



جمهوری اسلامی ایران
 قوه قضائیه
 سازمان بازرسی کل کشور

کنترل و بررسی

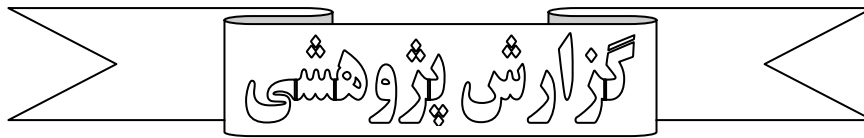
دو هفته نامه علمی - تحلیلی سازمان بازرسی

نقش حسابرسی و شفاف سازی
 مالی در مبارزه با فساد

۱۲



معاونت برنامه ریزی و مدیریت منابع
 مرکز پژوهش و برنامه ریزی
 معاونت پژوهشی
 مهر ۱۳۸۸



سال دوم، شماره دوازدهم

نقش حسابرسی و شفاف سازی مالی در مبارزه با فساد

پژوهشگران: محمدجواد حق شناس، شعبان نجف پور

صاحب امتیاز: سازمان بازرسی کل کشور

مدیر مسئول: حسن صفرخانی

دبیر تحریریه: غلامحسین همایونی

مدیر اجرایی: حسین قلجی

طرح جلد: محمد جواد صلواتی تهرانی

تاریخ تهیه: شهریور ۱۳۸۸

معاونت برنامه ریزی و مدیریت منابع

مرکز پژوهش و برنامه ریزی

معاونت پژوهشی

تلفن: ۸۱۳۵۲۰۳۲

مطالب مندرج در این گزارش پژوهشی نشانگر دیدگاه نویسندگان آن بوده و لزوماً نمایانگر دیدگاه سازمان بازرسی کل کشور نمی باشد.

کلیه حقوق مربوط به سند حاضر متعلق به سازمان بازرسی کل کشور بوده و هرگونه انتشار مطالب آن بدون کسب اجازه از این سازمان، غیر مجاز می باشد.

فهرست مطالب

۱	پیشگفتار
۳	مقدمه
۵	پیشینه و مفهوم حسابرسی
۱۶	اهداف حسابرسی و لوازم ارتقای آن
۲۴	مخاطرات پیش‌روی حسابرسی
۲۷	حسابرسی و شفاف‌سازی مالی از نگاه سازمانهای بین‌المللی
۳۴	شرایط لازم برای شفافیت گزارش مالی
۴۲	شفافیت بودجه
۴۹	پیامدهای فقدان شفافیت و مستندسازی
۵۸	تاریخچه و وضعیت حسابرسی در ایران
۶۸	فرجام سخن
۷۰	فهرست منابع

پیشگفتار

دولتها در دنیای امروز یکی از وظایف اصلی خود را مبارزه با فساد و در سطوح مختلف آن دانسته و در این راستا به اقدامات متعددی دست می‌زنند از وضع قوانین و مقررات گرفته تا نهادسازی، آموزش و غیره. نهادهای بین‌المللی نیز در این زمینه نقش فعالی ایفا می‌کنند که برای نمونه می‌توان به تدوین و تصویب کنوانسیون مبارزه علیه فساد توسط دفتر مبارزه با جرم و مواد مخدر سازمان ملل متحد (UNODC) اشاره کرد.

مبارزه با فساد نیازمند سازوکارهایی است که بدون آنها عملاً مبارزه با این پدیده شوم عقیم می‌ماند. حسابرسی از مهمترین این سازوکارها محسوب می‌گردد. باتوجه به گسترش روزافزون فعالیتهای اقتصادی و بنگاه‌های مالی و نیز پیوستگی فزاینده بازارهای مالی به یکدیگر حسابرسی جایگاه خاصی در ادبیات علمی یافته است. این بدان دلیل است که گسترش فعالیت‌ها و بازارهای مالی لزوم رسیدگی به حسابهای مالی در جهت جلوگیری از تخلفات و فساد را

اجتناب‌ناپذیر می‌سازد. صاحب‌نظران براین اعتقادند که در وضعیت کنونی اقتصاد جهان، به دلیل وابستگی بازارهای مالی به یکدیگر یک تخلف کوچک می‌تواند تبعات بزرگ اقتصادی به همراه داشته باشد.

حسابرسی مالی باتوجه به نقشی که در افزایش شفافیت ایفا می‌کند نقش بسیار مهمی در کنترل فساد و جلوگیری از اشاعه آن دارد. امروز شفافیت (Transparency) از شاخص‌های کلیدی در حکمرانی جدید محسوب گردیده و به همین خاطر است که حسابرسی نیز به عنوان وسیله ارتقای این شاخص اهمیت پیدا می‌کند. باتوجه به اهمیت موضوع حسابرسی و نقش آن در کاهش فساد، در گزارش حاضر ضمن بررسی مفهوم و تاریخچه این علم به دیدگاه سازمان‌های بین‌المللی نسبت به آن پرداخته و مروری بر وضعیت حسابرسی در ایران خواهیم داشت.

حسن صفرخانی

رئیس مرکز پژوهش و برنامه ریزی

مقدمه

حکمرانی خوب مفهومی است که طی سالیان اخیر جایگاه خاصی در متون علمی و در میان متخصصان و دولتمردان کشورهای مختلف پیدا کرده است. این اصطلاح که به معنای تغییر نقش دولت از تصدی‌گری به نظارت است دارای مولفه‌های گوناگونی است که شفافیت از مهمترین آنها محسوب می‌شود. شفاف‌سازی نیز به نوبه خود دارای ابعاد مختلفی است که یک بعد آن شفاف‌سازی فعالیت‌های اقتصادی و مالی بنگاه‌های دولتی و خصوصی است. شفافیت که از مهمترین پیش‌شرط‌های مبارزه با فساد است دارای ابزارهای مشخصی است که یکی از آنها حسابرسی است. با توجه به حجم بالای فعالیت‌های دولت در کشورهای در حال توسعه و از جمله کشورمان حسابرسی مالی می‌تواند به شفافیت هرچه بیشتر بنگاه‌های دولتی و در نتیجه کاهش فساد کمک کند. نبود شفافیت به‌ویژه در کشورهای که دارای اقتصاد دولتی هستند باعث سوءظن عمومی به برنامه‌های دولت و ناتوانی در اجرای موثر آنها می‌گردد.

با توجه به پیوستگی روزافزون بازارهای مالی به یکدیگر چندی است که شفافیت مالی مورد توجه ویژه سازمانهای بین‌المللی نیز قرار گرفته است. به عنوان مثال کنوانسیون ملل متحد برای مبارزه با فساد، حسابرسی را به عنوان عاملی بازدارنده در مقابل فساد مالی مورد تاکید قرار داده است.

هر چند حسابرسی به بخش دولتی محدود نمی‌شود اما با توجه به حجم زیاد فعالیتهای دولت که می‌تواند زمینه‌ساز فساد گسترده شود حسابرسی جهت بررسی نحوه هزینه درآمدها در بخش دولتی دارای اهمیت بالاتری است. حسابرسی با اعتباربخشیدن به اطلاعات مندرج در صورتهای مالی منجر به پاسخگویی دولتها و در نتیجه رفاه اجتماعی می‌شود و به این دلیل نقش و جایگاه خاصی در مبارزه با فساد دارد.

ابعاد گوناگونی از فساد را می‌توان در بازار سرمایه تشخیص داد، اما بعدی که به دلیل آثار تخریبی ماندگار بیش از همه حائز اهمیت است فساد مربوط به گزارش اسناد مالی است. دست‌اندرکاران

بازارهای سرمایه، بر این موضوع اتفاق نظر دارند که شفافیت از مهمترین راه‌های پیشگیری از اینگونه فساد است. عدم ارائه اطلاعات مناسب، زمینه ساز بروز فساد است و این کار غالباً با هدف انجام اعمال غیرقانونی صورت می‌گیرد.

مطالب فوق اهمیت حسابرسی دقیق و شفاف و جایگاه آن در مبارزه با فساد را نشان می‌دهد. در این نوشتار پس از معرفی حسابرسی، اهمیت و مخاطرات پیش روی آن به لوازم و پیامدهای ارتقای آن و نیز نقش سازمانهای بین‌المللی در این زمینه پرداخته‌ایم.

۱- پیشینه و مفهوم حسابرسی

حسابرسی از جمله رشته‌های دانش بشری است که قدمتی طولانی دارد ولی همپای تحولات بعضی دیگر از رشته‌های دانش بشری متحول نشده است. این موضوع از مقولاتی است که در حوزه کنترل و نظارت قرار دارد و هرچند تا حدودی نقش پیشگیرانه دارد ولی بیشتر در زمره موضوعات مربوط به کنترل پس از اجرا قرار می‌گیرد. جنبه‌های کاربردی حسابرسی بیش‌تر از جنبه‌های تئوریک آن

در طول زمان مطرح بوده است و پیشرفت‌های آن نیز بیشتر در قالب «آزمون و خطا» صورت گرفته است. تحولات دانش بشری، به خصوص در دهه‌های اخیر، بر جنبه‌های کاربردی حسابرسی اثر گذاشته و انجام حسابرسی را نسبت به گذشته دگرگون کرده است.

از دیدگاه فلسفی، حسابرسی فرآیندی است برای رسیدن از «تردید» به «یقین» و از لحاظ تاریخی می‌توان آن را به دوره‌هایی از تحول به شرح زیر تقسیم‌بندی نمود:

*مرحله‌ای که حسابرسی به عنوان فرآیند نظارت برانجام و رسیدگی به مخارج مورد نظر بوده است.

*مرحله‌ای که حسابرسی به منظور اعتبار بخشیدن به ارقام صورت‌های مالی، کاربرد پیدا کرده است.

*مرحله‌ای که حسابرسی به عنوان یک فرآیند نسبتاً کامل رسیدگی مالی و در عین حال بخشی از فرآیند نظارت و ارزیابی عملکرد مدیران مورد توجه بوده است.

*مرحله‌ای که فرآیند حسابرسی در جهت ارزیابی بازدهی امکانات مورد استفاده قرار گرفته است.

حسابرسی در مرحله اول قدمتی دیرینه دارد اما حسابرسی برای اعتبار بخشیدن به ارقام صورت‌های مالی از سابقه طولانی برخوردار نیست و قدمت آن به اواخر قرن نوزدهم و اوایل قرن بیستم برمی‌گردد. قدمت حسابرسی به عنوان یک فرآیند نسبتاً کامل رسیدگی‌های مالی و در عین حال بخشی از فرآیند نظارت و ارزیابی عملکرد مدیران از دهه ۱۹۳۰ تحت عنوان «حسابرسی مدیریت» یا «حسابرسی عملکرد» مورد توجه بوده است و از دهه ۱۹۷۰ با عنوان «حسابرسی جامع» در بسیاری از کشورها پذیرش عام یافته است. در این مفهوم حسابرسی جامع به بخش‌های زیر تقسیم می‌شود:

*حسابرسی مالی: هدف این نوع حسابرسی بررسی این موضوع است که آیا صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابرسی تهیه شده است یا خیر.

