

نقش سیستم کنترل داخلی در ارتقاء سلامت اداری و مالی

مجتبی ابراهیمی رومنجان^۱، احمد مخمل‌باف^۲، زهرا نظیفی^۳، علی ابراهیمی و امین محمدی^۴

۱- دانشجوی دکتری حسابداری و عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی فردوس

Ebrahimi362@yahoo.com

۲- کارشناس حسابداری و مدیر دپارتمان حسابداری و مدیریت معاونت آموزشی جهاد دانشگاهی خراسان جنوبی

Ahmadmakmalbaf@yahoo.com

۳- دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، واحد فردوس، دانشگاه آزاد اسلامی، فردوس، ایران

۴- دانشجویان کارشناسی حسابداری، مؤسسه علمی کاربردی جهاد دانشگاهی- مرکز بیرجند، بیرجند، ایران

چکیده- کنترل داخلی بخش مهمی از اداره یک سازمان است. کنترل داخلی به عنوان اولین خط دفاعی در حفاظت از دارایی‌ها، پیشگیری، کشف خطاها و تقلب به کار می‌رود؛ چرا که این کنترل، کنترل مدیریت است که در درون یک واحد به عنوان یک بخش از زیرساخت کنترل مدیریت به وجود آمده است تا به مدیران برای انجام کار یک واحد و دستیابی به اهداف آن بر روی یک پایه و اساس مداوم کمک کند. لذا مطالعه حاضر با روش اسناد کاوی و به صورت نظری در تلاش است نقش سیستم کنترل داخلی در حرفه حسابداری و حسابرسی را در ارتقاء سلامت اداری و مالی تبیین نماید.

واژگان کلیدی: سیستم کنترل داخلی، فساد مالی، سلامت اداری و مالی.

مقدمه

با توجه به اهمیت رشد و گسترش سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها از طریق بازار سرمایه، هر چه نظام مالی شرکت‌ها مناسب‌تر و اطلاعات اقتصادی با شفافیت بیشتری در اختیار کلیه استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی از جمله سرمایه‌گذاران قرار گیرد، اهداف مربوط به توسعه اقتصادی بهتر و سریع‌تر تحقق می‌یابد. رویه‌های کارآمد راهبری شرکتی برای عملکرد صحیح بازار سرمایه و کل اقتصاد کشور حیاتی و لازمه جلب و حفظ اعتماد عمومی است. یکی از مولفه‌های راهبری شرکتی استقرار کنترل‌های داخلی اثربخش در شرکت است. در گذشته، کنترل‌های داخلی بیشتر هدف حفاظت از دارایی‌های موجود در شرکت را دنبال می‌کرد. در حال حاضر کنترل‌های داخلی در دو سطح شرکت و سطح فعالیت‌ها و فرایندها طراحی و استقرار می‌یابد. کنترل‌های داخلی، واکنش مدیریت برای کاهش ریسک‌های پیرامون واحد تجاری است (جاویدی، ۱۳۹۲). اصطلاح

"سلامت اداری" که آن را در برابر "فساد مالی و اداری" به کار می‌برند، دیرزمانی است که مورد توجه اندیشمندان و صاحب‌نظران مختلف قرار گرفته است. سلامت اداری در سازمان‌های دولتی منجر به تصمیم‌سازی و تصمیم‌گیری‌های درست و اجرای مناسب سیاست‌ها می‌شود و کارآمدی و اثربخشی خدمات عمومی را به دنبال دارد. به همین جهت پیشگیری از عواملی نظیر فساد باعث بهبود توانایی سازمان در اجرای وظایف و دستیابی به اهداف خود می‌شود (کمالی، ۱۳۹۳). بی‌توجهی به خواسته‌های عمومی و فساد مالی در نظام اداری، مشروعیت و کارآمدی دولت‌ها را در بلندمدت تهدید می‌کند و عامل شکست سازمان‌ها در محیط است و ادامه حیات و بقای آنان را با مشکل مواجه می‌سازد. اصلاح نظام اداری یکی از اقدامات اساسی برای تحول و توسعه کشورها به حساب می‌آید و بدون این مهم سایر برنامه‌ها و تلاش‌ها نیز به سرانجام نخواهد رسید (صالحی‌امیری، ۱۳۹۲). تقلب و فساد به خاطر ماهیتی که دارند بیشتر در بین حسابداران اتفاق می‌افتد. فساد از جمله معضلات مهم اقتصادی است که قدمت آن در جوامع بشری به بیش از دو هزار سال پیش می‌رسد. آثار مخرب اقتصادی پدیده تقلب و فساد مالی که به صورت گسترده در تخصیص منابع، رشد اقتصادی، توزیع درآمد و موارد دیگر ظاهر می‌شود موجب شده است تا نگرانی‌ها پیرامون آن به مرور افزایش یابد (کریمی، ۱۳۹۰). فساد مالی، نقض قوانین موجود برای تأمین منافع و سود شخصی است که گاه در قالب رشوه و اختلاس، و گاه به شکل سوءاستفاده از موقعیت و ایجاد تبعیض بروز می‌کند؛ ولی به هر شکل و هر شمایی که نمود یابد، فساد است و باید با آن مقابله کرد. فساد مالی گستره فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و اقتصادی را از شکل مولد آن به سوی رانت‌ها و فعالیت‌های زیرزمینی سوق داده و موجب پیدایش سازمان‌های مجرمانه‌ای مانند مافیا شده و با خردکردن چرخ دنده‌های اقتصادی هر کشور، توسعه و رشد اقتصادی و تولید ناخالص ملی آن را تحت تأثیر قرار می‌دهد (همت‌فر، ۱۳۹۲). فروپاشی شرکت‌های بزرگ مثل «انرون» در آمریکا، «وورد کام» و ... در اوایل هزاره جدید یا بحران مالی و اعتباری سال ۲۰۰۸ که به یک معضل جهانی فراگیر تبدیل شد، نمونه‌هایی از ضعف یا نبود برخی از سازوکارهای دوران سازمانی از ریشه و اساس بسیاری از بحران‌ها و رسوایی‌های مالی فقدان کنترل‌های داخلی مناسب در سطح شرکت‌ها است. وجود یک سیستم تنظیم‌کننده و نظارتی قوی و یک چارچوب قانونی مناسب، به خوبی می‌تواند باعث افزایش دلگرمی عمومی و کاهش ریسک فساد مالی در جامعه شود (عباسی، ۱۳۹۳). یکی از سیستم‌های مناسب، سیستم کنترل داخلی که توسط حرفه حسابداری و حسابرسی باب شده است که هدف اصلی آن افزایش اثربخشی گزارش‌های مالی به منظور اعتماد استفاده‌کنندگان می‌باشد؛ این ساز و کار در نهایت منجر به ارتقای سلامت اداری و مالی سازمان‌ها می‌شود.

