

حکمرانی خوب

و

حاکمیت شرکتی

متن سخنرانی آقای غلامحسین دوانی

عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

در مرکز تحقیقات استراتژیک

با همکاری UNDP



حکمرانی خوب و حاکمیت شرکتی

دکتر غلامحسین دوانی*

چکیده

حاکمیت شرکتی در ابتدای قرن بیست و یکم به عنوان یکی از مهم‌ترین مباحث کسب و کار مطرح شد. تأکید مبانی اولیه حاکمیت شرکتی بیشتر بر موضوع راهبرد شرکت‌ها و حقوق سهامداران قرار داشت و بعدها با طرح دیدگاه‌های جدیدتر، به سمت توجه جدی به حقوق کلیه ذی‌نفعان و اجتماع گرایش یافت. در سالیان اخیر، پیشرفت‌های زیادی در خصوص موضوع حاکمیت شرکتی در سطح جهان صورت گرفته است و کشورهای پیشرو در این زمینه، همچنان به تقویت نظام‌های حاکمیت شرکتی خود ادامه می‌دهند. در این راستا، به مشارکت کنندگان در حاکمیت شرکتی و موضوع‌هایی از قبیل سهامداران و روابط آنها، مسئولیت پاسخگویی، بهبود عملکرد هیأت مدیره، کمیته‌های هیأت مدیره، حسابرسی و نظام‌های حسابداری و کنترل داخلی، توجه ویژه‌ای مبذول می‌دارند. از سوی دیگر، حسابداران، حسابرسی، سرمایه‌گذاران و

* عضو جامعه حسابرسیان خبره ایران و عضو شورای سیاستگذاری مرکز ترویج مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، عضو هیئت مدیره موسسه حسابرسی دایا رایان.

۱۹۴ ► مسئولیت اجتماعی سازمان‌ها

سایر بازیگران صحنه پول و سرمایه نیز از فلسفه وجودی، و ضرورت اصلاح و بهبود مستمر حاکمیت شرکتی آگاه می‌باشند.

واژگان کلیدی

حاکمیت شرکتی ، حکمرانی خوب، رفاه اجتماعی، مسئولیت اجتماعی و سرمایه اجتماعی.

مقدمه

اندیشه رفاه اجتماعی در قالب محتوای علمی و جدید آن، دستاورد صنعتی شدن جوامع بشری است. مبارزات تهیدستان در جوامع کار و تولید، منجر به ایجاد دو دیدگاه اجتماعی در قبال عملکرد شهروندان و مدیران بنگاه‌ها شده است. این دو دیدگاه یکی مبتنی بر فعالیت‌های آزادی فردی و اقتصادی و دیگری لزوم دخالت و رهبری دولت در تأمین عدالت و برابری اجتماعی است. هر دو دیدگاه اصل، نظریه «رفاه اجتماعی» را ملحوظ نظر قرار می‌دهند، اما در اجرای آن از روش‌های متفاوتی بهره‌مند می‌شوند. البته برخی اقتصاددانان برخلاف اندیشه رفاه اجتماعی مدنی، اعتقاد دارند که به حداکثر رساندن سود منجر به رفاه جامعه می‌شود. شالوده این اصل، تئوری اقتصادی بوده که بسیار مختصر و مشخص توسط جیمز مک‌کی و میلتن فریدمن به شرح ذیل بیان شده است:

«هدف اولیه و عامل انگیزش یک سازمان تجاری، «سود» است. شرکت سعی می‌کند تا آنجا که می‌تواند سود را به حداکثر برساند تا بدین وسیله کارایی سازمان را حفظ کرده و از مزایای موجود نوآوری و کمک به رشد استفاده کند. سودها از طریق رقابت بازار در حدی معقول و مناسب حفظ خواهند شد و شرکت را به پیگیری منافع شخصی خود تا آنجا که افزایش رفاه عمومی جزئی از تصمیم مدون‌شان نباشد هدایت می‌کنند» (حساس یگانه، ۱۳۸۴). این دو نفر مدعی هستند که:

«این عقیده به طور گسترده پذیرفته شده است که مقامات و مسئولان شرکت، یک مسئولیت اجتماعی دارند که بسیار فراتر از کسب

سود و منافع برای سهامداران و اعضای‌شان است. این دیدگاه نمایانگر برداشتی اساساً غلط از ویژگی، ماهیت و طبیعت یک اقتصاد آزاد است. زیرا شرکت فقط و فقط یک مسئولیت اجتماعی دارد: استفاده از منابع خود و شرکت در فعالیت‌هایی که به منظور افزایش سود آنها طراحی شده است، تا آنجا که در محدوده قواعد بازی باقی بماند؛ یعنی مشارکت در رقابتی آزاد و رایگان بدون هرگونه فریب و دغل‌کاری..... بنابراین مدیران باید سعی نمایند تا حد امکان برای سهامداران خود پول بسازند». (همان، ۱۳۸۴)

نظر میلتون فریدمن به یک اصل تبدیل شده؛ اصلی که معتقد است: «مسئولیت اجتماعی یک مجموعه تجاری، افزایش سود خود می‌باشد». این نظریه که در نهایت به جنگ‌طلبی و نظامی‌گری گرایش دارد و به مکتب شیکاگو مشهور است، در دهه اخیر در قبال رسوایی‌های بازار سرمایه ساکت باقی مانده است.

به طور کلی، اختیار و مسئولیت با یکدیگر ملازمه تام دارند؛ بدین طریق که اختیار بدون مسئولیت و یا مسئولیت بدون اختیار توجیه عقلی ندارد. گفته می‌شود از آنجا که انسان موجودی اجتماعی، به ناچار مسئولیت اجتماعی دایره بس وسیع‌تر از مسئولیت فردی دارد؛ زیرا حیطه اختیار و مسئولیت افراد بخشی از محدوده اختیار و مسئولیت اجتماعی آنان می‌باشد، نه برعکس. در ابتدای دوران سرمایه‌داری، رشد شتابان صنعت و تولید و دگرگونی‌های عظیم حاصل آن، اندک مجالی به مباحث نظارت عمومی نداد، اما رویداد پاره‌ای اتفاقات سیاسی- اقتصادی در سطح جهان نظیر بحران ۱۹۲۹، جنگ دوم جهانی، مسائل زیست محیطی، موضوع رفاه اجتماعی و مبحث دولت‌های پاسخگو باعث شد

مقوله مسئولیت اجتماعی وارد مدار تازه‌ای از تاریخ تکاملی اقتصاد جهان شود. آیا می‌توانیم این نظریه اقتصادی خرد را که: «حداکثر ساختن سود مستقیماً موجب حداکثر شدن منافع اجتماعی می‌شود» بپذیریم؟ پاسخ افراد آموزش دیده در دیگر رشته‌ها اغلب واقع‌بینانه‌تر است و می‌توان آن را نیز به این شکل خلاصه کرد: «خیر؛ زیرا سودطلبی بی‌حد و حصر ما را به ناکجا آباد می‌رساند. ارتشاء، مسائل محیط زیست، محصولات نایمن، کارخانه‌های تعطیل شده و کارگران آسیب دیده می‌توانند با سوددهی بیشتر هم همراه باشند. در واقع ما به چیزی بیش از سود نیاز داریم تا تعهدات شرکت را نسبت به جامعه بسنجیم.