*حسابرسی رعایت (قانون رسی): این نوع حسابرسی به میزان انطباق صورتهای مالی با قوانین وضع شده، ضوابط، دستورالعملها و بخشنامهها می پردازد. رسیدگی ممیزان مالیاتی به اظهارنامههای مالیاتی، رسیدگی ذی حسابان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور به قوانین مالی و بودجه شرکتهای و موسسات دولتی نمونه هایی از این نوع حسابرسی می باشند.

*حسابرسی عملکرد: هدف این حسابرسی تعیین میزان کارایی و اثربخشی مدیران واحدهای تجاری و همچنین بررسی انطباق عملکرد این واحدها با سیاستهای صاحبان سهام می باشد. در حسابرسی عملکرد کارایی مدیریت از لحاظ چگونگی استفاده از منابع و نحوه اجرای برنامهها رسیدگی و گزارش می گردد. با توجه به اهمیت این حسابرسی در اینجا به بررسی مفاهیم، اهداف و اصول و تفاوت آن با حسابرسی مالی می پردازیم.

حسابرسی عملکرد ابزاری است که با هدف یاری رساندن به مدیران برای هدایت و رهبری بهتر واحدهای اقتصادی شکل گرفته و

با ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی در بنگاه های اقتصادی و ارائه پیشنهادهای عملی، مدیران را در اداره بنگاه کمک می کند. به طور خلاصه می توان آن را اینگونه تعریف کرد:

بررسی هدفمند و سیستماتیک به منظور تهیه یک ارزیابی مستقل از عملکرد و فعالیتهای سازمان دولتی در جهت بهبود پاسخگویی عمومی و نیز سهولت تصمیم گیری واحدها.

مفاهیم اساسی حسابرسی عملکرد شامل کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است. این سه مولفه از اهمیت زیادی برخوردارند به طوری که امروزه ارزیابی، کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی باید بخشی از فرایند عادی مدیریت هر واحد تجاری در بخش عمومی و خصوصی محسوب شود. مدیران باید بررسی عملکرد را به عنوان یکی از مسئولیتهای خود برای کنترل فعالیتهای تلقی کنند و از طریق واحد حسابرسی داخلی یا حسابرسان مستقل، عملکرد مدیران مورد ارزیابی قرار گیرد.

اهداف کلی حسابرسی عملکرد شامل این موارد است:

الف : ارزیابی عملکرد اهداف تعیین شده به وسیله مدیریت یا سایر معیارهای سنجش.

ب : شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات از نظر صرفه اقتصادی و کارایی و اثربخشی

ج : ارائه پیشنهاد برای بهبود عملیات یا انجام اقدامات و رسیدگی‌های بیشتر.

برخی تفاوت‌های این نوع حسابرسی با حسابرسی مالی به این قرار است: حسابرسی عملکرد بر خلاف حسابرسی صورتهای مالی، دارای هدفها و رویکردهای کلی‌تر است . حسابرسی عملکرد حرفه‌ای، مستلزم انواع مهارتها است و دارای یک ارتباط اثربخش با تمام سطوح سازمانی و ارزیابی تمام جوانب یک سازمان است. از سوی دیگر حسابرسی عملکرد حدود بیشتری از مسئولیت‌های مدیریت را شامل می‌شود و هدف آن تعیین فرصتهایی برای کارایی و صرفه اقتصادی

بیشتر و بهبود اثربخشی در اجرای روش ها و عملیات است. این حسابرسی به عنوان یک شکل مدرن حسابرسی در مقایسه با حسابرسی صورتهای مالی است. در حسابرسی عملکرد، نقش حسابرس بیشتر ارزیابی فعالیتها است. از تفاوتهای حسابرسی مالی و حسابرسی عملکرد می توان به چگونگی مدیریت آن نیز اشاره کرد که حسابرسی مالی طی یک چرخه سالانه تکراری انجام می شود در صورتی که حسابرسی عملکرد، به صورت پروژه مجزا صورت می گیرد. حسابرسی عملکرد بر خلاف حسابرسی صورتهای مالی، کمی بوده و عامل تجزیه و تحلیل در آن جایگاه ویژه ای دارد و نیز ضمن کمک به تخصیص بهینه منابع واحد اقتصادی، محدودیت فزونی منافع بر مخارج را، بیشتر مورد نظر قرار می دهد.

از آن جا که حسابرسی مالی سوابقی بالنسبه طولانی دارد مفاهیم، اصول اجرایی و استانداردهای آن نیز تا حدود زیادی شناخته شده، مدون و پذیرفته شده است؛ ولی به دلیل جوان و چند بعدی بودن

رشته حسابرسی هنوز در بسیاری از مفاهیم، اصول اجرایی و استانداردهای آن پذیرش عامه وجود ندارد.

استانداردهای حسابرسی که به طور خلاصه شامل اصول رفتار حرفه‌ای حاکم بر مسئولیت‌های حسابرس است این موارد را دربر می‌گیرد: استقلال، درستکاری، بی‌طرفی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، رفتار حرفه‌ای، اصول و ضوابط فنی و تکنیکی.

حسابرسی از لحاظ حجم، نوع، اختیارات حسابرسان، استقلال آنها از مؤسسات یا اشخاصی که تحت حسابرسی قرار می‌گیرند و آنچه قرار است با گزارش‌ها، یافته‌ها و دیگر نتایج انجام شود طیف بسیار وسیعی را در بر می‌گیرد. طیف حسابرسی‌ها از لحاظ حجم، از ترتیبات قراردادی کوچکی که ممکن است از حسابرس خواسته شود بخش یا بعد خاصی از داد و ستدهای یک شرکت خصوصی را مورد ارزیابی قرار دهد گرفته تا استخدام صدها حسابرس خبره که مسئولیت حسابرسی کلیه فعالیت‌های دولت‌های بزرگ را به عهده دارند در بر می‌گیرد. انواع خاص حسابرسی عبارتند از:

۱-۱ حسابرسی پیشینی یا پسینی

حسابرسی ممکن است پیش و یا پس از فعالیتها صورت گیرد. می توان از مؤسسات حسابرسی دولتی خواست پیشنهادهای ارائه شده برای پروژه ها، پیش نویس قراردادها یا مفاد مشابه را با نگاه ارائه توصیه‌هایی برای حفاظت از آن اقدام در برابر فساد یا دیگر تخلفات بررسی کنند. همچنین ممکن است از آنها خواسته شود اقدامی را پس از اجرا به طور مفصل بازنگری کنند. نکته حائز اهمیتی که باید به خاطر داشت این است که با اینکه حسابرسی پیشین می‌تواند در پیشگیری از وقوع فساد مفید واقع شود، اما انجام دادن حسابرسی کامل و معتبر منوط به دستیابی اطلاعات پس از واقعه خواهد بود. در نتیجه، چنانچه اقدامی پیش از انجام بررسی شود، نباید آن را از تدقیق های بعدی معاف دانست.

۱-۲ حسابرسی‌های درونی یا بیرونی

بسته به حجم حسابرسی و میزان استقلال مورد نیاز، می‌توان حسابرسی‌ها را به واحدهای تخصصی‌ای سپرد که در درون

وزارتخانه‌ها یا شرکت‌های دولتی فعالیت می‌کنند اما از نهادهای دولتی یا طرف‌های قرارداد خصوصی کاملاً مستقل هستند. حسابرسی‌های درون سازمانی به دلیل سرعت، بازنگری مؤثر فعالیت‌های داخلی و در بعضی موارد، برای حسابرسی که نیازمند دسترسی به اطلاعات حساس است بسیار مفید واقع می‌شوند. با این حال، این نوع حسابرسی‌ها معمولاً تحت کنترل ریاست واحد تحت حسابرسی قرار دارند و نمی‌توانند گزارش خود را به بیرون از سازمان انتقال یا در اختیار عموم قرار دهند.

۳-۱ حسابرسی‌های غیرعمومی

با اینکه یک اصل کلی حسابرسی این است که یافته‌ها یا نتایج بدست آمده باید به عموم مردم گزارش شود، اما ممکن است این اصل با ضرورت رازداری اداری در بخش دولتی در تعارض باشد. اسرار اداری، که طیف آنها از موضوع‌های امنیت ملی تا اطلاعات اقتصادی یا تجاری حساس را در بر می‌گیرد از حمایت دولت‌ها برخوردارند، اما بدین معنا نیست که آنها مصون از حسابرسی باشند. اگر حسابرسان از

بررسی وزارتخانه ها یا نهادهایی که اطلاعات حساسی در اختیار دارند منع شوند، فساد یا دیگر اقدامات ناشایست از دید تیزبین آنها دور خواهد ماند. در اینجا گزارش ها باید فقط به اطلاع کارگزاران ارشدی برسد که نسبت به آنها اختیار عمل دارند یا اینکه به نحوی ارائه شوند تا از افشای اطلاعات حساس جلوگیری گردد. در چنین مواردی، اطلاعات بسیار حساسی که مستلزم افشا هستند، باید با استقلال کامل صورت پذیرد. مثلاً می‌توان به حسابرسی که از تصمیمی ناراضی هستند اجازه داد نزد مراجع قضایی شکایت کنند، مشروط به اینکه رسیدگی‌ها به صورت غیرعلنی انجام شود و تصمیمات قضایی به صورت محرمانه نگهداری شود. گزینه دیگر ایجاد ساختاری است که در آن حسابرسی های داخلی از وزارتخانه های حساس، مستقیماً از سوی حسابرسان به نهادهای ناظر سیاسی یا مدنی خارج از سازمان گزارش شود. این نهادها برای بازنگری محتوای اطلاعات حسابرسان تأسیس می‌شوند و مجوز دریافت می‌کنند.

۲- اهداف حسابرسی و لوازم ارتقای آن

هدف اصلی از حسابرسی تأیید سوابق، فرآیندها یا اقدامات نهادهای مختلف توسط سازمانی است که از استقلال کافی راجع به موضوع حسابرسی برخوردار باشد تا در گزارش خود به اقدامات جانبدارانه مبادرت نرزد یا دچار تأثیرپذیری‌های ناشایست نشود.