سلامت اداری و سازمان سالم

مفهوم عام از کلمه سلامت در مواردی مانند بقا و سلامت نفس و نسل، بقا و سلامت عقل و تفکر، بقا و سلامت دین، بقا و سلامت اجتماع، بقا و سلامت محیط وجود قابلیت و توان فعالیت طبیعی برای تحقق اهداف طبیعی است (صالحی امیری، ۱۳۹۲). سلامت سازمانی (اداری) معیار عملکرد هر سازمانی است، شبیه اندام سالم که در حال رشد است. در تعریف مایلز آمده است: «سلامت سازمانی به دوام و بقا سازمان در محیط خود و سازگاری با آن، ارتقاء و گسترش توانایی خود برای سازش بیشتر اشاره دارد.» (جاهد، ۱۳۸۴). سلامت اداری، وضعیتی است که همه عوامل سازمان قابلیت تأمین اهداف آن را به طور مطلوب داشته باشند و می‌توانند انحراف از هنجارهای اداری و قانونی و موانع اهداف سازمانی را در اسرع وقت شناسایی و تدابیر لازم و به هنگام برای رفع آنها لحاظ نمایند (سازمان جهاد کشاورزی، ۱۳۷۵). سازمان سالم، سازمانی است که در مبادله اطلاعات مورد اعتماد باشد؛ دارای قابلیت انعطاف و خلاقیت برای ایجاد تغییرات لازم برحسب اطلاعات به دست آمده باشد؛ نسبت به اهداف سازمان یگانگی و تعهد وجود داشته باشد؛ حمایت داخلی و ترس از آزادی و تهدید را فراهم آورد؛ زیرا تهدید به ارتباط خوب و سالم آسیب می‌رساند، قابلیت انعطاف را کاهش داده و به جای علاقه به کل نظام، حفاظت از خود را تحریک کند (عباس‌زاده، ۱۳۶۹). ارائه بهینه خدمات عمومی، مستلزم وجود سازمان‌هایی است که به نظام اداری سالم مجهز باشند. سلامت اداری دارای ابعاد مختلفی است که بعد سلامت مالی از اهم آن‌ها است، در نتیجه وجود فساد مالی در سازمان‌ها تهدیدی بزرگ محسوب می‌شود که حرفه حسابداری و حسابرسی با یکی از ابزارهای موثرش که همان سیستم کنترل داخلی وضع شده، است، کمک شایانی به جلوگیری از فساد مالی در سازمان‌ها می‌کند.

فساد مالی

فساد به معنای جلوگیری از انجام اعمال درست و سالم است و در زبان انگلیسی با واژه Corruption و ریشه لاتین Rumpere مطرح می‌شود که به معنای شکستن و نقض کردن است و چیزی که شکسته یا نقض می‌شود، می‌تواند قوانین و مقررات یا قواعد اداری باشد. به این معنا، فساد هر پدیده‌ای است که مجموعه‌ای را از اهداف و کارکردهای خود بازدارد (آقای، ۱۳۷۸). در یک تعریف عام، فساد به عنوان پدیده‌ای برخاسته از تلاقی منابع بخش‌های عمومی و خصوصی با یکدیگر، حاصل رفتار منفعت‌جویانه کسانی است که نمایندگی بخش دولتی یا عمومی را برعهده داشته و از قدرت یا اختیارات دولتی برخوردارند و از این قدرت برای مقاصد شخصی، خانوادگی یا گروه با انگیزه‌های کسب فرصت‌های سیاسی یا اقتصادی سوءاستفاده می‌کنند (دفتر فنی

مطالعات، ۱۳۸۶). فساد عبارتند از استفاده‌ی نادرست از قدرت در اختیار در جهت منافع شخصی. فساد عموماً یک تقلب خارج از دفاتر است به این معنا که شواهدی در صورت‌های مالی که نشان دهنده‌ی این تقلب باشد، وجود ندارد (منتی و بابایی، ۱۳۹۴). کولین نای معتقد است، فساد عبارت از تخطی یک مقام دولتی از وظایف رسمی برای رسیدن به منافع و رفاه خود یا اقوام نزدیک یا ارتقای موقعیت، است (اعظمی‌مقدم، ۱۳۹۰). در جایی دیگر فساد به سوءاستفاده از قدرت برای برداشت شخصی تعبیر شده است و مسائلی از جمله رشوه، کلاهبرداری، اخاذی، اختلاس و ... را شامل می‌شود (دییازا، ۲۰۰۸). براساس قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۸۷ مجلس شورای اسلامی، فساد هرگونه فعل یا ترک فعلی است که توسط هر شخص حقیقی یا حقوقی به صورت فردی، جمعی یا سازمانی که به عمد و با هدف کسب هرگونه منفعت یا امتیاز مستقیم یا غیرمستقیم برای خود یا دیگری، با نقض قوانین و مقررات کشور انجام پذیرد یا ضرر و زیانی را به اموال، منافع، منابع یا سلامت و امنیت عمومی و یا جمعی از مردم وارد کند؛ نظیر ارتشا، اختلاس، تبانی، سوءاستفاده از مقام یا موقعیت اداری، سیاسی، امکانات یا اطلاعات، دریافت و پرداخت‌های غیرقانونی از منابع عمومی و انحراف از این منابع به سمت تخصیص‌های غیرقانونی، جعل، تخریب یا اختفای اسناد و سوابق اداری و مالی، که نمونه‌هایی از فساد است (مجلس شورای اسلامی، ۱۳۸۷). اصطلاح فساد مالی به طور کلی به هر نوع جرم غیر خوشونت‌آمیزی اشاره دارد که منجر به زیان مالی برای شخص یا اشخاصی و کسب منفعت برای شخص یا اشخاصی دیگر می‌شود (اصلانی و دیگران، ۲۰۱۱). از نظر تاریخی، فساد در تمامی حوزه‌های اجتماعی، سیاسی، اداری، اقتصادی و در بخش دولتی و خصوصی وجود دارد. فساد مفهومی گسترده است که طیف وسیعی از رفتارها و فعالیت‌های غیرقانونی، نامشروع، متقلبانه، غیر اصولی و ناهنجار را شامل می‌شود که نمونه شناخته شده آن فساد مالی است (کیانی‌منش، ۱۳۸۶).