برخی معتقدند: در بازارهای آزاد کاملاً رقابتی، سودجویی به خودی خود تضمین می‌کند که اعضای جامعه به بهترین شکل از خدمات اجتماعی بهره‌مند شوند. برای سود بخش بودن، هر شرکت تنها باید آنچه را که جامعه می‌خواهد تولید کند و این امر را با بهره‌گیری از مؤثرترین ابزار موجود انجام دهد. اگر مدیران جامعه تنها ارزش‌های خود را به یک شرکت تجاری تحمیل نکنند و علاوه بر کسب سود، خود را به تولید مؤثر آنچه جامعه ارزش می‌نهد مشغول کنند، اعضای جامعه بیشترین بهره را خواهند برد.

بحث‌هایی از این نوع، چند فرض را نادیده می‌گیرند و غالباً همراه‌کننده هستند؛ زیرا اغلب بازارهای صنعتی کاملاً رقابتی نیستند و بنگاه‌های اقتصادی می‌توانند با وجود تولید ناکارآمد سود خود را افزایش دهند. از طرف دیگر، هر قدمی در جهت افزایش سود برداشته شود، لزوماً موجب افزایش منافع اجتماعی نخواهد شد. عدم کنترل و رسیدگی به آلودگی‌های خطرناک، تبلیغات فریبنده، پنهان کردن خطرات محصول،

فریب، رشوه و فرار از مالیات، منافع جامعه را تهدید می‌کنند. شرکت‌ها نیز آنچه را که عموم مردم می‌خواهند تولید نمی‌کنند و در عمل نیازهای بخش بزرگی از جامعه تأمین نمی‌شود؛ زیرا آنها نمی‌توانند به طور کامل در بازار شرکت کنند.

۱- حکمرانی خوب

در همین رابطه، از دهه هشتاد بحث جدیدی به نام حکمرانی خوب در سطح دولت‌ها و سپس حاکمیت شرکتی در سطح شرکت‌ها و بنگاه‌های اقتصادی مطرح شد.

اصطلاح حکمرانی خوب^۱ در واقع از اواخر دهه نود قرن نوزدهم در بانک جهانی، صندوق بین‌المللی پول و برنامه عمران ملل متحد به طور جدی مطرح شد و هدف از آن اداره و تنظیم امور و رابطه دولت-شهروندان بر اساس حاکمیت قانون، دستگاه قضایی کارآمد و دموکراسی بود. ایزابل جانسون، تعاریف کلی از حکمرانی خوب ارائه داده، بانک جهانی نیز شش عامل زیر را برای آن نام برده است:

۱- حق اظهار نظر و پاسخگویی، به این معنا که شهروندان حق انتخاب، بحث و اظهار نظر داشته باشند و حکومت پاسخگو و حساب و کتابش روشن باشد.

۲- حکمرانی خوب نیازمند غلبه بر کاهش بی‌ثباتی سیاسی و خشونت است. این اصل می‌رساند که با توجه به بند یک، نه راه حل سرکوب، بلکه

به کار گرفتن اراده و خواست جمعی باید راه به حذف خشونت، تروریسم، بی‌ثباتی و ... ببرد.

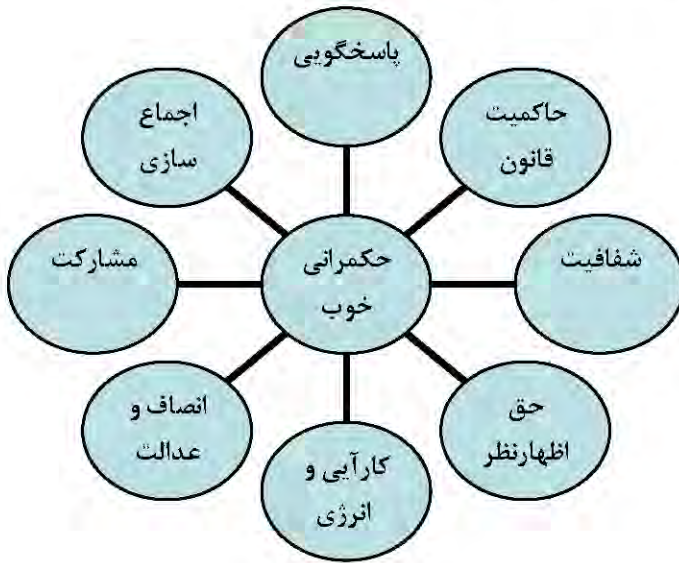
۳- کارآمدی دولت^۱ به این ترتیب که دولت باید در انجام وظایف خود کارآمد و مؤثر باشد.

۴- حذف مقررات اضافی. از آنجا که مقررات دست و پاگیر و وابسته به نقش سنتی دولت می‌تواند بار مالی به زیان رشد اقتصادی داشته باشد، پس حکمرانی خوب به معنای کاهش جدی این مقررات اضافی است.

۵- حاکمیت قانون. به این ترتیب که قانون بالاتر از اراده فرد - هر فردی که باشد - قرار بگیرد.

۶- مبارزه با فساد و دوری از آن. تجربه دولت‌های غیرپاسخگو و حساب‌ناپذیر نشان می‌دهد که فساد اداری و مالی در این کشورها بالاتر است، پس حکمرانی خوب مستلزم کاهش و مهار جدی فساد است (میدری، خیرخواهان، ۱۳۸۱).

