

نظام راهبری شرکت و حسابرسی داخلی

دکتر سیروس کرراهی مقدم^۱
علیرضا مستوفی^۲

می شود و مشخص می گردد که حسابرسی داخلی اثربخش یک نقش آفرین اساسی در خط مقدم نظام سازمانی است.

مقدمه

نظام راهبری شرکت یا سازمانی مفهوم گسترده ای است که توسط کنترل کنندگان، سرمایه گذاران، حسابداران و اعضای هیئت مدیره به کار می رود. اهمیت

نظام راهبری شرکت اثربخش توسط آرتور لی وایت رئیس کارگزاری بورس اوراق بهادار چنین توصیف می شود: فرایندهای ضروری اثربخش دانش بازار (۱۹۹۹). وی آن را حلقه اتصال بین مدیریت شرکت، هیئت مدیره و سیستم گزارشگری مالی آن، می داند. و به عقیده وی حاکمیتی که



نظام راهبری شرکت یا سازمان مفهوم گسترده ای است که توسط کنترل کنندگان، سرمایه گذاران، حسابداران و اعضای هیئت مدیره به کار می رود

نظام راهبری شرکت یا سازمانی مفهومی است که در سال های اخیر در زمینه پاسخگویی سازمان ها مطرح گردیده است. در این مقاله ابتدا به عناصر کلیدی نظام سازمانی، بخش های درگیر در نظام سازمانی پرداخته می شود. از آن جایی که حسابرسی داخلی نقش منحصر به فردی در فرایند نظام سازمانی ایفاء می کند، به نقش های متفاوتی که از حسابرسی داخلی انتظار می رود،

پرداخته شده و کارکرد حسابرسی داخلی در ساختار حاکمیتی ارائه می گردد.

به عنوان نتیجه به عناصر مشترکی که در تعاریف حسابرسی داخلی و نظام سازمانی به چشم می خورد، یعنی "پایش ریسک ها" و "اطمینان بخشی کنترل ها" اشاره

اصول نظام و فعالیت حسابرسی داخلی در فعالیت های دولتی و همچنین در فعالیت های غیرانتفاعی، کاربرد دارد. به طور مثال شهروندان خواهان نظارت اثربخش از سوی نمایندگان منتخب خود بوده و واحدهای غیرانتفاعی نیز خواستار نظارت اثربخش بر منابعی که به آنها برای رفع نیازهای اجتماعی واگذار شده است، می باشند.

عناصر کلیدی نظام سازمانی

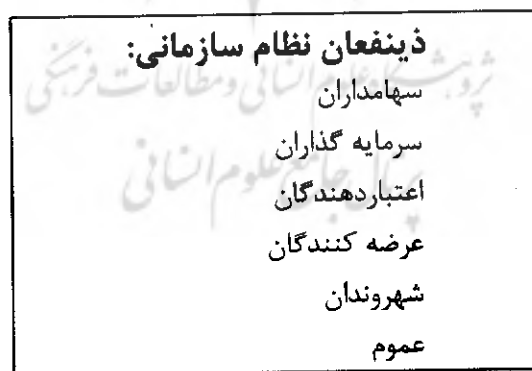
نمودار زیر عناصر کلیدی نظام سازمانی (پایش، مدیریت ریسک، اطمینان، کنترل، اهداف، پاسخگویی، شناسایی ذی نفعان و نظارت) را نمایش می دهد.

یک راه برای اتصال این واژه ها و تعریف نظام سازمانی، تعریف توسعه یافته ای است که توسط انجمن حسابرسان داخلی از نظام سازمانی صورت پذیرفته است: نظام سازمانی با دستورالعمل های مورد استفاده توسط نمایندگان سهامداران جهت نظارت بر ریسک و فرایندهای کنترلی اجرایی مدیریت، سروکار دارد. پایش ریسک های سازمانی و اطمینان از این که

یک فرهنگ قوی نظارت مستقل را ارتقاء ندهد، دچار ریسک بالایی شده و سلامتی آینده اش به خطر خواهد افتاد.

