انسانی شرکت
- بررسی صحت گزارش‌های مالی شرکت
- شناسایی هدررفت منابع مالی

پس از آن که حسابرس با وظایف خود آشنا شد، باید بررسی و حسابرسی مالی را آغاز کند. وظایف حسابرس داخلی می‌تواند در ۳ دسته بندی کلی تقسیم شود. در هر کدام از این دسته‌ها، وظایف دیگری هم تعریف می‌شود.

درخواست مستندات از واحدهای سازمانی

طبق وظایف حسابرس داخلی، حسابرس می‌تواند شخص حقیقی یا حقوقی باشد. همچنین فرایند حسابرسی می‌تواند درون سازمانی یا برون سازمانی انجام شود. در هر دو شکل، حسابرس باید از تمامی واحدهای سازمانی موجود در چارت اداری، مستندات لازم را درخواست کند.

جمع بندی حساب‌ها باید در تاریخ مشخصی انجام شود، به همین دلیل حسابرس باید بدون فوت وقت کارش را آغاز نماید. حسابرس داخلی در فرآیند حسابرسی داخلی، مستقیماً با مدیران بالادستی در ارتباط است و باید به آن‌ها گزارش دهد. بنابراین تعاملات حسابرس و واحدهای سازمانی باید منجر به طبقه بندی اسناد با تشکیل پرونده حسابرسی شود.

حسابرسان داخلی باید اسناد مالی و مالیاتی را به طور دقیق بررسی کنند. البته حسابرسی مالیاتی، خودش می‌تواند یک شاخه جداگانه و فرآیندی تخصصی باشد.

شناسایی فرآیندها در واحدهای درگیر

از جمله وظایف اصلی حسابرس داخلی، شناسایی فرآیندها و فعالیت‌های موجود در سازمان است. حسابرس باید با مسئولان و مدیران هر واحد درگیر در امور حسابداری، مصاحبه کرده و ریز فعالیت‌های آنان را مشخص کند. معمولاً حسابرس به بررسی واحدهای زیر نیاز دارد:

- واحد فروش و حسابداری فروش
 - واحد انبار محصول (حسابداری انبار چیست؟)، حراست و نگهداری و حسابداری خزانه‌ها
 - خرید داخلی، صادرات و پیمانکاران
 - منابع انسانی، حسابداری حقوق و دستمزد
- در فرآیند حسابرسی داخلی، پیدا کردن منابع هدر رفت از قسمت فروش ممکن است. حسابرس باید مشخص کند که چه فعالیت‌هایی زیانبار است و باید متوقف شود. همچنین با بررسی حسابداری فروش می‌توان فاکتورهای اشتباه و قراردادهای ناقص را مشخص کرد. ورود و خروج کالاها به انبار هم باید از طریق واحد انبارداری، حراست و نگهداری بررسی شود.
- یک حسابرس خبره و کارگشته می‌تواند مغایرت‌ها در موجودی انبار را به راحتی پیدا کند. حسابرس در بررسی واحد خرید داخلی و فعالیتهای پیمانکاران، آن می‌تواند موارد کم بازده و زیان ده را مشخص نماید. تاثیر کار هر پیمانکار باید در حسابرسی داخلی اندازه‌گیری شود.
- در نهایت حسابرسی داخلی میزان افزایش دستمزدها را در بررسی واحد منابع انسانی پیدا می‌کند. علاوه بر آن حسابرس باید صحت پرداخت حقوق، بیمه و مزایا را به کارمندان و کارگران تایید نماید.

تکمیل چک لیست حسابرسی داخلی

آخرین وظیفه‌ای که بر دوش حسابرس داخلی شرکت است، تکمیل چک لیست‌های حسابرسی داخلی از جزئیات امور مالی خواهد بود. طبق فرآیند حسابرسی داخلی، خطاها و درصد انحرافات در چک لیست حسابرسی داخلی مشخص می‌شود.

با حسابرسی داخلی می توان ریسک ناشی از هر فرایند را هم مشخص کرد. با کامل شدن تجزیه و تحلیل حسابرس، فرایند ارزیابی و رتبه بندی فعالیت ها شروع می شود. حسابرس داخلی شرکت باید به مدیران گزارشی از نواقص شرکت با اولویت آن ها ارائه دهد.

نحوه گزارش دهی حسابرسی داخلی

به عنوان یک حسابرس باید بدانید که الزامات گزارش دهی در فرآیند حسابرسی داخلی چیست. تعریف حسابرسی داخلی و مراحل آن با هدف تفکیک الزامات، انتظارات و شناسایی ریسک های کلی آن ها انجام می شود و گزارش باید بیانگر تمامی این موضوعات باشد. یک گزارش کامل حسابرسی داخلی باید تعیین سطوح و حوزه های ریسک را شامل شود. در غیر این صورت گزارش شما ناقص است. بدون ارزیابی ریسک و ارائه راه حل های کاربردی برای کاهش ریسک و بهبود فرآیندها، تصمیم گیری در حوزه امور مالی بی اشکال نخواهد بود. به طور کلی گزارش حسابرسی داخلی باید شامل موارد زیر باشد:

- بخش ارزیابی ریسک
- مراحل انجام ارزیابی کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی
- روش های انجام کار
- فعالیت های با اهمیت
- تعیین سطوح و حوزه های ریسک
- موارد مستعد بهبود کنترل داخلی
- موارد مستعد بهبود تولید
- موارد مستعد بهبود بازاریابی و فروش
- موارد مستعد بهبود مدیریت منابع انسانی
- موارد مستعد بهبود مدیریت وجوه نقد

- موارد مستعد بهبود چرخه فروش، درآمدها، بدهکاران و دریافت‌ها
- موارد مستعد بهبود چرخه خرید، هزینه‌ها، بستانکاران و پرداخت‌ها
- موارد مستعد بهبود چرخه موجودی مواد و کالا
- خلاصه‌ای از تطبیق بودجه با عملکرد سال
- رقبای داخلی و خارجی و جایگاه شرکت در بازار
- صورت‌های مالی