البته این مفهوم لیبرالی از حکمرانی خوب، در عمل به جنبه‌های سطحی و تحقق‌ناپذیر می‌انجامد. در واقع بنا به تعریف بانک جهانی، حکمرانی خوب بنیان توسعه به شمار رفته و نمایه‌های اصلی آن عبارتند از:



۲- حاکمیت شرکتی

سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) که سی کشور پیشرفته جهان در آن عضو هستند، در سال ۱۹۹۹ مواردی را برای بهبود راهبرد بنگاه‌های اقتصادی مطرح ساخت که موسوم به «اصول حاکمیتی شرکت‌ها» است. اصول حاکمیتی شرکت‌ها، مندرج در بیانیه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، رهنمودهای خاصی را برای سیاست‌گذاران، قانون‌گذاران و بازیگران بازار سرمایه در مورد اصلاح چارچوب قانونی، ساختاری و دولتی فراهم می‌سازد. این اصول فشرده تجربیات کشورهای عضو OECD می‌باشد که بازبینی آنها نه تنها انعکاسی از تجربیات کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی است، بلکه تجربیات

اقتصادهای نوظهور و در حال توسعه را نیز شامل می‌شود؛ کشورهایی که به نحوی با سازمان همکاری و توسعه اقتصادی یا سازمان‌های زیرمجموعه مرتبط هستند. مشاوره با کشورهای غیرعضو، اولین بار در میزگردهای آسیایی، اروپایی - آسیایی، آمریکای لاتین، روسیه و اروپای جنوب شرقی انجام شد. نتایج حاصل از این میزگردها در نشریه «تجربیات حاصل از میزگردهای منطقه‌ای حاکمیت شرکتی» (OECD, 2003) منتشر شد. تجربیات دیگری نیز از مذاکرات با ۴۳ کشور غیرعضو درگیر در اجرای منشور جهانی حاکمیت شرکتی کسب شده است.^۱ از سوی دیگر، جوزف استیگلیتز، معاون پیشین بانک جهانی که اینک در زمره منتقدان جدی سیاست‌های آن بانک درآمد، منشور اصلاحات اقتصادی مورد نظر خود را که به نام «ده فرمان استیگلیتز» مشهور شده به شرح ذیل اعلام داشته:

۱. انضباط بودجه‌ای؛
۲. تجدیدنظر در اولویت‌های مخارج عمومی؛
۳. اصلاح نظام مالیاتی؛
۴. آزادسازی نرخ بهره؛
۵. نرخ ارز رقابتی؛
۶. آزادسازی تجاری؛
۷. آزادسازی سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی در کشور؛
۸. خصوصی سازی؛
۹. مقررات زدایی؛
۱۰. حقوق مالکیت؛

۱. برای مطالعه بیشتر به وبسایت Corporate Governance مراجعه کنید.

استیگلیتز چند عامل را برای اجرای ده فرمان فوق مؤثر دانسته و بر دو مورد آن تأکید می‌کند:

۱. حکمرانی شرکتی

۲. سرمایه اجتماعی و سازمانی. (دوانی، ۲۰۰۵)

حاکمیت شرکتی در ابتدای قرن بیست و یکم به عنوان یکی از مهم‌ترین مباحث کسب و کار مطرح شد. تأکید مبانی اولیه حاکمیت شرکتی بیشتر بر موضوع راهبرد شرکت‌ها و حقوق سهامداران قرار داشت و بعدها با طرح دیدگاه‌های جدیدتر، به سمت توجه جدی به حقوق کلیه ذی‌نفعان و اجتماع گرایش یافت.

در سالیان اخیر، پیشرفت‌های زیادی در خصوص موضوع حاکمیت شرکتی در سطح جهان صورت گرفته است و کشورهای پیشرو در این زمینه، همچنان به تقویت نظام‌های حاکمیت شرکتی خود ادامه می‌دهند. در این راستا، به مشارکت کنندگان در حاکمیت شرکتی و موضوع‌هایی از قبیل سهامداران و روابط آنها، مسئولیت پاسخگویی، بهبود عملکرد هیأت مدیره، کمیته‌های هیأت مدیره، حسابرسان و نظام‌های حسابداری و کنترل داخلی، توجه ویژه‌ای مبذول می‌دارند. از سوی دیگر، حسابداران، حسابرسان، سرمایه‌گذاران و سایر بازیگران صحنه پول و سرمایه نیز از فلسفه وجودی، و ضرورت اصلاح و بهبود مستمر حاکمیت شرکتی آگاه می‌باشند.

روش‌های متعددی برای تعریف حاکمیت شرکتی وجود دارد که در طیفی از تعاریف محدود و متمرکز بر شرکت‌ها و سهامداران آنها تا تعاریف جامع و دربرگیرنده مسئولیت پاسخگویی شرکت‌ها در برابر تمام ذی‌نفعان و اجتماع قرار می‌گیرند. با این وجود، می‌توان براساس یک

گروه پژوهش‌های فرهنگی و اجتماعی ◀ ۲۰۳

تعریف عمومی، حاکمیت شرکتی را نظامی نامید که شرکت‌ها با آن، هدایت و کنترل می‌شوند.

نمایه ذیل تأکیدات اساسی حاکمیت شرکتی OECD را نمایش

می‌دهد:

<p>اطمینان از ایجاد بستر لازم برای چارچوب اثربخش حاکمیت شرکتی چارچوب حاکمیت شرکتی باید شفافیت و کارایی بازار را افزایش دهد. با قوانین و مقررات مطابقت داشته باشد و به وضوح مسئولیت را بین مقامات مختلف نظارتی، قانونگذاری و اجرایی، تقسیم نماید.</p>
<p>توجه به حقوق سهامداران و وظیفه کلیدی مالکان چارچوب حاکمیت شرکتی باید از اعمال حقوق سهامداران حمایت کند و موجبات تسهیل این مهم را فراهم آورد.</p>
<p>رعایت مساوات و عدالت در برخورد با سهامداران چارچوب حاکمیت شرکتی باید نسبت به رفتار عادلانه در قبال همه سهامداران از جمله سهامداران اقلیت و سهامداران خارجی، اطمینان دهد. همه سهامداران باید بتوانند در قبال هرگونه تضییع حقوق خود، به نحوی اثربخش، دادخواهی نمایند.</p>
<p>نقش ذی‌نفعان در حاکمیت شرکتی چارچوب حاکمیت شرکتی باید حقوق همه ذی‌نفعان را بر اساس قانون یا توافق‌های دوجانبه شناسایی کند و همکاری فعالانه بین شرکت‌ها و ذی‌نفعان در راستای ایجاد ثروت، شغل و سلامت مالی شرکت‌ها را ترغیب نماید.</p>
<p>افشا و شفافیت چارچوب حاکمیت شرکتی باید از افشای صحیح و به موقع موضوعات بااهمیت در مورد شرکت شامل موقعیت مالی، عملکرد، مالکیت و نظارت بر شرکت اطمینان دهد.</p>
<p>مسئولیت‌های هیأت مدیره چارچوب حاکمیت شرکتی باید در خصوص هدایت شرکت با نگرشی بلندمدت، نظارت اثربخش مدیریت توسط هیأت مدیره و پاسخگویی هیأت مدیره در قبال شرکت و سهامداران، اطمینان دهد.</p>

