

حاکمیت شرکتی، حسابرسی و کمیته حسابرسی

دکتریحیی حساس یگانه

عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

مرئضی معیری

دانشجوی دکتری حسابداری

مقدمه

شواهد موجود حکایت از آن دارد که حاکمیت شرکتی به یکی از رایج‌ترین عبارات در واژگان تجارت جهانی در شروع هزاره جدید تبدیل شده است. فروپاشی شرکت‌های بزرگی مانند انرون^۱ و ورلدکام^۲ در آمریکا در سال‌های اخیر، توجه همگان را به نقش برجسته حاکمیت شرکتی و توجه جدی به اصول مذکور در مورد پیشگیری از وقوع چنین فروپاشی‌هایی جلب کرده است.

بررسی تعریف‌ها و مفاهیم حاکمیت شرکتی و مرور دیدگاه‌های صاحب‌نظران، حکایت از آن دارد که:

- حاکمیت شرکتی یک مفهوم چند رشته‌ای (حوزه‌ای) است، و هدف نهایی حاکمیت شرکتی دستیابی به چهار مورد زیر در شرکت‌ها می‌باشد:

- پاسخگویی،

- شفافیت،

- عدالت (انصاف)،

- رعایت حقوق ذی‌نفعان

با مرور تعریف‌های یاد شده و تحلیل آنها می‌توان تعریف جامع و کامل زیر را ارائه کرد:

”حاکمیت شرکتی، قوانین، مقررات، ساختارها، فرایندها، فرهنگ‌ها و سیستم‌هایی است که موجب دستیابی به هدف‌های پاسخگویی، شفافیت، عدالت و رعایت حقوق ذی‌نفعان می‌شود.“ هرچند، تشکیل شرکت‌های بزرگ و تفکیک مالکیت از مدیریت در سطح جهانی در اواخر سده نوزدهم و اوایل سده بیستم صورت گرفته و قوانین و مقررات برای نحوه اداره شرکت‌ها تا دهه ۱۹۹۰ وجود داشته، با این همه موضوع حاکمیت شرکتی به شکل کنونی در دهه ۱۹۹۰ در انگلستان، آمریکا و کانادا در پاسخ به مشکلات مربوط به اثربخشی هیات مدیره شرکت‌های بزرگ مطرح شده است. مبانی و مفاهیم حاکمیت شرکتی با تهیه گزارش کدبوری^۳ در انگلستان، مقررات هیات مدیره در شرکت جنرال موتورز آمریکا و گزارش دی^۴ در کانادا شکل گرفت. بعدها با گسترش سرمایه‌گذاری‌های بین‌المللی، نهادهای مختلفی همچون بانک جهانی، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^۵ و ... در این زمینه فعال شده و اصول متعدد و متنوعی را منتشر کرده‌اند. یکی از آخرین اصول منتشر شده در سطح جهانی، اصول سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در سال ۲۰۰۴ است که شش حوزه زیر را در برمی‌گیرد.

- تامین مبنایی برای چارچوب موثر حاکمیت شرکتی،
 - حقوق سهامداران و کارکردهای اصلی مالکیتی،
 - رفتار یکسان با سهامداران،
 - نقش ذی‌نفعان در حاکمیت شرکتی،
 - افشاء و شفافیت،
 - مسئولیت‌های هیات مدیره، شامل کنترل‌های داخلی،
 سابرسی داخلی و ...
 در سال‌های اخیر، سابرسی داخلی به عنوان یکی از سازوکارهای درون سازمانی، نقش بسیار با اهمیتی در ساختار حاکمیت شرکتی در جهان پیدا کرده است.
 در سطح جهانی، از اوایل سده گذشته و با تاسیس بنگاه‌های اقتصادی بزرگ و پیچیده‌تر شدن فعالیت‌ها، امکان رسیدگی به تمام فعالیت‌ها توسط مدیریت سلب شد و سابرسی داخلی به عنوان حرفه‌ای برای یاری سازمان‌ها برای انجام درست کارها، پا به عرصه وجود گذاشت.
 سابرسی داخلی به سرعت در جهان مورد پذیرش و حمایت مدیران شرکت‌ها قرار گرفت و اهمیت یافت و از دهه ۱۹۵۰ تا آغاز هزاره جدید، در هر دهه نقش‌های جدیدتری به عهده گرفت.

تحقیقات در حوزه حاکمیت شرکتی

در حالی که در اغلب تحقیقات انجام شده در حوزه حسابداری، مدیریت مالی و سایر رشته‌های مدیریتی بیشتر به ارتباط بین حسابداری، سابرسی و کنترل‌های تجاری پرداخته شده، در طی سال‌های اخیر بیشتر تحقیقات انجام شده بر مفهوم حاکمیت شرکتی و تامین منافع سهامداران و نیز افزایش این منافع، تاکید داشته است. تحقیقات انجام شده عمدتاً بر ساختار هیات مدیره، عملکرد آن و کمیته‌های سابرسی توجه می‌نمایند. به‌طور کلی، جهت حفظ منافع سهامداران و افزایش منافع تمام ذی‌نفعان (به عبارتی تمام جامعه)، باید بر نقش سابرسی توجه بیشتری کرد.

فاما و جنسن^۶ (۱۹۸۳) معتقدند که در اغلب آثار حسابداری و مدیریت مالی، حاکمیت شرکتی به عنوان "طیفی از سازوکارهای کنترلی که از منافع سهامداران واحد تجاری حفاظت کرده و منجر به افزایش منافع آنها می‌گردد" تعریف می‌شود.

شده قبلی در حوزه حسابداری، مدیریت مالی و سایر رشته‌های مدیریتی از چهار دیدگاه به موضوع حاکمیت شرکتی توجه کرده‌اند.

در دیدگاه تئوری نمایندگی که بخش عظیمی از تحقیقات را در حوزه‌های حسابداری و مدیریت مالی به خود اختصاص می‌دهد، فرض بر آن است که مدیران براساس منافع شخصی خود عمل می‌نمایند و منافع سهامداران در اولویت امور قرار نمی‌گیرد. براساس این تئوری، نظام حاکمیت شرکتی از سازوکارهای عقد قرارداد استفاده می‌نمایند تا رفتارهای منفعت طلبانه مدیران را تحت کنترل قرار دهد. آنچه که بیشتر در این تئوری مورد توجه قرار می‌گیرد، موضوع استقلال نظارت‌کنندگان (معمولاً اعضای غیرموظف هیات مدیره) از مدیریت و داشتن تخصص و تجربه لازم در زمینه نظارت و کنترل می‌باشد.

