



افشاکری فساد سخت و پیچیده

محمد میکائیلی الهاشمی
حسابدار رسمی

سوال

نقش حسابرسان در شفافیت و مبارزه با تقلب و مفاسد اقتصادی موضوع بسیار مهمی است که ما معتقدیم در مورد شعاع و وسعت این نقش تلاش و روشنگری کافی اتفاق نیفتاده است. همانطور که می‌دانید محیط حسابداری محل بازیگری سه فعال در این حوزه است که هر یک باید از جنبه شفافیت مورد بررسی قرار گیرند. جناب میکائیلی به شما خوشامد می‌گوییم. بفرمایید از بین سه ضلع محیط حسابداری یعنی ۱- شرکت و مدیریت، ۲- استفاده‌کنندگان و ۳- حرفه حسابداری شفافیت برای هر کدام شامل چه ابعادی است؟

میکائیلی

در شرایط کنونی جامعه، مدیران به این نتیجه رسیدند که دیگر نمی‌توان با روشهای سنتی و بدون توجه به رضایتمندی منابع انسانی، سازمان‌های در اختیار خود را به‌گونه‌ای اثربخش مدیریت کنند. به‌طور کلی، امروزه مدیران بر این باورند که بهادادن به منابع انسانی هر سازمان، اهمی برای بهبود عملکرد کاری می‌باشد که یکی از جنبه‌های آن مالی است. لذا شفافیت در اندازه‌گیری و ارزیابی مستمر جنبه‌های مالی اطلاعات فرصت بهبود عملکرد و رسیدگی به موقع به ریسکهای عدم دستیابی به اهداف سازمان یا شرکت را فراهم خواهد کرد.

کلاهبرداری، اختلاس، خویشاوندگماری، پارتی‌بازی و اعمال نفوذ بر دیگران، همگی از مصادیق فساد به‌شمار می‌رود، از طرفی در استانداردهای حسابرسی، **تقلب (Fraud)** به‌عنوان تحریف عمدی صورتهای مالی تعریف گردیده که مسئولیت حسابرس را به تحریفهای ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه و سوءاستفاده از داراییها محدود می‌کند. شاید بتوان وجه تمایز آن را به افراد مرتکب به فساد یا تقلب مرتبط دانست. فساد توسط صاحبان قدرت صورت می‌گیرد اما تقلب توسط هریک از کارکنان جزء یا مدیران یک واحد گزارشگر می‌تواند صورت گیرد لذا فساد آثار اجتماعی به مراتب گسترده‌تری خواهد داشت. همچنین تقلب مدنظر استاندارد باید آثار مالی در صورتهای مالی باشد لیکن فساد می‌تواند خارج از چارچوب صورتهای مالی واحد گزارشگر و در راستای منافع شخصی باشد.

از منظر **استفاده‌کنندگان** شفافیت اطلاعات لازمه کاهش عدم قطعیت و نااطمینانیها و در نتیجه کاهش ریسک سرمایه‌گذاری است که یکی از نشانه‌های آن نیز حضور گسترده‌تر سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان در شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس هستند. شفافیت اطلاعات مالی از طرفی به سهامداران خرد اطمینان می‌دهد که همواره اطلاعات قابل اتکا و به‌موقع از شرکت دریافت می‌کنند و از طرفی مدیران را ترغیب به افزایش ارزش شرکت به جای پیگیری منافع شخصی می‌کند.

کلیه اجزای **حرفه حسابداری** از جمله سازمان حسابرسی به‌عنوان متولی تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی متناسب با شرایط اقتصادی کشور و همچنین حسابرسی بنگاه‌های دولتی، جامعه حسابداران رسمی ایران به‌عنوان نهاد ناظر بر حرفه حسابرسی و فرایند اطمینان‌بخشی موسسات و حسابداران به‌عنوان طلایه‌داران تهیه و ارائه اطلاعات مالی و غیرمالی درست و کامل، در اجرایی شدن تفکر شفاف‌سازی نقشی عمیق و آینده‌ساز در رشد و توسعه کشور خواهند داشت.