۳- تأکیدات جنبه‌های اساسی اصول حاکمیت شرکتی (OECD)

بی‌شک دوران رشد سرمایه‌داری که با ادغام و ترکیب شرکت‌های بزرگ همراه بود، با مواردی مصادف شد که به نوعی تقلب، اختلاس و ارتشاء در آنها دیده می‌شد، لذا در جریان این پدیده‌ها حسابرسی باید مرتباً خود را روزآمد کند تا بتواند با این پدیده‌های شوم مقابله کند و بر اجرای چارچوب «مردم بهتر با قوانین بهتر» تأکید نماید.^۱



در واقع از آنجا که مسئولیت حسابرسان در سه حوزه حرفه‌ای، قانونی و اجتماعی قابل بازنگری است، شاید به جرأت بتوان گفت: مسئولیت‌های اجتماعی حسابرسان بسی فراتر از سایر حوزه‌های مسئولیتی آنان است؛ زیرا گزارش‌های حسابرسان مورد استناد کل جامعه قرار خواهد گرفت و از این رهگذر، در چارچوب نظریه «رفاه اجتماعی»، حسابرسان لزوماً و ضرورتاً نمی‌توانند به استانداردهای حسابرسی اتکاء نمایند. در حال حاضر، مسئولیت قانونی حسابرسان شامل موارد رعایت قانون تجارت و سایر قوانین موضوعه، همچنین ارائه درآمد مشمول مالیات اشخاص از دیدگاه قانون مالیات‌ها هستند. با توجه به اینکه قانون مالیات‌ها قانون

1. Better people with better rules

آمره کشور تلقی می‌شود و حقوق آحاد جامعه در آن مستقر است، دایره این مسئولیت علاوه بر جنبه قانونی آن به حوزه مسئولیت اجتماعی نیز تسری دارد. لذا بار دیگر یادآور می‌شود در دومین سال صدور گزارش‌های مالیاتی آنچه مورد توجه اعضای محترم جامعه حسابداران رسمی است، تدقیق، تأمل و بررسی همه‌جانبه آثار مالیاتی گزارش‌های حسابرسی است. از طرف دیگر، مسئولیت‌های اجتماعی حساب‌سازان در قلمرو «حکمرانی خوب»، وظیفه سنگینی را بر عهده حسابداران رسمی می‌گذارد. به طور مثال، باید با مسائلی نظیر پول‌شویی، فساد مالی، تقلب و ریاکاری در حساب‌ها و «حساب‌آرایی» مقابله کنند که این امر نیز مستلزم هزینه اجتماعی برای حساب‌سازان خواهد بود. اما همان‌طوری که پای‌بندی برخی افراد به مسئولیت‌های اجتماعی امروزه زبان‌زد عام و خاص است، حسابداران رسمی نیز باید نشان دهند که در امر برقراری «حکمرانی خوب» مشارکت فعال خواهند داشت و پذیرای هزینه اجتماعی آن نیز خواهند بود.

بدون شک بنگاه‌های اقتصادی نیز در چارچوب سنتی نمی‌توانند به تداوم فعالیت خود ادامه دهند؛ زیرا شفاف‌سازی و روشن‌گری خواسته اصلی سهامداران جزء و بازار سرمایه است. امروزه بنگاه‌های اقتصادی باید اصول جهانی هشت‌گانه‌ای را که به مجموعه «اخلاق جهانی در تجارت» مشهور شده رعایت کنند. این هشت مورد عبارتند از:

- ◆ مجموعه مقررات جهانی سازمان ملل متحد در مورد عدم گماردن کودکان.
- ◆ مقررات حقوق بشر.
- ◆ مقررات سازمان جهانی کار.

۲۰۶ ▶ مسئولیت اجتماعی سازمان‌ها

- ◆ رهنمودهای اتحادیه اروپا.
- ◆ مجموعه مقررات ایزو سری ۱۴۰۰۰.
- ◆ مقررات پاسخگویی سری ۱۰۰۰.
- ◆ اصول جهانی مسئولیت‌های اجتماعی موسوم به «اصول سولیوان».

◆ مجموعه مقررات مسئولیت‌های اجتماعی سری ۸۰۰۰.

نگاهی به موارد فوق نشان‌دهنده اهمیت الزام به پاسخگویی، شفاف‌سازی و رعایت استانداردهای بین‌المللی است که حافظ منافع مردم در مسائل زیست محیطی، کیفیت کالاها و رعایت حقوق بشر از منظر حقوق کارگران و... است. بر همین اساس، حسابداران رسمی دیگر صرفاً افرادی که با استانداردهای حسابداری و حسابرسی سر و کار دارند نیستند، بلکه اینان انسان‌های فرهیخته‌ای هستند که در مقام دفاع از منافع عمومی بر پایه مسئولیت‌های اجتماعی، باید عدم رعایت الزام‌های فوق را در گزارش‌های خود مطرح و با افشای مسائل پنهان بنگاه‌های اقتصادی، تاریک‌خانه‌های بازار سرمایه را از طریق استقرار استانداردهای حسابرسی جهان‌شمول روشن سازند.