دیدگاه دوم، دیدگاه وابستگی منافع^۸ است که غالباً در بین ادبیات رشته‌های مدیریتی مشاهده شده است. در این دیدگاه، مدیریت سعی دارد تا از طریق ارتباطات خود با اعضای هیات مدیره به منافع اطلاعاتی محرمانه و سایر منابع دست پیدا کند. براساس این دیدگاه، وظیفه هیات مدیره همکاری و مساعدت با مدیریت جهت تعیین سیاست‌ها و راهبردهای واحد تجاری می‌باشد. هیات مدیره تلاش می‌کند که محصولات، بازارها و راهبردهای جدید را شناسایی کرده و مدیریت را در اجرای طرح‌های راهبردی یاری رساند. از این رو، در این دیدگاه انتظار می‌رود که اعضای هیات مدیره از ویژگی‌هایی چون تخصص و تجربه تجاری، دانش و توانایی دستیابی و فراهم آوردن منابع برون سازمانی برخوردار باشد.

دیدگاه دیگری که در حوزه حاکمیت شرکتی مورد توجه قرار گرفته است، تحت عنوان تسلط مدیریت^۹ یاد می‌گردد که توسط گالبرایت^{۱۰} (۱۹۶۷)، ولفسون^{۱۱} (۱۹۸۴) و کوسنیک (۱۹۸۷)^{۱۲} مطرح گردید. برخلاف تئوری نمایندگی و دیدگاه وابستگی منابع، در این دیدگاه اجرای فرآیند حاکمیت شرکتی بدون تحمل ضرر و زیان امکان‌پذیر نمی‌باشد. سازوکارهای حاکمیت شرکتی قادر به نظارت نبوده و عبارت نظارت بر مدیریت در این دیدگاه، اصطلاحی نمادین تلقی می‌گردد. در این دیدگاه مدیریت ارزش سازمان از دوستان و همکاران نزدیک خود جهت تشکیل اعضای

هیات مدیره استفاده می نمایند. بدین ترتیب، اعضای هیات مدیره اطلاعات مربوط به واحد تجاری و صنعت را از مدیریت دریافت کرده و در فرآیند کلی حاکمیت شرکتی مطیع و غیرفعال^{۱۳} می باشند. براساس این دیدگاه، اعضای هیات مدیره پیگیر تصویب فعالیت های مدیریت، نظارت بر چگونگی تحقق مقررات و رعایت الزامات قانونی و نیز افزایش پاداش مدیریت ارشد واحد تجاری می باشند.

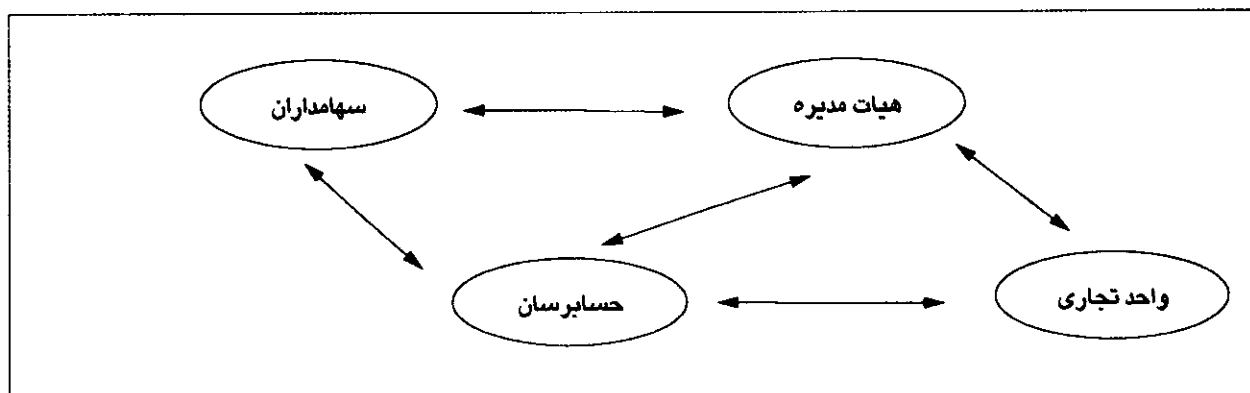
با توجه به مباحث فوق، مشاهده می گردد که اگر چه در تمامی این دیدگاه ها پیش فرض اولیه کسب منافع سهامداران می باشد؛ ولی فقط به اعضای هیات مدیره و تیم مدیریت واحد تجاری توجه شده و سهامداران و سایر ذی نفعان، در هیچکدام از دیدگاه های یاد شده مورد توجه قرار نمی گیرند. علاوه بر این نقش حسابرسان به عنوان یکی از اجزای مهم مکانیزم حاکمیت شرکتی نادیده انگاشته شده است.

با بررسی تحقیقات انجام شده در حوزه حاکمیت شرکتی مشاهده می شود که تحقیقات انجام شده درباره ارتباط حسابرسی با حاکمیت شرکتی بسیار اندک بوده و در اندک تحقیقات موجود، غالباً به تاثیرات حاکمیت شرکتی بر حسابرسی پرداخته شده است و تاثیرات حسابرسی بر حاکمیت شرکتی و نقش آن در موضوع حاکمیت شرکتی کمتر مورد توجه قرار گرفته است.

حاکمیت شرکتی و مکانیزم های آن منجر به کاهش ریسک حسابرسی می گردد و حسابرسان قادر خواهند بود تا به ارزیابی کیفیت حاکمیت شرکتی اعمال شده در واحدهای

شناخت نقش حسابرسی در فرآیند حاکمیت شرکتی نساپیر (۱۹۹۷)^{۱۴} طی تحقیقی که بین شرکت های بریتانیایی انجام داد، به این نتیجه دست یافت که روابط بین مدیران، حسابرسان و سهامداران محدود به روابط قانونی بوده و تمام این گروه ها بخشی از کل واحد تجاری می باشند. براساس این تحقیق، مشاهده گردید که در برهه ای از زمان سهامداران تبدیل به مدیر واحد تجاری شده و طی گذشت زمان، مدیران به حسابرسان و ناظران فعالیت های واحد تجاری مبدل می گردند. براین اساس، صورت های مالی و سایر گزارش های مالی، توسط مدیریت و جهت ارائه به سهامداران تهیه می گردند و برخی از سهامداران به عنوان حسابرس وظیفه بررسی و گواهی دادن نسبت به صحت و منصفانه بودن آنها را بر عهده دارند.