اثرات فساد مالی در کارایی

سطح بالای فساد مالی می‌تواند موجب ناکارآمدی سیاست‌های دولتی شود. تحقیقات موجود نشان می‌دهد فساد مالی بر همه چیز اثر منفی می‌گذارد؛ در نتیجه فساد است که توسعه اقتصادی مختل می‌شود، سرمایه‌گذاران اعتماد خود را از دست می‌دهند، کارآفرینان با هزینه بیشتر و مخاطره بالاتری در کسب و کار روبه‌رو می‌شوند، رتبه‌بندی اعتباری کشور تنزل می‌یابد، اعتبار اشخاص حرفه‌ای، تجاری و دولتی به میزان زیادی از دست می‌رود، و جامعه در سطحی وسیع حرمت خود را از دست می‌دهد و به حاکمیت قانون و نهادها به طور کلی بی‌اعتماد می‌شود (محنت‌فر، ۱۳۸۷). عده‌ای بر این باورند که مفساد مالی در کشور می‌تواند عوارض و پیامدهای زیر را به دنبال داشته باشد: ۱- فساد مالی از طریق خدشه وارد کردن بر سیاست‌های دولت باعث

اتلاف منابع و همچنین منافع ملت می‌شود؛ ۲- فساد مالی موجب اتخاذ تصمیمات نادرست از سوی دیوان سالاران می‌شود، زیرا آنان از طرح‌های زیر استاندارد، که پرهزینه و پیچیده و سرمایه‌بر هستند و به سهولت حسابرسی نمی‌شود حمایت می‌کنند تا مبالغ هنگفتی را به سمت خود برداشت کنند. ۳- فساد مالی مانع رشد اقتصادی است، زیرا انگیزه سرمایه‌گذاری را برای سرمایه‌گذاران داخلی و خارجی کاهش می‌دهد؛ ۴- فساد مالی موجب به هم ریختن ترکیب مخارج دولت می‌شود چرا که سیاستمداران فاسد منابع را بیشتر به بخش‌هایی سوق می‌دهند که سودهای کلان عایدشان شود؛ ۵- فساد مالی مانع از رشد رقابت و موجب خنثی شدن تلاش‌ها در جهت کاهش فقر و تبعیض می‌گردد؛ ۶- فساد مالی به افزایش هزینه معاملات و اخلال در روند تصمیم‌گیری‌های صحیح منجر می‌شود؛ ۷- فساد مالی، با تضعیف انگیزه‌ها موجب زیان‌های اجتماعی، و با تضعیف نهادهای موجود باعث زیان‌های سیاسی، و با توزیع ناعادلانه منابع باعث زیان‌های اقتصادی می‌شود؛ ۸- فساد مالی موجب تضعیف اعتقاد و اعتماد مردم به توانایی وارده سیاسی دولت برای جلوگیری از زیاده‌طلبی‌ها و در نهایت باعث قطع امید مردم به آینده‌ای بهتر می‌شود (رحیمیان، ۱۳۹۳). برخی دیگر نیز تحت‌الشعاع قرار گرفتن صورت‌های مالی را نتیجه بروز فساد مالی دانسته‌اند و بیان می‌دارند که: ۱- فساد مالی برخلاف پولشویی که تأثیری در صورت‌های مالی ندارد یکی از اقلام ترازنامه یا سود و زیان را تحت تأثیر قرار می‌دهد (حسابرسی مالی)؛ ۲- فساد مالی باعث خواهد شد که عملکرد مدیران و شرکت‌ها به درستی ارزیابی نشود (حسابرسی عملیات)؛ ۳- فساد مالی باعث خواهد شد که درآمد مشمول مالیات به درستی مشخص نشود (حسابرسی مالیات)؛ ۴- فساد مالی باعث خواهد شد که حقوق برخی سهامداران به نفع برخی سهامداران دیگر ضایع شود (وظایف بازرس قانونی)؛ ۵- فساد مالی برخی حقوق اجتماعی شهروندان را مورد تعرض قرار می‌دهد (مسئولیت اجتماعی حساب‌رسان)؛ ۶- فساد مالی می‌تواند استقلال حساب‌رسان را نیز مخدوش سازد (عباسی، ۱۳۹۳). فساد (سوءاستفاده از موقعیت و جایگاه در اختیار برای منافع شخصی) و تقلب، سازمان‌های زیادی را تحت تأثیر قرار می‌دهند. هزینه‌های بالای راهبری شرکت‌ها، تبعات مرتبط با آن و جرایم و مجازات‌ها، نتیجه‌ی مستقیم تقلبات است (متنی و بابایی، ۱۳۹۴). بنابراین با افزایش روزافزون فساد مالی در سازمان‌ها، شرکت‌ها و مؤسسات مختلف بررسی راه‌حل‌ها و روش‌های مبارزه با آن امری ضروری به نظر می‌رسد. یکی از ابزارهای تأثیرگذار بر سلامت اداری در جهت مبارزه با فساد مالی، به کارگیری سیستم کنترل داخلی به کمک حرفه حسابداری و حسابرسی در سازمان‌ها است.

