



صداقت و درستکاری :

چهارمین اصل منشور اخلاق حرفه ای در دیوان محاسبات کشور (صداقت و درستکاری) تبیین شده است. صداقت در لغت به معنی یگانگی، صمیمیت، دوستی از روی راستی و درستی آمده و درستکاری یعنی انجام دادن کار از روی راستی و درستی، با امانتداری کاری را انجام دادن، صحیح و سالم انجام دادن کارها.

صداقت یکی از موازین ارزشی اسلام ناب محمدی (ص) بوده و مطابق فرموده پیامبر گرامی اسلامی (ص) (برای امتحان مردم نگاه به راستگوئی و امانت آنها بالاتر و مهمتر از نگاه به زیادی نماز و روزه و کثرت حج و نیکی کردن آنها به مردم و سر و صدای آنها در عبادت شبانه است) (صداقت) در تحکیم روابط اجتماعی، فرهنگی و سیاسی آحاد جامعه بخصوص کارگزاران و بالاخص (کارگزاران مالی) نظام مقدس حکومت اسلامی نقش سازنده و حیاتی داشته و در جلب رضایت و اعتماد عمومی نقش بنیادی دارد زیرا در فرهنگ و ساختار حکومت دینی بهره گیری از سیاست مبتنی بر خدعه و نیرنگ جایز نبوده و حکومت شیعه بر عنصر صداقت و عدالت استوار است و شیعیان جز به اوصافی همانند اخلاص و صداقت که شناخته نمی شوند.

بقول استاد شهید آیت اله دکتر مطهری (مشکل سوم خلافت امام علی (ع) مساله صداقت و صراحت در سیاست بود که این مهم را باز عده ای از دوستانش نمی پسندیدند و می گفتند سیاست این همه صداقت و صراحت بر نمی دارد چاشنی سیاست دغلبازی است و چون شیعه مدعی تبعیت از چنین ولی (الله) و وصی (نبی) است چگونه می تواند صداقت و درستکاری را منشاء کلیه تصمیمات روزمره زندگیش نسازد و از صدق و سلامت و درستی فاصله بگیرد تا توجیه کننده امورات دنیوی گردد و در بیراهه بماند و گمراهی ماحصل عمر چند صباح او در این گذرگاه دنیا باشد. اعضاء فنی و تخصصی ارکان دیوان محاسبات کشور بالاخص هیئت حسابرسی از این لحاظ به کلیه حسابهای دستگاهها رسیدگی یا حسابرسی می نماید که هیچ هزینه ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود بمصرف رسیده باشد و

پاسداری از بیت المال بطرق قانونی از محوری ترین وظیفه آنست. بنابراین کلیه تصمیم سازی‌ها و تصمیم گیریها در دیوان محاسبات می بایست براساس سلامت و صحت و درستی و راستی باشد تا از یکطرف در استمرار کسب اعتماد مقام عظمای ولایت و رهبری و آحاد جامعه صادقانه تلاشگری متین و دقیق و قاطع باشد و از طرف دیگر کلیه عوامل موثر در تخریب مدیریت سالم مالی در دستگاهها و متعديان و متجاوزان به بیت المال را مایوس نماید و چون چنین است در منشور اخلاق حرفه ای دیوان محاسبات کشور (صداقت و درستکاری) نیز یکی از اصلی ترین اهداف و اوصاف اخلاقی سازمانی و وظیفه ای محسوب گردیده و چنین تعریف شده است.

(صداقت یکی از ارزشهای اسلامی و محوری در رشد و اخلاق حرفه‌ایست و می بایست مبنای رسیدگیها و اظهارنظرها قرار گیرد. بنحویکه جز به درستی و صداقت نظر ندهد.) مگر پاسداری از بیت‌المال نگهداری و مراقبت از خزانه دولت اسلامی نیست؟ و آیا لازمه این مراقبت مقدس داشتن (اهلیت) و (صلاحیت) نمی‌باشد؟

به یقین پاسداری از بیت المال به همتی والا، تلاشی برنامه‌ای و منظم و شبانه روزی، متانتی از دیانت ناشی شده، قاطعیتی در شجاعت اسلامی ذوب شده، تدبیری حق مدار و اراده ای در صداقت آمیخته نیازمند است و همکاران ارجمندمان در دیوان محاسبات کشور در ستاد و صف، در داسرا و هیئتهای مستشاری، در کارشناسی و مدیریت و بطور کلی در هر سطح سازمانی که قرار داشته باشند خود را به چنین اوصافی آراسته اند تا شایسته جایگاه عالی این هدف و وظیفه انحصاری و مقدس بوده باشند.

انشاء الله



نحوه تشکیل و وظائف کمیته حسابرسی

قسمت اول

مترجم: دکتر حسین کثیری - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

آشنایی با نویسنده:

آقای حسین کثیری دارای دکترای حسابداری از دانشگاه علامه طباطبائی می باشند، ایشان در سمتهای مختلف حسابداری و حسابرسی فعالیت داشته از جمله: کارشناسی رسمی دادگستری در رشته حسابداری و حسابرسی، مدیر ارشد حسابرسی سازمان حسابرسی، مدیر و عضو کمیته فنی و تدوین استاندارد حسابرسی و حسابرس عملیاتی سازمان حسابرسی و همچنین عضو کار گروه فنی استاندارد جامعه حسابداری رسمی ایران و عضو کمیته حسابرسی بانک ملی و مدیرعامل حسابرسی موسسه هوشمند یار و عضو غیر موظف حسابرسی هیات عالی نظارت سازمان حسابرسی می باشند.

(۱) مقدمه:

کمیته حسابرسی (۱) کمیته ای است که توسط هیات مدیره ایجاد میشود و دارای نقش حیاتی در فرایند حاکمیت شرکتی (۲) است، فرایندی که زیربنای حمایت از حقوق سهامداران است. حاکمیت شرکتی اثربخش مستلزم فعال بودن و تشریک مساعی کلیه مشارکت کنندگان اصلی آن یعنی کمیته حسابرسی، هیات مدیره، حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی و مدیریت است. اثربخشی حاکمیت شرکتی بستگی اساسی به موفقیت کمیته حسابرسی دارد.

کمیته حسابرسی باید مستقل از مدیریت باشد. وظایف و مسئولیتهای کمیته حسابرسی که توسط هیات مدیره تصویب می شود از یک شرکت به شرکت دیگر متفاوت است، اما زیربنای اهداف هر کمیته حسابرسی شامل (۱) ارزیابی فرایندهای مرتبط با محیط کنترلی و ریسک، (۲) نظارت بر فرایند گزارشگری مالی و (۳) ارزیابی فرایندهای حسابرسی مستقل و داخلی می باشد. از آنجائیکه کمیته حسابرسی بسیاری از اهداف مشابه حسابرسان مستقل را دنبال میکند، لذا وجود ارتباط کاری نزدیک بین آنها در دستیابی به اهداف کمیته بسیار حیاتی است.

این مقاله به ضرورت کمیته حسابرسی و وظائف آن در محیط تجاری خلاق امروزی می پردازد که علاقه به حاکمیت شرکتی و پاسخگویی را در اولویتهای فزاینده خود قرار داده است، این علاقه بدلیل تقلبات شگفت انگیزی است که اخیراً در بعضی شرکتها مشاهده شده و موجب کاهش ارزش سهام آنها گردیده است. از آنجا که کمیته حسابرسی نقش کلیدی در حاکمیت شرکتی و نظارت دارد، مسئولیتهای، سازمان، ساختار و برنامه کاری آن به ویژه در نحوه برخورد مدیریت با ریسکهای ذاتی ناشی از رویدادهای جاری و غیرمترقبه، مورد توجه قرار گرفته است.

فرایندهای گزارشگری مالی شرکت و کیفیت آن می باشند .

با اندک اغماضی، کمیته حسابرسی باید به گونه ای عمل کند که وظائف پاسخگوی تغییرات و نوآوری محیط تجاری و تجربیات امروزی باشد . درشکلهای قبلی، کمیته حسابرسی بر گزارشگری مالی و حمایت از حقوق سهامداران متمرکز بود که این نقش تغییرچندانی نداشته است .

هر کمیته حسابرسی سه مسئولیت اساسی را باید مورد توجه قرار دهد :

- ارزیابی فرایندهای مرتبط با محیط

کنترلی و ریسکهای شرکت

- نظارت بر فرایند گزارشگری مالی

- ارزیابی فرایندهای حسابرسی داخلی و مستقل

اعضای کمیته حسابرسی باید نسبت به مسئولیتهاشان آگاهی داشته و آنرا درک کنند. نحوه انجام این مسئولیتها ممکن است متفاوت باشد. اما شکست در انجام آنها میتواند آثار تعیین کننده مهمی بر کمیته حسابرسی، هیات مدیره و اکثر سهامداران داشته باشد. بسیاری از مطالعات بین المللی منتج به ارائه توصیه هایی جهت ارتقاء و کسب تجربیات جدید برای بهبود اثربخشی کمیته حسابرسی گردیده است. از میان بر جسته ترین این مطالعات که کمیته های حسابرسی امروزی را شکل میدهد به گزارش کمیته روبان آبی (۱) در مورد ارتقاء و اثربخشی کمیته حسابرسی شرکتها، توصیه های کمیسیون گزارشگری مالی متقلبان (۲) و (کمیسیون تردوی) و هیات نظارت عمومی براستقلال حسابرسان (۳) (POB) انجمن حسابداران خبره

آقای آرتورلویت رئیس سابق کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا (SEC) در سال ۱۹۹۹ درباره کمیته حسابرسی میگوید :

“ نظارت مؤثر بر فرایند گزارشگری مالی بستگی زیادی به میزان قدرت کمیته حسابرسی دارد. وجود کمیته حسابرسی با صلاحیت متعهد، مستقل، باتفکرقوی و محکم نمایانگر مستحکمترین خط دفاعی جهت حمایت از منافع عمومی است و زمان آن رسید که این نقش برجسته شود “

۱- Audit Committee

۲- حاکمیت شرکتی (Corporate Governance) مکانیزمی برای اداره، هدایت و نظارت بر فعالیت شرکت در جهت اهداف و منافع سهامداران (خلق ارزش) و حمایت از حقوق آنان است .

۲) مسئولیتهای کمیته حسابرسی :

صورتیهای مالی، رسانه ها و تحلیلهای ارائه شده توسط تحلیل گران مالی همیشه ابزار اصلی انتشار اطلاعات مالی شرکتیهای سهامی عام است . در حقیقت الزامات قانونی، صورتیهای مالی را به عنوان یکی از اجزای ضروری سیستم افشاء در بازار سرمایه می شناسد . شرکتیهای سهامی عام همچنین بموجب این الزامات ملزم به نگهداری دفاتر و سوابقی میباشد که منعکس کننده صحت و منصفانه بودن معاملات و دارائیهایشان است. به علاوه شرکتها باید سیستم کنترلهای داخلی حسابداری را مستقر نمایند که آنان را قادر سازد تا صورتیهای مالی خود براساس اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه کنند. بنابراین، کمیته حسابرسی و هیات مدیره در راستای ایفای وظیفه نظارتی خود نهایتاً مسئول



2) National commission of fraudulent financial reporting (Treadway commission)

Advisory panel on auditor independence of public oversight board (POB)

آمریکا (AICPA) و کمیسیون بورس اوراق بهادار (SEC) اشاره کرد .

1) Blue ribbon committee on improving the effectiveness of corporate audit committees

میتواند منجر به گزارشگری مالی متقلبانه گردد و ارائه توصیه هایی جهت کاهش ریسک ناشی از آن تشکیل گردید . این کمیسیون به این نتیجه رسید که هیچ شرکتی، صرفنظر از اندازه و

درسال ۱۹۸۷ کمیسیون ملی گزارشگری مالی متقلبانه (کمیسیون تردوی) با مسئولیت آقای جیمز تردوی ، مسئول کمیسیون بورس اوراق بهادار (SEC) ، با هدف شناسایی عواملی که

بطور ادواری آن را بررسی و اصلاحات لازم را بعمل آورد .

■ کمیته حسابرسی برای ایفای مسئولیتهای خود باید دارای منابع و اختیارات کافی باشد.

■ کمیته حسابرسی باید ارزیابی مدیریت از عوامل مرتبط با استقلال مؤسسه حسابرسی مسئول حسابرسی شرکت را بررسی نماید . کمیته حسابرسی و مدیریت هر دو مؤسسه حسابرسی را در حفظ استقلالش یاری خواهند نمود .

■ قبل از شروع هر سال ، کمیته حسابرسی باید برنامه های مدیریت برای گماشتن مؤسسه حسابرسی به انجام خدمات مشاوره ای مدیریت طی سال ، با در نظر گرفتن نوع خدمات قابل ارائه و حق الزحمه پیش بینی ده را بررسی نماید .

■ زمانیکه مدیریت به دنبال نظر ثانویه ای درباره موضوعات حسابداری با اهمیت است ، باید آنرا به کمیته حسابرسی توصیه کند .

■ کمیته حسابرسی باید بر فرایند گزارشگری فصلی نظارت نماید .

۲-۲- گزارش پانل مشورتی هیات نظارت عمومی بر استقلال حسابرسان (POB) :

در سال ۱۹۹۴ هیات نظارت عمومی بر استقلال حسابرسان کمیسیون بورس اوراق بهادار (SEC) ، بخش عملیاتی انجمن حسابداران خبره آمریکا (AICPA) ، پانل مشورتی درباره استقلال حسابرسی جهت مطالعه راههای دستیابی به استقلال حسابرسان تشکیل داد. پانل مشورتی مذکور گزارشی با عنوان " تقویت استقلال حرفه ای حسابرسان " (گزارش Kirk)

ماهیت تجاری آن، مصون از احتمال خطر گزارشگری مالی متقلبانه نیست. در گزارش تردوی گفته شد که احتمال میزانی از گزارشگری مالی متقلبانه در ذات انجام فعالیتهای تجاری در کلیه شرکتها علیرغم مقررات و محدودیتهای آن نهفته است . این ریسکها می تواند در حوزه های مختلف شرکت از جمله راهبری ، رعایت، عملیات، سیستم اطلاعاتی مدیریت ، مدیریت مالی و نیروی انسانی وجود داشته باشد. کمیسیون تردوی مصرر بود که مدیریت مسئول ایجاد فرایندی برای شناخت، ارزیابی و اجرای رویه های جهت کاهش این ریسکها میباشد. این فرایند ایجاد میکند مدیریت محیط کنترلی اثربخشی را ایجاد کند که در آن احتمال وقوع تقلبات کمتر شده و احتمال کشف آن متصور باشد. کمیسیون تردوی توصیه هایی را در مورد کمیته حسابرسی بشرح زیر مطرح نمود:

■ کمیته حسابرسی هیات مدیره شرکت میتواند نقش مهمی در پیشگیری و کشف گزارشگری مالی متقلبانه ایفاء نماید.

■ هیات مدیره کلیه شرکتهای سهامی عام باید توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) مکلف شوند کمیته حسابرسی تنها مرکب از مدیران مستقل ایجاد نمایند .

■ کمیته حسابرسی باید ، مطلع ، هوشیار بوده و نظارت مؤثر بر فرایند گزارشگری مالی و کنترلهای داخلی شرکت داشته باشد .