کل واحد تجاری در دیدگاه سنتی

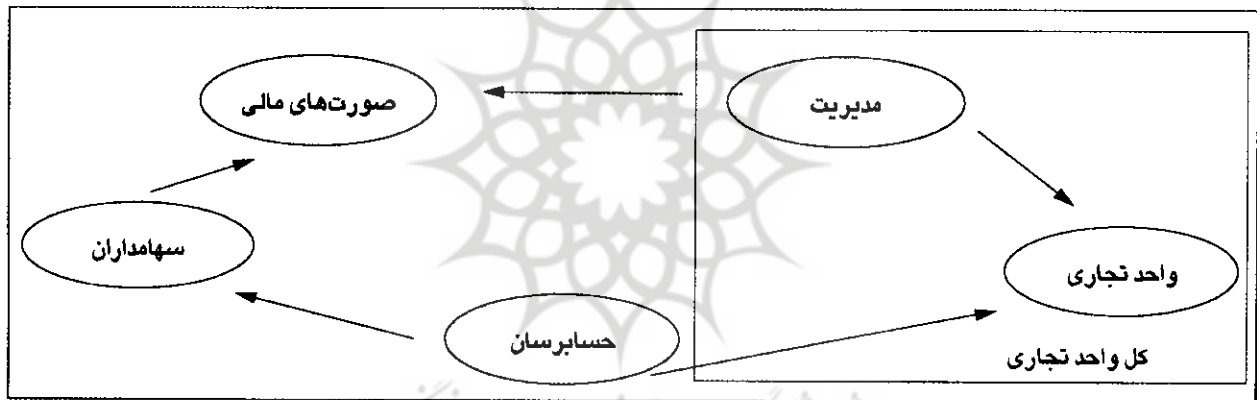


فزونی نهاد. اگر چه براساس قوانین موجود، کماکان مدیران و سهامداران از اجزای یک واحد تجاری یکپارچه بودند، ولی عدم توانایی و درک مسأله سهامداران جهت بررسی گزارش‌های مالی، تبدیل به مشکل جدید آن دوران گردید. بدین ترتیب، قانون شرکت‌ها در اواخر قرن نوزدهم میلادی و اوایل قرن بیستم، تهیه صورت‌های مالی استاندارد را الزامی کرد و شرکت‌ها ملزم شدند تا صورت‌های مالی را توسط حسابرسی مستقل از واحد تجاری و مدیران گواهی نمایند. در نتیجه، حسابرسی در سیاست‌های حاکمیت شرکتی کشورهای مختلف دنیا تبدیل به یکی از اجزای مهم آن گردید.

واتز^{۱۵} و زیمرمن^{۱۶} معتقدند که به طور کلی هدف از ارائه گزارش‌های مالی، انعکاس چگونگی ایفای وظیفه مباشرت مدیریت در طول مدت تصدی وی به عنوان مدیر واحد تجاری می‌باشد. مدیران خود را نماینده کل شرکت و یا به عبارتی مدیران، سهامداران و حساب‌برسان می‌دانند و گزارش‌های مالی، به طور مستقیم موجب کسب اطمینان در رابطه با نپرداختن به فعالیت‌های متقلبانه و اختلاس می‌گردد. این دیدگاه، دقیقاً منطبق با دیدگاه تئوری نمایندگی درباره حاکمیت شرکتی می‌باشد.

طی قرن نوزدهم میلادی، به تدریج شرکت‌های کوچک با یکدیگر ادغام شدند و فاصله بین مدیریت و مالکیت روبه

دیدگاه نوین و نقش جدید حساب‌برسان



از قبیل مسئولیت در قبال صحت و منصفانه بودن صورت‌های مالی شانه خالی کند.

هیات مدیره علاوه بر تعهدات خود نسبت به مدیریت مناسب واحد تجاری و حرکت در جهت منافع سهامداران، مسئولیت‌های دیگری از قبیل حفاظت از دارایی‌ها، جلوگیری از وقوع تقلب و کشف تقلب‌های انجام شده و سایر اعمال غیرقانونی را برعهده دارد.

روش‌ها و رویه‌های حسابداری و سایر کنترل‌های مالی در صورتی که توسط حساب‌برسان داخلی و نیز کمیته حسابرسی به طور منظم بررسی شوند، می‌توانند موثرتر باشند. هیات مدیره باید به منظور دستیابی به اطلاعات صورت‌های مالی صحیح و منصفانه، به طور مستمر سیاست‌ها و روش‌های حسابداری مناسب را براساس استانداردهای موجود به کار برده و در مواقعی که نیاز به

هیات مدیره

هیات مدیره نسبت به صحت و منصفانه بودن حساب‌های مالی واحد تجاری مسئولیت دارد. با این حال، غالباً دادگاه‌ها از تعیین وظایف سنگین هیات مدیره شانه خالی می‌نمایند. طی سال‌های اخیر، مواردی مشاهده شده است که دادگاه‌ها تلاش کرده‌اند به کارگیری استانداردهای بیشتری را جهت هیات مدیره پیشنهاد کنند. براساس قانون شرکت‌ها (۱۹۸۵) اعضای هیات مدیره به عنوان تضمین‌کننده صحت و منصفانه بودن صورت‌های مالی شناخته شده‌اند. اما دادگاه‌ها و مراجع قضایی با تفسیری که از این قانون داشتند، حوزه وظایف هیات مدیره را محدود به وظایف عادی و براساس مهارت‌های آنها تعیین نمودند. بدین ترتیب، هیات مدیره‌ای که صورت‌های مالی را به کمک حسابداران رسمی تهیه می‌نماید؛ می‌تواند از مسئولیت‌هایی

می‌گیرد، برقرار گردد. حسابرسان باید در جهت همکاری با مدیران کار کنند، نه علیه آنها.