سازمان

با توجه به این‌که اصطلاح مفاسد اقتصادی در استانداردهای حسابرسی دیده نمی‌شود آیا در استانداردهای حسابرسی مفاسد معادل تقلب در نظر گرفته می‌شود؟

میکائیلی

واژه فساد از ریشه فسد و به معنای جلوگیری از اتفاق اعمال درست و سالم است. این کلمه در واقع معادل فارسی کلمه Corruption در انگلیسی است که در فرهنگ لغات عموماً رفتار ناصادقانه یا غیرقانونی به‌ویژه توسط اشخاص دارای قدرت تعریف شده که می‌تواند ابعادی مختلف نظیر ابعاد اخلاقی، سیاسی، فرهنگی و اقتصادی داشته باشد. فساد عبارتست از سوءاستفاده از امکانات عمومی برای نفع شخصی یا گروهی، در رفتار مفسدانه، فرد از اختیارات و امکاناتی که با توجه به مقام و منصبش به او داده شده، سوءاستفاده کرده و از طریق آن‌ها منافع شخصی‌اش را تحقق می‌بخشد. براساس این تعریف، مواردی چون رشوه گرفتن، اخاذی،

طبق مفاد ماده ۱۵۱

اصلاحیه قانون تجارت

بازرس باید هرگونه تخلف یا

تقصیری که در امور شرکت

از ناحیه مدیران و مدیرعامل

مشاهده کند را به اولین

مجمع عمومی اطلاع دهد

سنا

نحوه برخورد با مفاسدی مثل رشوه و پورسانت چگونه است؟ آیا حسابرسی مسئولیت مشخصی در این خصوص دارد؟

میکائیلی

ظرفیتهای مبارزه با مفسده ارتشاء در قوانینی مانند اصلاح و تایید موادی از لایحه تشدید مجازات مرتکبین ارتشاء، اختلاس و کلاهبرداری مصوب ۱۳۶۷، بند ۱۷ ماده ۸ قانون رسیدگی به تخلفات اداری مصوب ۱۳۷۲، قانون ممنوعیت اخذ پورسانت در معاملات خارجی مصوب ۱۳۷۲، آیین نامه پیشگیری و مبارزه با رشوه در دستگاههای اجرایی مصوب ۱۳۸۳ و ماده ۹۱ قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶ در خصوص گزارش تخلف و برخورد قانونی با فرد مرتکب، پیش بینی شده است اما آنچه به حوزه حسابرسی مربوطتر است ارزیابی خطر ذاتی در تحریف صورتهای مالی بالاتر از حد برنامه ریزی شده اولیه، در برخورد با اینگونه موارد است. وقتی مدیریت یا کارکنان به ارزشهای اخلاقی پایبند نباشند، محیط کنترلی به عنوان اصلی ترین جزء کنترلهای داخلی، متزلزل خواهد بود و این پیام را به حسابرس منتقل می کند که دیگر نمی توان به راحتی به اظهارات شفاهی و تاییدیه کتبی مدیران اتکا کرد. حتی در استاندارد ۵۸۰ پیش بینی شده چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که تردید کافی نسبت به درستکاری مدیران اجرایی وجود دارد، به گونه ای که تاییدیه مدیران قابل اتکا نیست، باید نسبت به صورتهای مالی عدم اظهار نظر ارائه شود.

سنا

آیا موسسات حسابرسی از سیستم کنترل کیفیت قوی برای بهبود رسیدگیهای خود در حوزه تقلب برخوردار می باشند؟ راهکار چیست؟

میکائیلی

وقتی صحبت از رسیدگیها در حوزه تقلب می شود موضوع از پذیرش و ادامه کار عبور کرده یا این که حسب الزامات قانونی و مقرراتی، حسابرس ملزم به پذیرش و ادامه کار بوده و احتمالاً حسابرس در حین فرایند حسابرسی به مواردی از تقلب برخورد کرده است. به طور قابل ملاحظه ای مهم ترین جز در سیستم

کنترل کیفیت در رسیدگی و کشف موارد تقلب مربوط به تعیین گروه کاری و چگونگی اجرای کار است. حال باید بررسی کرد آیا موسسات کماکان امکان بهره مندی از خدمت افراد نخبه و مجرب را دارند؟

سنا

به نظر شما راهکار چیست؟

میکائیلی

به نظر می رسد وضعیت کارکنان حرفه حسابرسی به گونه ای نیست که بتوان در این باره مطمئن بود. کشف تقلب نیازمند افرادی است که به کار و آرمانهای خود عشق می ورزند و برای تحمل نامالیقات کشف تقلب، آینده ای درخشان و مطمئن برای خود متصور هستند. وضعیت درآمدی موسسات باید به گونه ای ارتقا پیدا کند که بتوانند در تنگناهای اقتصادی موجود، ترکیب بهینه گروه حسابرسی و همکاران کلیدی خود را حفظ کنند.