حسابرسی داخلی با حسابرسی مستقل سازمان چه تفاوتی دارد؟

تفاوت حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل را می‌توان در ویژگی‌های مختلفی بررسی کرد. به عنوان یک حسابرس باید بدانید که تفاوت حسابرسی مستقل با حسابرسی داخلی چیست. مراحل و فرآیند حسابرسی داخلی ممکن است شباهت‌هایی با هم داشته باشند اما نتایج به کلی متفاوت است. حسابرسی داخلی و مستقل می‌تواند توسط یک نفر انجام شود اما این شخص حقیقی یا حقوقی باید تسلط کافی روی مفاهیم امور مالی داشته باشد. به طور خلاصه تفاوت حسابرسی داخلی با حسابرسی مستقل از سازمان را می‌توان در موارد زیر بیان کرد:

- **هدف از انجام حسابرسی داخلی شناسایی و کنترل ریسک و رسیدن به اهداف استراتژیک است.** اما حسابرسی مستقل وضعیت امور مالی و صحت آن‌ها را طبق قوانین و استانداردها مشخص می‌کند
- **حسابرسی داخلی می‌تواند توسط حسابرسان استخدامی یا به شکل برون سپاری انجام شود.** اما در حسابرسی مستقل، با بازرسان و حسابرسان مستقل سازمان طرف هستید
- **حسابرسی داخلی یک فرایند درون سازمانی است که اهداف و ریسک‌های سازمان را مشخص می‌کند.** اما حسابرسی مستقل تنها به بررسی تحریرات، نواقص و مغایرت‌ها می‌پردازد
- **گزارش حسابرسی داخلی توسط مدیریت سازمان و هیئت مدیره بررسی می‌شود.** اما داده‌های حسابرسی مستقل به دست ذینفعان و سهامداران می‌رسد.

- **نتایج حسابرسی داخلی باید به شکل مستمر و با تعیین مسئول مشخص، بررسی شود.** اما حسابرسی مستقل تنها در دوره‌های ۶ ماهه و یکساله توسط سازمان حسابرسی انجام می‌شود.
- **گزارش حسابرسی داخلی در دسترس عموم قرار نمی‌گیرد.** اما هدف اصلی حسابرسی مستقل گزارش دهی به سهامداران عام است.
- **انجام حسابرسی داخلی اختیاری است و می‌توانید به گزارشات واحد حسابداری بسنده کنید.** اما قوانین زیادی از ادارات و سازمان‌های دیگر مانند بانک شما را ملزم به انجام حسابرسی مستقل می‌کند.

اظهارنظر حسابرس در مورد کنترل‌های داخلی

مطابق قانون ساربنز آکسلی ۲۰۰۲، حسابرسان شرکت‌های سهامی عام باید درباره گزارش مدیریت از اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی اظهارنظر کنند. طبق استانداردهای حسابرسی شرکت‌های سهامی عام آمریکا، حسابرسی کنترل‌های داخلی باید همزمان با حسابرسی صورت‌های مالی انجام گیرد. ممکن است حسابرس، این دو اظهار نظر را در قالب یک گزارش صادر کند یا در قالب گزارش جداگانه‌ای با عنوان گزارش جداگانه در مورد کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی اظهارنظر نماید در صورت استفاده از گزارش ترکیبی در مورد صورت‌های مالی و کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، در گزارش، هم به صورت‌های مالی و هم به کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی اشاره می‌شود. هر چند استفاده از شکل ترکیبی مجاز است، اما انتشار گزارش‌های جداگانه رواج بیشتری دارد. سه نوع اظهارنظر حسابرس در خصوص کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی وجود دارد:

- **اظهارنظر مقبول:** اظهارنظر مقبول می‌تواند زمانی ارائه شود که هیچ‌گونه ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی و محدودیت در دامنه رسیدگی وجود نداشته باشد.

- **اظهار نظر مردود:** اظهارنظر مردود زمانی ارائه می‌شود که نواقص قابل ملاحظه‌ای در کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شرکت که می‌تواند به یک یا چند ضعف بااهمیت منتج شود، وجود داشته باشد.

- **اظهارنظر مشروط یا عدم اظهارنظر:** عدم اظهارنظر زمانی می‌بایست ارائه شود که محدودیت در دامنه رسیدگی وجود داشته باشد و حسابرس نتواند در خصوص اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت اظهارنظر کند.

طبق دستورالعمل سازمان بورس و اوراق بهادار ایران، حسابرس موظف است درباره استقرار و بکارگیری سیستم کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش توسط شرکت اظهارنظر کند. علاوه بر این، در صورتی که نقاط ضعف بااهمیتی درباره کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی وجود داشته باشد، ولی در گزارش مدیریت درباره کنترل‌های داخلی افشاء نشده باشد یا افشای آن ناقص باشد، این موضوع باید در گزارش حسابرس تصریح و نسبت به آثار آن بر دستیابی شرکت به اهداف تعیین شده موضع‌گیری شود. در استانداردهای حسابرسی نیز تصریح شده است که حسابرس باید درباره ضعف‌های بااهمیت در کنترل‌های داخلی به ارکان راهبری شرکت اطلاع‌رسانی کند.

نمونه سوالات فصل :

- (۱) حسابرسی داخلی را از نظر انجمن حسابرسان داخلی تعریف کنید .
- (۲) حسابرسان داخلی برای چه اهدافی ضرورت دارد تا به خوبی آموزش ببینند ؟
- (۳) حسابرسان داخلی برای ایجاد ارزش افزایی و اطمینان بخشی به کارکردها ؛ روی چه مواردی بایستی متمرکز شوند ؟
- (۴) برخی از نکات کلیدی قانون ساربینز-آکسلی را نام برده و به اختصار توضیح دهید .
- (۵) سه مزیت حسابرسی برای بازارهای سرمایه و اقتصاد جهانی را از نظر شبکه‌های جهانی حسابداری بنویسید.
- (۶) گزارش حسابرس داخلی (به طور کلی) باید شامل چه مواردی باشد ؟
- (۷) تفاوت های بین حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل را بنویسید .
- (۸) انواع اظهارنظر حسابرس در مورد کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی را بنویسید .