از سوی دیگر، حسابرسان ملزم هستند تا مهارت‌های حرفه‌ای خود را به صورت بی‌طرفانه به کار برند و در عین حال، ویژگی استقلال و دیدگاه انتقادی خود را حفظ نمایند. در این بین، هیات مدیره باید تلاش نماید تا رابطه بین حسابرسان و مدیریت با سهولت بیشتری پیش رود. این روند باید بگونه‌ای باشد که مدیران نسبت به مسئولیت‌های خود واقف بوده و ضمن رعایت کنترل‌های داخلی واحد تجاری، به سوی تداوم فعالیت گام بردارند و توضیحات لازم جهت حسابرسان ارائه گردد.

سهامداران

بررسی عملکرد هیات مدیره در قبال وظایف قانونی و تعهدات آنها در قبال سهامداران شرکت، حق قانونی سهامداران می‌باشد. قدرت هیات مدیره نباید تبدیل به عاملی گردد که تصمیم‌های آنها را منجر به اقدامات غلط و مخاطره‌آمیزی کند که در نهایت، به ایجاد ضرر و زیان برای سهامداران منتهی شود. در مواردی مشاهده شده که مدیران با استفاده از قدرت اجرایی خود اقدام به انتخاب حسابرسانی می‌نمایند که بر آنها نفوذ داشته و آنها را مجبور کنند تا رویه‌های حسابداری اعمال شده را بپذیرند. لذا در اینجا مشکل اصلی آن است که ارتباط مستقیمی بین سهامداران و حسابرسان به وجود نمی‌آید و بدین ترتیب، سهامداران در فرایند عزل و نصب تیم حسابرسی، قادر به ایفای نقش نمی‌باشند. در هر حال، تا هنگامی که مسئولیت مدیران غیرموظف هیات مدیره مشابه با مدیران موظف آن باشد، نظارت بر عملکرد اعضای هیات مدیره از کارایی و اثربخشی لازم برخوردار نمی‌باشد. در چنین شرایطی، اگر سهامداران در انتخاب و برکناری حسابرسان دخالت موثری نداشته باشند؛ نمی‌توانند بر فعالیت‌های مالی نظارت مناسبی داشته باشند. در این حالت، رابطه حسابرسان با مدیران راحت‌تر خواهد بود.

حاکمیت شرکتی و کمیته حسابرسی

مشکلات عنوان شده قبلی در رابطه با چگونگی اعمال حاکمیت شرکتی از سوی اعضای هیات مدیره و مدیران

برآورد باشد، برآوردهای انجام شده به طور منطقی و محتاطانه صورت پذیرند.

افزایش حقوق هیات مدیره، پاداش و حق اختیار خرید سهامی که به آنها تعلق می‌گیرد، دیدگاهی را تداعی می‌کند که مدیران بیشتر به دنبال کسب منافع خود بوده و از منافع سهامداران شرکت به عنوان تامین‌کننده مالی فعالیت‌های تجاری غافل می‌باشند. این امر تا جایی پیش رفته که در بسیاری از موارد حتی با وجود پدیدار شدن علایم ورشکستگی مالی، باز هم حقوق تعلق گرفته به هیات مدیره کاهش نمی‌یابد.

شرکت‌ها از طریق تصمیم‌های اتخاذ شده از سوی هیات مدیره خود، اقدام به تنظیم سیاست‌ها و اهداف خود می‌نمایند. اهداف مذکور از سوی مدیران ارشد به مدیران اجرایی شرکت ابلاغ می‌شود تا سیاست‌های اتخاذ شده اجرا گردند. فرض بر آن است که هیات مدیره با تطابق نتایج واقعی عملیات با اهداف تعیین شده، هر چه سریع‌تر مشکلات ایجاد شده را شناسایی و پس از یافتن دلایل انحراف از اهداف تعیین شده، اقدام به اصلاح مشکلات نماید.

اما مشکل هنگامی آشکار می‌گردد که برخی از اعضای هیات مدیره (غالباً اعضای غیرموظف) سوالاتی را در جلسات هیات مدیره عنوان می‌نمایند و جواب دادن به این‌گونه پرسش‌ها، منجر به شکل‌گیری سوال‌های دیگر می‌شود. در اکثر موارد، مدیران ارشد اجرایی قادر به پاسخگویی مناسب نیستند و به همین دلیل، از کار کردن با اینگونه افراد (اعضای غیرموظف هیات مدیره) اکراه دارند. بدین ترتیب، شانس انتخاب مجدد این اعضا در هیات مدیره شرکت کاهش می‌یابد. در هر حال، واضح است که اخذ تصمیم‌های سریع و بدون تأمل، الزاماً نمی‌تواند در جهت کسب منافع سهامداران باشد. هیات مدیره نباید بر اساس آنچه حاصل شده عمل نماید، بلکه باید بر اساس آنچه انتظار می‌رفت انجام شود، تصمیمات لازم را اخذ نماید. به طور کلی، شرکت‌ها قصد دارند تا شکست‌ها و انتقادات را به سوی فردی خاص سوق دهند، ولی واقعیت آن است که متهم اصلی، هیات مدیره شرکت می‌باشد.

باید نوعی ارتباط حرفه‌ای بین حسابرسان و مدیرانی که صورت‌های مالی تهیه شده توسط آنها مورد حسابرسی قرار

فعالیت‌های کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های تجاری مورد بازبینی قرار گرفت و قوانین زیادی مطرح گردید که نظارت بر حاکمیت شرکتی، فرآیند تهیه صورت‌های مالی، ساختار کنترل داخلی و عملیات حسابرسی را مورد توجه قرار می‌داد. قانون ساربنز آکسلی^{۱۹} که تحت عنوان قانون حمایت از سرمایه‌گذاران و اصلاح حسابداری شرکت‌های سهامی عام نیز شهرت دارد، در سال ۲۰۰۲ وضع گردید و وظایف کمیته حسابرسی را تعیین نمود. در گزارش هیات نظارت بر شرکت‌های سهامی عام بیان می‌شود که:

"حاکمیت شرکتی در ایالات متحده آمریکا، چنان که باید اجرا نمی‌گردد... بسیاری از سیستم‌ها و سازوکارهای حاکمیت شرکتی ناظر بر شرکت‌های مختلف، چنان که باید اعمال نمی‌شوند... موثر بودن حاکمیت شرکتی کاملاً وابسته به قدرت هیات مدیره می‌باشد." ورشکستگی‌های تجاری مشاهده شده در بین شرکت‌های بزرگ آمریکایی، باعث شد که توجه خاصی به فقدان نظارت بر عملکرد هیات مدیره و کمیته حسابرسی، فرآیندهای تهیه صورت‌های مالی و عملکرد حسابرسان مستقل معطوف گردد؛ تا جایی که رییس جمهور وقت این کشور عنوان کرد: شرکت‌های آمریکایی باید از طریق بکارگیری استانداردهای حسابداری صریح و الزامات سخت و پایدار در افساء، در مقابل کارکنان و سهامداران پاسخگو باشند.

