

غلامحسین دوانی
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران



حسابرسی

در

عصر تجارت جهانی

نسقوط همراه با تقلب شرکت های اذرون، وردکام و پارمالات باعث بدنامی یکی از بزرگترین مؤسسات حسابرسی جهان (آرتور آندرسن) و نابودی آن شد. بررسی اجمالی تقلبات گسترده در بازار جهانی نشان دهنده گسترش فساد و تقلب در اداره امور بنگاه های اقتصادی است. از آنجا که اعتباردهی گزارش های مالی بنگاه های اقتصادی توسط حسابرسان مستقل صورت می گیرد نقش و مسؤلیت حسابرسان در چندساله اخیر موضوع محوری بازارهای سرمایه بوده است. بی شک خبرگان اقتصادی جهان بر این باورند که بازار رقابتی محض بدون نقش نظارتی دولت، توسعه فراملی یافته و در ذات خود تقلب، رشوه و فساد

را به همراه خواهد داشت، پس برجسته کردن نقش حسابرسان بدون توجه به این مهم نوعی ساده‌انگاری محض به شمار می‌رود.

از اولین بحران جهانی بازار سرمایه در سال ۱۳۲۹ که در آمریکا رخ داد بحث چگونگی نظارت و کنترل بر بازار سرمایه بالا گرفت. واقعیت آن است که در اوایل ظهور حسابداری، صاحبکاران (مدیران و سهامداران بزرگ) سعی بر محرمانه نگه داشتن اطلاعات مالی داشتند و حسابرسان در جهت دسترسی به بسیاری از مدارک و شواهد مورد نیازشان از قبیل قراردادهای بیمه، موجودی‌های پایان دوره یا صورتجلسات هیأت مدیره با مشکل مواجه می‌شدند (نگاه کنید به مشکلات فعلی حسابرسان کشور) و به همین علت حدود دو سوم حسابرسی‌ها در آن دوران احتمالاً منجر به کشف تخلف می‌شد.

در دهه ۱۹۵۰ که رشد سرمایه‌داری به عنوان عارضه پس از جنگ دوم جهانی فراگیر شد نقش حسابداران در بازارهای جهانی تغییرات عمده‌ای کرد. البته این یک ضرورت اجتماعی - اقتصادی بود زیرا در سال ۱۹۴۰ صرفاً چهار میلیون سهامدار در آمریکا وجود داشت که همین رقم در سال ۱۹۵۲ به هفت میلیون، در سال ۱۹۶۲ به ۱۷ میلیون و در سال ۲۰۰۴ به رقمی حدود ۹۰ میلیون نفر رسیده است.

همان‌طور که یادآور شدیم اولین بحران جهانی بازار سرمایه در سال ۱۹۲۹ در بورس آمریکا رخ داد که علاوه بر فروپاشی بازار سرمایه زبانی معادل ۱۵ میلیارد دلار نصیب سهامداران شد. در تحلیل این موضوع، بسیاری حسابرسان را مقصر دانستند و آنها را مورد

سرزنش و شماتت قرار دادند و سازمان بورس بلافاصله علیه حسابداران در مورد "صورت‌های مالی تلفیقی و رویه استهلاکات" موضع گرفت، اما بررسی‌های بعدی نشان داد که حسابرسان چندان مقصر نبوده‌اند بلکه مدیران و سفته‌بازان از عدم هماهنگی بورس و حسابرسان و فقدان استانداردهای لازم و اعمال تقلب بهره برده، بازار سهام را دچار بحران نمودند، به طوری که در چهارم ژوئیه ۱۹۲۳ فرانکلین روزولت رئیس جمهور وقت آمریکا در مورد بحران ۱۹۲۹ پس از انداختن گناه رکود بزرگ به سیستم تجاری ابراز داشت: "صرافان بی‌وجدان، معبد مقدس آمریکا را بی‌حرمت کرده‌اند. اکنون زمان آن رسیده تا یکبار دیگر قداست دیرینه به این معبد بازگردد." روزولت تاکید کرد: "میزان موفقیت مادر بازگرداندن حیثیت از دست رفته به این امر بستگی دارد که تا چه اندازه بر ارزش‌های اجتماعی بیش از سود پولی، ارجح می‌نهمیم."