■ کلیه شرکتهای سهامی عام باید نظامنامه مکتوبی تدوین نمایند که در آن وظائف و مسئولیتهای کمیته حسابرسی درج شود . هیات مدیره باید نظامنامه مزبور را تصویب کرده و

نحوه عمل خاصی را تجویز نمی کند ، معذک
کمیته بر موارد زیر تاکید دارد :

- تعامل بین سایر مشارکت کنندگان در فرایند
حسابرسی

- ارتباط با حسابرسان داخلی

- ارتباطات با حسابرسان مستقل

- مذاکره بی پرده با مدیریت ، حسابرسان داخلی

و حسابرسان مستقل

- نحوه عضویت در کمیته حسابرسی

پنج اصل پیشنهادی کمیته روبان آبی بشرح

زیر است :

۱) کمیته حسابرسی دارای نقش کلیدی

بر نظارت و کنترل سایر اجزای فرایند

حسابرسی است .

۲) جریان اطلاعاتی و ارتباطی مستقل

باید بین کمیته حسابرسی و حسابرسان

داخلی برقرار گردد .

۳) جریان اطلاعاتی و ارتباطی مستقل

باید بین کمیته حسابرسی و حسابرسان

خارجی برقرار گردد .

۴) مذاکرات بی پرده باید بین کمیته

حسابرسی با مدیریت ، حسابرسان

داخلی، حسابرسان مستقل در رابطه با

موضوعات قضاوتی و مؤثر بر کیفیت

گزارشگری مالی ، صورت گیرد.

۵) اعضای کمیته حسابرسی باید

هوشیار، کوشا و دارای آگاهی و دانش

لازم باشند.

۳) وظایف کمیته حسابرسی :

منتشر ساخت که در آن پیشنهاداتی در رابطه با
روند کلی حاکمیت شرکتی مطرح گردید .

تمرکز اصلی این پیشنهادات به نقش کمیته
حسابرسی استوار گردید. پیشنهادات مزبور بر

اهمیت نقش استقلال حسابرسان در بهبود

اثربخشی کمیته حسابرسی تاکید دارد. برای

مثال، در این گزارش گفته شد " جهت افزایش

ارزش استقلال حسابرسی ، اعضای هیات مدیره

و کمیته حسابرسی باید نظرات حسابرسان

مستقل را به عنوان توصیه های حرفه ای درباره

مناسب بودن اصول حسابداری بکار رفته یا

پیشنهادی جهت شفافیت افشائات مالی و

همچنین میزان تهاجمی یا محافظه کار بودن اصول

حسابداری و برآوردها را مورد توجه قرار دهند"

۲-۳) گزارش کمیته روبان آبی :

کمیته روبان آبی مجموعه توصیه ها و اصولی

را جهت بهبود اثربخشی کمیته حسابرسی در

سال ۱۹۹۹ انتشار داد . توصیه های مزبور جهت

بهبود گزارشگری مالی بویژه نقش نظارتی بر

قضاوتها و برآوردهای محتاطانه و ذهنی مؤثر

بر کیفیت گزارشگری مالی طراحی گردید .

هدف توصیه هایی کمیته روبان آبی عبارتند

از:

- تقویت استقلال کمیته حسابرسی

- اثربخش تر نمودن کمیته حسابرسی

- دستیابی به پاسخگویی بین کمیته

حسابرسی، حسابرسان مستقل و

مدیریت

از آنجائیکه پرتفوی ریسک هر شرکت فرایند

نظارتی خاصی را دیکته میکند ، کمیته روبان آبی

ارزیابی نموده و حسب ضرورت آنرا بهبود بخشید. طبق گزارش COSO، کنترل داخلی از پنج جزء مرتبط به هم تشکیل میشود. شناخت این اجزا توسط کمیته حسابرسی، ارزیابی آنها از کنترلهای داخلی شرکت را در انطباق با معیارهای معرفی شده توسط COSO تسهیل می‌نماید. این پنج جزء بشرح زیر است:

- محیط کنترلی: محیط کنترلی جو عمومی سازمان را شکل می‌دهد. محیط کنترلی با فراهم آوردن نظم و انضباط و ساختار مناسب، بنیانی برای دیگر اجزای کنترل داخلی است. عوامل محیط کنترلی شامل درستکاری، ارزشهای اخلاقی و صلاحیت کارکنان واحد اقتصادی است.

- ارزیابی ریسک: ارزیابی ریسک به معنای شناسایی و تجزیه و تحلیل ریسکهای مرتبط با دستیابی به اهداف واحد اقتصادی است و مبنایی برای چگونگی مدیریت و اداره ریسکها فراهم می‌سازد.

- فعالیتهای کنترلی: فعالیتهای کنترلی خط مشی‌ها و رویه‌هایی هستند که به کمک آنها از انجام اقدامات لازم برای رویارویی با ریسکهای مرتبط با اهداف واحد اقتصادی اطمینان حاصل میشود.

- اطلاعات و ارتباطات: اطلاعات مربوط باید شناسایی، گردآوری و نهایتاً در یک شکل و چارچوب زمانی به گونه‌ای گزارش شود که کارکنان را در ایفای مسئولیت‌هایشان یاری دهد. باید صریحاً به کلیه کارکنان اعلام شود که مسئولیتهای کنترلی خود را جدی بگیرند.

وظایف اصلی کمیته حسابرسی از دیدگاه کمیته رובان آبی عبارتند از (۱) ارزیابی فرایندهای مرتبط با محیط کنترلی و ریسکهای شرکت (۲) نظارت بر فرایند گزارشگری مالی و (۳) ارزیابی فرایندهای حسابرسی داخلی و مستقل بشرح زیر میباشد:

۳-۱- ارزیابی فرایندهای مرتبط با محیط کنترلی و ریسکهای شرکت:

محیط کنترلی اثربخش علاوه برکنترلهای مناسب به اعمال یک نظارت اثربخش نیاز دارد. کمیته حسابرسی (به عنوان یک عامل نظارتی) باید اطمینان باید که مدیریت ریسکهای شرکت را شناسایی کرده و کنترلها کافی، مناسب (در جای خود) برای آنها ایجاد کرده و این کنترلها به طور صحیح عمل می‌کنند. اعضای کمیته باید درک کامل و شفاف از ساختار کنترل داخلی آنگونه که درگزارش کمیته سازمانهای مسئول کمیسیون تردوی (۴) (COSO) با عنوان کنترلهای داخلی - چارچوب یکپارچه مطرح شده، داشته باشند طبق گزارش مزبور:

“کنترل داخلی فرایندی است که به منظور کسب اطمینانی معقول از تحقق اهدافی چون اثربخشی و کارائی عملیات، قابلیت اعتماد گزارشدهی مالی و رعایت قوانین و مقررات توسط هیات مدیره، مدیریت و سایر کارکنان، طراحی و برقرار میشود”

4) Committee of sponsoring organizations of Treadway commission (COSO)

تعریف کنترل داخلی بشرح گزارش فوق معیاری را فراهم می‌کند که براساس آن کمیته حسابرسی بتواند سیستم کنترل داخلی شرکت را



نتایج عملیات تحریف شده است؟ آیا توصیه ها و اقدامات اصلاحی پیشنهادی حسابرسان داخلی و مستقل پیگیری شده است؟

کمیته حسابرسی باید رعایت آئین رفتار اخلاقی شرکت را کنترل کند. همچنین کمیته باید ارزیابی کند که آیا مدیریت جو و بستر مناسبی را در شرکت مستقر و مدون کرده و به اطلاع کارکنان رسانیده است. کمیته برای تسهیل بررسی خود، باید اطلاعات به روز و چکیده های مناسبی را از مدیریت و سایرین دریافت کند تا بتواند نسبت به رعایت رویه های اخلاقی و سایر روشهای کنترلی شرکت اطمینان یابد.

مطالعات انجام شده و گزارشهای بسیاری به روشنی نشان می دهد که مدیریت ارشد مهمترین عامل کمک کننده به درستی فرایند گزارشگری مالی است، زیرا مدیریت مرکز اشاعه فرهنگ و الگویی رفتاری برای سایر سطوح کارکنان میباشد.

برای دستیابی به درستی گزارشگری مالی، مدیریت باید از سه رویکرد اصلی زیر استفاده کند:

■ شناسایی و آگاهی عواملی که می تواند منجر به گزارشگری مالی متقلبانه گردد.

■ ارزیابی ریسک گزارشگری مالی متقلبانه ای که عوامل مزبور در درون شرکت ایجاد میکند.

- طراحی و اجرای کنترلهای داخلی لازم جهت جلوگیری یا کشف تقلبات.

جامعه ملی مدیران شرکتهای (۵) اصول زیر را برای حمایت سهامداران در مقابل تقلب و سایر اعمال غیرقانونی پیشنهاد کرده است:

- نظارت: نظارت بر سیستمهای کنترل داخلی جهت ارزیابی کیفیت عملکرد آنها بطور مدام ضروری است.

به عنوان بخشی از فرایندهای مرتبط با محیط کنترلی و ریسکهای شرکت، کمیته حسابرسی باید نظر اجمالی مدیریت را در مورد ریسکها، خط مشی ها، رویه ها و کنترلهای حاکم بر درستی گزارشگری مالی، جویا شود.

تمرکز کمیته حسابرسی بر اثربخشی سیستم کنترل داخلی باید شامل، ارزیابی ریسک ناشی تقلب در کلیه سطوح مدیریت باشد. برای مثال: آیا مدیریت مسئولیتهای گزارشگری مالی را محتاطانه انجام داده است؟ آیا کنترلهای داخلی زیرپا گذاشته شده اند؟ آیا سودسازی شده و یا

(خواه بوسیله مدیریت ارشد یا توسط کارکنان صورت گرفته) و باعث تحریف بااهمیت صورتهای مالی گردیده را به کمیته حسابرسی گزارش کنند .

۲-۳- نظارت بر گزارشگری مالی :

طبق مقررات کمیسیون بورس اوراق بهادار (SEC) شرکتهای سهامی عام مکلفند اطلاعات مالی را به طور کامل و صحیح افشاء کنند . این تکلیف با شروع فعالیت شرکت به عنوان سهامی عام آغاز شده و تا زمانیکه شرکت سهامی عام در بورس است ، ادامه می یابد. مدیریت مسئول آنست که اطلاعات مالی جمع آوری و گزارش شود . همچنین مدیریت مسئول است که اطمینان حاصل کند که اطلاعات مالی کامل ، صحیح و قابل اعتماد باشند . این اطمینان از صورتهای مالی چاپی فراتر رفته است چون شرکتهای هم اکنون از اینترنت برای ارائه اطلاعات مالی استفاده می کنند . لذا مدیریت باید از اطلاعات مالی که از این طریق ارائه میشود ، به همان ترتیب گذشته اطمینان داشته و بر آن نظارت نمایند .

بروز تخلفات و سوءاستفاده های اخیر هم مراجع قانونی و هم منافع عمومی سرمایه گذاران را تحت تاثیر قرار داده است و لذا این مراجع اولویت بیشتری برای گزارشگری مالی قایل شده اند. در بازار و محیطی که با اندک تغییری در اطلاعات مالی ، قیمت سهام ، بازار سرمایه و اعتماد عمومی کاهش مییابد، گزارشگری مالی قابل اعتماد بسیار حائز اهمیت خواهد بود . در نتیجه مدیریت باید نسبت به رویدادهای جاری و غیرمترقبه توجه بیشتری کند و بلافاصله به آن

- استقرار جو مطلوب در بالای سازمان از طریق رفتار و ارتباطات مناسب : استقرار فرهنگ مشارکت و تعهد به اصول اخلاقی و رفتار قانونی چه در داخل و چه در بیرون شرکت که از سطوح بالای مدیریت شروع شده و در سرتاسر سازمان گسترش می یابد.

- متعهد بودن و استقلال مدیران : تشکیل کمیته ای از مدیرانی که تمایل دارند زمان و انرژی لازم را بر ایفای وظایف و مسئولیتهای خود اختصاص دهند (برای مثال کمیته حسابرسی). مدیران مذکور باید رفتاری مستقل داشته و وابستگی مهمی به مدیریت و یا شرکت نداشته باشند .

- تمرکز آشکار بر ریسک ناشی از تقلب : اطمینان از مشارکت کلیه سطوح مدیریت در جلوگیری و بازدارندگی از وقوع تقلبات .

5) National association of corporate directors

- فرایند ارتباطی اثر بخش : اطمینان از وجود ارتباطات باز و مستمر هیات مدیره ، مدیرعامل، مدیریت ارشد ، سایر کارکنان و حسابرسان مستقل .

انجمن حسابداران خبره آمریکا (AICPA) در پاسخ به ریسک گزارشگری مالی متقلبانه، استاندارد حسابرسی شماره ۸۲ خود را عنوان " ملاحظه تقلب در حسابرسی صورتهای مالی " انتشار دارد. این استاندارد حسابرسان را ملزم میکند تا به روشنی ریسک صورتهای مالی که ممکن است به نحو بااهمیتی به دلیل تقلب تحریف شود را مورد توجه قرار دهند و تقلباتی که مدیریت ارشد در آن نقش داشته و تقلبات دیگر



اهمیت بودن یا عدم صراحت اصول پذیرفته شده حسابداری، در این صورتها افشاء نشده است. کمیته همچنین باید نسبت به اقلامی توجه نماید که بقدر کافی روشن نیست، بویژه اقلامی که مستلزم قضاوت ذهنی است. اعتقاد براین است که رفتار هریک از اعضای کمیته حسابداری و سخت کوشی آنها در این رابطه مؤثر است.

حسابرس مستقل قضاوتهای خود درباره کیفیت اصول حسابداری بکار رفته در گزارشگری مالی را با کمیته حسابداری در میان می گذارد. کمیته روبان آبی توصیه میکند کمیته حسابداری نامه‌ای را متضمن مطالب زیر در گزارش سالانه سهامداران ارائه نماید:

الف) اینکه مدیریت صورتهای مالی حسابداری شده را با کمیته حسابداری بررسی نموده و درباره کیفیت اصول حسابداری بکار رفته و قضاوتهای عمده مؤثر بر صورتهای مالی مذاکره نموده است.

ب) حسابرسان مستقل قضاوتهای خود در مورد کیفیت اصول بکار رفته و قضاوتهای بعمل آمده بشرح بند الف فوق را با کمیته حسابداری حسب مورد در میان گذاشته‌اند.

ج) اعضای کمیته حسابداری موارد مطروحه در بندهای الف و ب فوق و توضیحات ارائه شده در این باره به کمیته را بین خود و بدون حضور مدیریت و یا حسابرسان مورد بحث قرار داده‌اند.

د) کمیته حسابداری با اتکاء بر مذاکرات و بررسی انجام شده با مدیریت و حسابرسان مستقل بشرح بندهای الف و ب فوق، اعتقاد دارد که صورتهای مالی از کلیه جنبه های بااهمیت در انطباق با اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه

پاسخ گوید. بنابراین آگاهی اعضای کمیته حسابداری که بر صداقت مالی شرکت نظارت میکنند نسبت به صورتهای مالی بسیار حیاتی است.

بطور کلی پیشنهاد میشود که کمیته حسابداری نسبت به مسئولیتهای زیر توجه بیشتری نماید:

- بررسی سودهای اعلام شده و صورتهای مالی،

- ارزیابی مناسب بودن انتخاب اصول حسابداری توسط مدیریت،

- بررسی معاملات و برآوردهای حسابداری غیرعادی و بااهمیت،

- تبادل نظر با مدیریت و حسابرسان مستقل درباره صورتهای مالی،

- آگاهی نسبت به مسئولیتهای نمایندگی مدیریت،

- طبق استانداردهای پذیرفته شده حسابداری شماره ۶۱ با عنوان "ارتباط با کمیته حسابداری" کمیته حسابداری باید نظر حسابرس را درمورد اهم رویه‌های حسابداری، قضاوتهای مدیریت و برآوردهای بااهمیت حسابداری جویا شده و ارزیابی کند که آیا صورتهای مالی کامل و به نحو منصفانه ارائه گردیده است یا خیر.