کمیته بلوریون^{۲۰} (۱۹۹۹) نیز بیان کرد که:

یک نظام حاکمیت شرکتی مناسب، رابطه پاسخگویی را فزونی می‌بخشد. این نظام مدیران را نسبت به هیات مدیره و هیات مدیره را نسبت به سهامداران پاسخگو می‌داند... عنصر اصلی و کلیدی در این امر، نظارت هیات مدیره و همکاری آنها با مدیریت واحد تجاری جهت رعایت قوانین می‌باشد. این نظارت‌ها شامل اطمینان از کیفیت مناسب سیاست‌های حسابداری، کنترل‌های داخلی و استقلال حسابرسان مستقل در زمینه کشف تقلب، پیش‌بینی مخاطرات مالی و بالا بردن صحت و کیفیت افشای به موقع اطلاعات مالی و سایر اطلاعات مهم به هیات مدیره، بازار سرمایه و سهامداران می‌باشد.

این کمیته با تعیین سه وظیفه نظارتی، شرکت‌های سهامی را

شرکت‌ها، باعث شد که نیاز جهت بهبود در گزارشگری مالی و تشکیل کمیته حسابرسی احساس شود. هدف اصلی از تشکیل کمیته‌های حسابرسی، کمک به هیات مدیره جهت انجام وظایف خود می‌باشد. در این ارتباط، سه وظیفه اصلی برای کمیته حسابرسی در نظر گرفته شده است:

۱. افزایش اعتماد درباره قابلیت اعتماد و عینیت اطلاعات مالی منتشر شده.
۲. همکاری با اعضای هیات مدیره در جهت تحقق مسئولیت‌های مالی آنها.
۳. بالا بردن سطح استقلال اعضای هیات مدیره.

طی دهه گذشته، کمیته حسابرسی ابتدا در بین شرکت‌های بریتانیایی شکل گرفت. کمیته‌های حسابرسی از طریق کاهش کاستی‌ها، ایجاد بهبود در دیدگاه بلندمدت شرکت و افزایش استقلال حسابرسان مستقل، بسیار مورد توجه قرار گرفت. در حدود دو دهه پیش، رسوایی‌هایی که در کشور بریتانیا برای برخی از شرکت‌های بزرگ آن کشور به وقوع پیوست، باعث شد که توجه به سوی کمیته‌های حسابرسی فزونی یابد. با اینکه در برخی از این شرکت‌ها کمیته حسابرسی از قبل وجود داشت، اما بررسی‌ها نشان داد که به شکل موثری نقش خود را ایفا نمی‌کنند. در این دوران، کمیته‌های حسابرسی فعال در شرکت‌ها از لحاظ اختیار و استقلال کاملاً ضعیف و وابسته به نظرات مدیریت (اعضای موظف هیات مدیره) بود.

در کشور ایالات متحده نیز عواملی از قبیل افزایش تعداد دفعات تعدیلات انجام شده در سود پیش‌بینی شده توسط شرکت‌های سهامی عام، افشای تقلب‌های رخ داده به‌رغم تایید صورت‌های مالی توسط حسابرسان و نیز عدم پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری گروه‌های حاکم بر شرکت‌های بزرگ آمریکایی از قبیل انرون، گلوبال کروسینگ^{۲۱}، ورلدکام و آدلفیا^{۱۸} و... باعث گردید تا توجه بیشتری به فرآیندهای حسابرسی و کمیته‌های حسابرسی واحدهای تجاری معطوف گردد.

بررسی‌های رضایی (۲۰۰۲) نشان می‌دهد که در اواسط قرن بیستم، اکثر شرکت‌های تجاری به صورت اختیاری اقدام به تشکیل کمیته‌های حسابرسی نمودند تا بدین ترتیب روابط بین گروه مدیریت واحد تجاری را با گروه حسابرسی مستقل، بهبود بخشند.

اهمیت وظیفه و نقش مهم کمیته حسابرسی به عنوان یک عنصر بسیار حیاتی در حاکمیت شرکتی می‌باشد. لویت^{۲۲} (۱۹۹۹)، یکی از اعضای پیشین کمیسیون بورس و اوراق بهادار^{۲۳} اظهار می‌دارد:

نظارت موثر بر گزارشگری مالی به عواملی از قبیل قدرت کمیته حسابرسی، صلاحیت و شایستگی اعضای کمیته حسابرسی، استقلال و عدم دخالت احساسات در اظهار نظر حرفه‌ای این کمیته، بستگی دارد.

در حال حاضر کمیته‌های حسابرسی به دنبال نظارت بر سیستم حاکمیت شرکتی، گزارشگری مالی، ساختار کنترل‌های داخلی، عملکرد حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی و خدمات ارائه شده از سوی آنها می‌باشند.

قوانین وضع شده از سوی کمیسیون بورس و اوراق بهادار تأثیر زیادی بر ساختار کمیته‌های حسابرسی، ترکیب آنها، عملیات و مسئولیت‌های آنها در قبال شرکت‌های تجاری و گروه‌های حاکم بر شرکت‌ها داشته است. براساس این قوانین و جهت نظارت هر چه بهتر کمیته‌های حسابرسی، این کمیته‌ها باید مستقل باشند، اعضای آن از صلاحیت کافی و تخصصی مالی برخوردار بوده و منابع مالی کافی در اختیار آنها قرار گیرد و در نهایت، حقوق و پاداش آنها به طور مناسبی پرداخت شود.