سخنان روزولت در سال ۱۹۲۹ مجدداً در سال ۲۰۰۲ توسط جانشین وی در فاجعه آنرون تکرار شد که: "در آمریکا هیچ‌کس برتر از قانون نیست." فشار سنگین بحران ۱۹۲۹، مؤسسات حسابرسی را در آستانه انحلال و نابودی قرار داده بود تا سرانجام سرهنگ آرتور اچ کارتر شریک مؤسسه حسابرسی‌های سکینز اند سلز (دیلویت فعلی) که مسئولیت ریاست جامعه حسابداران نیویورک را بر عهده داشت در برابر کمیته سنا حضور یافت و کمیته سنا را قانع کرد که برای هر چه بهتر اجرا شدن "قانون حقیقت در اوراق بهادار" باید حسابرسی‌ها به وسیله مؤسسات حسابرسی مستقل انجام شود و کمیته

سنا هم پذیرفت که برای نظارت مالی بر بازار سرمایه، راهکاری جز اتکاء به حسابرسان مستقل وجود ندارد. در جریان انتخابات ریاست جمهوری سال ۱۹۷۲ و افشای ماجرای واترگیت مشخص گردید که هفده شرکت بزرگ نظیر شرکت نفت گلف، لاکهید، نورتراب و... کمک‌های نامشروع و پنهانی به حزب جمهوریخواه کرده‌اند که در همین رابطه کمیسیون بورس اوراق بهادار موضوع بازنگری حسابرسی این شرکت‌ها را در دستور کار قرار داد تا مشخص شود که آیا در این فرآیند (اعطای کمک‌های نامشروع) مقررات گزارشگری مالی توسط این شرکت‌ها نقض گردیده یا خیر. فشارهای سیاسی و افشای مسائل خاص در این رابطه که بعدها توسط کمیسیون COSO صورت گرفت باعث خودکشی رئیس هیأت مدیره شرکت یونایتد پرنت از طبقه چهارم ساختمان شد (امری که بعدها در شرکت آنرون هم تکرار شد و ظاهراً به عنوان یک شیوه اختتام بازنحوی‌ها در آمریکا به کار می‌رود و خوب است که مدیران متخلف ایرانی از آن درس عبرت بگیرند). فروپاشی اتحاد جماهیر شوروی و ایجاد نظام تک‌قطبی جهان سرمایه و سیطره بلامنافع بازارهای مالی و گسترش غیرقابل انتظار سرمایه جهانی که در عمل به صورت "جهانی شدن" مطرح و باعث خلق ابزارهای نوین در بازارهای مالی نظیر دارایی‌های پولی، ابزار مشتقه و... شده، خطرات و ریسک حسابرسی را بسیار بالا برده است زیرا شرکت‌های فراملیتی با زیرمجموعه‌های جهانی و گسترش افقی و عمودی می‌توانند دست به فعل و انفعالاتی بزنند که حسابرسان را گمراه نمایند. در این میان نقش دولت‌ها در فرآیند این تقلبات مزید بر علت شده است.

پس از سقوط شرکت انرون که خسارت زیادی به صندوق‌های بازنشستگی وارد آورد، کنگره آمریکا کمیته‌ای را به رهبری آقایان ساربنز و آکسلی را مأمور کرد تا تمهیداتی را به منظور مقابله با بحران‌های آتی بازار سرمایه فراهم آورند، محصول کار این کمیته بعدها به نام قانون ساربنز آکسلی مشهور شد. اگرچه بحث کنترل‌های داخلی از دهه ۱۹۴۰ مورد توجه قرار گرفته بود و در دهه ۱۹۹۰ گزارش‌های ویژه‌ای تحت عناوین "Turnbul report, Cadbury report" انگلستان و آمریکا مطرح شده بود اما ظاهراً تا سقوط شرکت انرون جرقه لازم برای اعمال مسئولیت‌های اجتماعی حسابداران زده نشده بود.

بررسی واقع بینانه ظهور و سقوط بازارهای سرمایه در دهه ۱۹۹۰ نشان دهنده آن است که عمده تقلبات در دوران جنگ ستارگان که گفته می‌شود دوران رشد سرمایه‌داری جهانی بوده صورت گرفته اما از سال‌های ۲۰۰۰ به بعد این تقلبات کشف گردیده است. به همین علت از دهه ۱۹۹۰ موضوع حکمرانی خوب و شفاف‌سازی به عنوان یک پروژه تحقیقاتی کاربردی در اتحادیه اروپا و سازمان ملل متحد در دستور کار

قرار گرفته بود.

از زمان طرح مبحث حکمرانی خوب و شفاف‌سازی، نقش حسابداران بسیار برجسته شده است زیرا حسابداران کسانی هستند که در شفاف‌سازی صورت‌های مالی بنگاه‌های اقتصادی و غیراقتصادی به مثابه چراغ عمل می‌کنند. بی‌شک حوادث ناشی از رویداد ۱۱ سپتامبر و بحران در بازار جهانی سرمایه و سقوط مؤسسات انرون و ورلدکام نباید صرفاً یک رویداد تاریخی تلقی شود بلکه باید آن را نقطه عطف تحول در سرمایه جهانی در آغاز 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 پیامد 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 دربر گیرد بلکه خود تغییرات را دربر گیرد.