فصل ششم: انواع پارادایم های راهبری شرکتی

راهبری شرکتی یکی از عناصر حیاتی توسعه‌ی شرکت‌های سهامی محسوب می‌شود و تدوین قواعد حاکمیت در چارچوب پارادایم‌های حاکم بر محیط تجارت اسلامی به عنوان یکی از چالش‌های بزرگ کشورهای اسلامی است. اما به رغم بررسی‌های گسترده در خصوص راهبری شرکتی منطبق با مدل‌های غربی، در چارچوب پارادایم اسلامی، تحقیقات چندانی صورت نگرفته است. در این بررسی ساختار راهبری شرکتی اسلامی با مفاهیم سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه مورد بررسی و مقایسه قرار گرفته است. یافته‌های بررسی نشان می‌دهد که هر چند اصول سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه تا حدود زیادی مبتنی بر نظریه‌ی ذی‌نفعان است و از بالاترین تطابق و قابلیت استفاده در کشورهای مختلف برخوردار است، اما توجه به مؤلفه‌های نظری اسلامی نیز در تدوین آیین‌نامه‌ها و قوانین راهبری بهتر است مدنظر قرار گیرد.

مقدمه

با وجود اینکه مفاهیم راهبری شرکتی در طی چند دهه اخیر بارها توسط محققان مورد بررسی قرار گرفته است، اما بررسی‌های اندکی حول الگوهای راهبری شرکتی متناسب با پارادایم‌های اقتصاد اسلامی انجام شده است. راهبری شرکتی یکی از عناصر اصلی برای توسعه شرکت‌های سهامی محسوب می‌شود و تدوین این مهم در چارچوب پارادایم‌های حاکم بر محیط تجارت اسلامی یکی از چالش‌های بزرگ کشورهای اسلامی تلقی می‌شود. راهبری شرکتی به مفهوم جدید با ورشکستگی اساساً شرکت‌هایی همچون، انرون، ورد کام، تیکو در ایالات متحده آغاز شد. وقوع رسوایی انرون و موارد مشابه در آغاز قرن بیست و یکم، الگوی نظام راهبری شرکت‌های آمریکایی را که کامل‌ترین الگوهای نظام راهبری در دنیا تلقی می‌شد به شدت به چالش کشید. تا پیش از این رسوایی‌ها، تصور بر آن بود که کشتی نجات دنیا، پیروی از نظام راهبری شرکت‌های آنگلو ساکسونی است، اما رسوایی‌های مالی پی در پی در ایالات متحده گویای این بود که این نظام راهبری دارای نقایصی است و باید به فکر اصلاح بود. به عبارتی ماجرای انرون سبب شد برخی از ابعاد ناشناخته حاکمیت که پیش از آن کمتر مورد توجه قرار گرفته بود، آشکار گردد.

مفهوم راهبری شرکتی از منظر اسلام با تعریف رایج آن که اشاره دارد به سیستمی که بدان طریق شرکت‌ها به منظور برآورده کردن اهداف در راستای حمایت از حقوق و منافع تمام ذی‌نفعان هدایت و کنترل می‌شوند، تفاوت چندانی ندارد.

راهبری شرکتی در پارادایم اسلامی، ویژگی ها و شاخص های متمایزی را در مقایسه با سیستم های رایج غربی ارائه می کند به نحوی که به موردی خاص از یک نظریه ی وسیع تر تصمیم گیری اشاره دارد که از مفروضات اجتماعی-علمی آموزه های اسلامی که بر مبنای وحدانیت خداوند بنا شده، بهره می برد.

نکته ی مهم در این جا این است که عملاً بیش از دو دهه است مسئله ی راهبری شرکتی به شکل نوین مدنظر قرار گرفته، هنوز بر سر اینکه واقعا چیست، اجتماعی صورت پذیرفته است. در این فصل تمرکز اصلی بر این است که راهبری شرکتی چیست و تلاش شده است مفاهیم آن از دیدگاه سازمان همکاری های اقتصادی و توسعه با الگوی اسلامی تطبیق داده شود و در نهایت تعریفی از حاکمیت شرکتی متناسب با الگوی اسلامی ارائه گردد.

اهمیت و نقش راهبری شرکتی از نظر غرب و اسلام

اگر به نخستین مباحث دانشگاهی راهبری شرکتی در ایالات متحده توجه شود، به راحتی می توان دریافت که نقش راهبری شرکتی، عمدتاً مزایای آن در زمینه ادغام و خریدهای خصمانه به عنوان سازوکار کنترل هزینه های نمایندگی بوده است. از طرفی راهبری شرکتی ابعاد دیگری همچون نقش مالکان نهادی به عنوان ناظرین شرکت، کنترل مدیریت در مواردی که از اهداف شرکت و ذینفعان طفره می رود، و حداکثر نمودن ارزش سهام داران را در بر دارد. در خصوص خدمات مالی، هدف غایی راهبری شرکتی نه تنها کسب اطمینان از بی طرفی در برابر سهام داران است، بلکه طیف ذی نفعان را نیز برای رسیدن به شفافیت و پاسخگویی بیشتر در بر می گیرد. در دیدگاهی محدود، راهبری شرکتی به فرایندهایی اشاره دارد که در جهت افزایش سود و حداقل ساختن هزینه ها توسط سهام داران صورت می گیرد و در دیدگاهی وسیع تر، غالباً تمامی اشخاصی را در بر می گیرد که به نحوی با شرکت در ارتباط اند. اسکات هدف سیستم های راهبری شرکتی را چنین تشریح کرده است. در شرکتهای سهامی مدرن، با پیشرفت های فناوری و اقتصادی خاص، ضرورت سرمایه گذاری-های کلان وجود دارد که از طریق سرمایه گذارانی فراهم می گردد که بر روند اجرایی فعالیت های مدیریت اتکا دارند. از این رو سیستم های راهبری شرکتی در نقش مجموعه ای از قوانین، انگیزه ها و رفتارهایی است که اعتماد سرمایه گذاران را تأمین می کند و در نهایت هدف نهایی راهبری شرکتی، حداکثر نمودن کارآیی اقتصادی شرکت ها است.