قانون ساربنز آکسلی نیز توجه کافی به کمیته‌های حسابرسی داشته و الزامات خاصی را برای آنها تعیین نموده است:

۱. تمام اعضای کمیته‌های حسابرسی باید از بین اعضای مستقل هیات مدیره انتخاب گردند.

۲. کمیته‌های حسابرسی به طور مستقیم باید مسئول انتخاب گروه حسابرسان مستقل، تعیین حق الزحمه آنها و نظارت بر کار ایشان باشد.

۳. کمیته حسابرسی باید اختیار دخالت در مسائل مشورتی را داشته باشد.

۴. کمیته حسابرسی باید به اندازه کافی تامین مالی گردد تا به نحو صحیحی وظایف خود را ایفا نماید.

۵. حسابرسان مستقل باید رویه‌های حسابداری مهم بکار گرفته شده از سوی صاحبکار خود را به کمیته حسابرسی گزارش نمایند.

۶. کمیسیون بورس و اوراق بهادار باید قوانینی وضع

ملزم کرد تا نظام حاکمیت شرکتی مناسبی را پیاده سازند.

۱. کیفیت گزارش‌های مالی فقط در صورتی که اعضای هیات مدیره، کمیته حسابرسی، مدیریت واحد تجاری، حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل با یکدیگر ارتباطات نزدیکی داشته باشند، قابل دستیابی است.

۲. توانایی و قدرت نظارتی حاکمیت شرکتی بر گزارشگری مالی، می‌تواند منجر به کاهش موارد تقلب گردد.

۳. یکپارچگی^{۲۱}، کیفیت و شفافیت گزارشگری مالی، منجر به کسب اطمینان خاطر سرمایه‌گذاران بازار سرمایه می‌گردد.

در برخی از ایالت‌های کشور کانادا نیز الزام به تشکیل کمیته حسابرسی رایج است. کشورهای اروپایی، نظارت را به گونه‌ای دیگر انجام می‌دهند. در این‌گونه کشورها، شرکت‌ها از دوره مدیریتی هیات مدیره ناظر و هیات مدیره شرکت، استفاده می‌نمایند. هیات مدیره ناظر وظیفه دارد تا هیات مدیره شرکت را مورد نظارت و ارزیابی قرار دهد. بیانیه "مفهوم جدید برای مالکان و مدیران" که در آمریکا منتشر گردیده، قصد دارد تا تنش‌های بین مدیران و مالکان واحد تجاری را کاهش دهد. بخش اول این بیانیه، شبیه به گزارش کذبوری شامل پیشنهادهایی از قبیل اجبار مدیران غیرموظف به بررسی مستقل فعالیت‌های واحد تجاری می‌باشد. بخش دوم این بیانیه، درباره نیاز سهامداران به قانونی است که آنها را به عنوان مالک و نه سهامدار معرفی نماید. البته این به معنای دخالت روزانه سهامداران در امور واحد تجاری نمی‌باشد، بلکه آنها باید به آینده بلندمدت شرکت بنگرند. در این رابطه، اعضای غیرموظف هیات مدیره وظیفه دارند تا جهت ارزیابی نتایج حاصل به سهامداران کمک کنند.

کمیته حسابرسی

موفقیت کمیته حسابرسی در ایفای وظیفه نظارتی خود کاملاً به روابط این کمیته با سایر اعضای گروه‌های حاکم بر شرکت از قبیل مدیران، حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی، هیات‌های قانونی، مشاوران حرفه‌ای، قانونگذاران و مراجع تدوین‌کننده استاندارد بستگی دارد. وجود منافع مختلف برای هر کدام از اعضای گروه‌های مذکور، بیانگر

نماید تا شرکت‌های سهامی عام را ملزم کند تا حداقل یکی از اعضای کمیته حسابرسی، دارای تخصص مالی باشد.

توجه چنین قوانینی به کمیته حسابرسی، باعث گردید تا الزاماتی خاص برعهده کمیته‌های حسابرسی واحدهای تجاری گذاشته شود و مسئولیت و تعهد آنها درباره مسائل نظارتی فزونی یابد.

اختیارات و وظایف کمیته حسابرسی

کمیته حسابرسی نقش مهمی را در ساختار حاکمیت شرکتی شرکت‌های سهامی برعهده داشته است. پس از وضع قانون ساربنز آکسلی در سال ۲۰۰۲ و سایر قوانین وضع شده توسط مراجع قانونی دیگر، این کمیته نقش با اهمیتی را در موضوع حاکمیت شرکتی برعهده گرفته، وظایف و اختیارات آن بیشتر شده و نسبت به تیم مدیریت واحد تجاری، از استقلال بیشتری برخوردار می‌باشد.

کمیته حسابرسی به صورت سنتی ناظر بر اعمال حسابرسان مستقل بوده و با ارائه مشورت‌هایی درباره کنترل‌های داخلی و نیز همکاری در تهیه صورت‌های مالی، به مدیران کمک می‌نماید. قبلاً کمیته حسابرسی وظایف محدودی را برعهده داشت. حسابرسان مستقل عموماً توسط مدیریت واحد تجاری استخدام می‌شدند و در برخی از موارد مدیران بر آنها تاثیر و نفوذ قابل ملاحظه‌ای داشته. در نتیجه، این کمیته‌ها از استقلال کافی برخوردار نبوده و اعضای آن مشتمل بر مدیران مختلف و سایر کارکنان وابسته به واحد تجاری بودند. اما در حال حاضر از کمیته‌های حسابرسی انتظار می‌رود که تمام فرآیندهای لازم جهت تهیه صورت‌های مالی واحد تجاری و ساختارهای کنترلی داخل واحد تجاری را مورد ارزیابی و نظارت قرار داده و درباره مسائل مربوط به انتخاب حسابرسان مستقل، نظارت بر فعالیت‌های آنها و ارزیابی نتایج کار آنها دخالت موثر داشته باشند و همچنین، درباره مسایل خاص حسابداری، گزارشگری مالی و رعایت قوانین و مقررات با آنها بحث نمایند. کمیته‌های حسابرسی وظیفه دارند تا نسبت به رعایت تمام قوانین و مقررات مربوط به واحد تجاری، اطمینان حاصل نمایند. بازارهای بورس اوراق بهادار مهم دنیا نیز شرکت‌های پذیرفته شده را ملزم کرده‌اند تا از کمیته‌های