مونسک و مینو^۱ (۲۰۰۱) نظام راهبری شرکت را به مثابه رابطه بین ذی مدخلان گوناگون در تعیین مدیریت و عملکرد شرکت ها تعریف می نماید. آنها ذی مدخلان اصلی را سهامداران، مدیریت و هیئت مدیره معرفی نموده اند. سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD، ۱۹۹۹) تعریف گسترده تری ارائه می دهد: نظام راهبری شرکت شامل مجموعه روابط بین مدیریت شرکت و هیئت مدیره آن، سهامداران و دیگر ذی نفعان است. نظام راهبری شرکت همچنین فراهم کننده ساختاری است که از طریق آن اهداف سازمان تنظیم شده و ابزارهای دسترسی به اهداف و نظارت بر عملکرد را معین می کند. نظام راهبری شرکت مطلوب، انگیزه های مناسب را برای تعقیب اهدافی که منافع شرکت و سهامداران را فراهم نموده و نظارت اثربخش را تسهیل می کند، به وجود می آورد. تعریف فوق وسیع تر است و مفاهیمی همچون تناسب اهداف، انگیزه ها، نظارت و کنترل را معرفی می نماید.

نمودار (۱) عناصر کلیدی نظام سازمانی



پاسخگویی	اهداف	فعالیت ها	ذی مدخلان
پاسخگویی به سهامداران برای نظارت اثربخش	دستیابی به اهداف سازمانی و حفظ ارزش	اطمینان از رعایت کنترل ها	مدیریت
			هیئت مدیره
			کمیته حسابرسی
			حسابرسان مستقل داخلی
کنترل کنندگان / نهادها			

کارکرد حسابرسی داخلی: کارکرد حسابرسی داخلی نقش منحصر به فردی در فرایند حاکمیت ایفاء می‌کند. در واقع این نقش به طور وسیعی مورد بحث و تجزیه و تحلیل قرار گرفته است و اعتقاد بر این است که نتایج این مباحث، تأثیر شگرفی بر ماهیت فعالیت حسابرسی در سال‌های آینده خواهد گذاشت. مدیریت، حسابرسان داخلی را اغلب جهت اطمینان از این موارد به کار می‌گیرد:

- الف) ریسک‌ها را به طور اثربخش شناسایی و کنترل نماید.
- ب) فرایندهای سازمانی را به طور اثربخش کنترل نماید.
- ج) فرایندهای سازمانی اثربخش و کارا باشند.

در این ساختار کارکرد حسابرسی داخلی نقش منحصر به فردی را ایفاء می‌کند. در گذشته حسابرسی داخلی به مثابه “چشم و گوش مدیریت” تلقی می‌شد ولی اکنون در بسیاری از سازمان‌ها، حسابرسی داخلی به جایگاه رفیعی در نظام و کنترل اثربخش دست یافته است.