حوادث دو سال گذشته پیامدهای مهمی برای اقتصاد جهانی به همراه داشته که در حال حاضر در پس غبار انفجارهای

بغداد و تسخیر کابل، ترسیم چارچوب آن مشکل نیست. جهانی سازی توأم با اعمال فشار، تغییر جغرافیایی منطقه و حضور بلامنازع آمریکا در خلیج فارس به منظور راهبرد منطقه در چارچوب یک پیمان سیاسی - اقتصادی علیه اروپا و محور آتی روسیه، چین و هندوستان کلیات این چارچوب را تشکیل می‌دهد. اینک که فرضیه مذکور در حال تحقق است شناخت مؤلفه‌های فعلی اوضاع منطقه برای حسابداران 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 پیش فرض اولیه حمله به عراق و افغانستان بوده - ساختار حسابداری و استانداردهای حسابداری را تحت الشعاع قرار خواهد داد. در همین رابطه انجمن حسابداران خبره آمریکا آمادگی خود را برای همکاری با هیأت استانداردهای حسابداری مالی و همچنین هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی اعلام نموده و احتمال صدور استانداردهای یکسان جهانی بسیار است. به نظر می‌رسد سازمان تجارت جهانی در آینده نه چندان دور خود اقدام به انتشار استانداردهای حسابداری و حسابداری در چارچوب جهانی شدن کرده و همه اعضای خود را

سال	۲۰۰۰	۲۰۰۱	۲۰۰۲	۲۰۰۳	۲۰۰۴	۲۰۰۵
دیلویت	۱۲/۲	۱۲/۴	۱۲/۵	۱۵/۱	۱۶/۱	۲۱/۶
کوپرز اند لیبراند	*۲۱/۵	*۲۴	۱۳/۸	۱۴/۶	۱۵/۸	۱۹/۷
کی پی ام جی	۱۰/۷	۱۱/۷	۱۰/۷	۱۲/۱	۱۴/۹	۱۵/۳
ارنست اند یانگ	۹/۵	۹/۹	۱۰/۱	۱۳/۳	۱۴/۷	۱۷/۴

جدول ۱- شامل درآمدهای بخش سیستم که بعدها از مؤسسه جدا شد.

تعداد حسابداران خبره در انگلستان در سال مذکور ۱۲۶۴۹۰ نفر بوده و ۸۹۰۸ نیز به صورت دانشجوی در این رشته مشغول تحصیل هستند. جالب آنکه تعداد ۲۵۸۱۹ نفر از این تعداد بین ۲۶-۳۴ سال سن دارند. این تعداد جدای از تعداد اعضای ACCA بوده که بالغ بر ۱۲۳۵۴۶ نفر هستند. همین تعداد در کشور هندوستان شامل ۵۵.۴۹۴ نفر عضو پیوسته و ۶۸۰۵۲ نفر عضو وابسته است.

نگاهی به برنامه‌های پنج سال آتی مؤسسات بزرگ حسابرسی در چین و هندوستان نشان‌دهنده گرایش وسیع به رشته حسابرسی به علت افزایش فوق‌العاده حجم تجارت جهانی تا سال ۲۰۱۵ است که این موضوع می‌تواند برای حسابداران رسمی و دانشجویان و داوطلبان کنکور سراسری جالب توجه باشد.

جدول شماره (۲) وضعیت کنونی انجمن‌های حرفه‌ای جهان رشته حسابداری و حسابرسی را نمایش می‌دهد.

آنچه در حال حاضر برای جامعه حسابداری کشور با توجه به شرایط خاص کوشش و هم و غم بسیار برای اعتلای جامعه حسابداری و تدقیق در آیین رفتار حرفه‌ای و حراست از حقوق اجتماعی سهامداران به استناد مسؤلیت‌های اجتماعی حسابداران است، بی‌تردید در شرایط کنونی احتمال ارائه اطلاعات ناقص، ناکافی و بعضاً نادرست در صورت‌های مالی به منظور پوشش سود سهم (EPS) وجود دارد که صرف اتکا به استانداردهای موجود نمی‌تواند ما را از گزند این عمل مصون دارد. تیزهوشی و درایت حرفه‌ای به خصوص در مورد آن دسته از



بیشترین تمایل ورود به رشته‌های حسابداری، مدیریت بازرگانی (MBA) و دوره‌های حرفه‌ای CPA, CA, ACCA در سه ساله گذشته در جهان به وجود آمده، به طوری که تعداد اعضای انجمن حسابداران خبره آمریکا در سال ۲۰۰۵ بالغ بر ۳۲۷۱۳۵ نفر بوده که ۱۲۸۲۹۲ نفر آنها در حرفه حسابرسی و مابقی در سایر مشاغل مرتبط مشغول کار هستند.