حسابرسی استفاده نموده و اهداف، وظایف و مسئولیت‌های آنها را رسماً بیان نمایند و به اطلاع سهامداران خود برسانند. وظایف کمیته حسابرسی

۱. اهداف گزارشگری مالی و کنترل‌های داخلی

کمیته حسابرسی نقش بسیار مهمی در امر نظارت و بررسی فرایند تهیه صورت‌های مالی و گزارش‌های مالی برعهده دارد. در صورتی که شرکت‌ها دارای واحد حسابرسی داخلی باشند، کمیته حسابرسی باید به بررسی ساختار سازمانی، صلاحیت اعضای حسابرسان داخلی و مدیران ارشد شرکت و نیز رویه‌های حسابرسی داخلی بپردازد. در صورتی که تیم حسابرسی داخلی موارد با اهمیتی را کشف نماید، یا در صورت عدم توافق با اهمیت تیم حسابرسی داخلی با مدیریت واحد تجاری و یا ایجاد محدودیت‌های خاص از سوی مدیریت، کمیته حسابرسی وظیفه دارد جهت حل مسائل عنوان شده، با مقامات ارشد واحد تجاری به بحث و گفتگو بپردازد.

در صورتی که واحد تجاری از تیم حسابرسی داخلی استفاده نمی‌نماید، کمیته حسابرسی باید امکان ایجاد واحد حسابرسی داخلی را مورد بررسی قرار داده و در صورتی که الزامی جهت تشکیل آن مشاهده نشود، باید کنترل‌های داخلی مناسب تعیین و چگونگی ایفای کنترل‌های داخلی مورد بررسی و نظارت قرار گیرد.

در صورت برون‌سپاری^{۲۴} فعالیت‌های حسابرسی داخلی، کمیته حسابرسی باید به صورت منظم و اختصاصی با اعضای تیم منتخب جلساتی را برگزار نماید. همچنین باید حوزه اختیارات، برنامه کاری و بودجه مناسب را برای اجرای کار حسابرسی داخلی مورد بررسی و ارزیابی قرار دهد.

گزارش یواس تردوی^{۲۵} اعتقاد دارد که کمیته حسابرسی با مسئولیت‌های خاصی که برعهده دارد، می‌تواند نقش تعیین‌کننده‌ای را در صحت گزارشگری مالی واحد تجاری ایفا نماید.

۲. بررسی گزارش‌های دوره‌ای

کمیته حسابرسی باید به دقت گزارش‌های دوره‌ای و پیش‌بینی‌های سود شرکت را مورد رسیدگی قرار داده و درباره برآوردها، مبانی و مفروضات حسابداری پشتوانه آنها با تیم حسابرسی و نیز مدیریت واحد تجاری به بحث و تبادل نظر بپردازد. طی این گفتگوها، کمیته حسابرسی باید موارد

زیر را از مدیریت تقاضا نماید:

● هرگونه معامله با اهمیت (شامل معاملات با اشخاص وابسته)

● مسائل مربوط به نقدینگی واحد تجاری و سایر عوامل مرتبط با آن

● مسائل مربوط به بدهی‌های احتمالی و ریسک‌هایی که نتایج مندرج در گزارش‌های منتشر شده را تحت تاثیر قرار می‌دهد و یا اینکه فعالیت‌های آتی را متاثر می‌سازد.

۳. بررسی کفایت کنترل‌های داخلی مربوط به گزارش‌های مالی

کمیته حسابرسی وظیفه دارد تا در بررسی کفایت کنترل‌های داخلی ناظر بر گزارشگری مالی واحد تجاری، به حساب‌برسان مستقل یاری رساند. کنترل‌های داخلی ناظر بر گزارشگری مالی باید اطمینانی منطقی در رابطه با موارد ذیل حاصل نماید:

● تمام دریافت‌ها و پرداخت‌های واحد تجاری با کسب مجوزهای لازم انجام پذیرفته است.

● از هرگونه دریافت، مصرف یا کنارگذاری دارایی‌های واحد تجاری که تاثیر با اهمیتی بر صورت‌های مالی داشته، جلوگیری به عمل آمده و یا در مدت زمان مناسبی کشف شده است.

البته، باید توجه داشت که مدیریت واحد تجاری نسبت به ایجاد و حفظ کنترل‌های داخلی ناظر بر فعالیت‌های مالی واحدهای تجاری، مسئولیت دارد.

۴. ارزیابی عملکرد حساب‌برسان مستقل

کمیته حسابرسی باید عملکرد حساب‌برسان مستقل واحد تجاری را مورد ارزیابی قرار داده و نسبت به انتخاب مجدد آنها و یا جایگزین کردن آنها تصمیم‌گیری نماید. علاوه بر این، کمیته مذکور باید میزان حق الزحمه پرداختی به آنها را طی قرارداد منعقد شده مورد بررسی قرار دهد و در صورت لزوم، تعدیلاتی مناسب را در قراردادهای حسابرسی واحد تجاری اعمال نماید و مشاوره‌های لازم را در این باره به شرکت و مدیریت آن ارائه نماید.

این کمیته وظیفه دارد تا برنامه‌های حسابرسی گروه حساب‌برسان مستقل را مورد ارزیابی قرار دهد و نسبت به اجرای صحیح آن به آنها کمک کند.

پس از اتمام فرآیند حسابرسی، تمامی مواردی که باید به

مدیریت اطلاع داده شود باید در ابتدا با کمیته حسابرسی مطرح شود. علاوه بر این، کمیته حسابرسی باید درباره تمام رویه‌های حسابداری مهم به کار گرفته شده از سوی حساب‌برسان مستقل و نیز تمام راهکارهای ارائه شده از سوی حساب‌برسان در زمینه اصول پذیرفته شده حسابداری؛ با حساب‌برسان مستقل به بحث و گفتگو بپردازد.