در حسابرسی اقدامات متعددی صورت می‌گیرد که به طور خلاصه به این قرار است:

- به طور مستقل اطلاعات را تأیید و تجزیه و تحلیل می‌کنند، سپس تصویر دقیقی از مؤسسه یا اقدام تحت حسابرسی ارائه می‌دهند؛
- نواقص، تخلفات یا دیگر مشکلات مالی و اداری را که ممکن است افراد درون سازمان نتوانند یا نخواهند معرفی کنند شناسایی می‌کنند؛

- نقاط قوت و ضعف ساختارهای مالی و اداری را شناسایی و از این طریق به تصمیم‌گیری درباره عناصری که باید حفظ یا اصلاح شوند کمک می‌کنند؛
 - جهت اصلاح سازمان معیاری معرفی می‌کنند و گاهی اوقات برخلاف افراد درون سازمان می‌توانند اهداف ماهوی یا ضرب‌الاجل‌هایی را برای انجام اصلاحات پیشنهاد دهند یا تحمیل کنند؛
 - در نظام‌های دولتی، اطلاعات معتبری را در اختیار عموم مردم قرار می‌دهند و در واکنش نسبت به مشکلات شناسایی شده فشار سیاسی ایجاد می‌کنند؛
 - در جایی که تخلفی شناسایی شود، سازوکاری ارائه می‌دهند و از طریق آن می‌توانند به طور مستقل از نهاد تحت حسابرسی مشکلات را به مجریان قانون یا مراجع انتظامی ارجاع دهند.
- با توجه به اقداماتی که در حسابرسی انجام می‌شود اهداف آن را می‌توان در این موارد خلاصه نمود:

*افزایش اعتبار اطلاعات و گزارشهای مالی مورد استفاده در

تصمیم‌گیریهای اقتصادی

*افزایش اطمینان از اداره بهینه امور

*افزایش اطمینان از رعایت قوانین و مقررات مربوط

*تقویت فرهنگ حساب‌خواهی، حسابدهی و شفافیت

*تقویت فرهنگ استفاده از استانداردها و ضوابط حسابداری و

حسابرسی در کشور

*تقویت سیستمهای مالی و مدیریتی دستگاهها

*کاهش موارد سوءاستفاده و تخلف در فعالیتهای اقتصادی و

افزایش انضباط در امور

برای ارتقای شفافیت مالی سازوکارهایی وجود دارد که یکی از آنها

اصلاح فرآیند حسابرسی است. اصلاح حسابرسی نیز لوازم خاص خود

را می‌طلبد که از جمله آنها استقلال نهادهای حسابرسی از حیث

کارکنان و بودجه و نیز شفافیت گزارشهای آنهاست.

۱-۲ استقلال حسابرسان و کارکنان

استقلال نهادهای حسابرسی با استقلال اعضایشان ارتباط مستقیم دارد، به ویژه آنهایی که از مسئولیت های مهم یا اختیارات تصمیم گیری برخوردارند. برای تضمین صلاحیت، اعتبار و بی طرفی کارکنان، نامزدهای این سمت باید پیش از استخدام به دقت ارزیابی و پس از آن در برابر تأثیرات بیرونی حمایت شوند. به منظور جلوگیری از سوءاستفاده کارکنان حسابرسی از موقعیت شان، می توان همانند قضات امنیت شغلی شان را تضمین کرد. هرچند باید تمهیداتی در قالب ارزیابی های اجرایی، رویه های انضباطی و دیگر «سلب کننده های انگیزه» به کار برد تا از پرداختن به امور فاسد اجتناب کنند.

حسابرس مستقل باید دارای ویژگی هایی باشد تا بتوان به اظهار نظر او اعتماد کرد. برخی از این ویژگی ها به این ترتیب است:

*کسب صلاحیت حرفه ای: این امر مستلزم برخورداری از تحصیلات عالی است که از طریق کارآموزی، کسب تجربه، آموزشهای خاصی و گذراندن امتحانات که براساس ضوابط مراجع حرفه ای

مربوط تکمیل می شود، به دست می آید. لازم است حسابرس مستقل با آگاهی مستمر از تحولات و پیشرفتهای حرفه در حفظ صلاحیت حرفه‌ای خود تلاش نماید. همچنین حسابرس مستقل باید دارای گواهی صلاحیت از مراجع حرفه‌ای مربوط باشد و خدمات خود را با دقت و شایستگی انجام دهد.

*درستکاری: حسابرس مستقل باید در انجام خدمات حرفه‌ای خود

صادق باشد.

*بیطرفی: حسابرس مستقل نباید اجازه دهد هرگونه پیش داوری،

تضاد منافع، جانبداری یا نفوذ دیگران بی‌طرفی او را تحت تأثیر

قرار دهد.

*رازداری: حسابرس مستقل نباید اطلاعاتی را که در جریان ارائه

خدمات حرفه‌ای خود بدست می‌آورد بدون مجوز صاحبکار استفاده

یا افشاء کند. مگر اینکه به حکم قانون یا ضوابط حرفه‌ای اجازه

افشای آن را داشته باشد یا به افشای آن ملزم شده باشد.

*رفتار حرفه ای: حسابرس مستقل باید به گونه ای عمل کند که با حسن شهرت حرفه ای او سازگار باشد و از بیان گفتار یا انجام اعمالی که ممکن است اعتبار حرفه ای او را خدشه دار کند خودداری نماید.

۲-۲ استقلال مالی و بودجه

برای اینکه نهادهای حسابرسی در اقداماتشان موفق شوند باید از لحاظ مالی تأمین باشند. همچنین، باید تضمین هایی وجود داشته باشد که کاهش بودجه منجر به محدودیت های حسابرسی نشود، به نحوی که از اجرای آن ممانعت به عمل آید یا نسبت به حسابرسی پیشین مقابله به مثل صورت گیرد. از آنجا که حسابرسان دولتی معمولاً فعالیت های وزاری مالی و دیگر نهادهای مرتبط با بودجه را بازنگری می کنند، لازم است با قانون گذار یا یک کمیته قانون گذاری چندجانبه در خصوص موضوعات بودجه در ارتباط باشند.

۲-۳ استقلال و شفافیت گزارش

همانطور که پیش از این اشاره شد، ارزش حسابرسی‌های بخش دولتی به شفافیت و افشای عمومی آن است. معمولاً گزارش حسابرسی حاوی اطلاعات و توصیه‌هایی برای کارشناسان درون سازمانی است، اما فشاری که باعث عملیاتی شدن آن توصیه‌ها می‌شود، معمولاً از عموم مردم ناشی می‌شود.

الزام افشای عمومی گزارش‌های حسابرسی، معمولاً در قوانین داخلی منعکس می‌شود یا اینکه ممکن است قانونی وجود داشته باشد که بر اساس آن گزارش‌ها باید به نهادی تحویل داده شود که رویه‌های آن ایجاب می‌کند در سطح عمومی عمل کنند، مانند قوه مقننه یا کمیته قانونگذاری. برای تضمین استقلال حسابرسان، دریافت‌کنندگان گزارش‌ها نباید حق داشته باشند آن را تغییر دهند یا پنهان کنند و لازم است همواره یک پیش فرض قانونی شفافیت وجود داشته باشد. با این حال، ممکن است استثنائاتی مانند اطلاعات حساس وجود داشته باشد، که در این صورت برای پنهان کردن آنها باید توجیهات لازم ارائه شود.

نهادهای حسابرسی ملی باید از استقلال اجرایی قابل توجهی برخوردار و از قوای قانون‌گذاری و عناصر سیاسی قوه مجریه نیز مستقل باشند. یک راه این است که در قانون اساسی موجودیت و جایگاه این نهاد تحکیم شود تا از این طریق امکان مداخله در امور آن بدون اصلاح قانون اساسی غیرممکن شود. در جایی که این کار عملی نیست می‌توان این نهاد را به موجب قانون موضوعه تأسیس کرد. این قانون اقدامات اساسی و استقلال این نهاد را به نحوی تبیین می‌کند که هرگونه اقدام اصلاحی، که پشتیبانی چندجانبه گسترده از آن را تأمین نکند، یک اقدام مداخله‌آمیز محسوب شود و برای جناحی که از آن پشتیبانی می‌کند عواقب سیاسی به دنبال خواهد داشت.

نکته مهم درباره رابطه حسابرسان با دولت و دستگاه اداری نیز ایجاد توازن میان نیاز به تضمین‌های مستقل و واقع‌گرایانه و کارکرد مؤثر دولت است. حسابرسان باید در اثبات وقایع، ترسیم نتایج و ارائه توصیه‌ها آزاد باشند، اما در عین حال حق دخالت در امور دولتی را نداشته باشند. اینگونه مداخلات به پاسخ‌گویی سیاسی دولت لطمه

خواهد زد و به طور مؤثر کارکرد تصمیم‌گیری سیاسی را با یک حسابرسی حرفه‌ای، ولی غیرمنتخب، جایگزین خواهد کرد. همچنین، به مرور زمان اینگونه مداخلات به استقلال اساسی نهاد حسابرسی نیز لطمه خواهد زد؛ به نحوی که در نهایت درخواست خواهد یافت که با توجه به نتایج تصمیمات پیشین خودش به حسابرسی پرداخته است. لذا این مهم‌ترین دلیلی است که به اکثر حسابرسان اختیار اجرای توصیه‌هایشان داده نمی‌شود.

۳- مخاطرات پیش‌روی حسابرسی

حسابرسی با برخی تهدیدات و مخاطرات مواجه است از جمله:

۳-۱ اعمال یا اجرای نادرست یافته‌ها و توصیه‌ها

اصولاً حسابرسان صرفاً اجازه دارند گزارش کنند نه اینکه آنها را اجرا یا پیگیری کنند. معمولاً توصیه آنها به قوه مقننه یا بر حسب مورد به دیگر مراجع، مانند مقام تعقیب عمومی که وظایف او متضمن اختیارات تصمیم‌گیری درباره اقامه دعواست، ارجاع می‌شود. اگر در

زمینه اجرایی کردن توصیه‌ها اکراهی وجود داشته باشد فقط می‌توان از طریق ارائه گزارش‌های شفاف درباره این توصیه‌ها در رسانه‌ها فشارهای سیاسی اعمال کرد. همچنین، می‌توان با ارائه گزارش‌های تکمیلی راجع به نهادهایی که حسابرسی شده‌اند توجه بیشتری را نسبت به آنها جلب کرد. همچنین، حساب‌رسان می‌توانند در گزارش بعدی یا با تخصیص بخشی از گزارش کنونی خود اجرا یا عدم اجرای توصیه‌های گذشته را نیز گزارش کنند و در مورد گزینه دوم چرایی آن را بررسی کنند.

۳-۲ گزارش و تحقیقات غیرمرتبط

در جریان حسابرسی ممکن است کارکنان از مسیر عادی فعالیت‌هایشان منحرف شوند. فقدان کارکنان مجرب و منابع کافی باعث می‌شود نهادهایی که تحت حسابرسی قرار گرفته‌اند نتوانند با حساب‌رسان همکاری کنند و حساب‌رسان نیز در تحقق موفقیت‌آمیز و کامل اهداف خود با مشکل مواجه می‌شوند.

۳-۳ اهداف و انتظارات غیرواقعی

این اعتقاد که می‌توان در مدتی کوتاه فساد را ریشه کن کرد، مطمئناً انتظارات نادرستی را ایجاد خواهد کرد و منجر به ناامیدی، بی‌اعتمادی و بدبینی خواهد شد. همچنین ممکن است این عقیده اشتباه القا شود که نهادهای حسابرسی از اختیارات لازم برای اعمال یا اجرای توصیه‌هایشان برخوردارند.

۳-۴ رقابت و رابطه با دیگر نهادها

غالباً نهادهای حسابرسی در محیطی فعالیت می‌کنند که در آن نهادهای ضد فساد، مجریان قانون و گاهی اوقات دیگر حسابرسان نیز فعالیت می‌کنند. برای اینکه از بروز تعارض میان تحقیقات حسابرسان و مجریان قانون جلوگیری شود، باید نقش هر یک از آنها به طور شفاف تعریف و ارتباطات محرمانه‌ای میان آنها برقرار شود. مدیریت این جریان را می‌توان به حسابرسان سپرد، زیرا تحقیقات آنها برخلاف مجریان قانون، که اصولاً اقداماتشان تا زمان ثبوت اتهام محرمانه است، در معرض مشاهده عموم مردم قرار دارد.