ملزم به اجرای آن نماید. خوشبختانه گرایش عمومی مردم جهان به شفاف‌سازی و حکمرانی خوب موجب رونق حرفه حسابرسی شده به طوری که در سال گذشته که وضعیت اقتصادی جهان چندان مطلوب نبوده درآمد مؤسسات حسابرسی بسیار بیشتر از سال‌های قبل شده است. (جدول ۱) بررسی‌های تحقیقاتی نشان می‌دهد که

جدول ۲ - وضعیت کنونی انجمن های حرفه ای جهان حسابداری و حسابرسی

نام انجمن	سال تاسیس	تعداد دانشجویان	تعداد اعضا
ACCA	۱۹۰۴	۲۴۰۰۰۰	۱۲۳۵۴۶
BAA	۱۹۴۷	۳۲۰۰۰	۶۵۰۰۰
AICPA	۱۹۳۲	۱۱۰۳۰۰	۳۲۷۱۳۵
CGA	۱۹۰۸	۶۲۰۰۰	۷۳۰۰۰
CMA	۱۹۶۸	۶۷۰۰۰	۵۰۰۰۰
CAEW	۱۸۷۹	۵۹۰۰۰	۱۲۶۴۹۰

ACCA = Association of Chartered Certified Accountants

BAA = British Accounting Association

CPA = Certified Public Accountant

CGA = Certified General Accountant

CMA = Certified Management Accountant

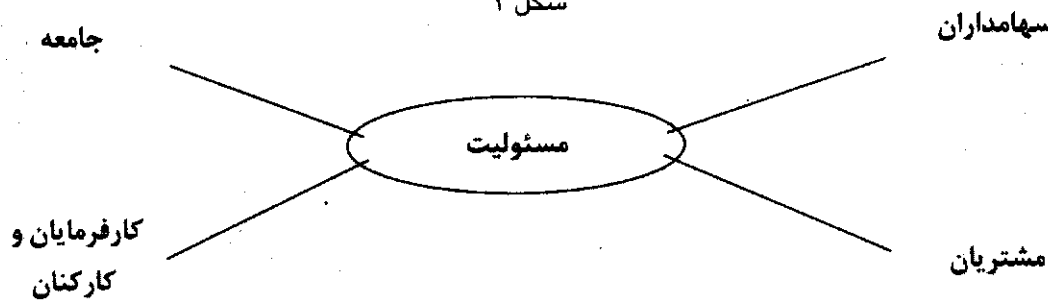
CAEW = Chartered Accountants in England & Wales

روشن نیست اما ذات فعالیت حسابرسی و به ویژه حسابرسی مالیاتی دارای مؤلفه های ریسک پذیری است که در شرایط کنونی توجه به آنها ضروری است و اهمیت خاص دارد. توصیه ویژه به اعضای جامعه حسابداران رسمی، مطالعه دقیق قانون مالیات های مستقیم و بخشنامه ها و دستورالعمل های مربوط بدان از یکسو و پایبندی به آیین رفتار حرفه ای و رعایت استانداردهای حسابرسی از سوی دیگر است که انجام این الزامات در یک دوره میان مدت باعث رونق حرفه و اهمیت جایگاه حسابداران رسمی می شود.

قانون مالیات ها، یکی از خدمات قابل ارائه توسط حسابداران رسمی است اما به صراحت تأکید می شود که تقاضای برخی صاحبکاران بسیار بیش از این چارچوب قانونی است! از سوی دیگر با حضور تعداد چشمگیر مؤسسات حسابرسی و حسابداران شاغل در حوزه فعالیت های حرفه ای، زمینه بروز ریسک تشدید یافته و این امر مستلزم بینش و درک و آگاهی مستمر از مسوولیت های اجتماعی توسط حسابداران رسمی خواهد بود. گرچه در حال حاضر خط فاصله مسوولیت های قانونی و اجتماعی حسابداران

شرکت هایی که برای اولین بار حسابرسی می شوند و یا آن گروه از شرکت ها که بنا به الزامات خاص ناچار به پذیرش حسابرسی شده اند ضرورت موجد است. امسال سومین سال صدور گزارش های مالیاتی توسط حسابداران رسمی است که با توجه به موارد پیش گفته حساسیت این موضوع بسیار است. تعدادی از شرکت ها با تصور گریز مالیاتی ممکن است به حسابداران رسمی پناه آورند و حسابداران باید هوشیار و مترصد گریز از این مهلکه باشند. بی تردید ارائه خدمات مشاوره ای مالیاتی در چارچوب