کمیته حسابداری اثربخش، صورتهای مالی را بررسی کرده و کیفیت ارتباطات بین مدیریت و اشخاص ثالث را تعیین می نماید. به علاوه کمیته برای تحلیل آنچه که در صورتهای مالی است باید مواردی را مشخص کند که به دلیل کم

توسط حسابرس مستقل میتواند منبع با ارزشی را در اختیار کمیته حسابرسی جهت ایفای نقش نظارتی خود بر صورتهای مالی قرار دهد. انجام این بررسی در انطباق با استاندارد پذیرفته شده حسابرسی شماره ۷۱ صورت می گیرد.

حسابرسان با شناخت سیستم کنترل داخلی شرکت به دانشی تجربی درباره گزارشگری مالی و موارد بااهمیتی دست می یابند که ضمن اعمال روشهای حسابرسی به دست می آورند. بررسی اطلاعات مالی میان دوره ای مبنایی برای حسابرسان در تعیین اینکه آیا اصلاحات بااهمیتی درباره اطلاعات یا صورتهای مالی میان دوره ای در رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری مورد نیاز است یا خیر، فراهم می کند. با این وجود، هدف و بررسی محدود اطلاعات مالی میان دوره ای به لحاظ اهمیت، متفاوت از حسابرسی صورتهای مالی است و اطمینان کافی از اینکه حسابها در برگزیده موارد بااهمیتی که در نتیجه انجام حسابرسی کامل ممکنست افشاء شود، فراهم نمی سازد. اگر چه استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی، بررسی فصلی اطلاعات مالی میان دوره ای را اجباری شناخته است، لکن برخی از مؤسسات حسابرسی از قبیل KPMG آنرا مهم دانسته و در دستورالعملهای حسابرسی خود به انجام آن تاکید نموده اند.

کمیسیون بورس اوراق بهادار (SEC) و استاندارد حسابرسی ۷۱، حسابرس مستقل را ملزم کرده اطلاعات مالی میان دوره ای را بررسی و درباره نتایج آن با کمیته حسابرسی یا حداقل رئیس هیات مدیره و نماینده مالی

شده است. متذکر میشود که کمیسیون بورس اوراق بهادار، کلیه شرکتهای گزارشگر را ملزم میکند که نامه ای از کمیته حسابرسی در گزارش سالانه خود ارائه و در آن تاکید شود که "به اعتقاد کمیته، براساس مذاکرات انجام شده با مدیریت و حسابرسان مستقل، صورتهای مالی حسابرسی شده در انطباق با اصول پذیرفته شده حسابداری ارائه شده است".

جهت کمک به کمیته حسابرسی، کمیته روبان آبی همچنین پیشنهاد میکند استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی به گونه ای تغییر یافته که در آن حسابرسان مستقل ملزم شوند تا شریک حسابرسی با کمیته حسابرسی درباره قضاوتهای ذهنی مرتبط با کیفیت و قابلیت قبول اصول حسابداری مورد استفاده شرکت مذاکره نماید. انتظار میرود که این مذاکره، به اطلاعات مورد نیاز کمیته حسابرسی در شکل دهی نتیجه گیریهای خود درباره اصول حسابداری انتخابی و مورد استفاده مدیریت، کمک می کند.

کمیته حسابرسی علاقمند به آگاهی و مذاکره درباره نگرش حسابرسان درمورد موضوعات حسابداری است. میزان تهاجمی یا محافظه کاری اصول حسابداری و برآوردهای زیربنای صورتهای مالی و همچنین شفافیت افشائیات مالی منعکس کننده عملکرد مالی، مرکز توجه این مذاکرات خواهد بود. با این وجود، نگرش بی پرده هریک از حسابرسان درباره کیفیت اصول حسابداری بکار رفته توسط شرکت، به معنای آن نیست که رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری نامناسب است.

بررسی اطلاعات مالی میان دوره ای طی سال



مدیریت ، قبل از ارائه به بورس و اطلاع عموم ،
مذاکره نمایند .

مروری بر ویژگیها و ساختار گزارشات

حسابرسی عملکرد

از : هادی فاوچی

مقدمه

تحولات بوجود آمده طی سالهای اخیر در علم مدیریت و علوم مالی به همراه افزایش انتظارات نمایندگان مردم و سایر استفاده کنندگان از نتایج حسابرسیها، ناکارآمدیهای حسابرسی مالی برای برخی مقاصد خاص را پدیدار ساخته و ضرورت استفاده از انواع جدیدتر حسابرسی از جمله حسابرسی عملکرد را برای پاسخگویی به نیازهای استفاده کنندگان از گزارشات حسابرسی، اجتناب ناپذیر ساخته است. در کشور ما علیرغم تلاشهایی که توسط دست اندرکاران حسابرسی دولتی در جهت گسترش این نوع حسابرسی صورت گرفته هنوز راه نیمه پیموده طولانی را در مقابل خود شاهدیم. البته در رابطه با عمومیت نیافتن اجرای کاربردی حسابرسیهای عملکرد دلایل و مشکلات بسیاری را می توان ذکر نمود که خود بحث گسترده ای را می طلبد لکن یکی از مشکلات اصلی برسر راه نهادینه شدن این نوع حسابرسی در کشور ما فقدان آموزشهای رسمی در این رابطه بوده است. متأسفانه جای خالی واحدهای درسی مرتبط با حسابرسی عملکرد در برنامه آموزشی رشته های مالی دانشگاههای کشور کاملاً محسوس می باشد که این امر وظیفه سنگین انتقال دانسته های علمی مربوط و ایجاد یک روش شناختی و دیدگاه واحد در حسابرسی را بر عهده موسسات حسابرسی محول می سازد.

نوشتار حاضر موضوعات اساسی در خصوص نحوه تهیه و چارچوب گزارشات حسابرسی عملکرد در بخش دولتی (صرف نظر از مباحث مربوط به اختیارات قانونی لازم برای اجرای این نوع حسابرسیها، و کاربرد گزارشات آن) را مطرح می سازد. با توجه به اینکه هر گزارش حسابرسی عملکرد منحصر بفرد بوده و شکل استاندارد و یکنواختی برای این گزارشات متصور نمی باشد چارچوب ارائه شده در صفحات آتی صرفاً حداقل های لازم در این رابطه میباشد بدیهی است حسابرسیان میتوانند علاوه بر آن، مواردی که ضرورت آنرا احساس مینمایند در گزارشات درج نمایند.



اهمیت گزارش

در پایان هر حسابرسی، حسابرس مربوطه باید اظهارنظر یا گزارش خود را بصورت مکتوب تهیه و ارائه نماید گزارش در واقع محصول نهایی فعالیت‌های حسابرس است که در چارچوب آن یافته‌های خود را به شکل مناسب ارائه می‌نماید. با توجه به اینکه استفاده کنندگان گزارش صرفاً به متن گزارش دسترسی داشته و در جریان فرایند تهیه گزارش نیستند نتیجه بخش بودن تلاش‌های حسابرس در رابطه با برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی و تهیه گزارش، منوط به ارائه گزارش مناسب و حاوی مطالب لازم می‌باشد. بدیهی است گزارش تنها در صورتی نتیجه بخش خواهد بود که توسط

مقامات ذیربط (تصمیم گیرنده) مطالعه شده ، بخوبی درک شده و انگیزه ایجاد نماید و بهترین گزارشات حسابرسی نیز در صورتیکه نتوانند توجه خواننده را به خود جلب نموده و بر او تاثیر گذار باشند بی فایده خواهند بود.

اقدامات لازم قبل از تهیه گزارش

برای هر کار حسابرسی ابتدا باید برنامه ای تهیه شود در هنگام تهیه برنامه حسابرسی اقداماتی باید صورت گیرد که اجرای حسابرسی و تهیه گزارش آن را تسهیل نماید این اقدامات اغلب در قالب بررسی مقدماتی یا اولیه انجام می‌گیرد. از جمله مهمترین اقداماتی که باید در بررسی مقدماتی انجام گیرد می‌توان موارد ذیل را نام برد:

۱. مشخص ساختن واحد تحت حسابرسی و فعالیت، برنامه یا پروژه مورد نظر
۲. شناخت واحد تحت حسابرسی
۳. گردآوری و بازبینی اطلاعات پرونده دائمی و روزآمد نمودن آن
۴. تعیین رئوس مطالب رسیدگیها و اهداف حسابرسی
۵. پیگیری توصیه های گزارشات قبلی
۶. تائید و تحلیل اطلاعات بازبینی شده
۷. تعیین معیارهای حسابرسی
۸. تعیین موضوعات مهم و دامنه رسیدگیها
۹. ارزیابی ریسک های حسابرسی و برقراری ارتباط با سایر حسابرسان (در صورت لزوم)
۱۰. تهیه گزارش بررسی اولیه و برنامه حسابرسی

اهداف گزارش

حسابرسی دولتی ساز و کاری است که به منظور پاسخگویی دستگاههای اجرایی به قوه مقننه اجرا می شود. دستگاههای دولتی بمنظور اجرای وظایف مشخص منابعی را دریافت می نمایند و در رابطه با اجرای وظایف مذکور گزارشات مختلفی ارائه می نمایند از جمله صورتهای مالی و آمارهایی که درخصوص نتایج اقدامات خود و دستیابی به اهداف تعیین شده به مراجع نظارتی مختلف ارائه می نمایند یکی از وظایف حسابرس، بررسی این نوع گزارشات و سایر اطلاعات ارائه شده توسط دستگاه اجرایی و اظهارنظر در خصوص بوقع بودن و دقیق بودن این گزارشات و رعایت قوانین و مقررات لازم الاجرا توسط دستگاه اجرایی می باشد.

در حسابرسیهای مالی معمولاً تاکید بر اطلاعات مندرج در صورتهای مالی است اما در حسابرسیهای عملکرد رسیدگیها فراتر رفته و بررسیها در رابطه با رعایت صرفه اقتصادی در کسب و استفاده از منابع (اینکه استفاده و مدیریت منابع به نحو صحیح صورت گرفته یا خیر) و کارایی و اثربخشی دستگاه در حصول به اهداف (اینکه آثار سیاستها و برنامه ها چه بوده است) می باشد. همچنین حسابرسان عملکرد، اطلاعات غیرمالی مندرج در گزارشات مختلف اجرایی را نیز مورد بررسی قرار می دهند به همین لحاظ گزارشهای حسابرسی عملکرد از نظر ماهیت و دامنه آن با گزارشهای حسابرسی مالی تفاوتهای اساسی دارد و معمولاً از حسابرس عملکرد انتظار نمی رود به همان صورت که در خصوص صورتهای مالی اظهارنظر می کند در رابطه با دستیابی واحد

تحت رسیدگی به اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی فعالیت ها نیز اظهارنظر کلی نماید. همچنین از تفاوتهای دیگری که گزارشات عملکرد را از گزارشات مالی متمایز می سازد ارائه پیشنهادات اصلاحی و تحلیل های فنی در این گزارشات می باشد. از دیگر تفاوتهای اساسی حسابرسی مالی با حسابرسی عملکرد اهمیت فوق العاده ای است که انتخاب دوره رسیدگی و موضوعات مورد رسیدگی در حسابرسیهای عملکرد دارد.

شرایط و خصوصیات یک گزارش حسابرسی عملکرد

الف - ارائه اطلاعات با اهمیت و روز آمد
اطلاعات مندرج در گزارش حسابرسی عملکرد باید حائز اهمیت بوده و جدیدترین اطلاعات باشد. گزارشی که در ارتباط با موضوعات کم اهمیت بوده و در خصوص موضوعاتی که در گذشته های دور اتفاق افتاده، بحث نماید برای خواننده جذابیت نخواهد داشت. این امر اهمیت ارائه بموقع گزارش را بیشتر مشخص میسازد. اطلاعات گزارش باید برای استفاده بموقع در اختیار مدیریت، مراجع قانونی و سایر اشخاص ذیربط قرار گیرد لذا گزارشی که با تاخیر ارائه شود حتی اگر با دقت هم تهیه شده باشد ممکن است از نظر تصمیم گیرندگان ارزش چندانی نداشته باشد.

ب - مستقل و بیطرفانه بودن

گزارش باید بیطرفانه بوده و بصورت منصفانه به دستاوردهای مثبت دستگاه اجرایی نیز اشاره نماید از اینرو نباید صرفاً بر یافته های منفی تاکید داشته باشد بنحوی که جانبدارانه بنظر برسد. ارائه حقایق و داده ها بصورت مجزا از اظهار نظرها و تفاسیر آنها، ذکر





سازد. در تهیه گزارش باید به این نکته توجه داشت که گزارش محدود به تشریح و توصیف نحوه اجرای فعالیتها نباشد و تاکید بیشتر بر دلایل اجرای فعالیتها، نحوه نظارت بر آنها و نتایج آنها باشد. عناوین مورد استفاده باید دقیق باشند تا مطالب گزارش آسانتر درک شود.

گزارش باید بنحو مناسب با درج تاریخ امضا شود تا ضمن مشخص شدن مسئولیتها امکان ارزیابی اثرات وقایع یا مبادلاتی که پس از تهیه گزارش اتفاق افتاده و یا مواردی که قبل از تهیه گزارش اتفاق افتاده لکن حسابرس در جریان آن نبوده است فراهم گردد.

د - عدم استفاده از اصطلاحات فنی

گرچه اکثر گزارشهای حسابرسی عملکرد با مطالب فنی ارتباط تنگاتنگ دارند و تبدیل اصطلاحات فنی و تکنیکی به کلمات متداول و عامیانه بآسانی امکان پذیر نمیشد لکن زبان گزارش باید زبان قابل درک و غیر فنی باشد چرا که استفاده کنندگان گزارش که اغلب افرادی غیر فنی و دارای مشغله کاری هستند در صورت دشواری در درک گزارش یا برخورد با اصطلاحات فنی ممکن است از آن برداشت اشتباه نمایند. در صورت ضرورت استفاده از اصطلاحات فنی و اختصارات ناآشنا و کلماتی که از حروف اول کلمات دیگر تشکیل شده‌اند باید آنها را بصورت واضح تعریف نمود. عدم استفاده از اصطلاحات فنی بمنزله تهیه یک گزارش غیر فنی نبوده و در هر صورت ساختار و رویکرد گزارش باید فنی بوده و در ظاهر نیز این موضوع را نشان دهد. در صورت لزوم می‌توان فهرست اصطلاحات فنی و معانی آنها را بصورت یک

نمودن موانع و مشکلات موجود بر سر راه دستیابی دستگاه به صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در اجرای فعالیتها و مدیریت امور، و درج نمودن نقطه نظرات دستگاه و پاسخهای ارائه شده در رابطه با نواقص، در گزارش تا حدود زیادی شبیه جانبدارانه بودن گزارش را برطرف خواهد ساخت.

ج - کامل و دقیق بودن

با توجه به اینکه گزارش حسابرسی عملکرد (توسط قوه مقننه و احیانا قوای مجریه و قضائیه) بعنوان مبنای ارزیابی و قضاوت در رابطه با عملکرد دستگاه ملاک عمل قرار میگیرد بایستی کاملاً شفاف، دقیق، جامع و کامل باشد یعنی کلیه اطلاعات و استدلالهای لازم در آن درج شده و حاوی اطلاعات، یافته‌ها و نتیجه گیریهایی باشد که قابل اتکا، مستند و صحیح بوده و با شواهد کافی و قابل قبول اثبات شوند به نحوی که خواننده گزارش، نسبت به صحت و دقت یافته‌ها و قابل قبول بودن نتیجه گیریها و منافع ناشی از توصیه‌ها قانع شود. برای قابل اتکا نمودن یافته‌ها در مواردی نیز که لازم است باید منابع موضوعات ذکر شود. همواره این نکته را باید مد نظر داشت که مسئولیت نهائی عبارات مورد استفاده با موسسه حسابرسی بوده و وجود اشتباهات با اهمیت در گزارش (خصوصاً در مواردی که بین واحد رسیدگی شده و حسابرس اختلاف نظر وجود دارد) علاوه بر اینکه اعتبار کل گزارش را زیر سوال برده و نتیجه گیری آن را مورد تردید قرار میدهد می‌تواند به اعتبار حسابرس و موسسه حسابرسی نیز خدشه وارد ساخته و توجه خواننده را از محتوای گزارش منحرف

پیوست جداگانه ضمیمه گزارش نمود.