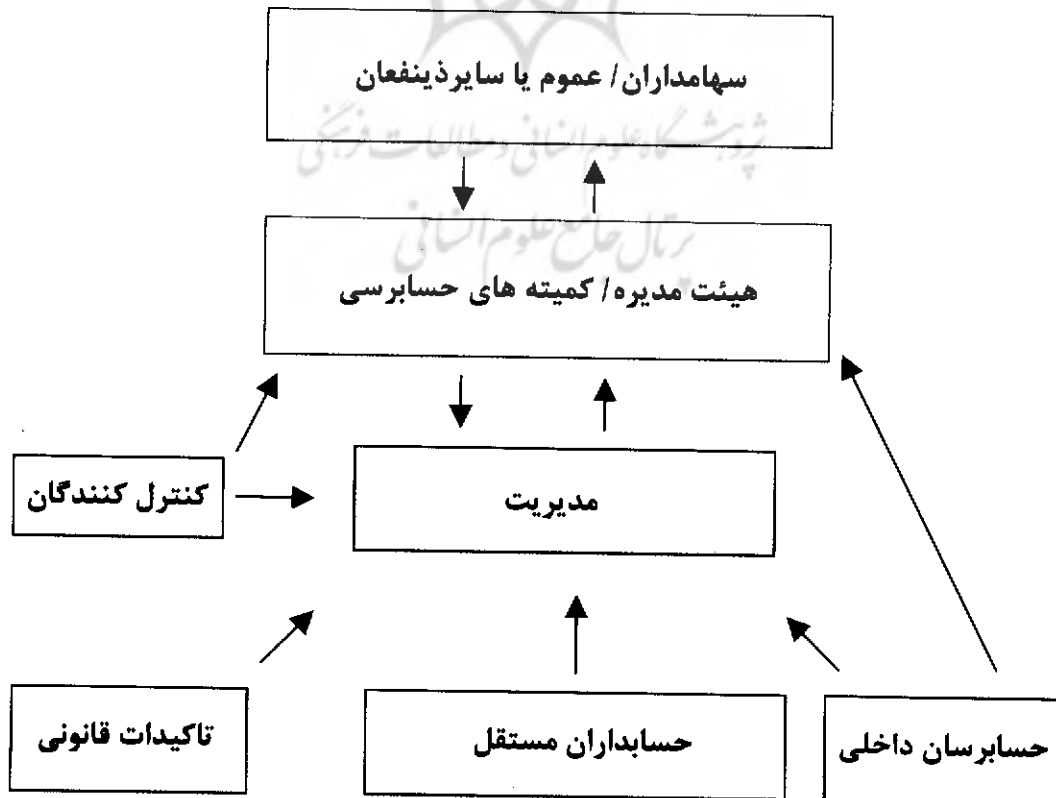
کنترل‌ها به طور شایسته‌ای این ریسک‌ها را کاهش می‌دهد، به طور مستقیم هم به موفقیت در دستیابی به اهداف و هم حفظ ارزش‌های سازمانی یاری می‌رساند. انجام این فعالیت‌های حاکمیتی پاسخگویی به سهامداران به منظور نظارت اثربخش است.

بخش‌های درگیر در نظام سازمانی

نمودار زیر به صورت گسترده‌تری روابط گوناگونی که بین بخش‌های مختلف درگیر در نظام سازمانی وجود دارد، را نشان می‌دهد:

همان‌طور که در نمودار نشان داده شده، ذی‌نفعان (مالکین یا سهامداران) اختیار را به هیئت مدیره تفویض می‌نمایند، آنها تیم مدیریت را انتخاب کرده تا در کنترل سازمان برای دستیابی به اهداف در درون یک چهارچوب رفتار سازمانی قابل قبول، کوشا باشند. کنترل‌کنندگان، نهادها و محیط قانونی نیز بر ماهیت رفتار سازمانی قابل قبول، اثرگذار هستند.