تعریف کنترل داخلی

در سال ۱۹۸۵ کمیته‌ای با نام کمیته سازمان‌های مسئول کمیسیون تردوی (کوزو) با پشتیبانی و مشارکت معروف‌ترین محافل حرفه‌ای آمریکا شامل انجمن حسابداران رسمی، انجمن حسابداری، انجمن حساب‌رسان

داخلی، انجمن حسابداران مدیریت، انجمن مدیران مالی به همراه گروهی از مشاوران، کار تحقیقی گسترده‌ای را بر روی تعاریف و مفاهیم کنترل داخلی انجام دادند، نتیجه تلاش ارزشمند این گروه پس از طی چند مرحله، گزارشی بود که با نام چارچوب کنترل داخلی یکپارچه در سال ۱۹۹۲ منتشر شد. در این گزارش بسیار ارزشمند که به گزارش COSO معروف است، کنترل داخلی این گونه تعریف شده است: "کنترل داخلی فرآیندی است که به منظور کسب اطمینان معقول از تحقق اهداف زیر توسط هیأت مدیره، مدیریت و سایر کارکنان سازمان مستقر می‌شود: ۱- قابلیت اعتماد گزارشگری مالی (درب‌گیرنده اهداف گزارشگری مالی). ۲- اثربخشی و کارایی عملیات (درب‌گیرنده اهداف عملیاتی). ۳- رعایت قوانین و مقررات مربوط (درب‌گیرنده اهداف رعایتی)". سیستم کنترل داخلی به منظور مساعدت به مدیریت برای دستیابی به اهداف واحد تجاری و نتایج مطلوب طراحی شده است (چنهال، ۲۰۰۳). کنترل داخلی، فرایندی است که به وسیله مدیریت و سایر کارکنان طراحی و اجرا می‌شود تا از دستیابی به اهداف واحد مورد رسیدگی در زمینه قابلیت اعتماد گزارشگری مالی، اثربخشی و کارایی عملیات و رعایت قوانین و مقررات مربوط، اطمینانی معقول به دست آید. از این رو، کنترل‌های داخلی برای شناسایی آن دسته از خطرهای کسب و کار، طراحی و اجرا می‌شود که دستیابی به هر یک از این اهداف را تهدید می‌کند. تعاریف سیستم‌های کنترل داخلی نشان می‌دهد که این سیستم‌ها، اساساً از کنترل‌های مدیریت متمایز نیستند (چامبرز و همکاران، ۱۹۸۷).

روند تکاملی مفهوم کنترل داخلی

جدول شماره ۱ روند تاریخی توسعه کنترل داخلی را در طول حدود یک قرن نشان می‌دهد که به انتشار مفهوم کنترل داخلی از دیدگاه COSO در سال ۱۹۹۲ منتهی شد که در حال حاضر تحولی اساسی در مفهوم کنترل داخلی محسوب می‌شود: (حساس یگانه و تقی نتاج ملک‌شاه، ۱۳۸۵).

از روند تکاملی کنترل داخلی چنان برداشت می‌شود که از همان ابتدا این کنترل‌ها به منظور حفظ و بهبود سلامت اداری و مالی شرکت‌ها وضع شده‌اند تا تعریف COSO که گامی فراتر نهاده و اثربخشی و رضایت و اعتماد گزارشگری مالی را مورد توجه قرار داده است.

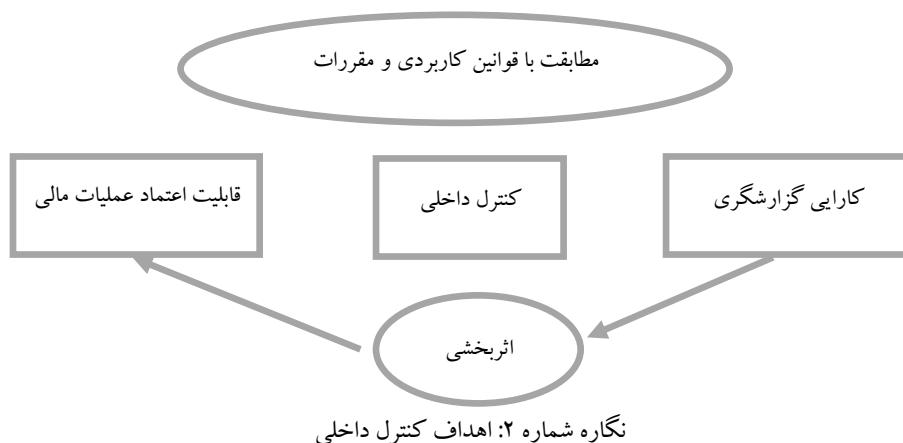
۱۹۰۰ - ۱۹۲۹	مفهوم اولیه کنترل داخلی: حفاظت از وجه نقد در قبال سرقت کارکنان
۱۹۲۹ - ۱۹۳۶	اولین تجدیدنظر در کنترل داخلی: حفاظت از وجه نقد و سایر دارایی‌ها از سرقت کارکنان و ترویج کارایی عملیاتی
۱۹۳۶ - ۱۹۴۹	مفهوم اولیه کنترل داخلی تجدیدنظر شده: محافظت از وجه نقد و سایر دارایی‌ها و ممیزی صحت دفتری اسناد
۱۹۴۹ - ۱۹۹۲	مفهوم وسیع‌تر کنترل داخلی: - حفاظت از دارایی‌ها در قبال خسارت و سرقت - ممیزی صحت و قابلیت اعتماد داده‌های حسابداری - ترویج کارایی عملیاتی - تشویق و پیروی از سیاست‌های مدیریتی استقرار یافته
۱۹۹۲ تاکنون	کنترل داخلی طبق تعریف COSO - اثربخشی و کارایی عملیات - قابلیت اعتماد گزارشگری مالی - رعایت قوانین و مقررات جاری