هـ - ارائه آسان مطالب

نتایج باید بصورت ساده و قابل درک ارائه شوند و محتوای گزارش باید روان و عاری از هرگونه ابهام و تردید باشد. تا حد امکان نتیجه گیریهای اصلی گزارش در هر یک از بخشهای آن و حتی برای هر پاراگراف در قالب اولین جمله آن بیان شود. بطور کلی گزارش باید بصورتی تهیه شود که گرفتن اطلاعات بسرعت امکان پذیر باشد برای این منظور میتوان از ابزارهای تصویری انتقال پیام مانند نمودارها، عناوین اصلی و فرعی، جداول و خلاصه ها استفاده نمود. نمودارها باید به نحوی تهیه شوند که مستقلا مطالب را رساننده و چنان گویا باشند که خواننده برای درک آنها مجبور به مطالعه متن گزارش نباشد. اطلاعات ارائه شده در گزارش باید امکان انجام مقایسه بین عملکرد یک واحد در زمانهای مختلف یا بین عملکرد واحدهای مشابه در یک زمان خاص را فراهم سازد.

برای ارائه اطلاعات عددی و مقایسه ارقام میتوان از جداول، برای نشان دادن روندها طی یک دوره از نمودار یک خطی، برای مقایسه دو یا چند متغیر از نمودار چند خطی، برای مقایسه سرجمع یک متغیر طی یک دوره زمانی از نمودار ستونی، برای مقایسه یک کل با اجزاء آن از نمودار دایره ای و برای نشان دادن روشها یا ترتیب اجرای دستورات از نمودار گردش کار (فلوچارت) استفاده نمود.

و - اختصار

گزارش باید تا حد امکان خلاصه بوده و صرفا حاوی اطلاعات موردنیاز باشد و نباید طولانی تر از آنچه برای رساندن پیام و تأیید

آن ضرورت دارد، باشد. یافته های کم اهمیت را می توان در گزارش درج ننموده و طی یادداشتی برای رفع نواقص به دستگاه اعلام نمود. می توان با ارجاع موضوع به یک یافته خاص از تکرار اطلاعات مشابه در قسمتهای مختلف بصورت جداگانه جلوگیری نمود. تجربه ثابت نموده گزارشات کامل و در عین حال مختصر در جذب خواننده موفق تر بوده و نتایج بهتری بدنبال دارند. با این وجود اختصار نباید به کامل و جامع بودن گزارش خدشه وارد سازد و در هر صورت گزارش باید دارای ساختار قوی و واضح باشد بنحوی که تمام موضوعات اصلی را در بر گرفته و پوشش دهد.

ز - سازنده بودن

از آنجا که گزارشات حسابرسی عملکرد حاوی مطالبی است که ماهیتا برای دستگاههای اجرایی خوشایند نیست گزارش باید بتواند به نحوی ماهرانه خواننده را تشویق به پذیرش ملاحظات خود نماید. حتی حقایق تلخ نیز در صورتیکه به شیوه مناسب انتقال یابند بیشتر قابل قبول و پذیرش خواهند بود چه بسا در برخی موارد نحوه ارائه گزارش نقش بیشتری نسبت به محتوا و ماهیت آن ایفا نماید.

در مواردی دیده شده که گزارشات کاملا صحیح و دقیق نیز به دلیل مناسب نبودن شیوه ارائه آن و سبک مورد استفاده، اثر بخشی لازم را ایجاد ننموده اند. در گزارش باید از زبان مودبانه و محترمانه و اصطلاحات مثبت و سازنده بجای کلمات دارای بار منفی استفاده نمود تا موجب تخریب شان افراد و موضعگیری خصمانه آنها نگردد.





است. وجود کنترل‌های کیفی حسابرسی و رعایت آئین رفتار حرفه ای و موازین اخلاقی حرفه حسابرسی میتواند موجب چنین اطمینانی گردد. بهتر است در گزارش مستقیماً به احوال شخصی و اطلاعاتی که موجب شناسایی اشخاص حقیقی می‌شوند (مانند نام، نشانی، شماره تلفن، شماره ملی و غیره) اشاره نشود و در صورتیکه در پاسخهای ارائه شده توسط واحد رسیدگی شده نیز، اطلاعات شخصی افراد مورد اشاره قرار گرفته باید حذف شده سپس در گزارش درج گردد. نام شرکتها و سازمانهای خصوصی رامیتوان با حروف الفبا مورد اشاره قرار داد.

رعایت قوائد نگارشی:

رعایت قوائد نگارشی نقش مهمی در تاثیر گذاری گزارش دارد و ارتباط با خواننده را تسهیل میسازد. در گزارش نویسی باید از پاراگرافهای کوتاه استفاده شده و جملات هر پاراگراف بایستی بطور مرتبط به دنبال یکدیگر آورده شوند، جملات به تنهایی به بیان مفهوم اصلی پاراگراف کمک نمایند، نکته اصلی پاراگراف به اندازه کافی آشکار باشد و جمله اصلی برای بیان نکته مورد نظر پاراگراف به گونه ای ذکر شود که سایر جملات پاراگراف بر محور آن نکته باشد. لازم است از مطرح ساختن دو مفهوم یا دو نظر جداگانه در یک جمله واحد خودداری شود. بجای بکارگیری جملات مجهول از جملات معلوم استفاده شود تا فاعل جمله به روشنی برای خواننده گزارش آشکار شود. استفاده از جملات طولانی و با شکل مجهول معمولاً مطالعه کننده را از دنبال کردن و درک مطالب مورد نظر باز میدارد. بهتر است فاعل جمله نزدیک به فعل آن

گرچه حسابرسی عملکرد ماهیتاً به مشکلات بیشتر توجه نموده و تاکید آن بر نواقص است لکن یکی از فواید این نوع حسابرسی امکان درج یافته ها و ارزیابی های مثبت و منفی بصورت توأم در گزارش حسابرسی می باشد اطلاعات گزارش حسابرسی عملکرد باید برای بهبود صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی فعالیتها قابل استفاده باشد از اینرو گزارش بایستی اقدامات لازمی را که دستگاه باید انجام دهد پیشنهاد نماید،

در گزارشی که صرفاً اشتباهات را مورد اشاره قرار داده و اقدامات اصلاحی را پیشنهاد ننماید این سوال برای خواننده ایجاد میشود که آیا امکان اصلاح امور وجود دارد؟ لازم است اقدامات قابل توجه، خصوصاً در صورتیکه اصلاحات انجام شده توسط مدیریت در یک برنامه یا فعالیت، در سایر برنامه ها و فعالیتها نیز قابل اجرا بوده اند در گزارش ذکر گردد.

ح - محرمانه بودن

اطلاعات گزارش و نتایج بررسیهای حاصله باید محرمانه تلقی شده و محرمانه نگهداری شوند. در صورت حذف اطلاعات خاصی به دلیل محرمانه بودن آن، گزارش باید به ماهیت اطلاعات و الزامات قانونی که حذف آن را ضروری ساخته اشاره نماید. چنانچه افشای مکتوب داده‌های زیربط ممنوع است می توان در صورت لزوم آن را بصورت شفاهی به مدیریت انتقال داد. در هر صورت گیرنده گزارش باید این اطمینان را داشته باشد که پیش نویس گزارش و محتویات آن در اختیار افراد غیر مسئول و غیر مجاز قرار نگرفته

با توجه به مراتب فوق و با در نظر گرفتن شرایط و خصوصیات مورد اشاره جهت گزارشات حسابرسی عملکرد (که باید در تمام بخشهای آن حتی پیوست ها نیز دقیقا مورد توجه قرار گرفته و رعایت شوند) ساختار و چارچوب گزارشات حسابرسی عملکرد بترتیب شامل ۱- مقدمه گزارش ۲- شناخت موضوع و واحد تحت رسیدگی ۳- یافته ها و نتایج حسابرسی ۴- توصیه ها و ۵- پیوست ها می باشد.

۱- مقدمه گزارش

۱-۱- **عنوان گزارش:** عنوان گزارش باید شامل عنوان برنامه، طرح یا موضوع یا فعالیت مورد رسیدگی، نام دستگاه اجرایی، دوره رسیدگی شده و نام موسسه رسیدگی کننده باشد.

۱-۲- **فهرست مندرجات:** گزارش باید در ابتدا بصورت کامل محتوا و مطالب مندرج در گزارش و ساختار آن را مشخص سازد فصول گزارش باید منطق خاصی را دنبال نموده عناوین اصلی و فرعی مرتبط برای هر فصل مورد استفاده قرار گیرد و پاراگرافهای هر فصل باید از نظر منطقی و محتوا مرتبط با آن فصل باشند.

۱-۳- خلاصه گزارش

با توجه به اینکه خواننده گزارش در اغلب موارد آگاهی و درک کافی از فعالیتهای مدیریت یا عملیات مورد حسابرسی ندارد باید ابتدا از موضوع گزارش و نحوه رسیدگی آن و فعالیت مورد حسابرسی شناخت کلی حاصل نماید لذا باید نتیجه گیری اصلی گزارش در ابتدای آن بصورت خلاصه بیان گردد تا خواننده گزارش بخوبی اهداف گزارش را درک

استفاده شده و این دو با هم هماهنگی و مطابقت داشته و در ابتدا یا انتهای جمله قرار گیرند. جملات طولانی را می توان با تفکیک آن به چند جمله کوتاه تبدیل نمود. جملات بسیار کوتاه معمولا مفهوم تاکیدی بیشتری دارند لکن در صورت استفاده مکرر موجب خستگی خواننده گزارش میشوند. همچنین از تکرار بیش از حد جملات و کلمات اجتناب شود. در زمان ویرایش گزارش کلماتی که دلالت بر شخص یا چیزی و یا فعالیت یا فرایندی ندارند یا موجب بیان و توصیف امری نمیشوند حذف گردد.

استفاده از ضمایر بنحوی باشد که تعیین شخص یا شیئی که ضمیر برای آن بکار رفته باسانی امکان پذیر باشد. علائم جداکننده کلمات، عبارات و جملات بنحو مناسب استفاده شده و بجای کلمات مبهم از کلمات صریح و روشن استفاده شود.

چارچوب گزارش حسابرسی عملکرد

در صورتیکه بخواهیم گزارش بخوبی درک شود باید یک ترتیب و ساختار منطقی داشته باشد. معمولا در گزارشهای حسابرسی عملکرد ابتدا حقایق موجود شامل شناخت واحد تحت رسیدگی، برنامه یا موضوع مورد رسیدگی، نحوه تامین مالی آن، نحوه اجرا و نتایج عملیات ذکر می شود سپس به یافته های حسابرسی پرداخته می شود این یافته ها شامل میزان دستیابی به اهداف، موارد و میزان اتلاف منابع، ناکارآمدیها، ضعف مدیریت و اجرا، و عدم رعایت قوانین و مقررات می باشد. در پایان گزارش نیز توصیه ها شامل پیشنهادات حسابرسی برای برطرف ساختن نواقص و بهبود امور و میزان صرفه جویی ها یا سایر منافع ناشی از آن مطرح می گردند.





نموده و در مراحل بعدی با مشکلی در فهم یافته‌های گزارش مواجه نشود و در هنگام مطالعه گزارش این سوال برای خواننده بوجود نیاید که گزارش چه می‌خواهد بگوید؟ معمولا صفحات خلاصه گزارش بر اساس حروف الفبا صفحه بندی میشوند. این سرفصل شامل موارد ذیل میباشد:

۱-۳-۱- نحوه شروع رسیدگی: این بخش در خصوص نحوه برنامه ریزی و اجرای حسابرسی اطلاعات لازم را ارائه می‌نماید این اطلاعات شامل مبانی قانونی اجرای حسابرسی، مقامات ارجاع کننده و برنامه ریزی کننده حسابرسی، شماره و تاریخ حکم حسابرسی، عنوان هیات یا گروه رسیدگی کننده و تعداد نفرات دخیل در حسابرسی، محل انجام رسیدگیها، دلایل انتخاب موضوع یا فعالیت جهت حسابرسی عملکرد، مدت انجام حسابرسی و موانع و مشکلات احتمالی بوجود آمده در رسیدگیها می‌باشد.

چنانچه حسابرسی در حین اجرا با تاخیرات قابل ملاحظه ای مواجه شده است باید دلایل آن توضیح داده شود، همچنین هر مشکلی که حسابرسی در ارتباط با کیفیت شواهد حسابرسی با آن مواجه بوده (خصوصا در صورت اتکا به اطلاعات ممیزی نشده) باید بصورت کامل توضیح داده شود. اطلاعاتی که بعنوان شواهد ارائه میشوند باید اصالت داشته و از تکرار شنیده ها یا اطلاعات غیر قابل اتکا اجتناب شود.

در رابطه با روش شناختی مورد استفاده باید تکنیکهای مورد استفاده برای گردآوری داده‌ها و شواهد (نحوه اجرای حسابرسی)، آزمونهای حسابرسی اجرا شده و نوع شواهدی که به آن اتکا شده (شواهد مستند، تصدیقی، فیزیکی و یا تحلیلی) توضیح داده شود.