سنا

آیا نیروی انسانی در حرفه حسابرسی توانمندی لازم برای کشف موارد تقلب در گزارشگری مالی را دارد؟

میکائیلی

قطعاً چنین افراد توانمند و مستعدی وجود دارند. تجربه شخصی من بر این بوده که افرادی که در این حوزه موفق بوده اند برای خود آینده بلندمدت در حرفه حسابرسی ترسیم کرده اند و معمولاً روحیه فسادستیز، دارای سلامت اخلاقی و معتقد به مبانی اخلاقی بوده اند. اما چه بسا مجبور به تصمیم گیری سخت برای خروج از حرفه حسابرسی برای کسب درآمد بالاتر شده اند. از طرفی باید آسیب شناسی شود که چرا ورود نخبگان فارغ التحصیل رشته حسابداری به حرفه حسابرسی با کاهش قابل ملاحظه روبه رو شده است. اگر وضعیت درآمدی موسسات حسابرسی اصلاح شود، امکان جذاب شدن همکاری با موسسات حسابرسی و تعالی حرفه حسابرسی فراهم خواهد شد.

سنا

حسابرسان از قانون حمایت از گزارشگران فساد (سوت زنی) مصوب ۱۴۰۲ چه استفاده ای می توانند برای حمایت خود داشته باشند؟ نقش حسابرسان در اجرای

در ماده ۲ قانون حمایت از گزارشگران فساد تصریح شده که موارد گزارشگری که محتوای آن بیانگر ارتکاب به یکی از رفتارهای ۱۱ گانه منعکس در ذیل ماده باشد، مشمول حمایتها و پاداش در چارچوب قانون می‌شود. حمایتهای قانون شامل وکیل معاضدتی در پرونده‌های ناشی از گزارشگری و حمایتهای مالی و جانی بنا به تشخیص مقام قضایی تا مدت شش ماه است. طبق ماده ۱۷ قانون، گزارشگر می‌تواند بدون ارائه اطلاعات هویتی و تحت عنوان ناشناس اقدام به گزارشگری موضوع این قانون نماید لیکن با توجه به این‌که گزارش حسابرس و بازرس قانونی در خصوص موارد ارتکاب به جرم، باید به مجمع عمومی سالانه نیز گزارش شود لذا این ظرفیت قانونی برای حسابرسان قابل استفاده نخواهد بود.

در صورتی‌که تکالیف قانونی پیش‌بینی شده در ماده ۱۵۱ اصلاحیه قانون تجارت در خصوص گزارشگری موارد تخلف، تقصیر و ارتکاب به جرم توسط حسابرس و بازرس قانونی انجام شود، امکان تصمیم‌گیری آگاهانه در مجمع عمومی سالانه شرکتها در رابطه با تصویب یا عدم تصویب صورتهای مالی و تسویه وظیفه مباشرت اعضای هیئت‌مدیره، فراهم خواهد شد. نکته‌ای که در ماده ۱۱ در قانون حمایت از گزارشگران فساد وجود دارد عدم امکان تخصیص پاداش برای اشخاصی است که براساس قوانین و مقررات موظف به گزارش یا تعقیب رفتارهای موضوع ماده (۲) این قانون هستند لذا به نظر می‌رسد حسابرس و بازرس قانونی به دلیل تکلیف قانونی امکان بهره‌مندی از پاداش را نخواهد داشت لیکن می‌تواند از حمایت وکیل معاضدتی بهره‌مند شود.

سازمان

اظهارنامه‌های مالیاتی بسیار و بسیار زیادی تسلیم سازمان امور مالیاتی می‌شود اما ضریب کم نفوذ حسابرسی و نقش کم‌رنگ آن در شرکتها احساس می‌شود. به نظر شما آیا ضریب کم نفوذ حسابرسی و نقش کم‌رنگ آن در شرکتها باعث ایجاد فساد یا تشدید آن می‌شود؟

میکائیلی

برخی شرکتها و موسسات دولتی و یا نهادهای عمومی

شاید نتوان ضریب کم

نفوذ حسابرسی را

دلیل اصلی ایجاد فساد یا

تشدید آن برشمرد


هر چه بهتر این قانون چیست؟

میکائیلی

در بند ۴۳ استاندارد ۲۴۰ عنوان شده در مواردی که حسابرس تقلب یا مورد مشکوک به تقلبی را مشخص می‌کند، باید این موضوع را تعیین کند که آیا برای گزارش ارتکاب تقلب یا مورد مشکوک به تقلب به اشخاص خارج از واحد مسئولیتی دارد یا خیر. اگرچه وظیفه حرفه‌ای حسابرس مبنی بر محرمانه نگهداشتن اطلاعات صاحبکار ممکن است مانع از انجام چنین گزارشگری شود، اما ممکن است در برخی شرایط، مسئولیتهای قانونی حسابرس بر وظیفه رازداری او غلبه کند. از طرفی طبق مفاد ماده ۱۵۱ اصلاحیه قانون تجارت، بازرس باید هرگونه تخلف یا تقصیری که در امور شرکت از ناحیه مدیران و مدیرعامل مشاهده کند را به اولین مجمع عمومی اطلاع دهد و در صورتی‌که ضمن انجام مأموریت خود از وقوع جرمی مطلع شود باید به مرجع قضایی صلاحیتدار اعلام نموده و نیز جریان را به اولین مجمع عمومی گزارش دهد. از آنجایی‌که طبق مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران در حال حاضر وظیفه حسابرسی و گزارش بازرس برعهده شخص واحد است، می‌توان نتیجه‌گیری کرد مسئولیت قانونی برای گزارشگری موارد جرم‌انگاری شده به مراجع قضایی برای حسابرس و بازرس قانونی وجود دارد.