هدف راهبری شرکتی در اسلام، تعریف و دستیابی به اهداف شاخص از طریق درک روابط بین متغیرهای مهم پشتیبانی شده توسط سیاست ها، برنامه ها و ائتلافات راهبردی است دقت و وضوح ویژگی های یک هدف به اتکای اجماع نهادی، منجر به تعیین چنین سیاست ها، برنامه ها و راهبردهایی که منجر به دستیابی به ابزارهای کاربردی صحیح آنچنان که مورد نیاز شرکت است، می شود چنین اهدافی، مقاصد شریعت را به عنوان هدف نهایی راهبری شرکتی معرفی می کند. راهبری شرکتی در اسلام و غرب، نقش بسیار حیاتی در راستای

تأمین اهداف خاص شرکت ها ایفا می کند. در حقیقت اسلام ارزش های آتی را از طریق تأکید بر عنصر شریعت که در مفاهیم غربی یافت نمی شود، افزایش می دهد. در بخش های بعدی به مقایسه ای اختلاف های میان مفاهیم غربی و اسلامی راهبری شرکتی پرداخته شده است. این فصل به طور جدی بر دو مدل راهبری شرکتی آنگلو ساکسونی و اروپایی به عنوان مدل های غربی تأکید دارد.

پارادایم های اصلی راهبری شرکتی

دو پارادایم حاکم در خصوص راهبری شرکتی وجود دارد. است. پارادایم اول (نئوکلاسیک) "تئوری نمایندگی اصلی" ابتدایی ترین مفهوم، نظریه ی نمایندگی اصلی بیان می دارد که مالک نمی تواند به نماینده (به عنوان مثال مدیریت) اعتماد کند.

مسئله ی اصلی این است که نماینده در نتیجه ی عدم تقارن اطلاعاتی موقعیت را بهتر از آنچه انجام می دهند، می داند و اینکه نظارت بر نماینده یعنی اینکه مالک، متحمل هزینه هایی می شود که بدان هزینه های نمایندگی گویند. از اینرو مالک در قراردادها بر نحوه ی شناسایی محرک هایی تمرکز می کند که نماینده را در راستای منافع مالک سوق می دهد که وی بتواند هزینه های مربوط به مسئله نمایندگی را کاهش دهد.

در نتیجه راهبری شرکتی با مسئله نمایندگی مرتبط است: چگونه مالک نسبت به مدیریت اطمینان حاصل می کند (که به طور عمده از مالک در شرکت های بزرگ جدا است)، که در راستای منافع آنها عمل می کند، ارزش در اختیار مدیران را افزایش می دهد و به خرج مالکان برای خود امپراتوری نمی سازد؟ در سال های اخیر بازتعریفی از نظریه ی نمایندگی ارائه شده است. روایت های امروزی نظریه ی نمایندگی اغلب از مدل های تئوری بازی برای شبیه سازی نتیجه مدنظر نماینده ی اصلی استفاده می کند.

اما نظریه ی مزبور در عرصه های علمی با نقدهای فراوانی از قبیل مفروضات مربوط به رفتار بشر که بسیار ساده تصور شده، یا در نظر گرفتن شرکت در قالب مجموعه ای از قراردادها و اینکه محدودیت کاربرد تئوری مزبور در سطح انواع خاصی از مالکیت روبروست.

با فرض نگرش تئوری بازی سؤال این است که منافع بازیگران مختلف چیست؟ و اینکه آیا بر مبنای محرک ها می توان این طور تصور نمود که هزینه های نمایندگی چیست؟

پارادایم دوم همان "نظریه ی نمایندگی" است که با مباحث نظریه ی احتمال ترکیب شده است. اساساً این چارچوب نظریه ی نمایندگی مستلزم تحلیل موقعیت های مختلف، عوامل اثرگذار و منافع است.

تمام این موارد در مجموع ثبت های شرکت، محرک های مختلف بازیگران، محدودیت ها و وابستگی متقابل را شکل می دهد. چارچوب احتمال در جستجوی تناسب میان عوامل بیرونی که نمی توان بر آن اثر گذاشت و وفق دادن تصمیمات اشخاص با این عوامل در حال تغییر همچون گسترش سازمانی خاص یا شرایط پر نوسان بازار است.

دیدگاه غربی راهبری شرکتی

در بررسی ادبیات موضوع حاکمیت، دسته‌بندی متفاوتی توسط بچت و بارسا ارائه شد. آنها مدل‌های موجود دسته‌بندی نسبتاً راهبری شرکتی را به عنوان راه‌حل‌های ممکن برای حل مسئله نمایندگی و مشکلات موجود در موارد پخش شدن سهام بین تعداد زیادی از سهام‌داران می‌دانند.

مدل‌هایی همچون مدل اعمال کنترل مدل مالکین طیفی (بلوکی)، مدل نظارت موکول شده به نماینده مدل بستانکاران عمده، مدل پاداش و مدل چند مؤسس از جمله مدل‌هایی است که بر اساس تحقیق آنها شناخته شد. در مجموع، این مدل‌ها در قالب مدل‌های راهبری شرکتی کمی تعبیر می‌شوند. با وجود تمام این مدل‌ها، شالوده بیشتر بررسی‌ها، متمرکز بر دو مدل است: یکی مدل آنگلو ساکسونی (نئولیبرال) و دیگری مدل اروپایی. هارت معتقد است منطق وجود سیستم‌های راهبری شرکتی، تعارض نمایندگی و هزینه‌های مرتبط با این مسئله است که نمی‌توان آن را به قراردادی خاص مربوط دانست. به علت همین تعارض در منافع، نمی‌توان با موضوع نمایندگی از طریق یک قرارداد معمولی برخورد کرد.