۱-۳-۲- دامنه و اهداف رسیدگی: در این قسمت باید دامنه و اهداف حسابرسی بیان شده و مقصد و مرزهای آن و موضوعات مورد حسابرسی مشخص گردد، در صورت وجود فرضیات برای گزارش باید در این قسمت ذکر گردد. این قسمت باید بصورت شفاف دامنه رسیدگیها و نوع آن، روش شناختی مورد استفاده، نحوه انتخاب اقلام رسیدگی شده و روشهای مورد استفاده در انتخاب نمونه‌ها (بعنوان مثال نمونه گیری آماری یا انتخاب قضاوتی)، و استانداردهای مورد عمل را تعریف نماید. در صورتیکه نحوه انتخاب اقلام رسیدگی شده انتخاب قضاوتی بوده است معیارهای قضاوت در این خصوص بیان

نموده و در مراحل بعدی با مشکلی در فهم یافته‌های گزارش مواجه نشود و در هنگام مطالعه گزارش این سوال برای خواننده بوجود نیاید که گزارش چه می‌خواهد بگوید؟ معمولا صفحات خلاصه گزارش بر اساس حروف الفبا صفحه بندی میشوند. این سرفصل شامل موارد ذیل میباشد:

۱-۳-۲- دامنه و اهداف رسیدگی: در این قسمت باید دامنه و اهداف حسابرسی بیان شده و مقصد و مرزهای آن و موضوعات مورد حسابرسی مشخص گردد، در صورت وجود فرضیات برای گزارش باید در این قسمت ذکر گردد. این قسمت باید بصورت شفاف دامنه رسیدگیها و نوع آن، روش شناختی مورد استفاده، نحوه انتخاب اقلام رسیدگی شده و روشهای مورد استفاده در انتخاب نمونه‌ها (بعنوان مثال نمونه گیری آماری یا انتخاب قضاوتی)، و استانداردهای مورد عمل را تعریف نماید. در صورتیکه نحوه انتخاب اقلام رسیدگی شده انتخاب قضاوتی بوده است معیارهای قضاوت در این خصوص بیان

باید توضیح داده شود. این سرفصل شامل موارد ذیل میباشد:

۱-۲-۲-۱- دلایل و توجیحات فنی اقتصادی، اجتماعی و ... پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت

۲-۲-۲- مقایسه حجم عملیات و اعتبارات پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت با حجم کل اعتبارات و عملیات دستگاه

۳-۲-۲- تعداد زیر پروژه ها و فعالیت ها و شرح مختصری در رابطه با هر یک از آنها

۴-۲-۲- قوانین و مقررات مرتبط با اجرای عملیات پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت

۵-۲-۲- اهداف اصلی و جانبی و وظایف پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت و میزان انطباق آن با وظایف دستگاه و خط مشی و اهداف کلی دولت

۶-۲-۲- منابع اعتباری مختلف به تفکیک هر سال و شرح مختصر آن

۷-۲-۲- عملکرد اعتبارات پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت به تفکیک سالهای اجرا

۸-۲-۲- مراحل اجرای پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت از شروع آن تا پایان، و تاخیرات انجام گرفته و دلایل و آثار آن

۹-۲-۲- نحوه اجرای پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت و نحوه واگذاری کار با توجه به قوانین مقررات مربوطه

۱۰-۲-۲- وضعیت فعلی پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت و نحوه استفاده فعلی از آن

۱۱-۲-۲- میزان دستیابی به اهداف سازمان و پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت

۱۲-۲-۲- موانع و مشکلات اجرای پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت

۱۳-۲-۲- سایر موضوعات حائز اهمیت

۳-۳-۱- خلاصه نتایج : در این بخش صرفاً به نتیجه گیری اصلی و موارد اساسی نتایج عملیات پرداخته شده و از ذکر جزئیات خودداری گردد، دستاوردهای اجرای طرح یا برنامه باید بصورت کاملاً بیطرفانه و مختصر بیان شده و سپس ضعفها، نواقص و اشکالات اساسی ذکر گردد. این بخش شامل شرح مختصر عملیات اجرا شده، نتایج مثبت حاصل از اجرای عملیات، اثربخشی اجرای برنامه یا طرح و ضعفها و نواقص و اشکالات کلی و نتیجه گیری حسابرسی در خصوص عملیات میباشد.

۲- شناخت موضوع و واحد تحت رسیدگی

۱-۲- شناخت واحد اجرایی: این قسمت شامل قوانین و الزامات قانونی کلیدی حاکم بر واحد رسیدگی شده، شناخت وظایف، اهداف، مسئولیتها و اختیارات آن، سوابق آن در اجرای طرحها و برنامه های مشابه (به صورت مختصر)، تشکیلات تخصصی واحد حسابرسی شده، تعداد طرحها و برنامه ها و حجم کل اعتبارات و عملیات آن، و خط مشی ها و رهنمودهای کلی مدیریت برای دستیابی به اهداف می باشد.

۲-۲- شناخت موضوع تحت رسیدگی

در این قسمت باید اطلاعات لازم در خصوص موضوع حسابرسی شده بصورت مختصر ارائه شود تا افرادی که با موضوع مورد حسابرسی آشنائی ندارند قادر به درک مطالب ارائه شده بعدی باشند عملیات حسابرسی شده و نتایج حاصل از آن و آثار اجرای عملیات باید بصورت مختصر ارائه شود. همچنین هر مانع یا وضعیت غیر عادی یا واقعه ای که بر عملیات حسابرسی شده تاثیر گذار بوده است





۳- یافته ها و نتایج حسابرسي

این بخش یافته های حسابرسي را مطرح میسازد. یک یافته وضعیت یا شرایطی است که نیاز به اصلاح و بهبود دارد. یافته ها بایستی بصورت خلاصه بیان شده و صرفاً شامل اطلاعات و مثالهای لازم برای روشن ساختن وضعیت یا شرایط مورد نظر بوده و نتیجه گیریهای حسابرسي را پشتیبانی نموده و یا ضرورت انجام اقدامات اصلاحی را اثبات نمایند. باید توجه داشت که ابتدا یافته های با اهمیت تر و سپس یافته های دارای اهمیت کمتر مطرح شوند. یافته ها باید به زبان ساده بوده و براحتی قابل درک باشند. در ابتدای هر یافته شرح مختصری از وضعیت یا شرایط، دلایل ایجاد یا ادامه وضعیت یا شرایط، و آثار آن ارائه میگردد. معمولاً هر یافته ای دارای شرایط، علل و آثار مربوط به خود است این آثار شامل صرفه جوئیهای مالی، شناخت اتلاف منابع، صرفه جوئیهای غیرمالی و بهینه سازی کیفی عملیات میباشد که باید به مقادیر کمی و پولی تبدیل شده و در گزارش درج شوند. باید توجه داشت که در ارزیابی و تفسیر داده ها بیطرفی رعایت شده، نقطه نظرات و دیدگاههای مختلف حتی الامکان لحاظ گردد، به دلایل وضعیت ایجاد شده و کارهایی که مدیریت میتواند برای اجتناب از آثار منفی و تقویت آثار مثبت عملیات انجام رساند و شرایط و محیط اجرای عملیات اشاره شده، و در خصوص تاثیر شرایط بر اجرای عملیات بحث شود، بطور کلی هر مانع و مشکلی که بر عملکرد دستگاه تاثیر (مثبت یا منفی) گذاشته از جمله مواردی که خارج از کنترل مدیریت بوده

است ذکر گردد. تمامی یافته های حسابرسي باید در کاربرگها مستند سازی شوند.

۳-۱-۳- شرح فعالیت مورد حسابرسي

در این قسمت در خصوص فعالیت مورد حسابرسي، از جمله دستاوردهای مثبت حاصل از اجرای پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت توضیح داده میشود. این سرفصل شامل موارد ذیل میباشد:

۳-۱-۱- نیاز سنجی، امکان سنجی و اولویت

سنجی: در این قسمت نتایج بررسیها در خصوص ضرورت اجرای عملیات، هزینه های مالی (یا هزینه فرصت) که در صورت عدم اجرای آن تحمیل میشود، وضعیت و شرایط منطقه یا جمعیت هدف در صورت عدم اجرای عملیات، و اینکه آیا اجرای عملیات بهترین گزینه ممکن و در اختیار مدیریت و در اولویت اول بوده است یا خیر درج شود.

۳-۱-۲- فرایندها و نحوه اجرای عملیات پروژه

یا برنامه یا فعالیت و مکانیابی آن مورد بررسی و تحلیل قرارگیرد. در خصوص اینکه آیا محل انتخاب شده جهت اجرای عملیات و جمعیت هدف بهترین گزینه های ممکن برای اجرا بوده اند یا خیر استدلال شود.

۳-۱-۳- معیارهای برنامه که توسط مدیریت

تعیین شده است (بصورت مستند) شرح داده شود . در صورتیکه معیارهای خاصی توسط مدیریت تعیین نشده باشد و معیارها توسط حسابرسي (برای پشتیبانی یافته ها) تعیین شده باشند، لازم است توضیحات کافی در خصوص مبانی معیارها با اشاره به منابع و مراجع معتبر، داده شود تا دلایل قابل قبول بودن و مناسب و منطقی بودن معیارها مشخص شود.

از طریق بررسی گزارشهای حسابرسی و مطالعات انجام شده قبلی، بررسی خط مشی ها و روشها، انجام مصاحبه با کارکنان مسئول و افراد ذینفع و نیز اشخاص مطلع، مشاهده عملیات و تجزیه تحلیل روندها، ارزیابی کفایت منابع تخصیص یافته، و بررسی محیط یا عوامل خارجی موثر بر عملکرد صورت میگیرد. این سرفصل شامل موارد ذیل میباشد:

۱-۲-۳- ارزیابی حسابرسی از میزان دستیابی مجری به اهداف تعیین شده و بررسی تاثیر سایر عوامل در دستیابی و عدم دستیابی به اهداف

۲-۲-۳- ارزیابی حسابرسی از میزان اثر بخشی اجرای پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت. ابتدا باید آثار شرایط (وضعیت) ایجاد شده مشخص شود. در موارد ممکن باید برای روشن ساختن میزان اهمیت و قابل توجه بودن وضعیت یا شرایط ایجاد شده، مبالغ ریالی یا سایر داده های کمی را عنوان نمود. توجه به این نکته ضرورت دارد که داده های ارائه شده صحیح بوده و گمراه کننده نباشند تا یک دیدگاه متوازن و متعادل ارائه شود. نتایج بررسی را تنها در صورتی می توان بعنوان نماینده موضوع فعالیت تلقی نمود که اقلام مورد بررسی بصورت آماری نمونه گیری و انتخاب شده باشند.

۳-۲-۳- ارزیابی حسابرسی از میزان کارایی دستگاه اجرایی پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت. کارائی و بهره‌وری کارکنان، کارائی دستگاهها، تجهیزات و سایر امکانات در اختیار با توجه به جنبه های کیفی آن مورد بررسی قرار گیرد.

۴-۱-۳- کارهایی که توسط حسابرسی انجام گرفته است بیان شود. دامنه و روش شناختی مورد استفاده برای ارزیابی هر فعالیت خاص باید شرح داده شود.

۵-۱-۳- نتیجه مقایسه کارهای اجرا شده با معیارهای تعیین شده و حقایق مشخص شده در این ارتباط بیان شوند. حقایق با توجه به شرایط، وضعیت و مبادلات انجام شده، مورد اشاره قرار گرفته و نتیجه گیری حسابرسی در خصوص عدم کفایت آنها ذکر شود. معمولاً وضعیت یا شرایط گزارش شده ناشی از ضعف های موجود در الزامات تجویز شده و یا عدم رعایت این الزامات می باشد. هریک از یافته ها باید با اهمیت (دارای تاثیر کافی به منظور الزام به انجام اقدامات اصلاحی) و حاوی شواهد کافی و مربوط برای پشتیبانی نتیجه گیریهای انجام شده باشند. نتیجه گیریها باید بصورت کامل شرح داده شوند تا جای تفسیر نداشته باشند. در صورت لزوم نمونه انتخاب یا حسابرسی شده و موضوع ذیربط از برنامه، عملیات یا فعالیت حسابرسی شده ارائه گردد تا دیدگاه مناسبی از یافته ها ارائه شود.

۶-۱-۳- تعیین میزان آثار مثبت دستیابی به اهداف، یا زیان های حادث از عدم دستیابی (در صورت امکان برآورد میزان پولی این آثار مثبت و زیانها)

۷-۱-۳- شناسایی عدم مطابقت مدیریت مالی در رابطه با حسابرسی مالی

۲-۳- ارزیابی کارائی، اثربخشی و صرفه اقتصادی

ارزیابی حسابرسی از میزان کارائی، اثربخشی و صرفه اقتصادی و تعیین علل یا موانع موجود





اطلاع از الزامات قانونی، بعنوان دلیل و توجیه عدم رعایت قوانین و مقررات مطرح می شود لکن منطقی بودن این توجیهاات باید مورد ارزیابی قرار گیرد تا مشخص شود این مشکل در سطح ملی و یا در سایر ادارات نیز وجود داشته یا خیر، یعنی دستورات ابلاغ شده توسط مدیریت برای سطوح عملیاتی واضح نبوده یا اینکه این امر صرفاً مختص به موضوع مورد رسیدگی بوده است . در صورتیکه دستورات مدیریت واضح بوده است کنترل داخلی مربوط به اداره مذکور زیر سوال می رود و باید دلایل آن مشخص گردد. به هر حال چنین توجیهااتی نباید به خودی خود پذیرفته شده و در گزارش درج گردند بلکه باید پس از تجزیه تحلیل های موشکافانه در گزارش آورده شوند. همچنین نظر مقامات مسئول به هیچ وجه نباید به عنوان توجیهاات برای حذف یک یافته با اهمیت یا یک پیشنهاد اصلاحی مورد قبول واقع شود.

۳-۴-۲- نقطه نظرات موسسه حسابرسي در خصوص پاسخ ها و توجیهاات ارائه شده توسط مدیریت دستگاه

۳-۴-۲- سایر نقطه نظرات دستگاه در خصوص اجرای عملیات

۳-۵- مشخص ساختن ضعف های مهم در کنترلهای مدیریت : چنانچه در کنترل داخلی سازمان وضعی وجود دارد باید در یافته ها مورد اشاره قرار گیرد و مشخص شود آیا سازمان در سنوات و دوره های قبل به این ضعف واقف بوده است یا خیر در صورت مثبت بودن پاسخ، لازم است در گزارش، محل و تاریخ اعلام آگاهی از موضوع و دلایل ادامه وضعیت مذکور (اقدامات اصلاحی برنامه ریزی

۳-۲-۴- ارزیابی حسابرس از صرفه اقتصادی منابع بکار گرفته شده در اجرای پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت

۳-۲-۵- ارزیابی حسابرس از نحوه مدیریت پروژه ، برنامه یا موضوع فعالیت

۳-۳- اشکالات و نواقص مشخص شده در حسابرسي

اشکالات به همراه آثار آنها بصورت شفاف بیان شده و دقت شود نواقص جزئی با اغراق انعکاس داده نشود. در صورتیکه بر اساس قوانین و مقررات گزارش نمودن اعمال غیر قانونی به مراجع قضائی الزامی است به اقدامات انجام یافته در این رابطه اشاره شود. این سرفصل شامل موارد ذیل میباشد:

۳-۳-۱- ماهیت اشکالات و نواقص مشاهده شده

۳-۳-۲- ارزیابی حسابرس از دلایل ایجاد اشکالات و نواقص: دلایل بایستی مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرند تا اطلاعات واقعی در خصوص اینکه چرا شرایط مورد نظر اتفاق افتاده است مشخص شود.

۳-۳-۳- شناسایی موارد با اهمیت عدم رعایت قوانین و مقررات : در این قسمت موارد خاص مربوط به سوء استفاده یا اقدامات غیرقانونی ذکر می شود در صورتیکه این موارد در دست بررسی است به پیشرفت کار آن اشاره شود.

۳-۴- پاسخ ها و توجیهاات ارائه شده توسط مدیریت دستگاه در رابطه با اشکالات و نواقص

این سرفصل شامل موارد ذیل میباشد:

۳-۴-۱- تجزیه تحلیل انتقادی پاسخ ها و توجیهاات ارائه شده توسط مدیریت دستگاه: بعنوان مثال معمولاً در سطح عملیاتی، عدم

انجام تغییرات ضروری و اصلاح نارسائیهای موجود و بهبود عملیات ارائه شود. توصیه‌ها باید روشن، قابل اجرا (عملی)، واقع بینانه و دارای مبانی صحیح بوده و اجرای آنها مقرون به صرفه باشد همچنین توصیه‌ها باید در راستای یافته‌ها و نتایج حسابرسی پیشنهاد شده، و مشخصاً اشاره به اقداماتی داشته باشند که در وضعیت ایجاد شده وجود نداشته یا انجام نگرفته است. توصیه نباید صرفاً بیان این نکته باشد که یک مقررات یا قانون خاص رعایت گردد، و یا الزامات موجود را مجدداً تکرار نماید بلکه اقداماتی را که برای پیشبرد رعایت مقررات لازم است اعلام نماید.