مهم‌ترین نکته‌ای که انتظار می‌رود در آینده نه چندان دور در چارچوب مسئولیت‌های اجتماعی مدیران و حسابداران رسمی مورد توجه و تأکید خاص قرار گیرد، رعایت الزام‌های حقوق بشر در بنگاه‌های اقتصادی، از جمله عدم تبعیض بین جنسیت نیروی کار، حداقل مزد روزانه زن و مرد، تعلق مزد بدون توجه به رنگ پوست، جنسیت، نژاد، مذهب و نیروی کار و... است که حسابداران رسمی (حسابرسان) در این‌گونه موارد مسئولیت بس خطیری را عهده‌دار خواهند شد؛ زیرا

تاکنون فرض بر این بوده که مؤسسات حسابرسی بین‌المللی به‌عنوان بازوی نظارتی بانک جهانی، صندوق بین‌المللی پول و نهادهای مالی بوده و ارتباط تنگاتنگ آنان با این نهاد نوعی وابستگی را ایجاد کرده که در محافل ضد جهانی‌سازی تصویر چندان روشنی از این مؤسسات وجود ندارد. نگاهی به متن کتاب «کمیته ۳۰۰»، فارغ از برخی بزرگ‌نمایی‌های آن نشان‌دهنده ارتباط تنگاتنگ برخی مؤسسات حسابرسی بین‌المللی با محافل مشکوک مالی جهانی در چارچوب سیطره سرمایه جهانی است. بنابراین حسابرسان نیز می‌توانند در صورت فقدان مسئولیت اجتماعی، به یک ابزار و آلت سرمایه‌داری تبدیل شوند که این تصویر برخلاف خصیصه استقلال و مسئولیت‌های اجتماعی حسابرسان است. به همین علت، اطلاع حسابداران رسمی (حسابرسان) از روند جهانی شدن، فرآیند استانداردگذاری و... باعث کسب جایگاه اجتماعی برای آنان خواهد شد. در غیر این صورت آنان به زاینده‌های بازار جهانی سرمایه تبدیل خواهند شد و بر آنان همان خواهد رفت که بر شعبات مؤسسات بزرگ بین‌المللی در آغاز انقلاب در ایران رفت. نکته حائز اهمیت دیگر در عصر کنونی، تأکید و توجه بر نقش سهامداران جزء و پدیده حاکمیت شرکتی است.

کنترل‌های داخلی از دهه ۱۹۴۰ مورد توجه حسابرسان و مراجع نظارتی بورس آمریکا قرار گرفته بود، اما در دهه هفتاد میلادی که موضوع رسوایی واترگیت^۱ مطرح شد، این موضوع اولویت خاصی یافت؛ به طوری که در سال ۱۹۷۷ FCPA برنامه خاصی را جهت کنترل‌های

۱. استقرار شوند در ستاد انتخاباتی حزب دمکرات به وسیله جمهوری‌خواهان آمریکا.

داخلی در دستور کار خود قرار داد. در فاصله سال‌های ۸۵-۱۹۷۸ نیز IACPA^۱ رهنمودهای خاصی را در مورد استانداردهای حسابرسی که مشتمل بر کنترل‌های داخلی بود، منتشر کرد. در سال ۱۹۸۵ کمیسیون ملی مبارزه با تقلب در گزارشی که بعدها به نام «گزارش کمیسیون تردوی» مشهور شد، نقطه نظرات خود را پیرامون کنترل‌های داخلی منتشر کرد. در سال ۱۹۹۰ نیز کمیته موسوم به (COSO)^۲ گزارش خاصی را پیرامون کنترل‌های داخلی و برقراری سیستم پاسخگویی منتشر نمود. گزارش مذکور شامل اظهارنظر در مورد کنترل‌های زیست محیطی و ارزش‌های اخلاقی بود. در سال ۱۹۸۷ (FEI)^۳ با مشارکت چهار انجمن حرفه‌ای بزرگ آمریکا شامل: انجمن حسابداری آمریکا (AAA)، انجمن حسابداران مدیریت (IMA)، انجمن حسابداران خبره آمریکا (CPA)، انجمن حسابداران داخلی (IIA) اولین گزارش داخلی خود را منتشر کرد. قبل از این، در سال ۱۹۹۱ کنگره آمریکا قانونی را به تصویب رساند که شرکت‌های بزرگ را وادار می‌ساخت در گزارش‌های سالانه خود پیرامون کیفیت و مؤثر بودن سیستم کنترل‌های داخلی‌شان به سهامداران گزارش دهند. پس از سقوط آئرون، ورلد و تقلب‌های بی‌شمار در بورس آمریکا، کنگره آمریکا در سال ۲۰۰۲ قانون مشهور (Sarbanse- oxley) را که اختیارات قابل ملاحظه‌ای به سازمان بورس آمریکا (SEC) تفویض می‌کرد، به تصویب رسانید. بر اساس این قانون، مسئولیت‌های مدیران

۱. انجمن حسابداران خبره آمریکا

2. Committee of Sponsoring Organization

3. Financial Executive Institute

اجرایی، حسابرسان داخلی و حسابرسان خارجی افزایش یافت و در واقع «حاکمیت شرکتی»^۱ مورد تأکید قرار گرفت.

برخی نکات مهم و قابل توجه این قانون عبارتند بودند از:

۱. مدیران اجرایی از مدیران غیراجرایی منفک و موضوع مدیران مستقل (غیروابسته به سهامداران عمده) مطرح شد.
۲. تشکیل کمیته حسابرسی در شرکت‌های بزرگ لازم‌الاجرا و مسئولیت این کمیته بر عهده مدیران غیرموظف (غیراجرایی) قرار گرفت.
۳. پاسخگویی مدیران اجرایی و مدیران مالی در قبال صورت‌های مالی افزایش یافت.
۴. مؤسسات حسابرسی (حسابرسان خارجی) از ارائه برخی خدمات غیرحسابرسی به مشتریان حسابرسی منع شدند و انجام هرگونه خدمات غیرحسابرسی منوط به اجازه کمیته حسابرسی شد.
۵. کمیته حسابرسی نقش اساسی را در تقویت نظام راهبری بنگاه‌ها و افزایش اعتبار سرمایه‌گذاری‌ها بر عهده گرفت.
۶. مجازات‌های سنگین، در حد مجازات‌های جنایی برای دستکاری در حساب‌ها (گاهی تا حد بیست سال زندان) پیش‌بینی شد.