منطق وجود سیستم‌های راهبری شرکتی نیز در نتیجه همین دو مسئله است که می‌باید به صورتی اثربخش با آن برخورد نمود. هر سیستم دارای ویژگی‌های مخصوص به خود، ساختارهای شرکتی متفاوت و مفروضات متعدد است که در برخی از جنبه‌ها دارای اشتراک و در برخی دیگر متفاوت‌اند.

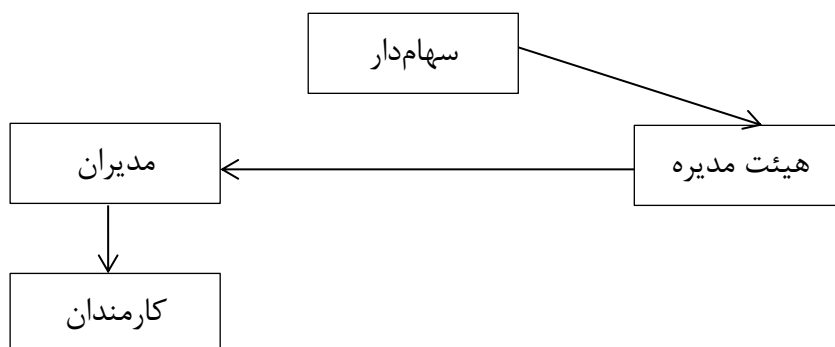
۱- مدل آنگلو ساکسون

مدل آنگلو ساکسون در کشورهایی همچون ایالات متحده، انگلستان، کانادا، و استرالیا که در آنها "اصل یک سهم، یک رای"، مورد توجه قرار دارد برقرار است. فرانک و مایر بر این باورند که ویژگی مدل بازار در کشورهای مزبور، برقراری روابط حضوری یا همان مفهوم معاملات آزاد بین شرکت و سرمایه‌گذاران است که در وهله‌ی اول نگران بازده‌های کوتاه‌مدت ناشی از سرمایه‌گذاری‌های خویش‌اند.

مدل آنگلو ساکسون بر اصولی تأکید دارد که بدان طریق بازار، به خصوص بازار سرمایه، اتحادیه‌های کارگری و بازار کنترل شرکت مؤثرترین موانع برای خودمحوری و صلاح‌دید شخصی در تصمیمات مدیریت به وجود می‌آورند و اینکه حق رأی باقی مانده‌ی سهام‌داران در نهایت می‌بایست منابع شرکت را در راستای افزایش ارزش دستاوردها دنبال کند.

میلر معتقد است تأکید نظام راهبری می‌بایست بر قدرت ارزش سهام‌دار باشد. به عبارت دیگر، تسلط بر عهده‌ی اشخاص است، نه دولت و نه رویه‌ها، و راهبری شرکتی نه تنها بر منافع مشتریان تأکید دارد، بلکه سهام‌داران، سرمایه‌گذاران، و مالکان نیز به عنوان مشتریان شرکت محسوب می‌شوند و تأکید بر اصل ارزش برای سهام‌دار قرار دارد. نمایه‌ی یک مدل آنگلو ساکسون را نشان می‌دهد.

نمایه یک - مدل آنگلو ساکسون



نمایه ی یک نشان می دهد که مدل آنگلو ساکسون بر اساس مفهوم اطمینان میان مشارکت کنندگان بازار بوده است و از رفتار ناشی از سود شکل می گیرد. شاید بارزترین وجه تمایز این مدل، ساختار مالکیت شرکتی است که در آن سهم مالکیت پراکنده است و اثرگذاری سهام داران بر مدیریت اندک است. این مورد ضرورت نگاه به مسائل قانونی مربوط به حمایت از منافع و حقوق سهام داران را نشان می دهد.

۲- مدل اروپایی

از زمانی که برلی و مینز در ۱۹۳۲ مسئله ی تفکیک مالکیت و مدیریت را مطرح کردند، گروهی به این باور رسیده اند که مدل آنگلو ساکسونی راهبری شرکتی دارای چالش های فراوانی است.

رویکرد دیگری که در تحقیقات راهبری شرکتی مد نظر قرار دارد، مدل ذی نفعان است. مدل در کشورهای همچون ژاپن، آلمان، ایتالیا، هلند، فرانسه دیده می شود که در آن ها بسیاری از شرکت های بزرگ بخشی از ساختار اجتماعی و اقتصادی هستند. در این سیستم، شرکت ها اغلب تأمین مالی خود را از طریق بانک هایی انجام می دهند که دارای روابط نزدیک و بلندمدت با مشتریان شرکت هستند.

مدل اروپایی، مبتنی بر مدل روابط محور است که بر حداکثرسازی منافع گروه وسیع تری از سهام داران تأکید دارد. ذی نفعان اصلی در عمل در این مدل کارکنان اند نه سهام داران (ولی در عمل، نه به طور قانونی). بازنگری در سیستم های راهبری شرکتی در کره جنوبی نیز چارچوبی شبیه به هیئت مدیره ی ناظر یا سیستم های دو بعدی در مدل اروپایی را ارائه می کند. این پیشرفت ها، گرایش به سیستم های ارزش برای سهام دار را در اندکی از کشورهای آسیایی منعکس می کند.