۵. رعایت قوانین و مدیریت ریسک

کمیته حسابرسی مسئولیت نظارت بر فعالیت‌های واحد تجاری را به منظور انطباق آنها با الزامات قانونی و مقررات مورد نظر برعهده دارد. لذا این کمیته باید به صورت ادواری طی برگزاری جلساتی با مقامات ارشد واحد تجاری نسبت به رعایت قوانین و مقررات و نیز رعایت معیارهای اخلاقی، اطمینان حاصل نماید. کمیته حسابرسی باید نسبت به مخاطرات ناشی از عدم رعایت قوانین و یا دعاوی حقوقی آگاهی پیدا نموده و نتایج را به مدیریت واحد تجاری گزارش دهد. این کمیته باید ریسک‌های موجود در برنامه‌های مورد نظر مدیریت را شناسایی کرده و راهکارهای مناسبی جهت کاهش ریسک‌های ناشی از دعاوی حقوقی احتمالی ارائه دهد.

به‌طور کلی، جهت دستیابی به عملکردی موثر از سوی کمیته حسابرسی، یک رویکرد بنیادی مورد نیاز است. کمیته حسابرسی نباید به منافع طیف وسیعی از ذی‌نفعان (سهامداران، کارکنان، سهامداران نهادی، بیمه و نهادهای بازنشستگی) توجه نمایند. اما باید توجه داشت که بحث استقلال حساب‌برسان باید پیوسته مورد توجه قرار گیرد تا حساب‌برسان قادر باشند به نقش‌های مورد نظر خود دست پیدا نمایند.

نیاز برای ایجاد کمیته حسابرسی که مرکب از اعضای هیات مدیره غیرموظف باشد، در سال‌های گذشته نیز مورد توجه قرار گرفته است. در سال ۱۹۸۳، بسیاری از شرکت‌های بریتانیایی اقدام به تشکیل کمیته حسابرسی نمودند که ترکیبی از اعضای غیرموظف هیات مدیره را شامل می‌شد.

اما به دلیل برخی از عوامل، ایجاد کمیته حسابرسی فقط در بین شرکت‌های بزرگ و متوسط عمومیت یافت. در ایالات متحده آمریکا و کشور کانادا نیز در سال‌های قبل ۶۵ کمیته حسابرسی وجود داشته است. در نیویورک، قوانین

۷. ارائه پیشنهاداتی درباره بهبود روش‌ها و رویه‌های حسابداری مورد استفاده واحد تجاری

۸. تهیه برخی از گزارش‌های هیات مدیره جهت ارائه در جلساتی که اعضای هیات مدیره با سهامداران واحد تجاری دارند.

پی‌نوشت‌ها:

- 1- Enron
- 2- WorldCom
- 3- Cadbury Report
- 4- Dey Report
- 5- OECD
- 6- Fama & Jensen
- 7- Cohen
- 8- Resource Dependence Perspective
- 9- Managerial Hegemony
- 10- Galbraith
- 11- Wolfson
- 12- Kosnick
- 13- Passive
- 14- Napier
- 15- Watts
- 16- Zimmerman
- 17- Global Crossing
- 18- Adelphia
- 19- Sarbanes-Oxley(2002)
- 20- Blue Ribbon Committee (1999)
- 21- Integrity
- 22- Levitt
- 23- SEC
- 24- outsourcing
- 25- US Treadway Report

منابع:

- ۱- حساس‌یگانه، بحیی، "حاکمیت شرکتی در ایران"، فصلنامه تحلیلی حسابر، بهار ۱۳۸۵، شماره ۳۲، سال هشتم.
- 2- Baker, Richard & M. Owsen, Dwight "Increasing the Role of Auditing in Corporate Governance", Critical Perspectives on Accounting, 2002, page 783-795.
- 3- Rezaee, Zabihollah & O Olibe, Kingsley "Improving Corporate Governance: The Role of Audi Committee Disclosures", Managerila Auditing Journal, 2003, Page 530.
- 4- W Oshimam Michael, "The Role of Audit Committees", Accounting & Tax Periodicals, 2005, page 47.
- 5- B Hemraj, Mohammed. "Corporate Governance: Directors, Shareholders and the Audit Committee" Journal of Financial Crime, 2003, page 150. ■

خاصی وجود دارد که شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار را ملزم می‌سازد تا از کمیته‌های حسابرسی که اکثریت آن را اعضای غیرموظف هیات مدیره تشکیل می‌دهند؛ استفاده نمایند.

جهت تشکیل کمیته حسابرسی موثر، باید برخی از ویژگی‌ها را برای آن در نظر گرفت:

۱. توانایی شناخت بالقوه به‌هنگام تجزیه و تحلیل و تصمیم‌گیری.
۲. شناخت فرآیندهای حسابرسی (داخلی و مستقل).
۳. طرح سوالاتی درباره وظایف موجود و کسب پاسخ مناسب و قانع‌کننده برای آنها.
۴. داشتن مهارت لازم جهت ایجاد ارتباط با مدیران حسابرسان و قانونگذاران.
۵. حس کنجکاوی فطری.

اطلاعات مورد نیاز کمیته حسابرسی شامل اطلاعات کمی (پیشنهادات مدیریتی) و بودجه‌ها، گزارش‌های مالی ماهانه، تبیین انحرافات بودجه، جزئیات معاملات و تعدیلات غیرعادی و گزارش حسابرسی حسابرسان مستقل می‌باشد.

به‌طور کلی، جهت تشکیل یک کمیته حسابرسی قوی می‌توان از مدیران مالی، حسابرسان داخلی، شرکای بازنشسته حسابرسی و اساتید دانشگاه دارای تجربه کافی در مدیریت شرکت‌های بزرگ؛ استفاده کرد.

موثر بودن کمیته حسابرسی، مشروط به برگزاری جلسات منظم با هیات مدیره و برعهده گرفتن وظایف زیر است:

۱. نظارت بر چگونگی استفاده از گزارش‌های کنترل داخلی.
۲. انتخاب حوزه‌هایی که باید توسط حسابرسان داخلی مورد بررسی قرار گیرند.
۳. نظارت بر ملاحظات آنکه باید در گزارش‌ها و صورت‌های مالی حسابرسی شده پایان سال مالی و میان دوره‌ای رعایت گردد.
۴. بررسی ارتباط میان هیات مدیره و حسابرسان مستقل.
۵. نظارت بر چگونگی پرداخت حقوق‌الزحمه حسابرسان.
۶. نظارت بر اینکه آیا یکی از مدیران موظف هیات مدیره بر کل فرآیندها و اعضای هیات مدیره تسلط قوی دارد یا خیر؟