۵-۳- فقدان تعهد و یا مداخله سیاسی

اراده سیاسی تأثیر قابل توجهی بر نهاد حسابرسی دارد. همانند دیگر نهادهای ضد فساد، باید تا حدالامکان حمایت گسترده سیاسی وجود داشته باشد؛ نظارت از ماهیت چندجانبه برخوردار باشد؛ و مفاد احکام و عملیات‌ها برای دولت‌ها سهل‌الوصول باشد. همچنین، شفافیت و صلاحیت حسابرسان به پشتیبانی از اقداماتشان کمک می‌کند که این خود منجر به تعهدات سیاسی آتی خواهد شد.

۴- حسابرسی و شفاف‌سازی مالی از نگاه سازمانهای بین‌المللی

سازمانهای بین‌المللی مانند صندوق بین‌المللی پول، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD)، بانک جهانی، برنامه توسعه سازمان ملل (UNDP) و بانکهای توسعه منطقه‌ای بر شفافیت مالی تأکید دارند. این سازمانها کنجکاوند بدانند کمکهای اقتصادی و فنی آنها حتماً در جای صحیح به کار می‌رود و به وسیله افراد صلاحیتدار اداره و سیاستگذاری می‌شود. بعد از بحران پولی در کشور مکزیک و آسیا، با توجه به اینکه اجماع نظرات در خصوص علل به وجود آمدن

بحرانهای مذکور بر عدم وجود شفافیت در عملکرد بخش پولی و مالی متمرکز بود، صندوق بین المللی پول با همکاری بانک جهانی نسبت به ایجاد «فاکتورهای عملکرد خوب در خصوص شفافیت در زمینه مالی» اقدام نمود و در ادامه این صندوق به ارزیابی نحوه اجرای برنامه کشورهای مختلف مبادرت ورزید.

استاندارد زیر به همین منظور توسط صندوق بین المللی پول ارائه شده است:

بخش دولت باید در قالب نظام حسابهای ملی یا در قالب ضوابط صندوق بین المللی پول در مورد آمارهای مالی دولت مشخص شود و تحت همین سیستمها به گزارشگری مالی بپردازد.

شفافیت در عملکرد مالی توسط دولتمردان و آرایه اطلاعات در این خصوص، با فرض ثابت بودن عوامل دیگر، امکان دسترسی کشورها به بازارهای مالی بین المللی را فراهم آورده که خود ناشی از سیاستهای مالی به موقع و درست و تغییر شرایط اقتصادی مربوط به اجرای سیاستهای مذکور بوده و نتیجتاً موجب کاهش احتمال ایجاد و شیوع

و گستردگی بحرانهای مالی و پولی می‌شود. در همین راستا، برنامه «فاکتورهای عملکرد خوب در خصوص شفافیت در زمینه مالی» می‌تواند به عنوان وسیله‌ای برای دولت‌ها برای ارزیابی و ایجاد ظرفیت در مدیریت مالی مورد استفاده قرار گرفته و علاوه بر این پیش‌بینی می‌شود شفافیت در امور مالی در طی زمان، موجبات ارتقاء نظارت جامعه مدنی و بخش عمومی بر مدیریت مالی را فراهم آورد.

در واقع می‌توان عنوان نمود که شفافیت در سیاستهای مالی باعث آگاه شدن عموم جامعه از نحوه طراحی و نتایج حاصل از سیاستهای مذکور گردیده و همچنین دولتمردان را در مقابل اجرای این سیاستها پاسخگوتر می‌نماید. و همچنین این امر باعث تقویت اعتبار و ارتقاء میزان آگاهی و فهم عموم جامعه از سیاستهای حاکم بر اقتصاد کلان و اولویتها و انتخابهای سیاستهای اتخاذ شده گردیده و نهایتاً این امر به حکومت سالم منتهی خواهد شد.

در ارتباط با اسناد بین‌المللی مربوط به حسابرسی در راستای شفافیت می‌توان به کنوانسیون ملل متحد برای مبارزه با فساد اشاره

کرد که در آن با شروط حسابرسی به مثابه عناصر پیشگیری رفتار کرده است. اما مؤلفه‌های خاص کنوانسیون، مانند مقررات راجع به حفظ تمامیت دفاتر، سوابق و دیگر اسناد مالی، روشن می‌سازند که کارکردهای بازدارندگی، شناسایی، تحقیق و تعقیب نیز مورد توجه بوده‌اند. همانند بسیاری از تمهیدات پیشگیرانه، حسابرسی‌ها و حسابرسان از طریق خطرناک‌تر و مشکل‌تر کردن فساد از وقوع آن جلوگیری می‌کنند و در عین حال، در جایی که پیشگیری یا بازدارندگی محقق نشود، تمهیدات واکنشی و جبرانی را در دستور کار قرار می‌دهند.

سازمان بین‌المللی حسابرسی (INTOSAI) نیز به عنوان یک سازمان غیردولتی در چندین کنگره بین‌المللی خود سعی در تدوین استانداردهای حسابداری تحت عنوان "INTOSAI Auditing Standards" و ایجاد وفاق در مفاهیم حسابرسی جامع داشته است و این تلاش‌ها همچنان ادامه دارد ولی پیچیدگی معیارهای ارزیابی کارآیی و ارزیابی اثر بخشی مؤسسات در حوزه‌هایی که کمیت‌پذیر

نباشند از یک طرف و هزینه‌های انجام این حسابرسی‌ها و میزان توافق همگانی در اهداف و برقراری معیارها بین مدیران دستگاه‌های اجرایی و سازمان‌های ناظر و مؤسسات حسابرسی از طرف دیگر حوزه عمل این نوع از حسابرسی‌ها را تا کنون بسیار محدود کرده است.

سازمان شفافیت بین‌الملل که بر اساس مبانی و مفروضات خاصی در زمینه مبارزه با فساد و شفافیت اطلاعات مالی - اقتصادی کشورهای جهان را درجه‌بندی می‌کند معتقد است از آنجا که «فساد مالی» بر صورتهای مالی و مدارک اقتصادی تاثیرگذار است نقش حسابرسان بعنوان ناظران مالی در این رابطه بسیار مهم می‌باشد لذا وظایفی را از این بابت بر عهده حسابرسان گذاشته است. انجمن حسابداران خیره انگلستان و انجمن حسابداران خیره امریکا نیز به عنوان بزرگترین نهادهای سخنگوی حرفه حسابداری نیز با صدور دستورالعمل‌هایی بر این امر صحنه گذاشته‌اند. این امر بویژه پس از تصویب قانون مبارزه با پولشویی اهمیت خاصی یافته است.

جهانی شدن تجارت و توسعه نیز پیامدهای مهمی برای حسابداری و حسابرسی داشته است. این ضرورت ناشی از اعمال یک سری رهنمود و ضوابط یکسان موسوم به استانداردهای عملیات مالی و حسابداری شرکتها، مؤسسات و دولتها در یک محیط بین‌المللی است. جهانی شدن نه تنها در مورد تجارت بلکه در رابطه با حرفه‌های مختلف هم مصداق پیدا کرده و تقاضا برای دقت نظر بیشتر نسبت به نتایج فعالیت‌های حرفه‌ای افراد افزایش می‌یابد. این تأکید و ضرورت که ناشی از پاسخ به تقاضای فزاینده برای مطالعات مالی در سطح بین‌المللی است باعث شده است که سازمان تجارت جهانی به طور رسمی در سال ۱۹۹۷ ضمن حمایت از کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری و فدراسیون بین‌المللی حسابداران، گروه کاری خدمات حرفه‌ای سازمان تجارت جهانی را تشکیل دهد که حاصل آن امضای موافقت‌نامه‌های شناسایی متقابل در حوزه حسابداری بود.

نقش حسابداران و حسابرسان در محیط متغیر جهانی به طور مداوم تحت تاثیر ارزش‌های اجتماعی و فرهنگی قرار دارد. حسابداران خبره اینک خود به یک عامل ایجاد تغییر تبدیل شده‌اند. نقش حسابداران و حسابرسان به موازات گسترش برون مرزی اقتصاد ملی و امور تجاری فزونی یافته است. سمت‌گیری فعالیت حسابداران مستقل و متخصص شدن در امر اطلاعات به‌گونه‌ای است که قادرند اطلاعات خام را به فهم و قوه و ادراک سازمانی تبدیل کنند. چنین اشخاصی قادر هستند به سرعت به افراد حرفه‌ای تبدیل شوند که می‌توانند مدیران و مسئولان بنگاه‌های اقتصادی را به منظور تأمین نیازهای آنها از طریق شبکه وسیع اطلاعاتی کمی و کیفی تأمین نمایند. چالش‌هایی که حسابداران و حسابرسان در قرن فراتکنولوژی (قرن ۲۱) با آن مواجه خواهند شد، مستلزم ایجاد مهارت‌های خلاق در بیان و حل مشکلات مالی است. تمام راهها در هزاره سوم به حسابرسان و حسابداران مستقل ختم می‌شوند که قادرند خدمات مالی و مدیریت را در دستیابی و پرورش اطلاعات فردا به مشتریان امروز عرضه نمایند. حسابداران خبره باید از هم‌اکنون آماده باشند تا در دنیای آینده ارزش‌های نوینی را به جامعه عرضه نمایند.

۵- شرایط لازم برای شفافیت گزارش‌های مالی

شفاف‌سازی گزارش‌های مالی الزاماتی دارد که بدون آنها امکان تحقق این امر وجود ندارد. از آنجا که در حال حاضر بازارهای سرمایه به سرعت در حال به هم پیوستن هستند سرمایه‌گذاران و متخصصان حرفه حسابداری در دنیا در حال اقدام در جهت همسازی استانداردهای ملی و استفاده از مجموعه ای از استانداردهای جهانی برای اندازه گیری و گزارشگری نتایج مالی شرکتها هستند. براساس تحقیقی که توسط مؤسسه حسابرسی PWC - که یکی از چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ بین المللی است- انجام گرفته حدود ۸۰ درصد از مدیران صندوقهای سرمایه‌گذاری در اروپا بر این باورند که پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی گامی مهم برای شفافیت گزارشگری مالی محسوب می شود و در بعضی از کشورها این میزان به ۹۵ درصد می‌رسد.

علیرغم وجود شرایط بین‌المللی فوق در کشورمان وضعیت به گونه دیگری است. در ایران گروهی از بنگاههای اقتصادی همچنان بر

تبعیت از اصول و ضوابط حسابداری متفاوت از استانداردهای مصوب پافشاری می‌کنند که این خلاف بازارهای پولی و مالی و جریان عمومی حرکت به سوی همسازی استانداردهای حسابداری مالی است و کمترین آثار آن، ارائه صورتهای مالی غیرشفاف و کم اعتبار می باشد. لازم به ذکر است که قانون اساسنامه سازمان حسابرسی مصوب سال ۱۳۶۶ کلیه واحدهای اقتصادی را ملزم به تبعیت از استانداردهای حسابداری مصوب نموده است.