نمایهٔ صفحه بعد، خلاصه مفاد قانونی «ساربنز اکسلی» را نمایش

می‌دهد:

خلاصه مفاد قانون ساربنز اکسلی

موارد مورد تأکید	گزارشگری مدیریت	نظارت هیأت مدیره	مسئولیت هیأت مدیره و مدیریت	اجرا و مجازات‌ها	نقدال حسابرسان
	تاییدیه‌های مدیریت (بخش ۳۰۲)	استانداردهای کمیته حسابرسی	گزارشگری فوری اعمال متقلبانه	هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB)	ریب کلیه خدمات بررسی توسط کمیته حسابرسی
بخش‌های کلیدی	گزارش مدیریت در مورد کنترل‌های داخلی	ممنوعیت اعطای وام به هیأت مدیره و مدد آن‌ها	افشاء برنامه کاری مدیران ارشد مالی	جرایم کفتری برای تاییدیه‌های نادرست (بخش ۹۰۶)	عیت حسابرسان از نام برخی خدمات خاص

از سوی دیگر فدراسیون حسابداری اروپا^۱ مقرراتی را به منظور نظارت بر کار مؤسسات حسابرسی اروپا منتشر کرد و فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۲ نیز هیأت مراقبت از منافع عمومی^۳ را تشکیل داد. همه موارد فوق حکایت از آن داشت که به علت جهانی شدن سرمایه، ابعاد تقلب و فساد نیز بین‌المللی شده و حسابداران ناچار به فراگیری فنون و مهارت‌های جدید حسابرسی هستند تا بتوانند مسئولیت‌های جدید خود را که در قالب نظام پاسخگویی و مسئولیت‌های اجتماعی تبلور یافته ایفا کنند. بی‌شک برای ایفای نقش و مسئولیت‌های جدید حسابرسان، تسلط به مهارت‌های حسابرسی در قالب حسابرسی مبتنی بر ریسک، روش‌های تحلیلی، کنترل‌های داخلی و فناوری و استخراج داده‌ها یک نیاز مبرم و ضروری به شمار می‌رود؛ زیرا حسابرسانی که به مبانی یاد شده آشنا و مسلط نباشند، فاقد مهارت‌های لازم جهت کشف تقلب و فریب در صورت‌های مالی بوده و نمی‌توانند مانع انتشار صورت‌های مالی گمراه‌کننده شوند. در این راستا، با توجه به مسائلی که در دهه اخیر در بورس تهران رخ داده و به ویژه دستکاری در قیمت‌ها که در سال گذشته مورد توجه بسیاری قرار گرفته، «آیین‌نامه حاکمیت شرکت‌ها» در حال تدوین است که اجرای درست آن می‌تواند مانع از برخی اعمال نفوذها، دستکاری قیمت‌ها و سودسازی گمراه‌کننده شود.

از دهه ۱۹۹۰ که موضوع برقراری سیستم کنترل‌های داخلی و چگونگی حاکمیت همه سهام‌داران بر جریان سالم فعالیت شرکت‌ها

1. FEE

2. IFAC

3. Public Interest Oversight Board (PIOB)

موضوع کار محافل مالی - اقتصادی جهان قرار گرفته است، بی‌شک حاکمیت شرکتی جزء کوچکی از قلمرو حکمرانی خوب در مجموعه کشور تلقی می‌شود؛ بدین معنی که چنانچه در کشوری حکمرانی خوب با مولفه‌های تعریف شده توسط سازمان جهانی شفاف‌سازی و یا مقررات اتحادیه اروپا وجود نداشته باشد، انتظار حاکمیت شرکتی خوب در بازار سالم بیشتر به شوخی می‌ماند تا واقعیت.

به طور کلی، حاکمیت شرکتی تنها بخشی از فعالیت‌های بزرگتری است که شرکت‌ها به آن می‌پردازند؛ برای مثال، سیاست‌های اقتصادی کلان و میزان رقابت در محصولات و بازارها. چارچوب حاکمیتی هر شرکتی بستگی به محیط قانونی، نظارتی و نهادی دارد و عواملی چون منشور اخلاقی (اخلاق کسب و کار) و آگاهی شرکت از مسئولیت‌های اجتماعی (شامل موارد زیست محیطی) مورد علاقه جوامعی است که شرکت در آن به فعالیت اشتغال دارد، لذا توجه به این موارد، می‌تواند در حسن شهرت و موفقیت بلند مدت و پایداری شرکت‌ها مؤثر باشد.

روابط میان دست‌اندرکاران در نظام حاکمیتی بر حاکمیت شرکتی بسیار مؤثر است؛ به طوری که سهام‌داران کنترلی (شامل افراد، هلدینگ‌های فامیلی، تشکیل‌دهندگان بلوک سهام و یا سهام‌داران دولتی) می‌توانند شرکت‌های مجموعه یا زیرمجموعه را زیر کنترل خود درآورند و همین موضوع مبنای «فساد مالی و دستکاری قیمت» در بازار سرمایه شود. محتوا و ماهیت بیانیه حاکمیت شرکتی، دفاع و حمایت جدی از سهام‌داران جزء و منفرد در مقابل سهام‌داران کنترلی و یا اکثریت سهام‌داران است. تحقیقات به‌عمل آمده نشان می‌دهد که محور بیانیه حاکمیت شرکتی بر شفافیت و افشاء اطلاعات و حذف اطلاعات درونی

از سوی دیگر فدراسیون حسابداری اروپا^۱ مقرراتی را به منظور نظارت بر کار مؤسسات حسابرسی اروپا منتشر کرد و فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۲ نیز هیأت مراقبت از منافع عمومی^۳ را تشکیل داد. همه موارد فوق حکایت از آن داشت که به علت جهانی شدن سرمایه، ابعاد تقلب و فساد نیز بین‌المللی شده و حسابداران ناچار به فراگیری فنون و مهارت‌های جدید حسابرسی هستند تا بتوانند مسئولیت‌های جدید خود را که در قالب نظام پاسخگویی و مسئولیت‌های اجتماعی تبلور یافته ایفا کنند. بی‌شک برای ایفای نقش و مسئولیت‌های جدید حسابرسان، تسلط به مهارت‌های حسابرسی در قالب حسابرسی مبتنی بر ریسک، روش‌های تحلیلی، کنترل‌های داخلی و فناوری و استخراج داده‌ها یک نیاز مبرم و ضروری به شمار می‌رود؛ زیرا حسابرسانی که به مبانی یاد شده آشنا و مسلط نباشند، فاقد مهارت‌های لازم جهت کشف تقلب و فریب در صورت‌های مالی بوده و نمی‌توانند مانع انتشار صورت‌های مالی گمراه‌کننده شوند. در این راستا، با توجه به مسائلی که در دهه اخیر در بورس تهران رخ داده و به ویژه دستکاری در قیمت‌ها که در سال گذشته مورد توجه بسیاری قرار گرفته، «آیین‌نامه حاکمیت شرکت‌ها» در حال تدوین است که اجرای درست آن می‌تواند مانع از برخی اعمال نفوذها، دستکاری قیمت‌ها و سودسازی گمراه‌کننده شود.