به دلیل ضریب نفوذ کم حسابرسی و یا عدم حسابرسی اثربخش موافق نیستیم. نقطه شروع فساد تنگناهای اقتصادی است که با عدم پیگیری به موقع، شفاف و برخورد با مرتکبین آن، فساد تشدید خواهد شد. به هر حال می‌توان از فلسفه محیط کنترلی به‌عنوان جز زیربنایی سایر اجزای سیستم کنترلهای داخلی استفاده کرد. طبق رتبه‌بندی سازمان شفافیت جهانی در سال ۲۰۲۳، شاخص ادراک از فساد کشور ما در مرتبه ۱۴۹ در بین ۱۸۰ کشور است که همین موضوع حاکی از مشکلات در سطح کلان دارد و موضوعات ضریب نفوذ حسابرسی شاید سهم اندکی از این شاخص را داشته باشد. طبق تحقیقاتی که سازمان شفافیت جهانی در سال ۲۰۲۳ منتشر کرده علی‌رغم وجود قوانین و مقررات حمایتی در اروپا، ۷۴ درصد کسانی که فساد را تجربه یا مشاهده کرده‌اند، به دلایل و توجیهات مختلفی آن را گزارش نکرده‌اند لذا افشاگری فساد سخت و پیچیده است. نتیجه‌گیری من از مطالب پیش گفته برای این است که ابتدا باید محیط برای ابتلا به فساد دشوار و غیرقابل توجیه باشد، سپس با ابزارهای نظارتی مانند حسابرسی و بازرسی توسط حسابرسان مستقل و یا ضابطین قضایی، به تداوم اثربخش آن محیط کمک کرد. به هر روی جامعه ما یکسری مبانی و الگوی اعتقادی نیز در این خصوص دارد. آنچه از سیره عملی حضرت علی (ع) در زمامداری حکومت می‌توان دریافت ترویج فرهنگ پابندی به ارزشها، نظارت مستمر و موثر بر عملکرد کارگزاران و مسئولین و تحمل صفر در فسادهای گزارش شده از ایشان می‌باشد که بیشتر شبیه به محیط کنترلی تعریف شده در اجزای سیستم کنترلهای داخلی است.

سپاس

موضوع فساد و قلب همانطور که شما هم اشاره داشتید از توصیف مفهومی گرفته تا ابهام در تعیین دقیق نقشها و مرزهای آنها همچنان ناروشن می‌نماید.
از حضور جنابعالی در این شماره از حسابرس بسیار سپاسگزاریم. 

**دلیل اصلی درخواست
حسابرسی صورتهای مالی
الزامات قانونی و مقرراتی است و
این جامعه آماری نیز
بخش کوچکی از جامعه آماری را
در برمی‌گیرد**

غیردولتی به موجب تکالیف قانونی، اساسنامه‌ای، برخی از شرکتها به دلیل الزامات مقرراتی سازمان بورس اوراق بهادار و برخی نیز به دلیل بزرگی ارقام درآمد و دارایی از آستانه‌های تعیین شده توسط سازمان امور مالیاتی، متقاضی اخذ گزارش حسابرسی نسبت به صورتهای مالی خود هستند. براساس ضوابط ابلاغی بانک مرکزی، بانکها نیز برای اعطای تسهیلات مالی، صورتهای مالی حسابرسی شده دریافت می‌کنند. لذا دلیل اصلی درخواست حسابرسی صورتهای مالی، الزامات قانونی و مقرراتی است و این جامعه آماری نیز بخش کوچکی از جامعه آماری را در برمی‌گیرد. از طرفی فسادهایی که هم‌اکنون یا سابقاً در اخبار جامعه انتشار یافته، عموماً بدون حسابرسی صورتهای مالی مجموعه موردنظر نبوده است. لذا شاید نتوان ضریب کم نفوذ حسابرسی را دلیل اصلی ایجاد فساد یا تشدید آن برشمرد. لیکن فقدان حسابرسی اثربخش و از آن مهمتر نپرداختن به تکالیف ماده ۱۵۱ اصلاحیه قانون تجارت توسط بازرس قانونی می‌تواند دلیلی برای عدم شروع پیگیری توسط مجامع عمومی و ضابطین قضایی باشد. اگر بخواهم صریح‌تر بیان کنم، در مورد ایجاد فساد و تشدید آن