شکل ۲



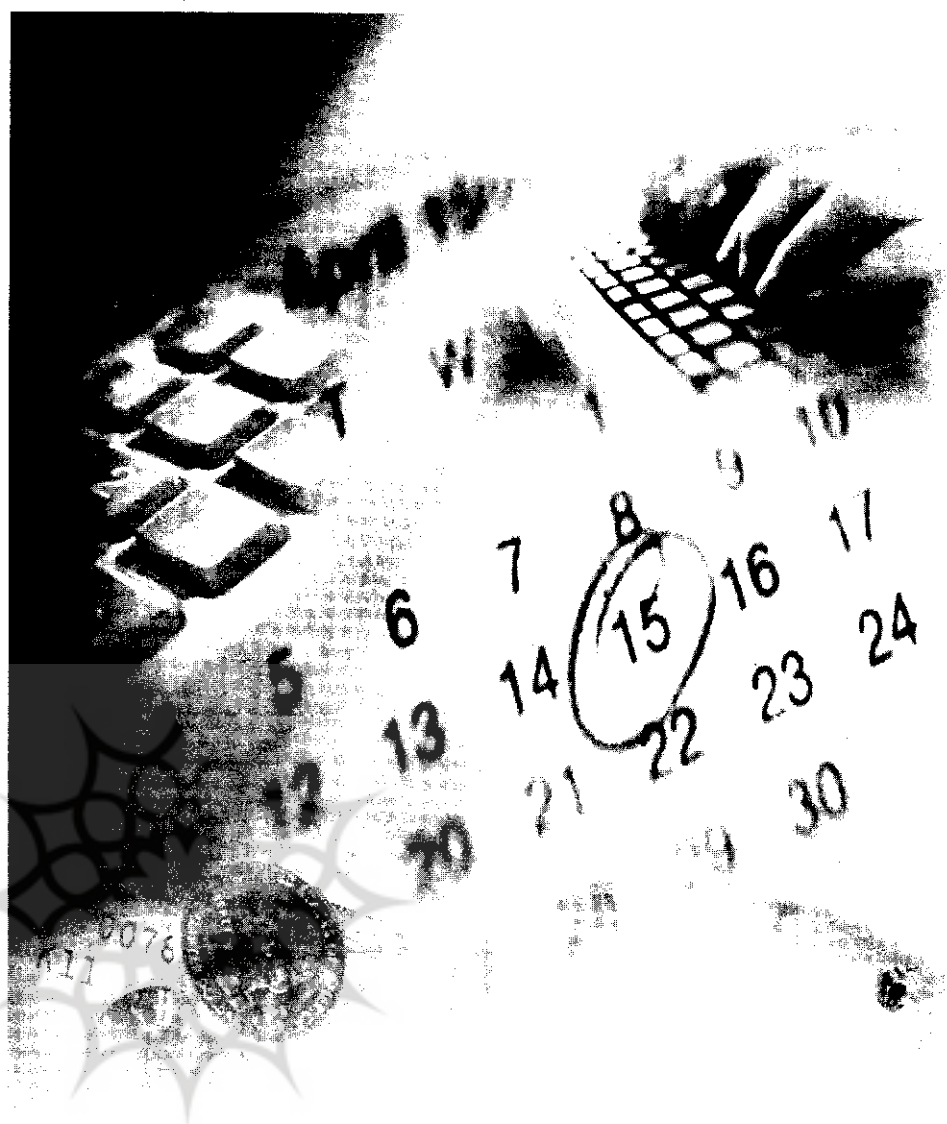
مردم بهتر با قوانین بهتر

Better people with better rules

موضوعه و همچنین ارائه درآمد مشمول مالیات اشخاص از دیدگاه قانون مالیات‌ها محدود می‌شود. با توجه به اینکه قانون مالیات‌ها قانون آمره کشور تلقی می‌گردد که حقوق آحاد جامعه در آن مستتر است، دایره این مسؤلیت علاوه بر جنبه قانونی آن به حوزه مسؤلیت اجتماعی نیز تسری می‌یابد لذا بار دیگر یادآور می‌شود در دومین سال صدور گزارش‌های مالیاتی آنچه مورد توجه اعضای محترم جامعه حسابداران رسمی است، دقت در بررسی همه جانبه آثار مالیاتی گزارش‌های حسابرسی می‌باشد.

از طرف دیگر مسؤلیت‌های اجتماعی حسابرسان در قلمرو "حکمرانی خوب"، وظیفه سنگینی را بر عهده حسابداران رسمی می‌گذارد که آنها باید با مسائلی نظیر پولشویی، فساد مالی، تقلب و ریاکاری در حساب‌ها، و "حساب‌آرایی" مقابله کنند که این امر مستلزم هزینه اجتماعی برای حسابرسان خواهد بود، اما همان‌طور که پایبندی برخی افراد به مسؤلیت‌های اجتماعی امروزه زیانزد 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 نمی‌توانند در چارچوب سنتی 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 اصول عبارتند از:



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
رتال جامع علوم انسانی

گفت که مسؤلیت‌های اجتماعی حسابرسان بسی فراتر از سایر حوزه‌های مسؤلیتی آنان می‌باشد زیرا گزارش‌های حسابرسان مورد استناد کل جامعه قرار خواهد گرفت و از این رهگذر در چارچوب نظریه "رفاه اجتماعی" حسابرسان لزوماً و ضرورتاً نمی‌توانند صرفاً به استانداردهای حسابرسی اتکاء نمایند. در حال حاضر مسؤلیت قانونی حسابرسان به موارد رعایت قانون تجارت و سایر قوانین