ارائه اطلاعات مالی مفید یک واحد اقتصادی از طریق گزارشگری مالی، نیازمند بهره گیری از سیستم حسابداری کارآمد است. سیستم حسابداری معنایی وسیع دارد که شامل این اجزاست: معاملات مؤسسه، سازوکارهای حسابداری (شامل سرفصلهای حساب برای طبقه بندی، دفاتر ثبت اولیه برای تحقق ثبت منظم رویدادهای مالی و اسناد و مدارک مربوط به رویدادهای مالی)، رویه‌های حسابداری و سازمان‌دهی کارکنان.

بنابراین محصول اصلی سیستم حسابداری تهیه صورتهای مالی شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد است که مورد استفاده عموم قرار می گیرد. صورتهای مالی نقطه پایان طبقه بندی و فشرده سازی داده های معاملات است و بیانگر آثار ناشی از انبوهی از رویدادهای مالی است. دانستن این نکته حائز اهمیت است که هدف اصلی حسابداری پدید آوردن صورتهای مالی نیست بلکه قابل فهم کردن فعالیت های واحد اقتصادی است و صورتهای مالی وسیله ای برای تحقق این هدف و حسابداری مدیران است.

در تهیه صورتهای مالی لازم است نسبت به این موارد توجه لازم صورت گیرد:

الف - افشا

افشای همه اطلاعات با اهمیت و معنی دار مالی از مهمترین قواعد تهیه صورتهای مالی است. اگر پیامی با جزئیات بی اندازه زیاد همراه باشد بسادگی قادر به انتقال پیام اصلی نخواهد بود. در واقع پیام اصلی

درانبوه اطلاعات ریز و درشت از نظر پنهان می ماند. درمقابل اگر درفشده ساختن اطلاعات افراط شود، بازهم نتیجه کار مناسب نخواهد بود.

ب- نحوه ارائه

فهرست کردن مانده حسابها و جدول بندی ساده آن به هیچ وجه به قابل فهم نمودن اطلاعات حسابداری کمک نمی کند. بلکه آنچه که به فهم هرچه بهتر اطلاعات مالی کمک می کند طبقه بندی و گروه بندی صحیح اقلام و دقت در ترتیب و جای گذاری آنها در صورتهای مالی است. مثلاً تفکیک دارائیهها و بدهیهها به جاری و غیر جاری و یا تفکیک درآمدها و هزینه ها به عملیاتی و غیرعملیاتی یا ترتیب ارائه دارائیهها در ترازنامه به ترتیب نقدشوندگی آنها.

ج- اصطلاحات مورد استفاده

خیلی خوب است که بتوان از اصطلاحات و ترتیبات غیر فنی در صورتهای مالی استفاده کرد تا برای عموم استفاده کنندگان قابل فهم باشد. اما باید توجه کرد که واژگان غیر تخصصی و عامیانه معمولاً

معانی دقیق ندارند و افراط در این امر موجب نارسایی پیام خواهد شد. بنابراین استفاده از واژگانی با مفاهیم مشخص و تعریف شده به فهمیدنی‌تر کردن صورتهای مالی کمک خواهد کرد. مثلاً استفاده از واژه شرکتهای فرعی و وابسته به جای واژه شرکتهای تابعه. در دو واژه فرعی و وابسته خواننده از میزان مالکیت سهام مطلع می‌شود لیکن در واژه تابعه مالکیت سهام از یک تا ۱۰۰ درصد متغیر است. بنابراین در صورت استفاده از این واژه خواننده از حدود سرمایه گذاری مطلع نخواهد شد.

د- مسئولیت تهیه صورتهای مالی

مسئولیت تهیه صورتهای مالی بعهده مدیریت واحد اقتصادی است چرا که صورتهای مالی وسیله اصلی برای انتقال اطلاعات واحد تجاری به اشخاص خارج از آن است.

ه- کاربرد صورتهای مالی

صورتهای مالی برای استفاده با مقاصد عمومی تهیه می‌شود. لذا گزارشهای مالی که با اهداف خاص تهیه می‌شوند از قبیل گزارش

فعالیت هیأت مدیره به مجمع، گزارش توجیهی افزایش سرمایه، اظهارنامه مالیاتی وامثال آن به عنوان صورتهای مالی تلقی نمی گردند.

برای تحقق شفافیت در امر گزارشگری مالی، گریزی نیست جز اینکه صورتهای مالی براساس استانداردهای حسابداری تهیه شود و برای تدوین استانداردهای حسابداری و بکارگیری مناسب رویه های حسابداری نیاز به مبانی نظری گزارشگری مالی می باشد. اما اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی در صورتی مفید است که واجد شرایط و خصوصیات زیر باشد:

کیفیت اطلاعات بر اساس معیار اهمیت مورد بررسی قرار گیرد.

* اهمیت: اطلاعاتی با اهمیت تلقی می شود که بر تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان صورتهای مالی اثر گذارد.

خصوصیات کیفی مربوط به محتوای اطلاعات که شامل مربوط بودن و قابل اتکا بودن است.

* مربوط بودن: اطلاعاتی مربوط تلقی می شود که برای تصمیم گیری اقتصادی استفاده کنندگان از آن اطلاعات مفید و موثر باشد.

* قابل اتکا بودن: اطلاعاتی قابل اتکا است که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه باشد و با هدف متقلبانه یا به عبارت دیگر برای کسب نتیجه‌ای خاص تهیه نشده باشد.

برای اینکه اطلاعاتی قابل اتکاء باشد باید قواعد زیر در تهیه آنها رعایت شده باشد.

۱- بیان صادقانه: یعنی اینکه اطلاعات بطور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است.

۲- رجحان محتوا بر شکل: به این مفهوم که رویدادهای مالی براساس محتوا و واقعیت اقتصادی و نه صرفاً شکل قانونی آنها محاسبه شوند.

۳- بی طرفی: به این معنی که اطلاعات در صورت‌های مالی باید کاملاً بی طرفانه ارائه شوند؛ به عبارت دیگر به منظور ایجاد تأثیری خاص بر استفاده کننده طراحی و تنظیم نشده باشد.

۴- احتیاط: تهیه کنندگان صورت‌های مالی در فرایند تهیه صورت‌های مالی در موارد متعدد ممکن است با ابهاماتی مواجه شوند از قبیل برآورد مبلغ ضمانتنامه‌هایی که ممکن است ضبط شوند و یا برآورد ذخیره مطالبات مشکوک الوصول. در این شرایط لازم است دقت کافی صورت گیرد تا برآوردها با رعایت احتیاط و افشای کافی در صورت‌های مالی انجام شود به نحوی که دارائیه‌ها و درآمدها بیش نمایی یا بدهیها و هزینه‌ها کم‌نمایی نشود.

۵- کامل بودن: باید سعی شود اطلاعات منعکس در صورت‌های مالی باتوجه به اهمیت آنها در حد کفایت ارائه شود چرا که حذف بخشی از اطلاعات ممکن است باعث شود اطلاعات نارسا یا گمراه کننده شود.

خصوصیات کیفی مربوط به ارائه اطلاعات که شامل قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن است.

قابل مقایسه بودن: استفاده کنندگان از صورتهای مالی برای تصمیم گیری بهتر نیاز دارند تا صورتهای مالی را با صورتهای مالی سالهای مختلف عمر واحد تجاری و یا با صورتهای مالی سایر واحدهای تجاری مقایسه کنند. قابل مقایسه بودن صورتهای مالی زمانی حاصل می شود که:

۱- ثبات رویه در طول فعالیت واحد تجاری رعایت شود.

۲- استانداردهای حسابداری مراعات شود زیرا که تدوین کنندگان این استاندارد ها سعی کرده اند تا حد امکان برای رویدادهای مشابه رویه های مشابهی را الزامی کنند.

قابل فهم بودن: یکی از عوامل بسیار مهم در قابل فهم بودن اطلاعات نحوه ارائه و طبقه بندی آن است که به فهمیدنی تر شدن صورتهای مالی کمک بسیار می کند.

۶- شفافیت بودجه

بودجه به عنوان مهمترین ابزار اقتصادی دولت تاثیر بسیار زیادی بر زندگی شهروندان جوامع مختلف دارد. شفافیت یا ابهام این سند نقش

چشمگیری در کاهش یا افزایش میزان فساد ایفا می‌کند. به همین دلیل برخی سازمانهای بین‌المللی جهت تعیین معیارهای شفافیت بودجه و بررسی وضعیت کشورهای مختلف در این زمینه تشکیل شده‌اند که مهمترین آن مرکز مطالعات سیاستهای اولویت‌سنجی برای بودجه (CBPP) است.

مرکز مطالعاتی مذکور در سال ۱۹۹۷ در واشنگتن بنیانگذاری گردید و به عنوان یک سازمان غیر دولتی (NGO) در زمینه ارائه تجزیه و تحلیل‌های کاربردی مرتبط با بودجه به صورت تخصصی به فعالیت می‌پردازد. این مرکز به اجرای " برنامه بین‌المللی بودجه " (IBP) می‌پردازد که هدف از آن کمک به سازمانهای جامعه مدنی و سایر متخصصین در کشورهای در حال توسعه و دموکراسی‌های جدید در زمینه تجزیه و تحلیل سیاستهای بودجه‌ای و ارتقاء نحوه بودجه‌ریزی و نهادهای مربوطه می‌باشد. این برنامه با سازمانهای جوامع مدنی در ۲۰ کشور مختلف همکاری داشته و به صورت غیر مستقیم نیز با گروهها و اشخاص در ۶۰ کشور دیگر ارتباط دارد.

برنامه IBP بر روی شفافیت بودجه تمرکز دارد چرا که این امر مسلم است که کم بودن امکان دسترسی به اطلاعات بزرگترین مانع در بسیاری از کشور در زمینه تلاشهای جامعه مدنی برای ترغیب افکار عمومی به بحث و بررسی پیرامون مخارج دولت می باشد. علاوه بر این آرایه اطلاعات مربوط به بودجه می تواند بر جلب حمایت از جانب ذینفعان در امور بازرگانی داخلی، سازمانهای بین المللی و غیره تاثیر بسزایی داشته باشد.

در سال ۱۹۹۹، IBP با همکاری "انستیتو مطالعاتی دموکراسی برای جنوب آفریقا" نسبت به بررسی میزان شفافیت در بودجه و نحوه مشارکت جامعه مدنی و وجود چارچوب های قانونی در این امر در آفریقای جنوبی مبادرت نمود.

IBP در سال ۲۰۰۸ اقدام به انتشار پیمایش شفافیت بودجه ۸۵ کشور جهان نموده است. در این پیمایش وضعیت بودجه کشورهای بررسی شده مطلوب دانسته نشده و تاکید گردیده که در اغلب این کشورها امکان دسترسی عمومی به اطلاعات بودجه وجود نداشته و

حتی در معدودی از کشورها هیچ گونه گزارشی از محتویات بودجه سالانه منتشر نشده است. در این گزارش برخی توصیه‌های سیاستی به دولت‌ها، نهادهای مالی بین‌المللی و جامعه مدنی در جهت ارتقای وضعیت شفافیت بودجه ارائه شده است؛ در این رهنمودها از دولت‌ها خواسته شده امکان دسترسی عمومی به اطلاعات بودجه را فراهم نمایند. به نهادهای مالی بین‌المللی توصیه شده در ازای اعطای کمک به دولت‌های مختلف از آنها درخواست کنند به شفاف‌سازی بودجه خود مبادرت ورزند. از جامعه مدنی نیز درخواست گردیده در جهت آزادسازی اطلاعات در موارد مبهم و غیرشفاف دولت‌ها را تحت فشار قرار دهند.