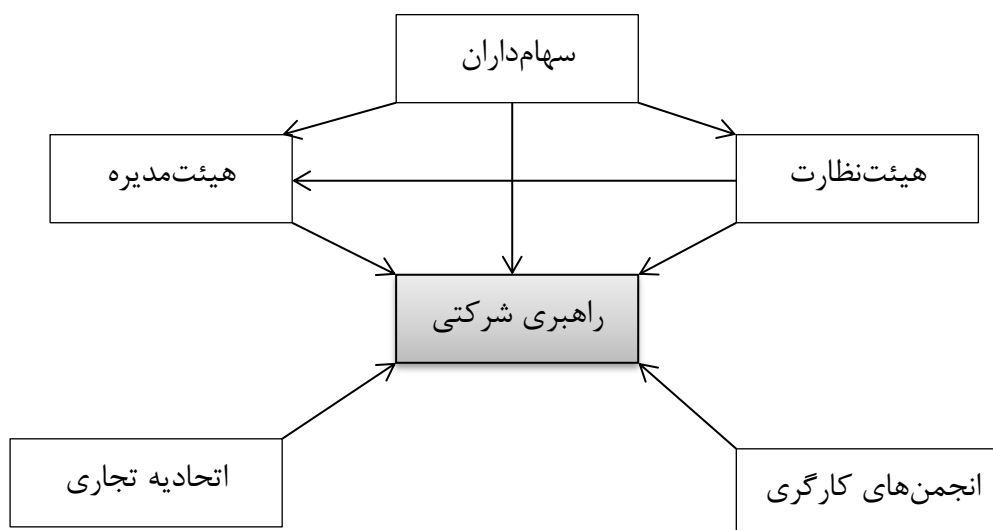
مدل اروپایی یا تئوری ذی نفعان، سه مسئله ی موجود در مدل های امریکایی را رد می کند: اصل اول این که تمام سهام داران برای مشارکت در تصمیمات شرکتی که بر آن ها اثر می گذارد، حق رأی دارند؛ دوم وظیفه ی

امانت داری مدیریت برای حفاظت از منافع تمام ذی نفعان و سوم اهداف شرکت برای تقویت منافع ذی نفعان نه فقط سهام داران است.

فریمن اصطلاح ذی نفعان را در قالب گروه هایی می داند که ادعای مشروع بر شرکت دارند یا این که به طور مستقیم یا غیر مستقیم در شرکت سهم دارند. به طور کلی می توان ذی نفعان را در شرکت ها به صورت سهام داران، ذی نفعان داخلی (کارمندان و اتحادیه های کارگری)، شرکای عملیاتی (مشتریان، عرضه کنندگان، اعتباردهندگان و پیمانکاران)، و اجتماع (دولت، اتحادیه های تجاری، سازمان های غیردولتی و جامعه ی مدنی) تقسیم کرد. در آلمان، چارچوب راهبری شرکتی عمدتاً بر محور تعداد اندکی از شرکت های بزرگ با بیش از هزاران کارمند است که شرکت ها در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده اند و در قالب سیستم دو بعدی فعالیت می کنند، یعنی هیئت نظارت و هیئت مدیره.

در آلمان، سیستم قانونی نقش چندانی در راهبری شرکتی ایفا نمی کند. با این حال، هیئت نظارت مسئولیت چندانی در تصمیم گیری ندارد و الزام در چارچوب تصمیم گیری های شرکتی، سبب کاهش اثربخشی نقش نظارتی متصوره برای هیئت نظارت می شود. در فرانسه نیز مسئولیت های هیئت مدیره و مدیران شرکت تنها منحصر به سهام داران نیست، بلکه طیف این مسئولیت و پاسخگویی به کارمندان، اتحادیه های کارگری، و عموم گسترده می شود.

نمایه دو – مدل اروپایی راهبری شرکتی



راهبری شرکتی با رویکرد اسلامی

مسئله‌ی راهبری شرکتی در سال‌های اخیر در کشورهای اسلامی نیز مورد توجه قرار گرفته است. با وجود افزایش توجه به تحقیقات مربوط به راهبری شرکتی که توسط سازمان‌هایی همچون بانک توسعه‌ی اسلامی صورت گرفته است، اما در خصوص ساختارهای راهبری شرکتی اسلامی ادبیات اندکی در دست است و حتی دیدگاه واحدی در کشورهای اسلامی وجود ندارد تا معنی دقیق راهبری شرکتی اسلامی را تبیین کند.

عمده‌ی کشورهای اسلامی از مدل‌های راهبری شرکتی آنگلو ساکسونی پیروی می‌کنند. با توجه به زیرساخت‌های اعتقادی، همچون وحدانیت خالق، دوری از گناه و فعل حرام، اقتصاد سالم و منصفانه و معاملات بدون ربا، آنچه در اسلام بیشتر مدنظر قرار دارد موضوع پاسخ‌گویی وسیع در برابر ذی‌نفعان با یک دیدگاه مکتبی است.

با وجود تفاوت‌های موجود در سیستم‌های اقتصادی کشورهای اسلامی با کشورهای غربی، لازم است که تعریف و الگویی متعادل شده با نظام اعتقادی اسلام برای کشورهای مزبور تدوین شود.

قوانین اسلامی برای راهبری شرکتی رهنمودهای وسیع تری را در اختیار قرار می‌دهد و وظایف و شیوه‌های موجود را در خصوص روش‌های انجام معاملات اقتصادی برای هدایت اخلاقی مسلمانان در بر می‌گیرد در حالیکه متن آموزه‌های آن از سنت‌های اولیه است و در فضایی خارج از تغییر و تحولات امروزی ارائه شده، اما از جامعیت چارچوب نظری کافی برخوردار است.

چودهوری و هوکو اشاره می‌کنند که هدف راهبری شرکتی در اسلام، تعریف و دستیابی به اهداف شاخص از طریق درک روابط بین متغیرهای مهم پشتیبانی شده توسط سیاست‌ها، برنامه‌ها و ائتلاف‌های راهبردی است.

دقت و وضوح ویژگی‌های یک هدف منجر به تعیین چنین سیاست‌ها، برنامه‌ها و راهبردهایی به اتکای اجماع نهادی و دستیابی به ابزارهای کاربردی صحیح آن چنان که برای شرکت مورد نیاز است، می‌شود. چنین اهدافی، مقاصد شریعت را به عنوان هدف نهایی راهبری شرکتی معرفی می‌کند. راهبری شرکتی در اسلام و غرب، نقش بسیار حیاتی در راستای تأمین اهداف خاص شرکت‌ها ایفا می‌کند. آنچه از تعاریف ارائه شده از راهبری شرکتی می‌توان دریافت، توجه بیشتر به سهام‌داران به عنوان ذی‌نفعان اصلی شرکت‌ها است، در حالیکه بر مبنای نظریه‌ی پاسخگویی و مسئولیت، ذی‌نفعان امروزی طیف عظیمی از سرمایه‌گذاران و سهام‌داران بالفعل و بالقوه، و ابعاد مختلفی از جوامع را در بر می‌گیرند که در آموزه‌های شریعت با توجه به مفاهیمی همچون رفاه و عدالت اجتماعی رنگ و بوی بیشتری می‌یابد. در این چارچوب، ثروت یک امانت و آزمایش است که عدم استفاده صحیح و معقولانه از آن، برای شخصی که آن را در اختیار دارد زیان‌آور خواهد بود. از این گذشته، مزیت اصلی ثروت ممنوعیت ربا است.