جدول شماره ۱: روند تاریخی توسعه کنترل داخلی

ضرورت و اهداف بکارگیری سیستم کنترل داخلی

توسعه و پیچیدگی روزافزون واحدهای اقتصادی، پیشرفت مستمر فن آوری، افزایش حجم معاملات، کمبود منابع، افزایش رقابت و وجود انواع خطرات تهدیدکننده اهداف و سیاست‌های سازمان، سبب شده تا ذهن مدیریت به مسایل بی‌شماری معطوف شده و کنترل مستقیم و انفرادی این واحدها، غیرممکن شود. به همین دلیل، نیاز به استقرار سیستم کنترل داخلی اثربخش به عنوان جزئی لاینفک از سیستم مدیریت کارا، مورد توجه جدی قرار گرفته است. سیستم کنترل داخلی، سیستمی پویاست که انواع خطرها و انحراف از سیاست‌ها و رویه‌ها را پوشش می‌دهد (محمدرپور و همکاران، ۱۳۹۲). سیستم کنترل داخلی، می‌تواند به عنوان عاملی بازدارنده پیشگیری سوءجریان‌های احتمالی در شرکت‌ها باشد. به عبارت دیگر به کارگیری این سازوکارها، پیشگیری است که بهتر از درمان است (حساس یگانه، ۱۳۹۲). نقاط ضعف در کنترل‌های داخلی منجر به کاهش کیفیت صورت‌های مالی می‌شود (دویل و همکاران، ۲۰۰۷). اعتقاد بر این است که سیستم کنترل داخلی، خطر را کاهش می‌دهد و در اطمینان‌دهی از قابلیت اعتماد صورت‌های مالی و انطباق با قوانین و

مقررات به مدیریت کمک می‌کند (پیچ و اسپیرا، ۲۰۰۳). مانوئل ای تیگوس (۲۰۰۰) با بررسی کنترل‌های داخلی شرکت‌های سهامی ایالات متحده نتیجه گرفت که قدرت قانون باید بازدارنده (پیش گیرنده) باشد نه فقط این که بعد از وقوع حادثه عمل کند. سیستم‌های کنترل داخلی قوی، اثر مهم و قابل توجهی بر قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی دارند (اونسکو، ۲۰۱۱). شرکت‌ها به منظور اطمینان از کارایی و بهره‌وری فعالیت‌ها، قابلیت اعتماد اطلاعات و مطابقت با قوانین اجرایی به سیستم کنترل داخلی مناسب و کافی، نیاز دارند (جوکیپی، ۲۰۰۹). عدم وجود نظارت کافی، منجر به ایجاد نقاط ضعف در سیستم کنترل داخلی می‌شود که این امر به نوبه خود محیط مناسبی را برای تقلب، سوءاستفاده و هدررفت ایجاد می‌کند (هافتر، ۲۰۱۱). شی و یانگ (۲۰۱۱) اشاره به این دارند که گزارش‌های نقاط ضعف کنترل داخلی، کیفیت مالی پایین‌تری نسبت به شرکت‌های عاری از نقاط ضعف گزارشگر نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی، کیفیت مالی پایین‌تری نسبت به شرکت‌های عاری از نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی دارند. سیستم کنترل داخلی دارای طراحی خوب این اطمینان را می‌دهد که اهداف سازمان با هزینه‌هایی معقولی انجام خواهند شد. از دیدگاه نظام راهبری شرکت‌ها، کنترل‌های داخلی به عنوان بخشی از سازمان، باید نسبت به انواع خطرهای واکنش نشان دهد که سازمان با آن مواجه است (جوکیپی، ۲۰۰۹). از دیدگاه کوزو، از اهداف سیستم کنترل داخلی، فراهم سازی اطمینانی معقول راجع به قابلیت اعتماد گزارشگری مالی است (کوزو، ۱۹۹۲). نگاره شماره ۲ اهداف کنترل داخلی را به تصویر کشیده است (اونسکو، ۲۰۱۱).



مسئولیت نظارت و ارزیابی سیستم کنترل داخلی

مدیریت، مسئولیت صورت‌های مالی و سیستم کنترل داخلی را به عهده دارد و به کارگیری خدمات حسابرسی داخلی برای ارزیابی عملکرد سیستم کنترل داخلی، به گونه‌ای فزاینده، رشد یافته است. حساب‌رسان مستقل نیز به منظور تشخیص و برآورد خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی و طراحی و اجرای روش‌های حسابرسی لازم، باید شناخت کافی از واحد مورد رسیدگی و محیط آن شامل کنترل‌های داخلی، کسب کنند. طبق استاندارد حسابرسی داخلی ۱۲ انجمن حسابداران خبره هند، ارزیابی حساب‌رسان داخلی از سیستم کنترل داخلی اشاره به این موارد دارد: ۱- تعیین اهمیت و میزان حساسیت خطر در مورد کنترل‌هایی که در حال بررسی‌اند؛ ۲- ارزیابی مستعد بودن منابع برای سوءاستفاده، شکست در دستیابی به اهداف، در خصوص اصول اخلاقی، صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی یا شکست برای برآورده نمودن تعهدات پاسخگویی و عدم تطابق با قوانین و مقررات؛... (محمدپور و همکاران، ۱۳۹۲). هیأت مدیره در هر شرکت در خصوص کنترل‌های داخلی شرکت دارای نقشی دوگانه است: یکی استقرار سیستم مذکور و دیگری گزارشگری در خصوص اثربخشی آن (جاویدی، ۱۳۹۲). حسابرسی داخلی، کفایت سیستم کنترل داخلی را از لحاظ اقتصادی، اثربخشی و کارآمدی استفاده از منابع، ارزیابی و گزارش می‌کند. حسابرسی داخلی، جایگاهی والا در سیستم کنترل داخلی دارد و مدیریت واحدهای اقتصادی را در انجام دادن مسئولیت‌ها و وظایف خود، از طریق تقویت کنترل‌ها، یاری می‌کند (کمالی زارع و ارباب سلیمانی، ۱۳۸۰). کسب شناخت از کنترل‌های داخلی شامل ارزیابی طراحی کنترل و تعیین اجرا یا عدم اجرای آن است. ارزیابی طراحی کنترل عبارت از بررسی توانایی آن کنترل، به تنهایی یا همراه با سایر کنترل‌ها، در پیشگیری یا کشف و اصلاح موثر تحریف‌های بااهمیت است.