از دیگر تحقیقات در زمینه شفافیت بودجه می‌توان به طور خاص به تحقیقات موسسه تحقیقات اقتصادی بازار گدانک در کشور رومانی اشاره کرد که در سال ۲۰۰۱ نسبت به بررسی میزان شفافیت در بودجه در آن کشور اقدام نمود. این تحقیق براساس اصول صندوق بین‌المللی پول صورت گرفت و در نهایتاً مشخص گردید که وضعیت

شفافیت بودجه در کشور رومانی کمی وخیم تر از میزانی است که در گزارش مستقل صندوق بین المللی پول (IMF) بیان گردیده است. علاوه بر این چندین سازمان جامعه مدنی نسبت به انجام بررسی در خصوص میزان شفافیت در بودجه در سطوح ایالتی در کشورها مبادرت نمودند مثلا سازمان استراتژیا این مطالعه را در برخی از استانهای روسیه اولیه اجرا نمود و همچنین انستیتو مطالعات سیاستهای بودجه واقع در واشنگتن در ایالات متحده آمریکا، این مطالعه را در خصوص ایالت کلمبیا انجام داد.

سازمان شفافیت بین المللی (TI) نیز به عنوان یکی از بزرگترین و مهمترین سازمانهای جامعه مدنی در امر مبارزه با فساد نسبت به استفاده از فاکتورهای تعریف شده توسط صندوق بین المللی پول در کتاب مرجع خود، به عنوان مانعی که در ایجاد و شدت فساد در کشورها موثر می باشد، یاد می نماید. علاوه بر این شعبات سازمان مذکور در کشورهای مختلف جهان (بالغ بر ۹۰ شعبه) دسترسی آحاد

جامعه به اطلاعات بودجه‌ای و شفافیت در این خصوص را تبلیغ می‌نمایند.

سازمانهای بین‌المللی با اعمال سیاستهای تنبیهی و تشویقی (به‌خصوص در اعطای وامها) می‌کوشند دولتها را موظف به ارائه اطلاعات درست و دقیق از فعالیتهای مالی‌شان سازند. در این زمینه بیشترین تاکید روی پیروی از الگوهای هماهنگ بین‌المللی گزارشگری مالی دولت است. پیاده‌کردن این الگوها نیز به نوبه خود وابستگی کامل به وضعیت حسابداری دولتی هر کشور به عنوان سیستم اطلاعات حسابداری دولت دارد.

مشکلاتی که در ایران برای شفافیت بودجه‌ای مطرح می‌شود همان مشکلاتی است که سالها سیستم حسابداری دولتی با آن دست به گریبان بوده است، یعنی کمبود نیروهای متخصص مالی، نبود انگیزه ملی برای پاسخ‌خواهی و متقابلاً فرهنگ پاسخگویی مسئولان، قوانین ناکارآمد و نداشتن استانداردهای حسابداری دولتی. منظور از شفافیت بودجه کیفیت اطلاعات بودجه‌ای و قابلیت آن در پاسخگویی

بهبتر به مردم است. برطبق تعریف شفافیت بودجه‌ای اطلاعات ارائه شده در رابطه با گزارشهای مالی و عملیاتی بودجه به مجلس و مردم، باید کیفیت اجرا و عملکرد دولت را آشکار نماید. شفافیت بودجه، پاسخگویی را تقویت می‌کند، ریسک سیاسی متناظر با اصرار بر سیاستهای خلاف منافع ملی را افزایش می‌دهد و بدین ترتیب بر میزان اعتبار بودجه افزوده و حمایت عمومی از سیاستهای کلان اقتصادی را باعث می‌شود. در نقطه مقابل، مدیریت غیرشفاف بودجه ممکن است به بی‌ثباتی ناکارایی یا تشدید نابرابری منجر شود. در دهکده جهانی، بحران بودجه در یک کشور ممکن است به صورت بالقوه به کشورهای دیگر سرایت کند، به همین دلیل موضوع یادشده اهمیت بین‌المللی یافته است به طوری که کمیته موقت هیئت رئیسه صندوق بین‌المللی پول (IMF) در پنجمین نشست خود در ۱۶ آوریل ۱۹۹۸ ضوابط لازم‌الاجرا برای شفافیت بودجه‌ای را تصویب و اعلام کرد.

۷- پیامدهای فقدان شفافیت و مستندسازی

اساسی‌ترین علت و زمینه وقوع فساد در هر کشوری، می‌تواند وجود نقاط ضعف متعدد در مستندسازی فعالیت‌های سیاسی و اقتصادی و وضعیت مالی اشخاص حقیقی و حقوقی باشد. طبیعی است که در این شرایط، میزان و چگونگی فعالیت‌های اشخاص در جهت مثبت یا منفی به‌طور مستند قابل ارائه و دفاع نخواهد بود.

نتیجه مستقیم این نقیصه (عدم مستندسازی)، نبودن شفافیت در فعالیت‌های انجام شده و وضعیت مالی اشخاص است که این امر (ایجاد نکردن شفافیت در فعالیت‌های اقتصادی، سیاسی، اداری، اجتماعی و فرهنگی) علت اساسی وقوع فساد در ایران است.

شفافیت بدون مستندسازی امکان‌پذیر نیست و به‌طور کلی این دو، اصولاً لازم و ملزوم همدیگرند؛ یعنی هر جا شفافیت باشد، مستندسازی هم وجود دارد و بالعکس. ولی ممکن است شخصی اعم از دولتی و غیردولتی با وجود مستند و شفاف بودن فعالیت‌های مربوطه در نزد خود، بنا به دلایلی نخواهد که مبادرت به افشاء یا ارائه

مستندات کند. در این صورت نیز از زاویه نگاه مردم، نمی‌توان گفت فعالیت این شخص در نزد مردم و به طور کلی اشخاص ذی نفع از شفافیت کافی برخوردار است. بنابراین، «افشاء و ارائه اطلاعات مستند و شفاف» مکمل مراحل شفاف سازی است.

نبود مستندسازی و شفافیت یک سری آثار منفی به دنبال دارد که موارد ذیل برخی از آنهاست:

۱- نبود یا وجود شرایط و زمینه های بسیار ضعیف برای تحقق اقتصاد رقابتی: یکی از شرایط اساسی اقتصاد رقابتی، وجود شفافیت در میزان عرضه و تقاضای کالا، خدمات، کار، سرمایه و پول و همچنین تعداد دارندگان آنها و وجود امکانات دسترسی به آنهاست. رقابتی نبودن فعالیت‌های اقتصادی و وجود حالت های انحصاری موجب افزایش فساد می‌شود.

۲- روشن نبودن وضعیت مالی اشخاص: یکی از مشکلات اساسی که در وضعیت کنونی وجود دارد، مشخص نبودن میزان دارایی افراد

در زمان تصدی شغل دولتی و تغییرات انجام شده در آن طی فعالیت این افراد است.

۳- عدم امکان کنترل و ردیابی مالی تخلفات انجام شده: بهترین روش برای کشف جرایم مالی، افزایش امکان ردیابی مالی یا سیر فعالیت های اقتصادی اشخاص است. اما در صورتی که گردش پول، کالا و خدمات در کشور مستند و شفاف نباشد، امکان کشف فساد از طریق کنترل های مالی به حداقل می رسد. همین عامل سبب گرایش و روی آوردن بیشتر دستگاه های قضایی و انتظامی به روش های دیگر اثبات جرم همچون اخذ اقرار می شود. در حالی که اگر زمینه های لازم برای مستندسازی و ایجاد شفافیت فراهم شود، نیاز به اقرار در اثبات فساد به حداقل می رسد و کشور از تبعات منفی استناد به اقرار هم مصون می ماند. در حال حاضر، یکی از علل مهم صدور حکم برائت برای برخی پرونده های قاچاق و بعضی از پرونده های مربوط به سایر مصادیق فساد، مشکل بودن و بعضاً غیرممکن بودن مستندسازی محکمه پسند جرایم مورد ادعا است.

۴- عدم اطلاع مردم از شرایط و زمان تسهیلات اعطایی ارزی و ریالی دولت و همچنین مجوزهای مختلف وارداتی و صادراتی و سهمیه‌های متعدد: یکی از تبعات جبران‌ناپذیر نبود شفافیت، ناآگاهی اکثریت مردم از تسهیلاتی است که بانک‌ها، وزارتخانه‌ها یا سازمانهای تحت پوشش بخش عمومی غیردولتی، از منابع حاصل از بودجه سالانه یا منابع دیگر، با نرخ پایین تر از بازار در اختیار افرادی خاص قرار می‌دهند. همین امر باعث می‌شود تنها افرادی این تسهیلات را دریافت کنند که بیشترین ارتباط را با دارندگان این اطلاعات و افراد تصمیم‌گیرنده در این زمینه‌ها داشته باشند. این فرآیند دریافت تسهیلات، موجب می‌شود رانت یا موقعیت ویژه و ممتاز برای عده معدودی ایجاد شود که سریع‌تر و زودتر از دیگران به اطلاعات دسترسی دارند یا دسترسی پیدا می‌کنند. نتیجه این وضعیت، ارتکاب جرایمی همچون تبانی در معاملات دولتی، ارتشاء و کسب درآمدهای نامشروع، توزیع ناعادلانه درآمدها و فرصت‌های اقتصادی و شکاف طبقاتی، پیدایش انحصارات اقتصادی، عدم رعایت اولویت‌های تعیین

شده برای سرمایه گذاری ها و در نهایت عدم حصول اهداف برنامه‌های توسعه می‌باشد.

۵- عدم امکان اجرای سیاست های پولی، مالی و بازرگانی: یکی از پیش شرط های مهم اعمال سیاست های مذکور، امکان نظارت دولت بر گردش پول، کالا و خدمات در کشور است. طبیعی است که اگر بهترین سیاست ها هم اتخاذ شوند ولی امکان اجرای آن وجود نداشته باشد، هزینه آن کمتر از اتخاذ نکردن آن سیاست ها نخواهد بود.

۶- عدم امکان پاسخ گویی مستند و قانع کننده به مردم و به طور کلی افراد و همچنین سلسله مراتب اداری: کارکنان رده های مختلف دولت، در صورتی می‌توانند به سلسله مراتب خود گزارش صحیحی بدهند و آن ها را متقاعد کنند که آن گزارش بر اطلاعات مستند و شفاف مبتنی باشد. همین قاعده در مورد گزارش های دولت به مجلس شورای اسلامی و متقاعد کردن نمایندگان مجلس نیز حاکم است.