حقى معتقد است كه يكى از مهمترين ممنوعيت هاى موجود در برابر سوء استفاده از ثروت، ممنوعيت ربا است كه به طور كلى به معنای رباخوارى يا بهره است و نشان ميدهد مزيت تجارت اسلامى، معاملات صادقانه و منصفانه است كه انواع استثمار از بين مي رود. اصول كلى راهبرى شرکتي اسلامى در نمايه سه ارائه شده است.

اصول اخلاقی

اصول انصاف و صداقت در اسلام، چارچوب منطقی برای فعالیت و هدایت ارائه می کند. در اسلام انسان ها بر حسب رفتارها و اعمالشان طبقه بندی می شوند و این نشان می دهد كه هر سیستمی كه فاقد جو اخلاقی و معنوی مناسب باشد، بر سیستم نظارت چندان اثرگذار نخواهد بود. با توجه به این نکته كه مالك مطلق، خالق بی همتاست و انسان به عنوان جانشین وی است، مسلمانان موظف به انجام تجارت به شیوه ای اند كه شریعت مقدس مقرر می دارد. افشا و شفافیت پاسخ گویی در اسلام باید به افشا و شفافیتی منصفانه و صحیح بیانجامد. در وهله اول پاسخگویی در برابر خداوند مطرح است. این مفهوم نشان می دهد كه تمام منابعی كه در دست انسان است، به صورت امانت می باشد و از این رو افشای صحیح حقایق و اطلاعات بایست در بطن معاملات صورت گیرد. تصمیم گیری (شورا) فرایند هدایت و حاکمیت منتهی به تصمیم گیری است كه این فرایند با در نظر گرفتن طیف وسیعی صورت می پذیرد. اساس تصمیم گیری و هدایت در شریعت مقدس، مفهوم شورا است. مشورت در فرایند تصمیم گیری و حاکمیت با اتكای بر آرا و نظرات اشخاصی كه در برابر ذات مقدس خالق، تسلیم اند.

نمایه ۳. اصول كلى راهبرى شرکتي اسلامى	
اصول انصاف و صداقت در اسلام، چارچوب منطقی برای فعالیت و هدایت ارائه می کند. در اسلام انسان ها بر حسب رفتارها و اعمالشان طبقه بندی می شوند و این نشان می دهد كه هر سیستمی كه فاقد جو اخلاقی و معنوی مناسب باشد، بر سیستم نظارت چندان اثرگذار نخواهد بود با توجه به این نکته كه مالك مطلق، خالق بی همتاست و انسان به عنوان جانشین وی است، مسلمانان موظف به انجام تجارت به شیوه ای اند كه شریعت مقدس مقرر می دارد.	اصول اخلاقی
پاسخ گویی در اسلام باید به افشا و شفافیتی منصفانه و صحیح بیانجامد. در وهله اول پاسخگویی در برابر خداوند مطرح است. این مفهوم نشان دهنده این است كه تمام منابعی كه در دست انسان است، به صورت امانت می باشد و از این رو افشای صحیح حقایق و اطلاعات بایست در بطن معاملات صورت گیرد.	افشا و شفافیت
فرایند هدایت و حاکمیت منتهی به تصمیم گیری است كه این فرایند با در نظر گرفتن طیف وسیعی صورت می پذیرد. اساس تصمیم گیری و هدایت در شریعت مقدس، مفهوم شورا است. مشورت در فرایند تصمیم گیری و حاکمیت با اتكای بر آرا و نظرات اشخاصی كه در برابر ذات مقدس خالق، تسلیم اند.	تصمیم گیری (شورا)

برخی از آیات و مفاهیم بنیادی در اسلام نشان دهنده‌ی توجه عمیق بر فرایند تجارت و نحوه‌ی اجرای کسب و کار بر اساس جایگاه جانشینی انسان در زمین، پاسخ‌گویی نهایی در برابر خداوند، شفافیت بالا، صداقت، و شورا در فرآیند حاکمیت و تصمیم‌گیری است. با توجه به مفاهیم فوق می‌توان راهبری شرکتی اسلامی را بدین صورت تعریف نمود: مجموعه‌ای از قواعد منسجم برای به کارگیری بهینه منابع و هدایت شرکت‌ها با در نظر گرفتن حقوق تمام ذی‌نفعان که با انطباق بر قواعد شریعت منجر به بالاترین میزان شفافیت و بهترین تصمیم‌گیری شود.

اصول راهبری اسلامی در مقایسه با اصول سازمان همکاری های اقتصادی و توسعه

اصول سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه اصول سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه یکی از پذیرفته شده‌ترین اصول راهبری در دنیاست که در شش فصل تدوین شده است. در نمایه‌ی چهار اصول راهبری شرکتی از دیدگاه این سازمان با مبانی شریعت مورد مقایسه قرار گرفته است.