از دهه ۱۹۹۰ که موضوع برقراری سیستم کنترل‌های داخلی و چگونگی حاکمیت همه سهام‌داران بر جریان سالم فعالیت شرکت‌ها

1. FEE

2. IFAC

3. Public Interest Oversight Board (PIOB)

بازار سرمایه باید کوشش کنند بدور از منافع گروهی و بر اساس منافع مشترک بازار سرمایه، و حول محور حفاظت از سهام‌داران جزء، در تدوین این مجموعه اهتمام لازم را به عمل آورند؛ زیرا عدم اعتماد سهام‌داران جزء به بازار سرمایه، باعث فرار سرمایه و رکود بازار خواهد شد.

نکته حائز اهمیت «در آیین نامه حاکمیت شرکتی»، نقش حسابرسان مستقل از یک طرف و جایگاه کمیته حسابرسی از طرف دیگر است. در واقع مثلث آیین نامه حاکمیت شرکتی بر سه بال مدیران مستقل، کمیته حسابرسی و حسابرسان مستقل قرار دارد که در حال حاضر در بازار سرمایه و شرکت‌های ایرانی جز حسابرسان مستقل، اساساً دو بال دیگر وجود ندارد. لذا همه کسانی که به سرنوشت بازار سرمایه علاقمند هستند، برای ایجاد یک چارچوب مناسب حکمرانی در شرکت‌ها باید بدور از منافع گروهی، در تصویب و اجرای صحیح این آئین نامه بکوشند تا از وقایعی مانند جلوگیری از ورود سهام‌داران به مجمع، تنظیم صورت‌جلسات مجامع بدور از نقش سهام‌داران جزء و... خودداری شود.

حسابرسان در این میان نقش بسیار مؤثر را ایفا می‌کنند، اما ایفای این نقش در شرایط جهانی شدن جز از طریق کاربرد ابزارهای مناسب و همسان با شرایط اقتصادی امکان‌پذیر نمی‌باشد. همچنین صرف تکیه بر اخلاق حرفه‌ای و یا استقلال محض نمی‌تواند ما را از آسیب‌های بازارهای جهانی مصون دارد، زیرا بازار و تجارت بر پایه اخلاق استوار نیست. افلاطون می‌گوید: «اخلاق در دو حوزه کاربرد ندارد «جنگ و تجارت». بر این اساس، چون هدف نهایی بنگاه‌ها و فعالیت‌های اقتصادی سودورزی، است حسابرسان می‌بایست با آموزش و مطالعه مداوم و مستمر، خود را به ابزارهای الکترونیکی مجهز نمایند تا بتوانند در محیط

تجارت الکترونیکی و تجارت جهانی، مسئولیت‌های حرفه‌ای خود را به درستی انجام دهند. آشنایی با ترفندهای بازار سرمایه از اصول اولیه آموزش‌های حرفه‌ای است تا حسابرسان دچار فریب سفته‌بازان نشوند. حساسیت و اهمیت این موضوع از آنجا ناشی می‌شود که در صورت کوتاهی، قصور و تخلف حسابرسان «هیچ دیواری کوتاه‌تر از دیوار حسابرسان نخواهد بود».

در این میان نقش دانشگاه‌ها در توسعه و اعتلای حرفه حسابداری، آموزش اخلاق حرفه‌ای، توسعه برنامه‌های آموزشی و ایجاد راهکارهای پیوند تحقیقات حسابداری با حرفه حسابداری می‌باشد که چنانچه این مولفه‌ها به‌هم پیوند خورند، می‌توان انتظار ظهور فارغ‌التحصیلان برجسته و نخبگان حسابداری را از مراکز آموزشی داشت؛ به نحوی که در پیوند با مؤسسات حرفه‌ای، شاهد اعتلای حرفه در دهه آینده کشور باشیم.

۴- شفافیت در حاکمیت شرکتی

چارچوب حاکمیت شرکتی باید افشای به‌هنگام و دقیق تمام مسائل مهم از جمله وضعیت مالی، عملکرد مالکیت و حاکمیت شرکتی را تضمین کند.

الف) افشاء باید شامل اطلاعات مهم در مورد مسائل زیر باشد:

۱. دستاوردهای مالی و عملیاتی شرکت؛
۲. اهداف شرکت؛
۳. مالکیت عمده سهم و حقوق رأی دهی؛
۴. سیاست تعیین حق‌الزحمه اعضای هیأت مدیره و مدیران اجرایی اصلی، و اطلاعات مربوط به اعضای هیأت مدیره،

شامل شایستگی‌ها، فرآیند انتخاب، عضویت در هیأت مدیره سایر شرکت‌ها و اینکه آیا این مدیران از نظر هیأت مدیره مستقل هستند یا خیر.

۵. معاملات با اشخاص وابسته.

۶. عوامل قابل پیش‌بینی ریسک.

۷. مسائل مربوط به کارکنان و سایر ذی‌نفعان.

۸. ساختارها و سیاست‌های حاکمیت، به ویژه مطابقت هر دستورالعمل یا سیاست حاکمیت شرکتی با فرآیند اجرای آن.

ب) افشای اطلاعات باید مطابق استانداردهای ممتاز حسابداری، مالی و غیر مالی انجام شود.

ج) حسابرسی سالانه شرکت باید به دست حسابرسان مستقل و شایسته انجام شود تا به اعضای هیأت مدیره و سهامداران اطمینان دهند که صورت‌های مالی، وضعیت و عملکرد مالی شرکت را از تمام جنبه‌های با اهمیت، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

ت) حسابرسان مستقل باید در برابر سهامداران پاسخگو باشند و در اجرای عملیات حسابرسی شرکت، مراقبت‌های حرفه‌ای لازم را به عمل آورند.

ث) راه‌های انتشار اطلاعات باید چنان باشد که استفاده‌کنندگان به گونه‌ای یکسان، به‌هنگام و با هزینه مناسب به اطلاعات دسترسی یابند.