لازم است هر توصیه‌ای حاوی راه حل پیشنهادی برای دلایل وضعیت ایجاد شده باشد. برآورد صرفه‌جوییهای مالی و سایر آثار مثبت مالی و غیر مالی ناشی از اجرای هر توصیه ذکر شده و افراد مسئول اجرای هر توصیه خاص (با ذکر سمت) مشخصاً مورد اشاره قرار گیرند. نظرات واحد رسیدگی شده در خصوص توصیه‌ها و پیشنهادات کلیدی بصورت مختصر بیان شده و در صورتیکه نظرات مذکور برای حسابرس و موسسه حسابرسی قابل قبول و قانع کننده بوده است این مسئله ذکر گردد، و در صورت قابل قبول و قانع کننده نبودن نظرات مذکور در خصوص دلایل آن توضیح داده شود. توصیه باید اقدام نهایی را تسهیل نموده و بصورت شفاف اقداماتی را که به منظور اطمینان از درک توصیه توسط سازمان ضرورت دارد مطرح سازد. در صورتیکه خود سازمان روش قابل قبولی از اجرای اقدامات اصلاحی را پیشنهاد داده باشد توصیه می‌تواند اجرای آن پیشنهاد

شده اجرا نشده اند، اقدامات اصلاحی در دست اجرا هستند، یا اقدامات اصلاحی اجرا شده کافی نبوده است) درج گردد. در صورت عدم دستیابی به اهداف، دلایل اثر بخش نبودن روشها و رویه‌هایی که توسط مدیریت بمنظور هدایت کارکنان و دستیابی به اهداف تدوین گردیده، مورد تحلیل قرار گیرد.

انجمن حسابداران رسمی آمریکا ضعف با اهمیت را به شرح ذیل تعریف نموده است:

«وضعیتی است که در آن طراحی یا عملکرد یک یا چند عنصر از عناصر ساختار کنترل داخلی به گونه‌ای بوده که احتمال وقوع یا کشف به موقع اشتباهات یا تخلفات مهم (نسبت به کل برنامه، وظیفه یا فعالیت مورد حسابرسی) را کاهش نمی‌دهد»

در تعیین اینکه یک ضعف با اهمیت است یا خیر باید ماهیت نواقص کنترلی و اهمیت پولی موضوع مورد حسابرسی را مورد توجه قرار داد البته این امر در برخی موارد مانند موضوعات امنیتی و بهداشت و سلامتی استثناء دارد. این نکته حائز اهمیت میباشد که بطور کلی در ضعف‌های مهم، یا اصولاً کنترل‌های داخلی تجویز نشده اند یا اگر تجویز شده اند کافی نبوده اند.

۴- توصیه‌های حسابرسی

با توجه به ارزیابیهای بعمل آمده و نتیجه گیریهای انجام شده، در صورتیکه عملیات به اهداف مورد نظر منتج شده است، خط مشیها و روشهای استفاده شده مورد تأیید قرار گرفته و در صورت عدم دستیابی، لزوم تغییر آنها بمنظور دستیابی به اهداف تعیین شده مورد تأکید قرار گیرد، و پیشنهادات عملی بمنظور





- ۳-۵- شواهد حسابرسي
- ۴-۵- کاربرگهای تنظيمی
- ۵-۵- ساير مواردی که به نظر حسابرس برای اثبات یافته های حسابرسي مفید میباشند.
- ۶-۵- لغتنامه اصطلاحات فنی

توسط سازمان باشد. این سرفصل شامل موارد ذیل میباشد:

- ۱-۴- پیشنهادات حسابرس برای اصلاح و بهبود امور و ارتقاء کارایی و اثر بخشی
- ۲-۴- پیشنهادات حسابرس برای جلوگیری از بروز و تکرار نواقص و اشکالات
- ۳-۴- پیشنهادات حسابرس در خصوص روشهای بهتر اجرای عملیات
- ۴-۴- میزان اجرای پیشنهادات، توسط دستگاه:

منابع فارسی:

- ۱- حسابرسي مدیریت در بخش عمومی، موسسه حسابرسي مفید راهبر ۱۳۷۵
 - ۲- گزارش نویسی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسي سازمان صنایع ملی، نشریه شماره ۲۷
 - ۳- شباهنگ، رضا، حسابرسي عملکرد مدیریت، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسي سازمان حسابرسي، نشریه شماره ۹۸
 - ۴- صفار، محمد جواد، حسابرسي عملیاتی، سازمان حسابرسي، نشریه شماره ۱۱۲
 - ۵- قوامی، محمد علی، استانداردهای حسابرسي دولتی، سازمان حسابرسي، نشریه شماره ۱۲۷
- منابع خارجی:

- 1- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), Auditing Standards 1995
- 2- Asian Organization of Supreme Audit Institutes (ASOSAI), Implementation Guidelines for Performance Auditing Standards 1998
- 3- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), Guidelines for Internal Control Standards 1992
- 4- Akram Khan, Muhammad, Reporting Results of Performance Audit 1992
- 5- Nizam, Javid, Value for Money Auditing of State-Owned Enterprises 1988

در این قسمت به اقدامات اصلاحی که در حین یا در نتیجه حسابرسي انجام گرفته است اشاره شود و چنانچه اقدامات اصلاحی کامل نبوده است یا صرفاً برخی از ایرادات خاص را شامل گردیده به این موضوع اشاره شود.

۵-۴- نتایج اجرای حسابرسي و پیشنهادات ارائه شده به دستگاه در صورت اجرای آن: در این قسمت نتایج حاصل از حسابرسيها و پیشنهادات ارائه شده به دستگاه در صورتیکه اجرا شده باشند ذکر میگردد.

۵- پیوستها:

جزئیات و اطلاعات تفصیلی ضروری برای مطالعه کامل گزارش در پیوستها درج و ضمیمه گزارش گردد. مواردی که در گزارش بعنوان مرجع مورد اشاره قرار گرفته اند باید در پیوستها توضیح داده شوند تا گزارش جامع بوده و برای مطالعه آن نیازی به مراجعه به متون دیگر نباشد. در مواردی که نیاز آن احساس میشود لغتنامه اصطلاحات فنی مورد استفاده در متن گزارش را میتوان بعنوان یک پیوست جداگانه ضمیمه گزارش نمود. این سرفصل شامل موارد ذیل میباشد:

- ۱-۵- تصویری از حکم حسابرسي
- ۲-۵- تصویر مکاتبات به عمل آمده

نگاهی به نقش و جایگاه دیوان محاسبات در نظام پاسخگویی مالی کشور

حامد مؤمنی - رئیس گروه برنامه ریزی شرکتها

در آن زمان به شکل گیری اولین دستگاه نظارتی مترقی در کشور انجامید. مع الوصف به اقتضاء اوضاع و احوال و شرایط کشور در آن دوره، نوع وظایف و مسئولیتهایی که برای دیوان در نظر گرفته شده اقتباسی از نهادهای کشور فرانسه بوده است. بدین ترتیب دیوان محاسبات کشور براساس قانون اساسی مشروطه ویژگیهای زیر را دارا می‌باشد.

دیوان محاسبات کشور در سال ۱۲۸۹ بموجب اصل صد و یکم، صد و دوم و صد و سوم متمم قانون اساسی مصوب ۱۲۸۶ و براساس قانون محاسبات عمومی و قانون دیوان محاسبات مصوب همان سال شکل گرفت. این خود دستاورد بسیار بزرگ انقلاب مشروطه مردم ایران به رهبری علمای اسلام بود که نظام سلطنتی را به نظامی مشروطه مشروعه تبدیل می‌کرد. با تشکیل مجلس شورا خواه ناخواه نهادهای دیگر که لازمه آن بودند نیز می‌بایست استقرار می‌یافت که تدبیر درست نمایندگان مردم

| وابستگی سازمانی | نوع نظارت | قانون اساسی |
|--------------------|---------------|---|
| وزارت مالیه* | قبل از خرج | " دیوان محاسبات مأمور به معاینه و تفکیک محاسبات اداره مالیه و تفریح حساب کلیه محاسبین خزانه است و مخصوصاً مواظب است که هیچیک از فقرات مخارج معینه در بودجه از میزان مقرر تجاوز ننموده و تغییر و تبدیل نپذیرد و هر وجهی در محل خود بمصرف برسد و همچنین معاینه و تفکیک محاسبه مختلفه کلیه ادارات دولتی را نموده اوراق سند خرج محاسبات را جمع‌آوری خواهد کرد و صورت کلیه محاسبات مملکت را باید به انضمام ملاحظات خود تسلیم مجلس شورای اسلامی نماید." |

* طبق اصل ۱۰۱ متمم قانون اساسی، اعضای دیوان محاسبات را می‌بایست مجلس شورای ملی معین می‌کرد ولی این اصل مشخص نادیده گرفته شده و وزیر مالیه رئیس و دادستان دیوان را انتخاب می‌نمود.



در ماده ۴۹ اولین قانون دیوان محاسبات مصوب ۱۲۸۹ مقرر شده بود که "دیوان محاسبات موظف است مراقب باشد که مخارج دستگاههای دولتی از بودجه مصوب تجاوز نکند." مفاد این ماده عیناً در ماده ۱۳ دومین قانون دیوان محاسبات در سال ۱۳۱۲ نیز تکرار شده است. از طرف دیگر مواد ۳۳ و ۳۸ اولین قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۲۸۹ نیز مقرر کرده بود که هیچ خرجی تأدیه نمی‌شود مگر آنکه قبلاً به امضای دیوان محاسبات رسیده باشد. و ماده ۴۳ اولین قانون دیوان محاسبات نیز مقرر می‌داشت که کلیه احکام راجعه به معاملات و امتیازات و به طور کلی هر خرجی که بر خزانه دولت تحمیل می‌شود باید تماماً در دیوان محاسبات تسجیل شود و موارد اختلاف نظر دیوان محاسبات و وزارتخانه‌ها هم در مواد ۴۴ و ۴۵ همان قانون پیش بینی شده بود. حدود وظایف دیوان محاسبات در خصوص تسجیل مخارج وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی مطابق مفاد ماده ۴۹ این قانون، شامل کنترل بودجه مصوب و جلوگیری از نقل و انتقالات غیر قانونی در آن و تطبیق مخارج با قوانین و مقررات و نظامات مقرر و همچنین اطمینان از وجود اعتبار لازم بوده است. بررسی این مواد قانونی نشان دهنده آن است که مسئولیت اصلی تطبیق خرج با قوانین و مقررات با دیوان محاسبات بوده است، هر چند تأیید دیوان محاسبات نیز رافع مسئولیت قانونی وزراء نبوده است.

دیوان محاسبات بوده است. در سال ۱۳۱۸ با تصویب ماده ۱۷ قانون متمم بودجه ۱۳۱۹ کل کشور، "اداره تطبیق اسناد و تعهدات" وزارت دارایی وقت جایگزین دیوان محاسبات در مورد کنترل اعتبارات و نظارت بر رعایت قوانین و مقررات قبل از خرج شد، و عملاً دیوان محاسبات از چرخه نظارت قبل از خرج دستگاههای اجرایی حذف گردید. تا اینکه طبق ماده ۴۵ قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۴۹ مسئولیت تأمین اعتبار و کنترل بودجه (عدم تجاوز از بودجه مصوب و مصرف اعتبارات در محل خود) به صراحت به عهده ذی‌حساب منصوب وزارت دارائی محول گردید. بدین ترتیب دیوان محاسبات تا قبل از اجرای قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۴۹ که ذی‌حسابان منصوب شدند در حدود ۱۰ سال نظارت قبل از خرج دستگاههای اجرایی را انجام می‌داده است و پس از سال ۱۳۱۹ که این وظیفه به اداره تطبیق اسناد و تعهدات وزارت دارایی و سپس در سال ۱۳۴۹ به ذی‌حسابی‌ها واگذار گردید، دیوان محاسبات همان شرح وظایف قبلی را مطابق قانون اساسی مشروطه و شیوه رایج در مرحله پس از خرج تکرار نموده و کماکان وابسته به وزارت دارائی باقیمانده است. بطور کلی تحولات قبل از انقلاب اسلامی در مقاطع سالهای ۱۲۸۹، ۱۳۱۲، ۱۳۱۹، ۱۳۴۹ و بالاخره ۱۳۵۲ در وظایف دیوان محاسبات تماماً براساس جایگاه دیوان بعنوان حسابرس داخلی قوه مجریه و وابسته به وزارت دارائی بوده است.

همانطور که گفته شد در دومین قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۱۲ نیز کماکان مسئولیت تطبیق مخارج با مقررات بر عهده

مهمترین تحول در دیوان محاسبات از ابتدای برارکانی نظیر "حق دانستن" و "حق

| سال | قانون | نظارت قبل از خرج | نظارت بعد از خرج |
|------|---|---|--|
| ۱۲۸۹ | قانون دیوان محاسبات و قانون محاسبات عمومی | وزرا و دیوان محاسبات (تشخیص و تعهد و حواله به عهده وزیر و تسجیل خرج با دیوان محاسبات) | کمیسیون ۱۲ نفره (۶ نفر از مجلس، ۳ نفر از سنا ۳ نفر از دیوان محاسبات) |
| ۱۳۱۲ | قانون دیوان محاسبات و قانون محاسبات عمومی | وزرا | دیوان محاسبات |
| ۱۳۱۹ | متمم بودجه کل کشور | اداره تطبیق اسناد و تعهدات وزارت دارایی | دیوان محاسبات |
| ۱۳۴۹ | قانون محاسبات عمومی | ذیحساب | دیوان محاسبات |

پاسخ خواهی " برای مردم استوار است . عناصر "پاسخگویی" در هر رابطه‌ای که یک طرف اعمالی را از جانب طرف دیگر به انجام می‌رساند وجود دارد . یکطرف این رابطه را مأمور و طرف دیگر را مسئول می‌نامند. مأمور کسی است که مسئول، قدرت و منابع را به امانت در اختیار او قرار می‌دهد تا وظایف خاص را به نمایندگی از او به انجام برساند. بعبارت دیگر مفهوم پاسخگویی مستلزم وجود دو طرف رابطه است : یکطرف که مسئولیت را توزیع می‌کند و طرف دیگر که آنرا می‌پذیرد و می‌داند که باید در قبال نحوه انجام این مسئولیت گزارش دهد.

در بخش عمومی اختیارات و منابع مورد استفاده توسط مجلس شورا واگذار می‌گردد که دولت در قبال مصرف آن منابع پاسخگو می‌باشد. شاید بتوان این وضعیت را برداشتی از الگوی غالب در بخش خصوصی دانست که در آن هیأت مدیره رابط بین سهامداران و

تاسیس، در سال ۱۳۵۸ با تصویب قانون اساسی جمهوری اسلامی بوقوع پیوست که طبق اصل ۵۴ ، زیر نظر مستقیم قوه مقننه قرار گرفت ، تا اصل استقلال حسابرس که یکی از اصول بنیانی استانداردهای عمومی حسابرسی اعم از بخش عمومی و بخش خصوصی محسوب می‌شود ، تحقق یابد و این نهاد که متولی امر نظارت بر اجرای بودجه پس از انجام خرج می‌باشد از حالت حسابرس داخلی در درون قوه مجریه به حسابرس مستقل در قوه مقننه تبدیل گردد.