خلاصه

در این فصل مفاهیم و ساختارهای راهبری شرکتی اسلامی و سایر اصول متداول از جمله اصول راهبری شرکتی سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه مورد بررسی قرار گرفت. آنچه از مجموع تعاریف ارائه شده از راهبری شرکتی برمی‌آید این است که همه‌ی این تعاریف عنصری واحد بنام پاسخ‌گویی دارند اما دامنه‌ی توجه به شخص پاسخ‌خواه از دید تعاریف فوق گاه پنهان مانده است. در تعاریف جدیدتر راهبری شرکتی (سولومون، ۲۰۱۰) همچون تعریف والکر (۲۰۰۹)، یا تعریف فدراسیون بنی‌المللی حسابداران (۲۰۰۴)، و آیین‌نامه‌ی راهبری شرکتی ایران می‌توان اثر ذی‌نفع را به صورتی ملموس‌تر درک کرد. هرچند بر سر راهبری شرکتی و تعاریف آن هنوز اجماعی وجود ندارد، اما می‌توان ادعا کرد، تعریف راهبری شرکتی مبتنی بر شریعت، ابعاد وسیعی از ذی‌نفعان را بر اساس الگویی اخلاقی در بر می‌گیرد. درعین حال، شواهد حاصل از بررسی نشان می‌دهد که هر چند اصول سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه تا حدود زیادی مبتنی بر نظریه‌ی ذی‌نفعان بوده و از بالاترین تطابق و قابلیت استفاده در کشورهای مختلف برخوردار است، اما بهتر است که مؤلفه‌های نظری اسلام نیز در تدوین آیین‌نامه‌ها و قوانین راهبری مدنظر قرار گیرد.

نمایه ۴. اصول راهبری شرکتی اسلامی در مقایسه با اصول سازمان همکاری های اقتصادی و توسعه		
اصل	اصول سازمان همکاری های اقتصادی و توسعه	اصول اسلامی
اصل ۱. اطمینان از مبنایی برای یک چارچوب راهبری شرکتی موثر	- افزایش شفافیت و کارایی بازار با تساوی قانون و تقسیم مسئولیت ها	- گسترش تجارت منطبق با چارچوب اخلاقی شریعت - - اعتقاد در سود و زیان - تقدم عدالت و رفاه اجتماعی با تعهدات اجتماعی و معنوی
اصل ۲. حقوق سهام داران و کارکردهای اصلی مالکیت	- حقوق سهام داران اصلی - مشارکت در تصمیم گیری در مجامع عمومی - ساختارهای بازار به منظور کنترل شرکت - حقوق مالکیت برای تمام سهام داران - فرایندهای مشورتی	- اموال به عنوان امانتی است از جانب خداوند - قدرت مطلق از خدا - جامعه به عنوان مجموعه ذینفعان - پاسخگویی نه تنها در برابر ذینفعان، بلکه همچنین در برابر خداوند به عنوان مالک مطلق
اصل ۳. رفتار یکسان با سهام داران	- حمایت از سهام داران اقلیت و سهام داران بیرونی	- عدل و انصاف به عنوان ارزش - توزیع یکسان ثروت به همه ذینفعان و اعضای زیان دیده به شکل صدقه و زکات - رفاه جامعه و افراد هم با تعهدات معنی و هم اخلاقی - احساس مساوات
اصل ۴. نقش ذینفعان در راهبری شرکتی	- ایجاد ثروت، فرصت شغلی، توسعه پایدار و صحت مالی موسسات مالی	- پاسخگویی اسلامی برای رستگاری و رفاه اجتماعی - رعایت تقسیم بندی حلال و حرام در معاملات - رفاه اجتماعی و فردی از هر دو جنبه مادی و معنوی - رسیدگی به تمام جامعه
اصل ۵. افشاء و شفافیت	- مسائل مربوط به شرکت - وضعیت مالی - عملکرد، مالکیت و حاکمیت	- پاسخگویی به رعایت شریعت - اهداف اقتصادی - اجتماعی مرتبط با کنترل شرکت - عدالت، تساوی، صداقت و شفافیت - پاسخگویی گسترده به طور مستند
اصل ۶. مسئولیت پذیری هیئت مدیره	- هدایت راهبری - نظارت بر مدیریت - پاسخگویی به شرکت و ذینفعان	- پاسخگویی نه تنها به شرکت یا هیئت مدیره یا ذینفعان بلکه همچنین پاسخگویی در برابر خالق - راهنمایی کامل و یکپارچه - مذاکرات و تعاون - در جستجوی مشورت برای هر تصمیم مربوط به ذینفعان

نمونه سوالات فصل :

- (۱) اهمیت و نقش راهبری شرکتی از نظر غرب را بنویسید.
- (۲) اهمیت و نقش راهبری شرکتی از نظر اسلام را بنویسید.
- (۳) دو پارادایم موجود و حاکم بر راهبری شرکتی را نوشته و یکی را به دلخواه خود توضیح دهید .
- (۴) مدل آنگلو ساکسون را به عنوان یکی از مدل های غربی به راهبری شرکتی تحلیل کنید .
- (۵) مدل اروپایی راهبری شرکتی را به اختصار بررسی کنید .
- (۶) اصول کلی راهبری شرکتی اسلامی را نوشته و یکی از آنها را شرح دهید .
- (۷) اصل افشا و شفافیت را از منظر راهبری شرکتی اسلامی با سازمان همکاریهای اقتصادی و توسعه مقایسه کنید.

منابع :

- (۱) بیتا مشایخی، ساسان مهرانی (۱۳۹۸)، «**حسابرسی داخلی**»، انتشارات دانشگاه تهران.
- (۲) بیتا مشایخی، مهین شاکری (۱۳۹۵)، «**راهبری شرکتی (مفاهیم و مورد کاوی)**»، انتشارات بورس.
- (۳) پژوهشگاه حوزه و دانشگاه (۱۳۹۱)، «**بررسی تطبیقی پارادایم‌های راهبری شرکتی از منظر اسلام و غرب**»، نخستین کنگره بین‌المللی علوم انسانی اسلامی، تهران.
- (۴) کردستانی، غلامرضا و حامد آراد (۱۳۸۶)، «**آیین‌نامه نظام راهبری شرکتی**»، بورس اوراق بهادار تهران.
- (۵) مسعود حسنی القار (۱۳۹۶)، «**نظام راهبری شرکتی**»، انتشارات دانشگاه بزرگمهر قاننات.
- (۶) وهاب رستمی، حامد آراد، سلام عبدالله زاده، عبدالحسین برشید (۱۳۹۷)، «**پارادایم‌های راهبری شرکتی**»، مجله حسابدار رسمی، صفحات ۸۱ تا ۸۴.