نقش حسابداران و حساب‌رسان در مبارزه با فساد مالی

حسابداران و حساب‌رسان می‌توانند در پیشگیری و بازدارندگی از تقلب و فساد مالی نقش مهمی ایفا کنند. به عبارتی تقلب و فساد مالی را می‌توان به وسیله منابع مختلف مانند حساب‌رسان داخلی یا مستقل، حسابداران قانونی، کارکنان، فروشندگان و دیگران کشف کرد (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۰۵). حسابرسی مستقل به عنوان سازوکار نظارت برای بررسی دقت و درستی اطلاعات مالی و برای جلوگیری از اختلاس مالی است و به طور خاص، حسابرسی مستقل می‌تواند برای تشخیص بی‌نظمی‌های مالی نیز مورد استفاده قرار گیرد

(اصلانی و دیگران، ۲۰۱۱). حسابرس به منظور تشخیص و برآورد خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی و طراحی و اجرای روش‌های حسابرسی لازم باید شناخت کافی از واحد مورد رسیدگی و محیط آن، شامل کنترل‌های داخلی، کسب کند (استانداردهای حسابرسی، بخش ۳۱۵، بند ۲). توصیف‌های ارائه شده در استاندارد ۲۴۰ حسابرسی جنبه‌های مختلف مسئولیت حسابرسان در زمینه‌ی تقلب، نشانگرهای اشتباه و تقلب، مسئولیت هیأت مدیره و مدیریت در استقرار سیستم‌های کنترل داخلی، مسئولیت حسابرسان در گزارشگری مالی را روشن ساخته است. دستورالعمل‌های نظارت و حسابرسی، رویه‌های نظارتی به هم پیچیده‌ای هستند که می‌توانند به منظور جلوگیری، کشف و واکنش نسبت به تقلب و سوءاستفاده، اطلاعات مهمی را در اختیار مدیریت قرار دهند؛ علاوه بر این فعالیت‌ها، ابزاری عمده و اساسی برای سازمان در سنجش کارایی عملکرد محیط کنترلی هستند (هدلی و بن چورین، ۲۰۱۱). حسابرسی قانونی نیز حوزه جدیدی در حسابرسی است که تنها هدف آن کشف تقلب در داخل و خارج از سازمان است. حسابرسی قانونی در واقع کاربرد حسابداری مالی و مهارت‌های تحقیقی در حد استاندارد قابل قبول به وسیله دادگاه برای رسیدگی به مسائل مورد اختلاف در زمینه دادخواهی مدنی و کیفری است (شامکی، ۲۰۰۹). براساس ماده ۱۴ قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۸۷ مجلس شورای اسلامی جمهوری اسلامی ایران نیز بازرسان، کارشناسان رسمی، حسابرسان و حسابداران، ممیزین، ذیحساب‌ها، ناظرین و دیگر اشخاصی که مسئول ثبت یا رسیدگی به اسناد، دفاتر و فعالیت‌های اشخاص حقیقی و حقوقی در حیطه وظایف خود هستند، موظفند در صورت مشاهده هرگونه فساد موضوع ماده ۵ قانون مذکور، چنانچه ترتیباتی در قوانین دیگر نباشد، مراتب را به مرجع نظارتی یا قضایی ذیصلاح اعلام کنند. جدول شماره ۳ راهکارهای اجرایی و مالی مبارزه با فساد را از دیدگاه دولتمردان و حسابرسان نشان می‌دهد:

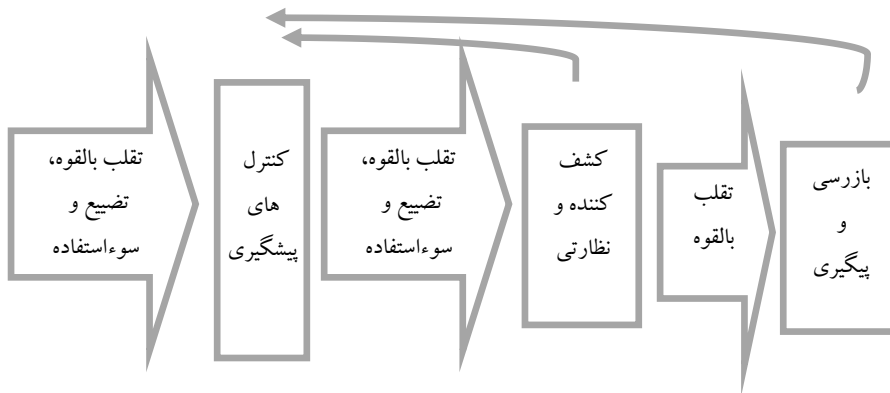
راهکارهای اجرایی مبارزه با فساد	راهکارهای مالی مبارزه با فساد
تقویت عزم و اراده سیاسی	شفاف سازی
تمرکز بر روش‌های پیشگیری از فساد مالی	پاسخ‌گویی
مشارکت مردم و نهادهای مدنی در مبارزه با فساد	حسابرسی مستقل (حسابداران رسمی)
تمرکز بر آموزش مستمر در مبارزه با فساد	برقراری الزامات پاسخ‌گویی به حسابرسان
اصلاح محرک‌های ایجادکننده فساد	اجتناب از ارقام شبه‌بودجه‌ای دولت‌ها

جدول شماره ۳ (برگرفته از سایت دنیای اقتصاد)