اصولاً در کشورهای با نظامهای سیاسی مردم سالار، مردم به عنوان صاحبان اصلی حق، قدرت را از طریق انتخابات به نمایندگان قانونی خود انتقال می‌دهند . دولتهایی که در این کشورها با رأی مستقیم مردم انتخاب می‌شوند، باید در مورد مصرف منابع مالی عمومی پاسخگو باشند . مفهوم مسئولیت پاسخگویی ریشه در فلسفه سیاسی دارد و



اهداف قبلی تداوم یافته است. هر چند در روشها تغییراتی صورت پذیرفته است. منشاء این ناسازگاری را می‌توان در تشابه مفاد اصل صد و دوم متمم قانون اساسی مشروطه با اصل ۵۵ قانون اساسی فعلی دانست. یعنی هدفی که اصل ۵۵ برای رسیدگیهای دیوان برشمرده در حقیقت همان اهداف اصل صد و دوم متمم قانون اساسی مشروطه است با این تفاوت که به جای فعل «برسد» در عبارت «هیچیک از فقرات مخارج معینه در بودجه از میزان مقرر تجاوز ننموده ... و هر وجهی در محل خود بمصرف برسد» از فعل «رسیده باشد» در عبارت «هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد» استفاده شده است و بدینوسیله نظارت دیوان از مرحله قبل از خرج به مرحله بعد از خرج با اهداف مشابه منتقل شده است. در حالیکه اصولاً ترسیم اهداف مشابه حسابرس داخلی با جایگاه تعیین شده جهت دیوان محاسبات در اصل ۵۴ بعنوان حسابرس مستقل ناسازگار است. دلایل متعددی را برای این ناسازگاری می‌توان برشمرد که عمده آنها در تغییر جایگاه دیوان محاسبات از حسابرس داخلی به حسابرس مستقل و همچنین تغییرات وسیع و گسترده در سطح نظام مالی و بودجه ریزی کشور خلاصه می‌شود. ولی مسئله مهمتر اقتضاتی است که دیوان محاسبات باید بلحاظ کارکردی در ارتباط با مجلس شورای اسلامی پیدا کند. اصولاً یکی از تقسیم بندی‌هایی که درخصوص دیوانهای محاسبات در جهان صورت می‌پذیرد بر مبنای استفاده کنندگان و نهادهایی است که

مدیران اجرایی است و باید به مجمع عمومی صاحبان سهام پاسخگو باشد. بهر حال با تصویب این اصل به عنوان اصلی پیشرفته و همگام با زمان، دیوان محاسبات کشور جایگاه اصلی خود را به عنوان حسابرس مستقل با رسالتی سنگین پیدا نمود. این اصل یکی از ضرورت‌های اجتناب ناپذیر در جهت استقلال حسابرس محسوب میگردد، کما اینکه امروزه دیوان محاسبات کلیه کشورهای پیشرفته وابسته به قوه مقننه می‌باشند. علیرغم این تحول مدرن در جایگاه دیوان محاسبات کشور، نقش آن همچنان متأثر از شرح وظایف نظارت قبل از خرج آن در دوره اول باقی مانده است. این امر باعث بروز یک ناسازگاری بین جایگاه و نقش دیوان محاسبات شده است. بعبارت دیگر در جائیکه اصل ۵۴ قانون اساسی در یک اقدام موقتی دیوان محاسبات را از قوه مجریه منفک و بعنوان بازوی نظارتی در اختیار قوه مقننه قرار می‌دهد، تکرار نظارت مالی قبل از خرج توسط این دیوان بعد از مصرف منابع مالی با همان اهداف نظارتی قبل از خرج یعنی تطبیق هزینه‌های دستگاه اجرایی با قوانین و مقررات مربوط که بیانگر نوعی حسابرسی داخلی است با جایگاه حسابرسی مستقل تناسب ندارد. بر این اساس می‌توان گفت بین نقش و جایگاه دیوان محاسبات در دوره اول یعنی قانون دیوان مصوب ۱۲۸۹ و حتی در سالهای بعد تا قبل از پیروزی انقلاب بجهت وابستگی آن به وزارت دارایی سازگاری بیشتری وجود داشته است. این در حالیست که پس از انقلاب اسلامی، علیرغم تحول در جایگاه دیوان، وظایف و بعبارتی نقش آن بصورت ناسازگار با این جایگاه با همان

از حسابرسی منتفع می‌شوند. بر این اساس نوع استفاده و بهره‌مندی وزارت دارایی و امور اقتصادی از حسابرسیها با نوع بهره‌گیری مجلس شورای اسلامی کاملاً بلحاظ ماهیتی متفاوت است. بدیهی است آنچه مد نظر دستگاهی مانند وزارت دارایی و امور اقتصادی از حسابرسی داخلی است بیشتر معطوف به دو هدف تأمین اعتبار و کنترل بودجه‌ای و رعایت قوانین و مقررات

مالی است. ولی برای مجلس شورای اسلامی که مرکز تصمیم‌گیریهای مهم در خصوص تمامی امور کشور است نمی‌توان در همان حد و اندازه از حسابرسی مستقل انتظار داشت. حسابرس مستقل می‌بایست با گزارشهای خود مجلس را در تصمیم‌گیریها کمک کند. و این همان کارکردی است که در تمامی دیوانهای محاسبات وابسته به مجلس صورت می‌گیرد.

نتیجه‌گیری و پیشنهاد:

بطور کلی مشاهده می‌شود که در قانون اساسی فعلی تحول بزرگی در ارتقاء جایگاه دیوان محاسبات صورت گرفته است ولی نقش و وظایف آن کماکان در حد حسابرس داخلی قوه مجریه باقی مانده است. این ناسازگاری در فعالیتهای دیوان بصورت کم‌اثر جلوه دادن آنها ظهور پیدا کرده زیرا اصولاً تکرار کارکرد ذیحسابی دستگاههای اجرایی در مرحله پس از انجام خرج است. بعبارت دیگر نظارت مالی در کشور در شرایط موجود در مرحله قبل از خرج توسط ذیحسابیها و بعد از خرج توسط دیوان محاسبات با اهداف مشابه صورت می‌پذیرد. بطوریکه در ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ بر ذیحسابان تکلیف شده تا در موارد لزوم گزارش برخی تخلفات دستگاههای اجرایی را مستقیماً به دیوان محاسبات جهت رسیدگی در دادسرای آن اعلام دارند. این در حالی است که اصل ۵۴ قانون اساسی جمهوری اسلامی در یک اقدام مترقی جایگاه دیوان را به حسابرس مستقل قوه مقننه ارتقاء بخشیده است. و لازمه این جایگاه نقش و کارکردی متفاوت می‌باشد.

لذا بنظر می‌رسد در مقطع تاریخی فعلی که اغلب کشورهای در حال توسعه با روی آوردن به تحولات نوین در عرصه حسابرسی دولتی سعی در بهره‌گیری هر چه بیشتر از خدمات دیوانها در روند توسعه خود دارند، شایسته است دیوان محاسبات کشور نیز با بررسی همه‌جانبه نسبت به تغییر رویه‌های موجود حسابرسی به حسابرسیهایی که بتواند در تصمیم‌گیریها و سیاستگذاریها مجلس شورای اسلامی را کمک نماید، اقدامات لازم را بعمل آورد تا دیوان محاسبات کشور به عنوان مشاور و بازوی تخصصی قوه مقننه، از طریق اعمال نظارت فراگیر و عملیاتی قادر به بررسی عملکرد کلیه فعالیتهای دولت و اظهار نظر در این خصوص گردد. زیرا نظارت مجلس شورای اسلامی بعنوان مرجع وضع قوانین و اطمینان از اجرای قوانین موضوعه به نحوی که به تصویب رسیده‌اند و تحقق اهداف مورد نظر تنها با در اختیار داشتن یک دستگاه نظارتی محقق می‌گردد که کلیه فعالیتهای دولت را بطور علمی، سیستماتیک و مستمر مورد رسیدگی قرار داده و نتایج حاصله را باین علت که عملاً بر کلیه فعالیتهای دولت نظارت دارد و در جریان کم و کیف فعالیتهای انجام شده





قرار می‌گیرد، مستنداً و مستدلاً به قوه مقننه گزارش نماید. راهکار کوتاه مدت برای این تحول و بعبارتی ارتقاء نقش دیوان محاسبات کشور همسطح با جایگاه آن بهره‌گیری از "حسابرسی عملکرد" است که یکی از رموز موفقیت کشورهای توسعه یافته در رابطه با اجرای برنامه‌های مصوب می‌باشد. دیوان محاسبات کشور در شرایط موجود می‌تواند با حرکت به سمت اجرای حسابرسی عملکرد که خود فرآیندی طولانی بلحاظ تأمین و آموزش نیروی انسانی، تهیه استانداردها و اصلاحات ساختاری را می‌طلبد، اقدامات لازم بمنظور برقراری تعادل و توازن بین نقش و جایگاه خود را بعمل آورد. این گونه اقدامات نیازمند هیچ‌گونه طی مراحل قانونی نبوده و مطابق با تجربه اغلب کشورها می‌توان پس از فراهم نمودن بستر لازم برای این نوع حسابرسی در زمینه اصلاحات قانونی نیز اقدام نمود.

حسابرسی عملکرد با معیارهای صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی می‌تواند حتی در رویه مدیریت دولتی کشور نیز موثر واقع شده و آنرا به سمت اتخاذ شیوه‌ای که منجر به کاهش ضایعات، افزایش بهره‌وری، کاستن از هزینه‌ها و بالاخره تحقق اهداف مورد نظر بنحو مطلوب گردد، سوق دهد. بدین ترتیب سیستم نظارتی دیوان محاسبات از شیوه کنترل سنتی که به اعتقاد اغلب صاحب‌نظران "عامل محدودیت" شناخته می‌شود به مفهوم نوین از کنترل یعنی "عامل هدایت" تغییر یافته تا شرایط لازم برای تحقق اهداف و کسب نتایج برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب دولت فراهم گردد. بعبارت دیگر در جایی که سیستم نظارتی متمرکز بر "درون داد" یا مصرف منابع است انتقاد از دستگاهها و مدیریتهای اجرایی بجهت پائین بودن "برون داد" و اثر بخشی نتایج معنا دار نیست. لذا اگر قرار است بهره‌وری دستگاهها و شرکتهای دولتی افزایش یابد این امر مستلزم آنستکه سیستم نظارت نیز بر این امور متمرکز گردیده و آنرا از مدیریت درخواست نماید.

منابع و مأخذ

- ۱- بابا جانی، جعفر؛ "تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی" فصلنامه بررسیهای حسابداری و حسابرسی؛ شماره ۳۱، بهار ۱۳۸۲.
- ۲- دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهشهای مجلس؛ "بودجه ریزی در ایران"، ۱۳۸۱.
- ۳- حسینی عراقی، سیدحسین، "کنکاشی در قوانین مالی و محاسباتی کشور"، پژوهشکده امور اقتصادی، ۱۳۸۰.
- ۴- قانون دیوان محاسبات کشور (ق.د.م) مصوب بهمن ماه ۱۳۶۱ و اصلاحیه‌های آن منتهی به مردادماه ۱۳۷۰.
- 5- 12th UN/INIOSAI Seminar on Government Auditing, 1996, P. 31.
- 6- World Bank, Features and functions of supreme audit institutions, PREM Notes, NO. 59, October 2001.

جایگاه قانونی مصوبات دولتی

از تاریخ تصویب تا تاریخ ابطال

صادق منتی‌نژاد

فوق لیسانس حقوق جزا و جرم‌شناسی از دانشگاه تهران

مقدمه:

همانگونه که میدانیم با تقسیم وظایفی که در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران صورت پذیرفته، هر یک از ارکان و قوای نظام مملکتی دارای کارکرد و کار ویژه مخصوص به خود بوده و ضمن اینکه در انجام امور محوله مکلف به همکاری با هم می‌باشند اما اصل بر استقلال آنها از هم می‌باشد. در این تقسیم کار، امر قانونگزاری، کار ویژه اصلی مجلس بوده که جز در موارد خاص و با تجویز خود مجلس قابل تفویض نیست و امور اجرایی مملکت نیز در حوزه مسئولیت قوه مجریه و امر قضا با قوه قضاییه می‌باشد. امروزه دخالت هر یک از قوای ثلاثه در وظایف یکدیگر مذموم و ناپسند و از نظر قانونی فاقد توجیه قانونی است. اما آنچه در عمل اتفاق می‌افتد با آنچه که در نظریه و تئوری از آن صحبت می‌شود و در قوانین ذکر می‌گردد متفاوت است، آنچه موضوع بحث این سطور است اینست که دولت در معنای خاص آن یعنی قوه مجریه جهت انجام وظایف اداری خود و تامین اجرای قوانین و... با اجازه‌ایکه در اصول «۸۵» و «۱۳۸» قانون اساسی درج گردیده، اقدام به وضع آئین‌نامه، تصویب‌نامه، نظامنامه و... می‌نماید که مصوبات اخیرالذکر گاهی به علت مغایرتی که با متن و مفاد قوانین مصوب مجلس دارد و گاه به علت اینکه از حدود اختیارات قوه مجریه خارج و دخالت در کار قوای دیگر می‌باشد، غیر قانونی تلقی میشوند. باتوجه به اینکه مراجعی جهت کنترل موضوع طبق قانون وجود دارد و مصوبات مذکور را به دلایل فوق باطل و یا لغو می‌نمایند و یا توسط قضات محاکم غیرقابل اجراء می‌گردند و معمولاً بین تاریخ تصویب تا تاریخ ابطال اینگونه مصوبات مدت زمانی فاصله می‌افتد، حال باتوجه به موارد پیش گفته، این سوال مطرح می‌گردد که جایگاه قانونی اینگونه مصوبات در فاصله زمانی فوق چه بوده و چنانچه در طی این مدت ضرر و زیانی به اشخاص یا بیت‌المال وارد شود چه مرجعی پاسخگو می‌باشد و مسئولیت بعهده کیست. در سطور ذیل مختصراً به بررسی و تجزیه و تحلیل موارد فوق می‌پردازیم.

بخش اول:

ابطال مصوبات دولتی توسط هیات عمومی دیوان عدالت اداری:

همانگونه که در مقدمه گفتیم براساس قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دولت طبق اصول «۸۵» و «۱۳۸» قانون اساسی اجازه یافته نسبت به وضع آئین نامه، تصویب نامه و... اقدام نماید. در اصل «۸۵» قانون اساسی آمده است که «... همچنان مجلس شورای اسلامی میتواند تصویب دائمی اساسنامه سازمانها، شرکتها، موسسات دولتی یا وابسته به دولت را با رعایت اصل هفتاد و دوم به کمیسیونهای ذریبط واگذار و یا اجازه تصویب آنها را به دولت بدهد، در اینصورت مصوبات دولت نباید با اصول و حاکمیت مذهب رسمی کشور و یا قانون اساسی مغایرت داشته باشد، تشخیص این امر به ترتیب مذکور در اصل «۹۶» با شورای نگهبان است. علاوه بر این، مصوبات دولت نباید مخالف قوانین و مقررات عمومی کشور باشد و...» و در اصل «۱۳۸» قانون اساسی نیز آمده است که «علاوه بر مواردیکه هیات وزیران یا وزیری مامور تدوین آئین نامه های اجرایی قوانین می شود هیات وزیران حق دارد برای انجام وظایف اداری و تامین اجرای قوانین و تنظیم سازمانهای اداری به وضع تصویب نامه و آئین نامه بپردازد. هر یک از وزیران نیز در حدود وظایف خویش و مصوبات هیات وزیران حق وضع آئین نامه و صدور بخشنامه را دارد ولی مفاد این مقررات نباید بامتن و روح قوانین مخالف باشد...» و در اصل «۱۷۰» قانون اساسی آمده است که «... هرکس میتواند ابطال اینگونه مقررات را از دیوان عدالت اداری تقاضا کند» در ماده «۲۵»

قانون دیوان عدالت اداری آمده که دیوان عدالت اداری موظف است چنانچه شکایتی مبنی بر مخالفت بعضی از تصویب نامه ها یا آئین نامه های دولتی با مقررات اسلامی مطرح گردید، شکایت را به شورای نگهبان ارجاع نماید، چنانچه شورای نگهبان طبق اصل «۴» قانون اساسی خلاف شرع بودن را تشخیص داد، دیوان حکم ابطال آنرا صادر می نماید و چنانچه شکایت مبنی بر مخالفت آنها با قوانین و یا خارج از حدود اختیارات قوه مجریه بود، شکایت را در هیات عمومی دیوان مطرح نموده و چنانچه اکثریت اعضاء هیات عمومی شکایت را وارد تشخیص دادند، حکم ابطال آنها صادر میشود.^۲ آنچه مشخص است اینستکه مصوبات دولت یا مغایر با شرع مقدس اسلامی بوده یا مخالف با قوانین مصوب مجلس (و به نظر برخی، قوانین مصوب سایر دستگاههای نظام نظیر مجمع تشخیص مصلحت نظام) می باشند و یا اینکه اصولاً اینگونه مصوبات خارج از حدود اختیارات دولت می باشند. در مورد اول پس از اخذ نظر از شورای محترم نگهبان، دیوان حکم ابطال صادر می نماید، اما در موارد دیگر دیوان راساً حکم به ابطال صادر می نماید. همانگونه که قبلاً گفتیم سوال اینستکه معمولاً از تاریخ وضع اینگونه مصوبات تا تاریخ ابطال معمولاً مدت زمانی طول کشیده و مصوبه مورد اشاره معمولاً به اجراء گذاشته شده و مجریان بر آن اساس تعهدات و اقداماتی

^۲ - طبق تبصره ذیل ماده «۲» قانون تشکیل سازمان بازرسی کشور، گزارشهای بازرسی در ارتباط با آئین نامه و تصویب نامه و بخشنامه و دستورالعملهای صادره و شکایات اشخاص حقیقی و حقوقی غیر دولتی که حاکی از تشخیص تخلف در موارد فوق الذکر باشد، جهت رسیدگی و صدور رای به دیوان عدالت اداری ارسال می گردد. رسیدگی به اینگونه موارد بطور فوق العاده و خارج از نوبت خواهد بود.