۷- عدم امکان سیاست گذاری و برنامه ریزی واقع بینانه: یکی از پیش شرط های اساسی برای برنامه ریزی صحیح، وجود اطلاعات و آمار صحیح از واقعیات اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی کشور است. در صورت نبود مستندسازی و شفافیت، تهیه آمار قابل اعتماد و منطبق با واقعیت از فعالیت های مختلف امکان پذیر نخواهد بود. در چنین شرایطی، مردم هر کشوری به نرخ های اعلام شده درخصوص تورم، بیکاری، اشتغال، تولید ناخالص داخلی و تشکیل سرمایه با دیده تردید می نگرند و در آن ها اطمینان ایجاد نمی شود و به باور نمی رسند.

۸- عدم امکان شناسایی افراد شایسته: با فرض این که برنامه دقیقی برای شایسته سالاری در نظام اداری کشور تنظیم شود در صورتی می توان این برنامه را به اجرا درآورد که بتوان افراد لایق و واجد شرایط را شناسایی کرد. لازمه چنین امری، وجود بانک اطلاعاتی از اشخاص متخصص، مجرب، توانمند و متعهد در رشته های مختلف است. در غیر این صورت، افرادی متصدی پست های مهم

می‌شوند که یا شایستگی تصدی چنین پستی را ندارند یا شایستگی آن‌ها کمتر از افراد لایق شناخته نشده است.

۹- سیستم‌ها و روش‌های اداری پیچیده و نامشخص: یکی از علل مهم زمینه‌ساز فساد، مشکل «آگاهی داشتن» مردم از سیستم‌ها و روش‌های غیرشفاف و مبهم انجام امور در سازمان‌های دولتی است. اگر دولت قصد آگاه کردن مردم را نیز داشته باشد، در صورت پیچیده بودن مراحل فعالیت، عملی ساختن این تصمیم بسیار مشکل خواهد بود. این وضعیت، علاوه بر این که امکان کشف فساد را کاهش می‌دهد، زمینه سوءاستفاده کارکنان دولت از ناآگاهی مردم را نیز فراهم می‌کند. از دیگر تبعات منفی این قضیه، نبود امکان برقراری انضباط مالی در نظام اداری است. مضاف بر موارد یاد شده، این امر امکان اجرای اصل مهم پاسخ‌گویی را دچار اشکال و اختلال می‌کند و به دلیل وجود اختیارات کلی و مبهم برای افراد، امکان انتقال مسئولیت انجام دادن فعالیت‌ها به یکدیگر - اعم از سازمان به سازمان و از کارمندی به کارمند دیگر - آسان می‌شود و در نهایت، شرایط عدم

امکان معطوف ساختن مسئولیت به فرد یا سازمان را تسهیل می‌کند. مانند مراحل انجام امور اداری در شهرداری‌ها، بیمه‌ها، بانک‌ها و نظام مالیاتی و سوابق و مستندات مورد نیاز برای انجام دادن فعالیت های اداری توسط آنها.

۱۰- عدم امکان اعمال نظارت نهادهای مدنی: یکی از شرایط اصلی برای افزایش کارکرد نهادهای مدنی نظیر مطبوعات و سازمان های غیردولتی برای مقابله با مفسد مالی، بالا بودن امکان دسترسی آن ها به اطلاعات مستند و شفاف است. در غیر این صورت، این نهادها بیشتر به گمانه‌زنی خواهند پرداخت و این امر نه تنها فایده‌ای در بر نخواهد داشت، بلکه باعث تشویش اذهان عمومی، بدبینی مردم به حکومت و هتک حرمت انسان ها و ریختن آبروی افراد می‌شود.

۱۱- مشخص نشدن حجم فعالیت های دولتی: باتوجه به تعریف کنونی از شرکت دولتی که براساس آن فقط شرکت های با بالاتر از پنجاه درصد سهام دولتی به عنوان شرکت دولتی شناخته می‌شوند، بعضاً آن بخش از سهام دولت که کمتر از پنجاه درصد سهام شرکتها

را تشکیل می‌دهد، به دلیل نبود شفافیت کافی نه مشخص است و نه نظارت‌های لازم بر آن اعمال می‌شود.

۱۲- وجود قوانین و مقررات مبهم و دارای قابلیت برداشت‌های مختلف: یکی از موانع مهم مقابله با مفاسد، وجود قوانین مختلف تفسیربردار و غیرشفاف است. این قضیه، هم مجریان دلسوز و با حسن نیت را دچار مشکل کرده است و سد راه آن‌ها برای نیل به اهداف است و هم زمینه سوءاستفاده اشخاص مغرض را فراهم می‌کند. به طوری که این اشخاص امکان آن را می‌یابند تا متناسب با آنچه منافع‌شان اقتضاء می‌کنند، از قوانین تفسیر کنند.

۱۳- کاهش اطمینان به درآمدها و هزینه‌های ذکر شده در قوانین بودجه سالانه: بودجه سند مالی یک ساله دولت و نمود برنامه‌های دولت در قالب درآمدها و هزینه‌های جاری و عمرانی است. یکی از اصول مهم تنظیم، اجرا و کنترل بودجه، وجود شفافیت در مراحل مختلف تصویب و اجرای آن است. به طوری که بدون رعایت این اصل، رعایت سایر اصول بودجه ممکن نیست. نبود شفافیت در مرحله

برآورد و تخمین هزینه ها و درآمدها موجب تنظیم بودجه براساس اطلاعات ناقص و بعضاً غیرواقعی می شود. نتیجه این بودجه نویسی نیز جز رعایت نکردن مفاد آن بودجه از سوی مجریان و کسری بودجه و نبود امکان اعمال سیاست ها و برنامه های مورد نظر نخواهد بود. چنان که حتی می تواند موجب تشدید مشکلاتی از جمله افزایش نرخ تورم، رکود، فقر، توزیع ناعادلانه درآمدها، انحصارات و در نهایت باعث گسترش فساد شود.

۸- تاریخچه و وضعیت حسابرسی در ایران

حسابرسی در ایران معاصر تاریخچه پریچ و خمی را طی نموده است. نخستین بار در سال ۱۳۱۱ بر اساس قانون تجارت برای شرکتهای سهامی بازرسی تعیین گردید. در سال ۱۳۴۵ در قانون مالیاتی، ارائه خدمات حرفه ای حسابرسی مالیاتی توسط حسابداران پیش بینی گردید. دو سال بعد وظایف بازرسی در شرکتهای سهامی توسعه یافت و این شرکتهای ملزم به ارائه گزارش حسابدار رسمی گردیدند. در ادامه این اقدامات در سال ۱۳۵۱ قانون حسابداران

رسمی جهت نظارت بر فعالیتهای حسابداران رسمی دایر گردید که پس از انقلاب و در سال ۱۳۵۹ عملاً منحل گردید. از سال ۵۹ تا ۶۲ سه موسسه جدید حسابرسی در حیطه دولت و نهادهای جهت انجام حسابرسی شرکتهای واگذار شده به بخش عمومی تاسیس گردید و سرانجام در سال ۶۶ با ادغام چهار موسسه دولتی و عمومی سازمان حسابرسی تشکیل گردید.

در اکثر کشورهای پیشرو در حسابداری و حسابرسی، کمک به تشخیص مالیات، بخش عمده‌ای از فعالیتهای حسابرسان مستقل را به خود اختصاص داده است؛ به نحوی که در آن کشورها، حرفه حسابرسی مستقل را ابزار کارآمدی برای تشخیص مالیات می‌دانند. کمک به تشخیص مالیات موجب رعایت عدالت مالیاتی و وصول مالیات می‌شود و در این صورت، نهایتاً دولت و جامعه از نتیجه خدمات حسابرسی مستقل بهره‌مند می‌شوند. عدم استفاده کارآمد از این ابزار، وزارت امور اقتصادی و دارایی را از ابزار کارآمدی محروم ساخته بود. برای حل این معضل، در سال ۱۳۷۲ قانون «استفاده از

خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی» به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. به موجب این قانون، دولت می‌تواند حسب مورد و نیاز از خدمات حسابداران رسمی در مواردی چون حسابرسی و بازرسی قانونی شرکتهای سهامی عام و خاص، شرکتهای غیرسهامی و شرکتهای موضوع بندهای الف و ب ماده ۷ اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی و همچنین «حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی» استفاده نماید. در سال ۱۳۷۴ آیین‌نامه «تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان» به تصویب هیأت وزیران رسید و نهایتاً اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران تهیه و در کمیسیون ویژه‌ای در هیأت دولت تصویب گردید. در پی این تحولات در سال ۱۳۸۰ اعضای شورایعالی، هیأت مدیره و دبیرکل این جامعه انتخاب و اولین فهرست اسامی حسابداران در سی‌ام دیماه ۱۳۸۰ اعلام گردید. با تداوم سیاستهای حمایت از فعالیت جامعه حسابداران رسمی، استفاده صحیح و کارآمد از خدمات حسابرسان مستقل در تمام موارد مذکور و بویژه در مقوله حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی می‌تواند موجب

آزادسازی کادر فنی مالیاتی و سایر کارکنان درگیر در امر مالیات برای پیگیری سایر اهداف مالیاتی شده و همچنین جامعه را در موقعیتی قرار دهد که بتواند از خدمات گسترده یک حرفه مستقل، خودکفا و خودکنترل، علمی و کارآمد بهره گیرد.

در حال حاضر حسابرسی در ایران با مشکلاتی مواجه است

از جمله: فرهنگ استفاده از خدمات حسابرسان کشور در سطح مناسب نیست و ضریب نفوذ حسابرسی اندک است؛ امکان سرمایه-گذاری مناسب به ویژه در منابع انسانی در حرفه حسابرسی با توجه به نرخ پایین حق الزحمه‌ها وجود ندارد؛ از نظر تکنولوژی دچار عقب-ماندگی هستیم؛ عملکرد مراکز علمی و دانشگاهی با نیازهای این حرفه مطابقت ندارد؛ ضمانت اجرایی لازم جهت فعالیت حسابرسان وجود ندارد؛ حمایتهای لازم از سوی مسئولین ذی‌ربط از حسابرسی صورت نمی‌گیرد و سرانجام سطح انتظارات از این حرفه با مقدمات و واقعیت منطبق نیست.

راهکارهایی که می‌تواند به افزایش کارآمدی حسابرسی

منجر شود شامل این موارد است:

* تعیین چشم‌انداز و مأموریت مشخص برای سازمان حسابرسی با

توجه به شرایط آتی اقتصاد

* تقویت فرهنگ حسابدگی و حسابرسی در کشور و اهتمام به

جایگاه حرفه حسابرسی و استفاده حداکثر از ظرفیت بالقوه حرفه

حسابرسی آن در جهت افزایش شفافیت و انضباط در امور

* اهتمام واقعی به تقویت موسسات حسابرسی عضو جامعه جهت

ایجاد توانمندی در ارائه خدمات حرفه‌ای با کیفیت موردنظر

* نظارت محتوایی بر عملکرد سازمان حسابرسی و موسسات

حسابرسی عضو جامعه بویژه در راستای حفظ استقلال و بهبود

کیفیت امور حسابرس و پرهیز از تعدد مراکز نظارتی بر حسابرسان

* فراهم نمودن زمینه تجهیز دست‌اندرکاران حرفه به تکنولوژی

روز حسابرسی

*افزایش ضمانت اجرایی کافی برای فعالیت حسابرسان و حمایت

از آنها در مقابل کار حرفه‌ای اصیل و در خدمت منافع جامعه

*تعیین سطح انتظارات از حرفه مبتنی بر امکانات و واقعیات

همچنین باتوجه به نقش اساسی حسابرسان در جلوگیری از ارائه صورت‌های مالی غیرواقعی یا مبتنی بر اسناد و مدارک نادرست و بطور کلی اطلاعات غیرواقعی به سازمان های دولتی، صاحبان سهام، سرمایه‌گذاران و سایر افراد ذی نفع و همچنین با عنایت به نقش تعیین کننده‌ای که می‌توانند در کشف تخلفات ایفا کنند، ضروری است به منظور تحقق اهداف مذکور، اصلاحات ذیل در قوانین فوق‌الذکر صورت پذیرد :

* الزام حسابرسان سازمان حسابرسی و خود سازمان حسابرسی و حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی به انعکاس تخلفات کشف شده به مجمع عمومی شرکت ها و مؤسسات و مرجع ذیصلاح قضائی و تعیین ضمانت اجرا برای متخلفین.