تأثیر استقرار سیستم کنترل داخلی در ارتقا سلامت اداری و مالی

با استناد به فرمایش مقام معظم رهبری مبنی بر اینکه «بی توجهی به گلوگاه‌های فساد مالی علت اصلی به وجود آمدن فساد است» پیشگیری و بازدارندگی، آسان‌تر و کم هزینه‌تر از درمان است؛ لذا باید به امر تقویت کنترل‌های داخلی و سلامت اداری و مالی در هر سازمانی توجه ویژه نمود. آسیب‌های اداری در قالب جرایمی مانند اختلاس، رشوه‌گری، جعل (تقلب)، کم‌کاری، سوءاستفاده از دارایی‌ها، به صورت کلی با عنوان فساد اداری نامیده می‌شوند. از جمله دلایل فساد اداری می‌توان نبود سازوکارهای کنترلی مناسب و غیرقابل کنترل بودن دستورالعمل‌ها اشاره کرد (مجتهدزاده، ۱۳۸۸). سه عامل انگیزه و نیاز، توجه‌گری، فرصت و نقاط ضعف کنترل‌های داخلی را از اضلاع مثلث تقلب می‌توان برشمرد؛ که با استقرار سیستم کنترل داخلی می‌توان بروز تقلب در شرکت‌ها را کاهش یا از بین برد و در این حالت به بهبود سلامت اداری و مالی از لحاظ جلوگیری به ارتکاب تقلب در شرکت کمک کرد. وظیفه اساسی مدیران در تمام سطوح حفظ محیطی است که افراد بتوانند با یکدیگر کار کرده و به هدف‌های از پیش تعیین شده دست یابند. رشد و توسعه قوانین حاکم بر اداره بنگاه‌های تجاری سبب می‌شود تا مدیران شرکت‌ها به صورت جدی مبارزه با فساد را در دستور کار خود قرار داده تا به وسیله افزایش استفاده از ابزارهای کنترل درون سازمانی، شهرت و اعتبار خود و همچنین منافع سهامدارانشان را حفظ نمایند و از این‌رو به عنوان گواهی بر مدیریت سلامت اداری و مالی بهره ببرند (رشیدیان و نژادایرانی، ۱۳۹۴). فرصت، ناشی از ضعف در کنترل‌های داخلی، مدیریت ضعیف، نظارت ضعیف هیأت مدیره و یا استفاده‌ی یک شخص از جایگاه خود برای زیرپا گذاردن کنترل‌های داخلی ایجاد می‌شود؛ مرتکبان از عدم کفایت کنترل‌های داخلی به نفع خود بهره‌برداری می‌کنند. بیشتر طرح‌های تقلب از طریق استقرار کنترل‌های داخلی اساسی و انجام حسابرسی و بازرسی اثربخش، قابل پیشگیری است. مدیریت، با برقراری سیستم کنترل‌های داخلی مؤثر در سازمان با هزینه‌ای معقول و پاسخگویی به مقامات بازرسی کننده و مشاوران حقوقی نقش مهمی در توسعه‌ی سازوکارهای کنترلی داخلی و بازرسی دارد، از این‌رو پایه و اساس حفظ سلامت اداری و جلوگیری از فساد مالی در سازمان می‌باشد. تقلب می‌تواند در کلیه سطوح سازمانی رخ دهد، سازمان‌ها هرگز نمی‌توانند خطر تقلب را از میان بردارند؛ همواره فرد یا افرادی یافت می‌شوند که دارای انگیزه‌ی تقلب و مستعد انجام آن هستند و افزون بر این زمینه‌ی لازم نیز برای تخطی از کنترل‌های لازم فراهم است یا از طریق تبانی با سایرین، آن‌ها می‌توانند از کنترل‌های داخلی عدول کنند. لذا بایسته است تا تکنیک‌های پیشگیری‌کننده و کشف کننده در کلیه سطوح به کار گرفته شود (مندی و بابایی، ۱۳۹۴)؛ در نگاره

شماره ۴ ارتباط میان جلوگیری، کشف و بررسی تقلب نشان داده شده است که در صورت پیاده‌سازی می‌تواند کمک شایانی به سلامت اداری و مالی شرکت بنماید.



نگاره شماره ۴: ارتباط بین جلوگیری، کشف و بررسی تقلب (متنی و بابایی، ۱۳۹۴)

کنترل‌های ممانعتی جهت جلوگیری از وقایع مضر به کار گرفته می‌شوند نظیر اقدامات حفاظتی پیشگیرانه؛ کنترل‌های تشخیصی برای کشف وقایع مضر ایجاد شده‌اند نظیر اقدامات نظارتی حسابرسی و بازرسی؛ کنترل‌های تصحیحی برای بازیابی سیستم‌هایی که مورد حمله‌های مضر واقع شده‌اند، استفاده می‌شوند. نظیر اقدامات اصلاحی فرآیندها. کنترل‌ها همچنین کمک می‌کنند تا از پایداری مستمر به ارزش‌های اخلاقی و معیارهای عملکردی اطمینان ایجاد شود. کنترل‌های داخلی برای راهبری مناسب سازمان بسیار ضروری هستند.

نتیجه‌گیری

فساد مالی تأثیر بسیار بدی بر اعتبار و سلامت اداری می‌گذارد و هم‌چنین پیامدهای مضر فراوانی را نیز به همراه دارد. به طور کلی اصلاح نظام اداری به عنوان اقدام پیشگیری دو روی سکه مبارزه موفق با فساد مالی تلقی می‌شوند و مکمل یکدیگرند و هیچ‌یک به تنهایی کارساز نخواهد بود. یکی از ابزارهای پیشگیری از فساد مالی، طراحی و اجرای سیستم کنترل داخلی در حرفه حسابداری و حسابرسی می‌باشد. کنترل داخلی، واکنش مدیریت برای کاهش ریسک‌های شناسایی شده یا دستیابی به هدف‌های کنترلی است. بین اهداف واحد تجاری و کنترل داخلی، رابطه مستقیمی وجود دارد. وجود گزارش کنترل‌های داخلی، بیشتر موجب قابلیت اعتماد اطلاعات منتشر شده شرکت می‌شود پس می‌توان نتیجه گرفت گزارش کنترل‌های داخلی از دیدگاه

همه گروه‌های استفاده‌کننده موجب افزایش کیفیت (ارزشمندی) اطلاعات منتشر شده شرکت به ویژه از بعد قابلیت اعتماد اطلاعات می‌شود. همچنین تهیه گزارش کنترل‌های داخلی در صورتی که بنابر قانون الزامی شود، موجب بهبود (شفافیت) گزارشگری مالی شرکت خواهد شد، که همه در راستای بهبود اثربخشی گزارش‌های مالی است که سلامت اداری و مالی سازمان‌ها و شرکت‌ها را به دنبال دارد.

در راستای ارتقاء سلامت اداری و اقتصادی جامعه و برای افزایش بیش از پیش اعتبار حرفه حسابداری در جامعه، پیشنهاداتی به شرح زیر ارائه می‌شود که رعایت آن در پیشگیری از فساد مالی بسیار مؤثر است:

- استقرار و استفاده مطلوب از سیستم کنترل داخلی به منظور اثربخشی و اعتماد و رضایت گزارشگری مالی که در نهایت به حفظ و بهبود سلامت اداری و مالی شرکت می‌انجامد؛
- بیان صریح قوانین و مسئولیت‌های سازمانی به منظور عدم سوءاستفاده از سیستم کنترل داخلی؛
- منصوب کردن افراد باصلاحیت و با اخلاق برای اجرای سیستم کنترل داخلی به منظور جلوگیری از تبانی با کارکنان و ...؛
- نظام‌مند کردن سیستم‌های مالی و حسابرسی و اصلاح ساختار نظام مالی و اداری و ساختار آن و تقویت کنترل‌های داخلی با تمرکز بر توانایی کشف تقلب و فساد مالی؛
- کاهش تصدی‌های دولتی به شکل نادرست، جلوگیری از فساد در امور مالیاتی، شفاف‌سازی فرایندهای تصمیم‌گیری و تخصیص منابع، جلوگیری از رابطه بازی در بخش‌های خصوصی و دولتی.