نمودار (۲) بخش‌های درگیر در نظام سازمانی



نقش‌های متفاوت حسابرسی داخلی

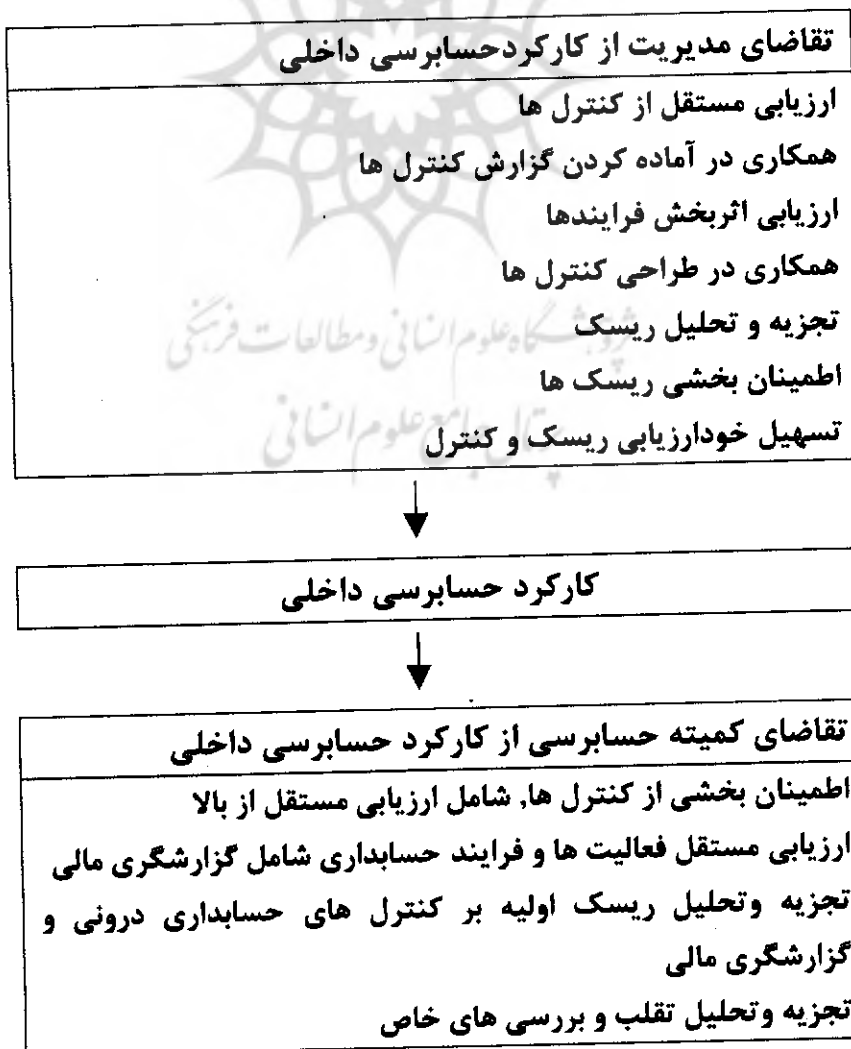
در نمودار زیر چالش‌های عمده‌ای که تقاضاهای مختلف برای کارکرد حسابرسی داخلی ایجاد می‌نماید، ارائه گردیده است. این نمودار تفاوت‌های مهمی را در وظیفه و مهارت‌های طراحی شده برای نیازهای گوناگونی که هم کمیته حسابرسی و در مقابل مدیریت از حسابرسی داخلی دارند، نشان می‌دهد. مدیریت می‌خواهد حسابرسی داخلی هم به اطمینان بخشی و هم مشاوره بر مبنای مهارت‌های عملیاتی گسترده پرداخته و از این طریق ریسک‌ها را شناسایی و کارایی عملیات را ارزیابی نموده و موجب پیشبرد فعالیت‌های سازمانی گردد. از سوی دیگر کمیته حسابرسی بیشتر علاقمند به اطمینان بخشی کنترل‌ها از سوی حسابرسی

کمیته حسابرسی: مصوبات اخیر و بیانیه‌های بازار سهام در مورد حکمرانی مطلوب تر، نقش و جایگاه کمیته حسابرسی را (حداقل در ساختارهای مربوط به ایالات متحده) ارتقاء بخشیده است. توصیه‌های گوناگونی که بر این پافشاری دارند که وظیفه حسابرسی داخلی گزارش مستقیم به کمیته حسابرسی است و نه به مدیریت ارشد.

این نظریات ممکن است نقش سنتی حسابرسی داخلی را به چالش بکشاند.

مدیریت: به لحاظ تاریخی، به روشنی مدیریت نقش عمده‌ای در حکمرانی سازمانی را ایفاء نموده است. مدیریت در برابر پایش ریسک‌های سازمانی و اجرای کنترل‌ها برای کاهش این ریسک‌ها مسئول است.

تقاضاهای رقابتی برای حسابرسی داخلی



داخلی است.