بی‌شک دوران رشد سرمایه‌داری که با ادغام و ترکیب شرکت‌های بزرگ هم‌زمان بود با مواردی همراه شد که به نوعی تقلب و اختلاس و ارتشاء در آنها دیده می‌شد و در جریان این پدیده‌ها حسابرسی نیز مرتباً خود را روزآمد می‌کرد تا بتواند با این رخداد شوم مقابله کند. (شکل ۳)

در واقع از آنجا که مسؤلیت حسابرسان در سه حوزه حرفه‌ای، قانونی و اجتماعی قابل بازنگری است، به جرأت می‌توان

۱- مجموعه مقررات جهانی سازمان ملل متحد در مورد عدم به کار گماردن کودکان
 ۲- مقررات سازمان جهانی کار
 ۳- رهنمودهای اتحادیه اروپا
 ۴- مجموعه مقررات ایزو سری ۱۴۰۰۰
 ۵- مقررات پاسخگویی سری ۱۰۰۰
 ۶- مقررات حقوق بشر
 ۷- اصول جهانی مسؤولیت‌های اجتماعی موسوم به اصول سولیوان
 ۸- مجموعه مقررات مسؤولیت‌های اجتماعی سری ۸۰۰۰

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

مهمترین نکته‌ای که انتظار می‌رود در آینده نه چندان دور در چارچوب مسؤولیت‌های اجتماعی مدیران و حسابداران رسمی مورد توجه و تاکید خاص قرار گیرد رعایت الزامات حقوق بشر در بنگاه‌های اقتصادی منجمله عدم تبعیض بین جنسیت نیروی کار، حداقل مزد روزانه زن و مرد، برخورداری از مزد بدون توجه به رنگ پوست و نژاد و

مذهب و... است که حسابداران رسمی (حسابرسان) در اینگونه موارد مسؤولیت خطیری را عهده‌دار خواهند شد. زیرا تاکنون فرض بر این بوده که مؤسسات حسابرسی بین‌المللی به مثابه بازوی نظارتی بانک جهانی، صندوق بین‌المللی پول و نهادهای مالی بوده و ارتباط تنگاتنگ آنان با این نهاد نوعی وابستگی 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 و حسابرسان نیز می‌توانند در صورت فقدان مسؤولیت اجتماعی، به ابزار سرمایه‌داری تبدیل شوند که این تصویر خلاف ویژگی استقلال طلبانه و مسؤولیت‌های 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 زائده‌های بازار جهانی سرمایه تبدیل و به همان سرنوشتی دچار خواهند شد که شعبات مؤسسات بزرگ بین‌المللی در آغاز انقلاب در ایران دچار شدند. نکته حائز اهمیت دیگر در عصر کنونی تاکید و توجه بر نقش سهامداران جزء و پدیده حاکمیت شرکتی (Corporate Governance) است. شاه بیت قانون حاکمیت شرکتی، کنترل‌های داخلی است.

کنترل‌های داخلی از دهه ۱۹۴۰ مورد توجه حسابرسان و مراجع نظارتی بورس‌های جهان قرار گرفته بود اما در دهه هفتاد میلادی که موضوع رسوایی

واترگیت (استقرار شنود در ستاد انتخاباتی حزب دموکرات به وسیله جمهوریخواهان آمریکا) مطرح شد، این موضوع اولویت خاصی یافت به طوری که در سال ۱۹۷۷ FCPA، برنامه خاصی جهت کنترل‌های داخلی در دستور کار خود قرار داد. در فاصله سال‌های ۸۵-۱۹۷۸ نیز IACPA (انجمن حسابداران خبره آمریکا) 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 پیرامون کنترل‌های داخلی را منتشر کرد. در سال ۱۹۹۰ نیز کمیته موسوم به:

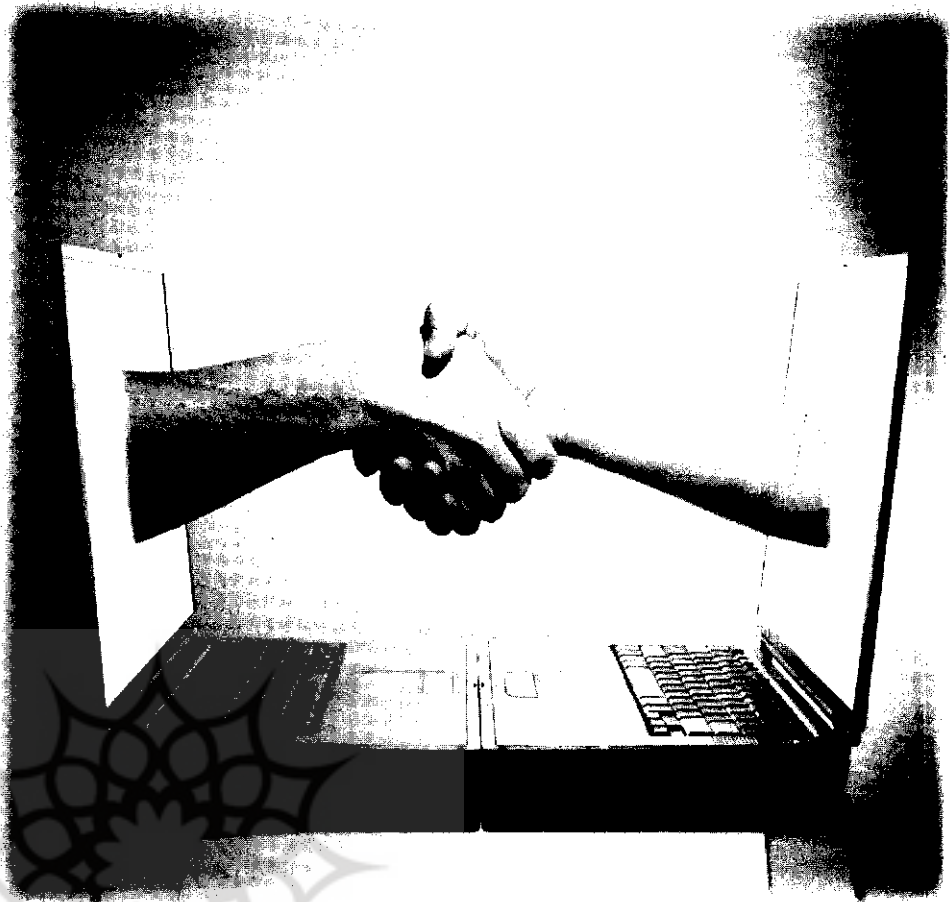
Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) گزارش خاصی را پیرامون کنترل‌های داخلی و برقراری سیستم پاسخگویی منتشر کرد. گزارش مذکور شامل اظهارنظر در مورد کنترل‌های زیست محیطی و ارزش‌های اخلاقی بود.

در سال ۱۹۸۷ Financial Executive Institute (FEI) با مشارکت پنج 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 داخلی خود به سهامداران گزارش دهند. پس از سقوط انرون، ورلد و تقلبات بی‌شمار در

منافع عمومی (PIOB - Oversight Board - Public Interest) را تشکیل داد.

همه موارد فوق حکایت از آن داشت که به علت جهانی شدن سرمایه، ابعاد تقلب و فساد، بین‌المللی شده و حسابداران نیز ناچار به فراگیری فنون و مهارت‌های جدید حسابرسی هستند تا بتوانند مسؤولیت‌های جدید خود را که در قالب نظام پاسخگویی و مسؤولیت‌های اجتماعی تبلور یافته، ایفا نمایند. بی‌شک برای ایفای نقش و مسؤولیت‌های 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 میانی یاد شده آشنا و مسلط نباشند فاقد مهارت‌های لازم برای کشف تقلب و فریب در صورت‌های مالی بوده و نمی‌توانند مانع انتشار صورت‌های مالی گمراه‌کننده شوند. در این راستا 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 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 مؤلفه‌های



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 در تقویت نظام راهبری بنگاه‌ها و افزایش اعتبار سرمایه‌گذاری‌ها بر عهده گرفت. ۶- مجازات‌های سنگین در حد مجازات‌های جنایی برای دستکاری در حساب‌ها تا حد بیست سال زندان پیش‌بینی شد. از سوی دیگر EFA (فدراسیون حسابداری اروپا) مقرراتی را به منظور نظارت بر کار مؤسسات حسابرسی اروپا منتشر کرد و فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) نیز هیأت مراقبت از

بورس آمریکا، کنگره آمریکا در سال ۲۰۰۲ قانون مشهور (Sarbanes-Oxley) را که اختیارات قابل ملاحظه‌ای به سازمان بورس آمریکا (SEC) تفویض می‌کرد به تصویب رسانید. براساس این قانون مسؤولیت‌های مدیران اجرایی، حسابرسان داخلی و حسابرسان خارجی افزایش یافته و در واقع "حاکمیت شرکتی" مورد تأکید قرار گرفت. برخی نکات مهم و قابل توجه این قانون عبارتند 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 لازم الاجرا و مسؤولیت این کمیته بر عهده مدیران غیرموظف (غیراجرایی) قرار گرفت.
- ۳- پاسخگویی مدیران اجرایی و مدیران مالی

تعریف شده توسط سازمان جهانی شفاف سازی و یا مقررات OECD (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی) وجود نداشته باشد، انتظار حاکمیت شرکتی خوب و سالم در بازار سالم، بیشتر به شوخی می ماند تا واقعیت. حاکمیت شرکتی تنها بخشی از محیط اقتصادی بزرگتری است که شرکت ها در آن به فعالیت می پردازند که برای مثال شامل سیاست های اقتصادی کلان، میزان رقابت در محصول و بازارها است. 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 مسوولیت های اجتماعی (شامل موارد زیست محیطی) از مورد علاقه جوامعی که شرکت در آن به فعالیت اشتغال دارد می تواند در حسن شهرت و موفقیت بلند مدت و پایداری شرکت ها (Sustainability) مؤثر باشد.