منابع

۱. اعظمی مقدم، مجید. (۱۳۹۰). مفهوم شناسی جرم اقتصادی یا فساد اقتصادی. مجله کارگاه. دوره دوم. شماره چهارم. پاییز.
۲. آقایی، بهمن. (۱۳۷۸). ترجمه: مسئله فساد، فعالیت‌های دولتی و بازار آزاد. مؤلف: تانزی، ویتو. اطلاعات سیاسی - اقتصادی. شماره‌های ۱۴۹ و ۱۵۰. بهمن و اسفند.
۳. جاویدی. احمد. (۱۳۹۲). کنترل داخلی و ضرورت آن. بورس. شماره ۱۰۷.
۴. جاهد، حسینعلی. (۱۳۸۴). سلامت سازمانی. مجله تدبیر. شماره ۱۵۹.
۵. حساس یگانه، یحیی. (۱۳۹۲). حسابرسی داخلی: پیشگیری بالاتر از درمان کندوکاوی در چستی حسابرسی و کنترل‌های داخلی. بورس. ش ۱۰۷. ۱۰ - ۱۲.

۶. حساس یگانه، یحیی؛ تقی نتاج ملک‌شاه، غلامحسین. (۱۳۸۵). رابطه گزارش کنترل‌های داخلی با تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان. فصلنامه مطالعات حسابداری. دوره ۴. شماره ۱۴. صص ۱۳۴ - ۱۷۶.
۷. دفتر مطالعات اقتصادی، معاونت برنامه‌ریزی و امور اقتصادی وزارت بازرگانی. (۱۳۸۶). تحلیل فساد مالی، اقتصادی و بازرگانی.
۸. رحیمیان، نرگس. (۱۳۹۳). بررسی فساد اقتصادی و راه‌های مبارزه با آن. مجله اقتصادی. شماره‌های ۹ و ۱۰. آذر و دی.
۹. رشیدیان، سیما؛ نژادایرانی، فرهاد. (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین خویشتن‌شناسی مدیران و سلامت اداری و مالی. پژوهش حسابداری. ش ۱۶. صص ۱۱۴ - ۱۲۹.
۱۰. سازمان جهاد کشاورزی. (۱۳۷۵). شرح وظایف و اختیارات کمیته مرکزی و استانی کمیته ارتقای سلامت نظام اداری و مبارزه با رشوه و فساد.
۱۱. صالحی‌امیری، سیدرضا؛ شاه‌الویی، نوریه. (۱۳۹۲). عوامل تأثیرگذار بر سلامت اداری در تحقق طرح تحول نظام اداری. مجله مدیریت فرهنگی. سال هفتم. شماره نوزدهم.
۱۲. عباس‌زاده، میرمحمد. (۱۳۶۹). حرفه معلمی و رضایت شغلی. فصلنامه تعلیم و تربیت. شماره ۱.
۱۳. عباسی، هادی؛ جهانی، الهام. (۱۳۹۳). نقش حسابرسی در تأمین و ارتقای سلامت نظام اداری و پیشگیری از فساد. اولین کنفرانس بین‌المللی اقتصاد، مدیریت، حسابداری و علوم اجتماعی. رشت. خرداد ماه.
۱۴. کریمی، س؛ بابازاده، م؛ و حمیدی، ن. (۱۳۹۰). اثر فساد مالی بر درآمدهای مالیاتی و مخارج دولت: مطالعه موردی کشورهای منتخب در حال توسعه. فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی. سال نوزدهم. شماره ۵۷.
۱۵. کمالی، یحیی. (۱۳۹۳). بررسی نقش تمرکززدایی در تحقق سلامت اداری. فصلنامه سیاست‌های راهبردی و کلان. سال دوم. شماره پنجم. بهار.
۱۶. کیانی‌منش، کامران. (۱۳۸۶). تاملی بر موضوع فساد اداری. دسترسی در: www.ict.gov.ir.
۱۷. مجتهدزاده، ویدا. (۱۳۸۸). ارتباط سبک‌های رهبری با کجروی اداری. تدبیر. شماره ۲۱۲.
۱۸. مجلس شورای اسلامی. (۱۳۸۷). کمیسیون اجتماعی. قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد.
۱۹. محمدپور، فرشاد؛ توکل‌نیا، اسماعیل؛ اکبرپور، مجتبی. (۱۳۹۲). ارزیابی کنترل داخلی و آثار افشای اطلاعات. ماهنامه بورس. ش ۱۰۷. ۶۲ - ۶۶.

۲۰. محنت‌فر، یوسف. (۱۳۸۷). فساد اقتصادی و چگونگی مبارزه با آن در فرایند توسعه اقتصادی.
۲۱. منتی، وحید؛ بابایی، مقداد. (۱۳۹۴). حسابرسی داخلی و تقلب. نشریه حساب‌رسان داخلی. شماره ۵ و ۶. صص ۳۳ - ۶۰.

1. Aslani M., F. Lotfaliyan, V. Shafieipour and M. Ghasemi. (2011). The Role of Auditing Profession in Fighting against Economic and Financial Crimes, International Conference on E-business, Management and Economics, IPEDR Vol.
2. Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO). 1992. Internal Framework. New York, NY: AICPA.
3. DiPiazza, A. Samuel (2008), "Confronting Corruption", January.
4. Shamki D. (2009). Internal Audit Responsibility In Auditing Financial System Fraud, Business e-Bulletin, Vol. 1, No. 1, pp. 25-32.
5. The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2005). Fraud and the Responsibilities of the Audit Committee: An Overview.
6. <http://www.donya-e-eqtesad.com>.