پایش ریسک‌ها و کنترل‌ها

دو فعالیت حاکمیتی اساسی حسابرسی داخلی عبارتند از: "پایش ریسک‌ها" و "اطمینان بخشی از کنترل‌ها". بنا به نظر انجمن حساب‌رسان داخلی، ریسک عبارت از احتمالی است که یک رویداد یا عمل یا عکس العمل ممکن است به صورت معکوس بر سازمان یا فعالیت‌های آن اثر بگذارد. به عبارت دیگر ریسک، شانس رخ دادن یک اتفاق نامطلوب است. در زمینه حاکمیتی، فعالیت کلیدی پایش آن به همراه گام‌های فرعی شامل: شناسایی و ارزیابی تأثیر بالقوه آن بر سازمان، تعیین استراتژی برای نشان دادن آن و بعد پایش محیط جهت ریسک‌های جدید و ایجاد کنترل‌های مناسب برای آن است. ریسک جزء غیرقابل اجتناب متصل به استراتژی است. ارزیابی ریسک‌های پنهان در استراتژی‌های جدید و توسعه کنترل‌های مناسب و کاهش ریسک‌های همراه با استراتژی برای فعالیت‌های مدیریتی، ضروری است. کنترل‌ها برای نشان دادن ریسک‌ها هستند. برای مثال اگر ریسک به سرقت رفتن دارایی‌ها وجود نداشت، تأکیدی در سیستم‌های حسابداری برای تفکیک مناسب و وظایف، لازم نبود. طبق نظر انجمن حساب‌رسان داخلی، کنترل، فعالیتی است که توسط مدیریت جهت افزایش احتمال تحقق اهداف سازمانی، طراحی می‌گردد. طرح مدیریتی، سازماندهی‌ها و رهبری فعالیت‌ها، فراهم کننده اطمینان منطقی از این است که اهداف و مقاصد حاصل خواهند شد. در زمینه حاکمیتی، مدیریت وقتی کنترل‌ها را اجراء می‌کند که سایر ذی‌مدخلان در حاکمیت نقش بیشتری در نظارت یا ارزیابی ایفاء نمایند.

اهداف و پاسخگویی: حاکمیت اثربخش، منابع کافی جهت پایش ریسک‌ها و کنترل‌ها فراهم می‌نماید. این فعالیت‌ها جهت کمک به سازمان در دستیابی به اهداف و مقاصدش است. طبق نظر انجمن حساب‌رسان داخلی اگر سازمان در کنترل‌های عمده داخلی خود دچار شکست شود (مانند تقلب و غیره) آنگاه احتمال دستیابی به اهداف بسیار کاهش می‌یابد. فعالیت‌های حاکمیتی اثربخش، باعث حفظ ارزش

سازمانی می‌شود. سازمان‌ها به منظور ایجاد ارزش یا منافع مالکین خود و دیگر ذی‌نفعان، مشتریان و کارمندان وجود دارند. این مفهوم توجیه وجود آنهاست.

عنصر نهایی نظام سازمانی، پاسخگویی است. ذی‌مدخلان در حاکمیت سازمانی در برابر سهامداران به جهت نمایندگی اثربخش، مسئولیت دارند.

تقاضاها برای حاکمیت مطلوب تر

در دهه گذشته، اشتیاق زیادی برای نظام سازمانی بهتر به وجود آمده است. این تقاضا با تأکید بیشتر بر شرکت‌های دولتی آغاز شد و به سطح وسیعی از سازمان‌ها گسترش داشته است.

حداقل سه عامل تقاضا برای بهبود نظام سازمانی مطرح شده است:

(۱) **نابسامانی‌های برجسته:** که به طور هراس‌انگیزی استمرار داشته است (مانند تقلب‌های مالی و ورشکستگی‌ها و غیره) که همیشه این پرسش‌ها را به همراه داشته‌اند که چرا هیئت مدیره و حساب‌رسان و سایر کنترل‌ها نتوانسته‌اند اثربخش باشند؟ تحقیقات مختلف بر روی این نابسامانی‌ها به خصوص تقلب مالی، ارتباطی بین نظام راهبری شرکت ضعیف (هیئت مدیره با استقلال کم، کمیته حسابرسی غیرکیفی یا فقدان کارکرد حسابرسی داخلی) و وقوع این مشکلات را نشان می‌دهد (به طور مثال ابوت، ۲۰۰۰، بیلی، ۱۹۹۶ و غیره).