ج) چارچوب حاکمیت شرکتی باید به شیوه‌ای مؤثر چنان تکمیل شود که ارائه تحلیل‌ها و توصیه‌های تحلیل‌گران، کارگزاران، مؤسسات، رتبه‌بندی و سایر مسائلی را که با تصمیمات سرمایه‌گذاران ارتباط دارد،

تسهیل کند و در عین حال از تضاد جدی که ممکن است به انجام تحلیل‌ها و توصیه‌ها لطمه بزند دور باشد.

۵- نتیجه گیری

از زمان طرح مبحث حکمرانی، حاکمیت شرکتی و شفاف سازی نقش حسابرسان بسیار برجسته شده است؛ زیرا حسابرسان کسانی هستند که در شفاف‌سازی صورت‌های مالی بنگاه‌های اقتصادی و غیراقتصادی به مثابه چراغ عمل می‌کنند. «بی‌شک حوادث ناشی از رویداد ۱۱ سپتامبر، بحران در بازار جهانی سرمایه و سقوط مؤسسات «انرون» و «ورلدکام» نباید صرفاً یک مقطع تاریخی تلقی شود، بلکه باید آن را نقطه عطف تحول در سرمایه جهانی در ابتدای قرن ۲۱ دانست. تردید نباید کرد که حمله آمریکا به عراق تحولات شگرفی را در جهان و جغرافیای سیاسی منطقه به وجود خواهد آورد که پی‌آمد حتمی آن، تحولات اقتصادی و به پیروی از آن، تغییر در مبانی و مفروضات اقتصادی و استانداردهای حسابداری خواهد بود. بنابراین نظام حسابداری کشور باید بتواند خود را آماده پذیرش و هم‌سویی با تغییرات نماید و به عبارت بهتر، نگذارد تغییرات آن را در بر گیرد، بلکه خود تغییرات را در بر گیرد».

به طور کلی، حوادث چندسال گذشته پیامدهای مهمی برای اقتصاد جهانی به همراه داشته که در حال حاضر در پس‌گبار انفجارهای بغداد و تسخیر کابل، ترسیم چارچوب آن‌چندان مشکل نمی‌باشد. جهانی سازی توأم با اعمال فشار، تغییر جغرافیایی منطقه و حضور بلامنازع آمریکا در خلیج فارس به منظور راهبردی منطقه در چارچوب یک پیمان سیاسی -

اقتصادی علیه اروپا و محور آتی روسیه - چین و هندوستان، کلیات این چارچوب را تشکیل می‌دهند.

شناخت اینکه فرضیه مذکور در حال تحقق می‌باشد، همچنین مؤلفه‌های فعلی اوضاع منطقه، حتی برای حساب‌رسان لازم و ضروری است. اگر بپذیریم که حسابداری در حوزه اقتصاد جهانی قرار دارد، پس به ناچار تغییر و تحولات اساسی در نظام اقتصادی - که پیش‌فرض اولیه حمله به عراق و افغانستان بوده - ساختار حسابداری و استانداردهای حسابداری را تحت‌الشعاع قرار خواهد داد. کما اینکه انجمن حسابداران خبره آمریکا آمادگی خود را برای همکاری با هیأت استانداردگذاری مالی و همچنین هیأت استانداردگذاری بین‌المللی اعلام کرده و احتمال صدور استانداردهای یکسان جهانی بسیار می‌باشد. به نظر می‌رسد، سازمان تجارت جهانی در آینده نه چندان دوری خود اقدام به انتشار استانداردهای حسابداری و حسابداری در چارچوب جهانی شدن نماید و همه اعضای خود را ملزم به اجرای آن کند.

آنچه در حال حاضر برای جامعه حسابداری کشور مهم است، کوشش برای اعتلای جامعه حسابداری، تدقیق در آئین رفتار حرفه‌ای و حراست از حقوق اجتماعی سهامداران - به ویژه در چارچوب اجرای اصل ۴۴ و فرآیند خصوصی‌سازی - به استناد مسئولیت‌های اجتماعی حسابداران است.

بی‌تردید در شرایط کنونی احتمال ارائه اطلاعات ناقص، ناکافی و بعضاً نادرست در صورت‌های مالی به منظور پوشش سود سهم وجود دارد و صرف اتکا به استانداردهای موجود نمی‌توان از گزند این عمل مستثنی شد. لذا تیزهوشی و درایت حرفه‌ای به‌خصوص در مورد آن دسته از

شرکت‌هایی که برای اولین بار حسابرسی می‌شوند و یا آن‌گونه شرکت‌هایی که بنا به الزام‌های خاص ناچار به پذیرش حسابرسی شده‌اند، ضرورت مؤکد است. از سوی دیگر، با حضور تعداد چشمگیر مؤسسات حسابرسی و حسابداران شاغل در حوزه فعالیت‌های حرفه‌ای، زمینه بروز ریسک شدت یافته و این امر مستلزم بینش، درک و آگاهی مستمر از مسئولیت‌های اجتماعی حسابداران رسمی خواهد بود. اگرچه در حال حاضر خط فاصله مسئولیت‌های قانونی و اجتماعی حساب‌برسان چندان روشن نمی‌باشد، اما ذات فعالیت حسابرسی و به‌ویژه حسابرسی مالیاتی دارای مولفه‌های ریسک‌پذیری است که در شرایط کنونی توجه به آنها ضروری است و اهمیت خاص دارد.

بنابراین، از یک سو توصیه ویژه به اعضای جامعه حسابداران رسمی و مطالعه دقیق قانون مالیات‌های مستقیم، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مربوط و از سوی دیگر، پای‌بندی به آیین رفتار حرفه‌ای و رعایت استانداردهای حسابرسی و انجام این الزام‌ها در یک دوره میان‌مدت، باعث رونق حرفه و اهمیت جایگاه حسابداران رسمی می‌شود.

فهرست منابع

۱. حساس یگانه، یحیی، فلسفه حسابرسی، انتشارات علمی فرهنگی ۱۳۸۴.
۲. خیرخواهان، جعفر، میدری، احمد، حکمرانی خوب، انتشارات مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۸۱.
۳. دوانی، غلامحسین، مسئولیت‌های حساب‌رسان در عصر جهانی‌سازی، ارایه شده به کنفرانس جهانی اقتصاد ترکیه ۲۰۰۵
۴. مجله حسابدار رسمی، شماره ۱۰ و ۱۱، پاییز و زمستان ۱۳۸۵.
۵. وب‌گاه [www. Corporategovernance.com](http://www.Corporategovernance.com)