روابط میان دست اندرکاران در نظام حاکمیتی بر حاکمیت شرکتی بسیار مؤثر است. به طوری که سهام داران کنترلی (شامل افراد، هلدینگ های فامیلی، تشکیل دهندگان بلوک سهام و یا سهام داران دولتی) می توانند شرکت های مجموعه یا زیرمجموعه یا سهام داران متقابل را زیر کنترل خود در آورند و همین موضوع مبنای فساد مالی و دستکاری قیمت در بازار سرمایه شود. محتوا و ماهیت قانون حاکمیت شرکتی دفاع و حمایت جدی از سهام داران جزء و منفرد در مقابل سهام داران کنترلی و یا اکثریت سهام داران است. تحقیقات به عمل آمده نشان می دهد که محور بیانیه حاکمیت شرکتی بر شفافیت و افشای اطلاعات و حذف اطلاعات درونی است، بدین معنی که چنانچه شرکتی بتواند

چنان بستر و زیرساخت اطلاعاتی فراهم آورد که همه سهامداران در یک زمان مشخص به همه اطلاعات درونی که قابل افشا باشند دسترسی یابند دیگر کسی نمی تواند از اطلاعات محرمانه سوء استفاده نماید، باید تمهیداتی فراهم گردد که چارچوب افشا و شفافیت محسوب می شوند. این چارچوب در ملاحظات و تحقیقات انجام شده در جهان کنونی عبارتند از:

- ۱- جلوگیری از قبضه قدرت در شرکت ها توسط یک گروه یا افراد خاص
 - ۲- تفکیک کامل مدیریت از مالکیت
 - ۳- حضور مدیران خاصی به نام "مدیر مستقل" که به هیچ یک از گروه های سهام دار وابسته نباشند و بتوانند رعایت صرفه و صلاح سهام داران را به طور یکسان به عمل آورند (پدیده ای که در حال حاضر در ایران وجود ندارد).
 - ۴- استقرار نظام حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی زیر نظر اعضای مدیران مستقل و شفاف بودن رابطه حسابرسان خارجی با شرکت
 - ۵- تضمین سلامت سیستم های گزارشگری شامل گزارش های سالانه، صورت های مالی و گزارش عملکرد هیات مدیره.
- مشکلاتی که در بازار سرمایه کشور (فارغ از مسائل سیاسی) وجود دارد باعث سوء استفاده سفته بازان و دارندگان اطلاعات نهایی و برخی مدیران شرکت ها شده است. به نظر می رسد تدوین مجموعه آیین نامه حاکمیتی که بتواند متضمن مقررات انضباطی برای مدیران مختلف باشد در ساماندهی بازار سرمایه نقش مؤثری ایجاد کند، سازمان بورس اوراق بهادار، وزارت امور اقتصادی و دارایی و ذی نفعان بازار سرمایه باید کوشش کنند به دور از منافع گروهی و بر

اساس منافع مشترک بازار سرمایه و حول محور حفاظت از سهام داران جزء، در تدوین این مجموعه اهتمام لازم را به عمل آورند. زیرا عدم اعتماد سهام داران جزء به بازار سرمایه، باعث فرار سرمایه و رکود بازار خواهد شد. به نظر می رسد با وقایعی که در بورس تهران طی سه سال گذشته اتفاق افتاده، ایجاد یک مرکز تحقیقاتی به نام "مرکز مبارزه بر علیه تقلب" در بورس تهران الزامی باشد، زیرا مطالعه موردی تقلبات گسترده در بازارهای سرمایه نشان می دهد که نفوذ همشاگردی ها و اشتغال کارکنان سابق مؤسسات حسابرسی در بنگاه های اقتصادی که باعث نوعی مرادده خاص با حسابرسان بعدی می شود از جمله عوامل ایجاد تقلب به شمار می رود. افزون بر آنکه حضور حسابرسان در بازار سرمایه و سهم بازی از خطرات اصلی است که استقلال حرفه را مخدوش می سازد. 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 استوار است که در حال حاضر در بازار سرمایه و شرکت های ایرانی، به جز حسابرسان مستقل اساساً دو بال دیگر وجود ندارد، بنابراین همه کسانی که به سرنوشت بازار سرمایه علاقه مند هستند برای ایجاد یک چارچوب مناسب حکمرانی در شرکت ها باید به دور از منافع گروهی در تصویب و اجرای صحیح این آیین نامه بکوشند تا از وقایعی مانند جلوگیری از ورود سهام داران به مجمع، تنظیم صورت جلسات مجامع دور از چشم سهام داران جزء و... خودداری شود. ■