* تعیین مجازات برای حسابرسان یا حسابداران رسمی، که اطلاعات غیرواقعی یا گمراه کننده را تأیید می کنند.

* الزام حسابرسان به استفاده از خدمات متخصصین ذیربط.

بدیهی است استفاده کنندگان از خدمات حسابرسی، باید هزینه های مربوط را پرداخت کنند. البته برای تشویق اشخاص به پرداخت این گونه هزینه ها، می توان معادل هزینه های انجام شده، معافیت یا تخفیف مالیاتی برای آن ها در نظر گرفت و در قانون به این امر تصریح شود.

* الزام حسابرسان به اعلام موارد هرگونه معامله، پذیرش مسئولیت یا انجام دادن فعالیت دیگری در شرکت یا واحد تحت حسابرسی، حسب مورد به سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی و همچنین تعیین ضمانت اجرا برای موارد عدم اعلام، از جمله: بی اعتباری گزارش های تهیه شده و ضبط درآمدهای حاصله از این طریق یا به طور کلی ممنوعیت پذیرش مسئولیت حسابرسی با وجود انجام دادن فعالیت دیگری در واحد تحت حسابرسی.

* ممنوعیت حسابرسان از حسابرسی واحدهایی که خود و بستگان طبقه اول آنها، به نحوی از انحاء در آن ذی نفع هستند و تعیین ضمانت اجرا برای موارد تخلف.

علاوه بر حسابرسی، گزارشگری مالی نیز نقش بسزایی در شفافیت و کاهش فساد ایفا می‌کند. در قوانین کشورهای مختلف جهت جلوگیری از بروز فساد قوانینی در نظر گرفته شده که برخی از آنها به نوعی به پنهانکاری و عدم شفافیت مربوط می‌شود. شفافیت هم در اجرای عملیات از قبیل دستورالعملهای انجام وظایف و ارائه خدمات و هم در ارتباط با موضوع گزارشگری مالی مورد توجه است. در ارتباط با گزارشگری مالی در قوانین مختلف کشورمان به موارد متعدد تخلف در این زمینه اشاره شده که برای نمونه می‌توان از این موارد نام برد:

* تقلب (به شرح مندرج در جزء ب ماده ۱۱۵ قانون تجارت)

* کتمان درآمد (به شرح مندرج در تبصره ۲ ماده ۹۷ قانون

مالیاتهای مستقیم)

*ترازنامه غیر واقع و ترازنامه مزور و سود موهوم (به شرح مندرج

در جزء ۱ ماده ۲۵۸ اصلاحیه قانون تجارت)

اما استفاده از واژه شفافیت در قوانین ایران قدمت چندانی ندارد و

اخیراً در برخی از قوانین مورد استفاده قرار گرفته است. به عنوان

مثال می توان به ماده ۲۱ قانون بازار اوراق بهادار مصوب سال ۱۳۸۴

اشاره کرد که در آن آمده است:

ثبت اوراق بهادار نزد سازمان، به منظور حصول اطمینان از رعایت

مقررات قانونی و مصوبات سازمان و شفافیت اطلاعاتی بوده...

رابطه مفاهیم فوق با شفافیت در گزارشگری مالی چیست؟ می توان

گفت شفافیت در مقابل مفاهیم فوق تعریف شده است. در تعریف

تقلب آمده است:

تقلب عبارت است از اقدامات عمدی که به ارائه نادرست صورتهای

مالی منجر می شود و عموماً از جانب مدیران و کارکنان واحد

اقتصادی صورت می پذیرد.

در قانون موارد زیر در زمره اعمال متقلبانه در نظر گرفته شده است:

۱. دستکاری ، جعل یا تغییر اسناد و مدارک.
 ۲. سوءاستفاده از دارائیهها.
 ۳. ارائه نادرست آثار مالی معاملات یا حذف آنها از اسناد و مدارک.
 ۴. ثبت معاملات بدون مدارک مثبت (معاملات صوری).
 ۵. بکارگیری نادرست رویه‌های حسابداری به عمد.
- البته در مواردی ممکن است برخی از این اعمال در نتیجه اشتباهات غیرقابل پیش بینی رخ دهد. اما در غالب موارد این گونه اعمال متقلبانه با هدف کسب سودهای ویژه با برنامه‌ریزی و به عمد، از طریق فرایند عملیات حسابداری به طور غیرقانونی صورت می‌گیرد.
- شفافیت قرارداد یا شفاف بودن گزارش مالی در مقابل مفهوم فوق یعنی ارائه اطلاعات گمراه‌کننده و متقلبانه قرار دارد و آن را می‌توان این‌گونه تعریف کرد:

قابلیت اطلاعات حسابداری گزارش شده به گونه ای که محتوای آنها قابل رویت باشد یا به عبارت دیگر اطلاعات مالی واحد اقتصادی آن گونه که هست ارائه شود.

فرجام سخن

نقش حسابرسی دقیق در اعتباربخشی به اسناد مالی و به تبع آن شفاف سازی مالی و مبارزه با فساد امروزه بر کمتر کسی پوشیده است. به همین دلیل دولتها، هزینه‌های زیادی برای ارتقای وضعیت حسابرسی و شفاف‌سازی مالی صرف می‌کنند تا ضمن کاهش فساد، موجبات رشد اقتصادی و رفاه اجتماعی شهروندان خود را فراهم نمایند. پنهانکاری در امور مالی به شکل‌گیری فضایی مبهم منجر می‌شود که در آن اعتماد که مهمترین عنصر در بازارهای مالی است از بین می‌رود. بنابراین اعتباربخشی به حسابهای مالی شرکتهای مختلف به ویژه شرکتهای دولتی و بزرگ از اهمیت خطیری برخوردار است. بخشی از روند مبارزه با فساد را همین توجه به مکانیسمهای

حسابرسی تشکیل می‌دهد و دولتها و سازمانهای بین‌المللی نیز برای این موضوع اهمیت ویژه‌ای قائل هستند.

خصوصی‌سازی و سپردن امور اقتصادی به مردم در قالب اصل ۴۴ که همواره مورد تاکید مقام معظم رهبری (مدظله‌العالی) بوده و در راس برنامه‌های کلان نظام قرار دارد مستلزم برخی سازوکارهای نظارتی در جهت شفاف‌سازی امور مالی است. سازمان بازرسی کل کشور نیز سعی نموده با انجام بازرسی‌های مستمر بر عملکرد بنگاههای مختلف نظارت دقیق اعمال نماید تا از این طریق به گسترش فرهنگ شفافیت و حسابرسی کمک کند. در پایان این نکته قابل تاکید مجدد است که مبارزه با فساد مالی نیازمند شفافیت مالی است و در اینجا اهمیت، نقش و جایگاه حسابرسی، بی‌بدیل به نظر می‌رسد. امید که با اتخاذ اقدامات علمی و جدی‌تر شاهد کاهش هرچه بیشتر فساد در نظام اداری و مالی کشورمان باشیم.

فهرست منابع

- ۱- پیتر لانگست، برنامه‌های جهانی مبارزه با فساد، ترجمه امیرحسین جلالی فراهانی و حمید بهره‌مند بکنظر، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۸۷
- ۲- مجموعه مقالات سومین همایش نظارت کارآمد، مرکز پژوهش و آموزش سازمان بازرسی کل کشور، ۸۳
- ۳- آرویند جین، اقتصاد سیاسی فساد، ترجمه علی بختیاری زاده، انتشارات پژوهشکده مطالعات راهبردی، ۸۷
- ۴- ابوالفضل همدی خطبه‌سرا، فساد مالی، علل، زمینه‌ها و راهبردهای مبارزه با آن، انتشارات پژوهشکده مطالعات راهبردی، ۸۷
- ۵- محمد عباس زادگان، فساد اداری، دفتر پژوهش‌های فرهنگی، ۸۳
- ۶- محمد میرمحمدی، الگوی نظارت و کنترل در نظام اداری جمهوری اسلامی ایران، انتشارات سمت، ۸۳

۷- پل هیوود، فساد سیاسی، ترجمه محمد طاهری و میرقاسم بنی-

هاشمی، انتشارات پژوهشکده مطالعات راهبردی، ۸۱

۸- محمد شریعتی، شفافیت در امر گزارشگری مالی

www.hesabiran.com

۹- اعظم هوشمند، شفافیت در گزارشگری مالی www.aftab.ir

۱۰- ملوک حسین زاده، حسابرسی عملکرد، ماهنامه تدبیر، شماره

۱۹۴، تیرماه ۸۷

۱۱- حسین حسینی عراقی، حسابرسی دولتی، انتشارات دانشکده امور

اقتصادی، ۱۳۷۸

12- Combating Corruption, Asian African Legal

Consultative Organization, 2005

13- The Open Budget Survey 2008, International

Budget Partnership, www.internationalbudget.org

شفافیت به عنوان یکی از شاخص‌های حکمرانی خوب از مهمترین پیش‌شرط‌های مبارزه با فساد قلمداد می‌شود. از بین ابعاد مختلف، شفاف‌سازی مالی نقش بی‌بدیلی در توسعه کشورها و ارتقا رفاه شهروندان ایفا می‌کند. دستیابی به این مهم نیازمند ابزارهای مشخصی است که یکی از آنها حسابرسی است. با توجه به حجم بالای فعالیت‌های دولت‌ها در کشورهای در حال توسعه و از جمله کشورمان حسابرسی مالی می‌تواند به شفافیت هرچه بیشتر بنگاه‌های دولتی و در نتیجه کاهش فساد کمک کند. نبود شفافیت به‌ویژه در کشورهایی که دارای اقتصاد دولتی هستند باعث سوءظن عمومی به برنامه‌های دولت و ناتوانی در اجرای موثر آنها می‌گردد.

آدرس: تهران- خیابان طالقانی- تقاطع خیابان شهید سپهد قری- سازمان بازرسی کل

کشور- طبقه دوم- مرکز پژوهش و برنامه‌ریزی

تلفن: ۸۱۳۵۲۱۳۰ - ۸۱۳۵۲۰۳۲ - ۸۸۳۲۹۴۹۸ E- Mail: Researchcenter@ 136.ir

www.gio.ir