(۲) **تغییرات در الگوهای مالکیت (سرمایه‌گذاران نهادی):** سهم مالکیت شرکت‌های عمومی بیشتر در سیطره سرمایه‌گذاران نهادی است. این مؤسسات تمایل بیشتر به حفظ قدرت بر هیئت مدیره و مدیرانشان دارند. در زمانی که مالکیت بیشتر در بین افراد سرمایه‌گذار توزیع می‌شد، توانایی کمتری برای فشار بر شرکت‌ها برای برآورده شدن حاکمیت وجود داشت. دلیل تقاضاهای اخیر برای حاکمیت بهتر (الف) کاهش ریسک‌های سازمانی (ب) کاهش هزینه سرمایه سازمانی (ج) افزایش ارزش سهام است.

(۳) **نقش فزاینده محیط قانونی:** که بر هیئت مدیره و کارمندان شرکت‌های عمومی تأثیر می‌گذارد.

پی نوشت



۱. عضو هیئت علمی دانشگاه و دکتری مدیریت
۲. عضو هیئت علمی دانشگاه و عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

3. Levitt, Arthur

4. Monks and Minow

5. Organization for Economic cooperation and Development

◀ منابع

1- Levitt, A., "An Essential Next step in Evolution of corporate Governance." **Speech to the Audit committee symposium, June 29, 1999.**

2- Organisation for Economic co-operation and development (OECD), OECD "principles of corporate Governance" (1999, <http://www.oecd.org>).

3- Abbott, L.J., Y.Park, and S.Parker, The "Effect of Audit committee Activity and independence on corporate Fraud," **Managerial Finance** 26:2000, PP, 55-67.

4- Beasley, MS., J.V.carcello, D.R.Hermanson, *Fraudulent Financial Reporting: Consideration of industry Traits and corporate Governance Mechanisms,* **Accounting Horizons** 14(December): 2000, PP,41-454

5- Hermanson, Dana. R and Rittenberg: "Internal Audit and organizational Governance," (2003, <http://www.Theiia.org>).

نتیجه گیری

انجمن حسابرسان داخلی، حسابرسی داخلی را به عنوان یک فعالیت مشاوره‌ای و هدفمند مستقل جهت افزایش ارزش و اصلاح فعالیت‌های سازمانی تعریف می‌کند. حسابرسی داخلی با این عمل به سازمان یاری می‌رساند تا با رویکردی سیستماتیک و علمی به ارزیابی و بهبود اثربخش مدیریت ریسک کنترل و فرایندهای حاکمیتی نائل گردد. چند عنصر مشترک در تعاریف حسابرسی داخلی و نظام سازمانی به چشم می‌خورد. بخصوص عناصری چون اطمینان بخشی، ریسک و کنترل. در بسیاری موارد، کارکرد حسابرسی داخلی اثربخش، یک بازیگر مهم در خط مقدم در زمینه دو فعالیت حاکمیتی اساسی است:

"پایش ریسک‌ها" و "اطمینان بخشی کنترل‌ها". در واقع، برخی اکنون کارکرد حسابرسی داخلی را به عنوان چشم‌ها و گوش‌های کمیته حسابرسی توصیف می‌کند. نمودار زیر نقش‌های کلیدی کارکرد حسابرسی داخلی را ارائه می‌دهد. ارزیابی ریسک، اطمینان از کنترل‌ها و رعایت. به علاوه حسابرسی داخلی البته ممکن است زمان قابل ملاحظه‌ای را برای مشاوره یا کار عملیاتی با هدف ارتقاء اثربخشی یا کارایی سازمان صرف نماید.

کارکرد حسابرسی داخلی به لحاظ تاریخی از روش‌های گوناگونی به درک ریسک و کنترل سازمان یاری رسانیده است. همه موارد فوق این امر را ثابت می‌کند که کارکرد حسابرسی داخلی یک بخش مهم ساختار حاکمیت است. و وقتی کارکرد حسابرسی داخلی اثربخش است، سازمان می‌تواند به موفقیت‌هایی نائل آید.

نقش‌های حسابرسی داخلی