مجریان برداشتی ناصواب از قوانین داشته و آنرا به مرحله اجراء گذاشته‌اند، تفسیر قانون به موارد مختومه مذکور تسری نمی‌یابد. به عبارتی شورای محترم نگهبان در نظریه تفسیری مذکور عمل مجریان و واضعان و اقدامات و تعهدات صورت گرفته بر مبنای تفاسیر و برداشتها و مصوبات خلاف قانون را به نوعی قانونی تلقی نموده‌اند. گرچه سوال و جواب فوق‌الذکر مستقیماً مربوط به موضوع مورد بحث مانست اما قدر متیقن از نظریه موصوف اینستکه شورای محترم نگهبان در این نظریه قائل به این بوده که عمل گذشته واضعان و مجریان تا تاریخ اعلام تفسیر جدید محل عمل و اتکاء می‌باشد که این اظهار نظر با تعریف حقوقدانان از قوانین تفسیری که بالاتفاق آنها را قابل عطف به گذشته می‌دانند، مغایرت دارد. بازهم شورای محترم نگهبان در پاسخ به نامه شماره ۱۸۲۴۷۷۹-۱/۱۸۲۸-۷۹/۱۰ ریاست محترم قوه قضاییه مبنی بر تفسیر اصل یکصد و هفتادم قانون اساسی از این جهت که وقتی که در مواردی توسط دیوان عدالت اداری تصویب‌نامه یا آئین‌نامه دولتی مخالف با قوانین و مقررات اسلامی یا خارج از حدود اختیارات قوه مجریه تشخیص داده میشود و رای به ابطال آنها صادر میگردد، آثار ابطال از چه زمانی مترتب بر آن موارد میشود، موضوع را در جلسه ۷۹/۱۲/۱۰ مطرح و نظریه تفسیری شورا به این شرح اعلام میشود که: «نسبت به ابطال آئین‌نامه‌ها و تصویب‌نامه‌ها و بخشنامه‌ها، اصل یکصد و هفتادم به خودی خود اقتضاء بیش از ابطال از زمان ابطال را ندارد. لیکن چون ابطال موارد خلاف شرع مستند به تشخیص فقهاء شورای نگهبان است و از مصادیق اعمال

° - نظریات تفسیری شورای نگهبان درباره قانون اساسی، تدوین جهانگیر منصور، ص ۱۱۴

را له یا علیه دولت پذیرا شده‌اند، حال پس از ابطال اینگونه مصوبات جایگاه قانونی اقدامات صورت گرفته چیست؟ آیا میتوان به تمام تعهدات موصوف به صورت یکطرفه پایان داد؟ تکلیف واضعان اینگونه مصوبات چیست؟ و با مجریان چکار می‌توان کرد؟

متأسفانه این بحث از لحاظ نظری تاکنون مورد مذاقه قرار نگرفته و اینجانب در هیچیک از کتب حقوقی اظهار نظر علمای رشته موصوف را که این موضوع را مطرح کرده باشند ندیدم ولی اخیراً دستگاههای ذیربط نظام در قالب آراء و احکام صادره وارد موضوع شده که به ترتیب آنرا بررسی می‌نماییم.

در سال ۱۳۷۳ ریاست محترم جمهوری وقت در نامه شماره ۷۸۱۰۸-۷۳/۱۲/۲۲ در یک سوال تفصیلی از شورای محترم نگهبان استعلام می‌نماید که در گذشته قوانینی وضع گردیده و از قوانین موصوف مجریان تفاسیر و برداشتهایی داشته و تبعاً مصوبات و بخشنامه‌هایی هم در این زمینه وضع و صادر گردیده که بعداً پس از تفسیر قانون توسط مرجع ذیصلاح اشتباه برداشت و واضعان و مجریان مصوبات و بخشنامه‌ها ظاهر می‌گردد. در ادامه سوال گفته‌اند که از آنجائیکه مصوبات و بخشنامه‌های موصوف مورد ایراد ریاست محترم جمهوری^۴ و ریاست محترم مجلس شورای اسلامی قرار نگرفته، تکلیف اینگونه مصوبات در طی سالیان تصویب تا زمان تفسیر چیست؟ که شورای محترم نگهبان در پاسخ طی نامه شماره ۷۶/۲۱/۵۸۳-۷۶/۳/۱ با لحنی مصلحت‌آمیز اعلام میدارد که اگر

۴ - طبق اصل «۱۲۶» قانون اساسی سال ۱۳۵۸ هیات دولت مکلف بود آئین‌نامه‌ها و تصویب‌نامه‌ها را پس از تصویب جهت اطلاع ریاست محترم جمهوری به مشارالیه ابلاغ تا در صورتی که آنها را خلاف قوانین بیابد جهت اصلاح آنها را به هیات دولت بفرستد که این وظیفه در سال ۶۸ با بازنگری قانون اساسی از ریاست جمهور سلب و به ریاست مجلس محول شد.



اینکه این رای هیات عمومی دیوان از لحاظ اجرایی تا چه حدی موقعیت اجرایی پیدا کند، جای بحث این مقاله نیست اما از منظر و منطق حقوقی نگارنده معتقد است که رای هیات عمومی دیوان عدالت اداری اولاً منطبق با اصول و مفاهیم حقوقی بوده زیرا صدور حکم ابطال کاشف از بطلان امر خلاف قانون از ابتدای وضع بوده و به عذر مشکلات اجرایی و عملی نمیتوان اصول را نقض نمود و حکم به اثر بطلان از تاریخ بطلان صادر نمود ثانیاً چنین رویه‌ای باعث میشود دولت و وزراء در وضع تصویب‌نامه و بخشنامه با فراغ بال و بدون هراس از ابطال، اقدام به وضع مصوباتی خلاف قانون و خارج از حدود اختیار نموده و اطمینان داشته باشند که در صورت ابطال اینگونه مصوبات هیچ مسئولیتی متوجه آنها نیست و با این کار عملاً ضمن نقض اصل تفکیک و استقلال قوا، موجبات نقض وظیفه قانونگزاری مجلس را فراهم می‌نمایند. برای اهمیت امر کفایت بدانیم که روزانه چه تعداد تصویب‌نامه و بخشنامه صادر و چه تعداد آنها پس از مدتی باطل میشود. شاید همین دغدغه قبلاً وجود داشته که قانونگذار در ماده «۲۸۰» قانون مجازات عمومی سابق که الان منسوخه گردیده مقرر داشته که «هرگاه یکی از وزراء یا مستخدمین دولتی در هر رتبه و مقامی که باشد بوسیله وضع نظامنامه یا تصویب‌نامه یا صدور متحدالمال (بخشنامه) و اوامر کتبی دیگر و یا اعمال آنها بدون امر کتبی مقامات مافوق قانون را تفسیر دهند یا تغییر نمایند و یا در اجراء آنها تبعیض کنند از خدمات دولتی منفصل خواهند شد».

از آنجائیکه عمل به نظریه تفسیری شورای نگهبان مشکلاتی را ایجاد نموده بود، مجدداً ریاست محترم دیوان عدالت اداری طی نامه شماره ۱۸۱۷۵/د/۴۱-۸۳/۹/۲۶- به عنوان شورای محترم نگهبان، ضمن اعلام تشکیک در

اصل چهارم قانون اساسی می‌باشد، فلذا ابطال از زمان تصویب آنها خواهد بود» همانطوریکه ملاحظه میشود، شورای نگهبان در این نظریه ضمن تفکیک و تقسیم مصوبات به خلاف شرع و خلاف قانون، موارد دسته اول را علی‌الطلاق و از تاریخ تصویب غیر قابل اجراء و بی‌اثر ولی موارد دسته دوم را که ابطال آنها راساً توسط دیوان عدالت اداری صورت می‌پذیرد، از تاریخ ابطال غیر قابل اجراء دانسته‌اند. با این تفسیر باید گفت دولت و مجریان باید پایبند مصوبات خلاف قانون خود از تاریخ تصویب تا تاریخ ابطال باشند و اصولاً باید گفت با چنین مصوباتی همانند مصوبات قانونی باید برخورد کرد و گویی اصولاً آنها مغایرتی با قوانین نداشته‌اند و هیچگونه مسئولیتی نیز متوجه واضعان و مجریان آنها نمی‌باشد. اما از طرفی هیات عمومی دیوان عدالت اداری در رسیدگی به پرونده کلاسه ۳۸۱/۸-۲۲۹ موضوع رسیدگی به بخشنامه شماره ۲۸۵/۱۲۶۹-۳۰/۵-۸۱/۲/۲۲ سازمان امور مالیاتی کشور، ضمن رد استدلال شورای نگهبان و نظریه تفسیری مارالذکر طی دادنامه شماره ۲۲۸-۲۲۷-۲۲۶-۸۲/۶/۱۶ اعلام داشته که

«... آثار حقوقی مترتب به تشخیص مغایرت مصوبات دولتی با قانون و صدور حکم ابطال آنها کاشف از بطلان مصوبه مورد اعتراض و قهراً متضمن مغایرت و بی‌اعتباری آن از تاریخ تصویب است و ادعای تاثیر و اعتبار امر ابطال مصوبه از تاریخ صدور حکم ابطال که در واقع و نفس‌الامر به منزله تایید عدم مخالفت آن با قانون و تصدیق اعتبار آن قبل از صدور حکم هیات عمومی دیوان می‌باشد، با هدف و حکم قانونگذار و اصول مسلم حقوقی منافات دارد...»

ضمن ابلاغ برای اجرا به اطلاع ریاست مجلس رسیده تا در صورتیکه آنها را خلاف قوانین بیاید آنها را با ذکر دلیل برای اصلاح و تجدیدنظر به دولت ارسال نماید. در سال ۱۳۶۸ قانون نحوه اجرای اصول «۸۵» و «۱۲۸» قانون اساسی تصویب و در ماده واحده مذکور مقرر گردید «تصویبنامه‌ها و آئین‌نامه‌های دولت و مصوبات کمیسیونهای مذکور در اصل «۱۲۸» و نیز مصوبات موضوع اصل «۸۵» قانون اساسی به اطلاع رئیس مجلس میرسد. در صورتیکه رئیس مجلس آنها را خلاف قانون تشخیص دهد، نظر خود را با ذکر دلیل به دولت اعلام می‌نماید. چنانچه این قبیل مصوبات بعضاً یا کلاً خلاف قانون تشخیص داده شوند، حسب مورد هیات وزیران یا کمیسیون مربوطه مکلف است ظرف یک هفته پس از اعلام نظر رئیس مجلس نسبت به اصلاح مصوبه اقدام و سپس دستور فوری توقف اجراء را صادر نماید» در سال ۷۸ قانونگذار، قانون الحاق «۵» تبصره به قانون نحوه اجرای اصول «۸۵» و «۱۲۸» قانون اساسی مصوب ۶۸ را در تاریخ ۷۸/۱۲/۸ تصویب نمود. در تبصره «۳» الحاقی مقرر گردید «مصوبات دولت و کمیسیونهای مربوط در مورد اصل «۸۵» و «۱۲۸» قانون اساسی باید ظرف مدت یک هفته از تاریخ تصویب ضمن ابلاغ برای اجراء به اطلاع رئیس مجلس شورای اسلامی برسد» و در تبصره «۴» الحاقی مقرر شده که «چنانچه تمام یا قسمتی از مصوبه مورد ایراد رئیس مجلس قرار گیرد و پس از اعلام ایراد به هیات وزیران، ظرف مدت مقرر در قانون نسبت به اصلاح یا لغو آن اقدام نشود، پس از پایان وقت مذکور حسب مورد تمام یا قسمتی از مصوبه مورد ایراد ملغی‌الآثر میشود».

ابهاماتی که نگارنده در قسمت اول مطرح نمود در این بخش نیز تا حدودی وجود دارد. یعنی

میانی حقوقی تفصیل و تفکیک بعمل آمده توسط شورای نگهبان (مصوبات خلاف شرع و مصوبات خلاف قانون یا خارج از اختیار قوه مجریه) اعلام داشته که بسیاری از قضات معتقدند که برخلاف نقض مصوبه یا لغو آن که علی‌الاصول باید اثر آن از زمان تصمیم‌گیری باشد، معنی ابطال اعلام بی‌اعتباری تصمیم از بدو زمان تصویب همان مصوبه می‌باشد. همچنین در نامه صدرالذکر اعلام شده که آیا منظور آن شورای محترم در رابطه با عطف به ماسبق نشدن احکام ابطال دیوان، ملاک زمان محاسبه و تطبیق مصوبه ابطال شده بر مصادیق است یا زمان اجرای عملی آنها؟ و به عبارت روشنتر آیا منظور شورای محترم از اینکه اثر ابطال از زمان ابطال است این است که مصوبات ابطال شده نسبت به زمان گذشته حتی اگر در گذشته اجرا نشده باشد مطلقاً معتبر و لازم‌الاجراست و الان باید به مرحله اجرا درآید یا اینکه منظور این است که موارد اجراء شده و عمل شده ابطال نمی‌گردد که شورای محترم نگهبان بدون اینکه در خصوص سوال اول پاسخ جدیدی ارائه دهند، طی نظریه تفسیری شماره ۸۳/۳۰/۹۴۸۶-۸۳/۱۱/۷ اعلام داشته که «اجرای مصوبه ابطال شده در مواردی که به مرحله اجراء در نیامده و نیز تصویب مصوبه‌ای به همان مضمون و یا مبتنی بر همان ملاکی که موجب ابطال مصوبه شده است، مانند عدم مجوز قانونی، بدون اخذ مجوز جدید، برخلاف نظریه تفسیری شورای نگهبان است». بنابراین همانگونه که ملاحظه می‌شود شورای نگهبان از نظریه اولیه خود عدول ننموده و کماکان بر همان نظر استوار است.

بخش دوم: لغو مصوبات دولتی توسط هیات بررسی و تطبیق

در مقدمه گفتیم که در اصول «۸۵» و «۱۲۸» قانون اساسی آمده است که مصوبات دولتی



مجلس نمی‌باشد، گرچه خروج وضع مصوبات دولتی از حدود اختیارات دولت به نوعی روی دیگر سکه بوده و حاکی از مخالفت آنها با قوانین عمومی می‌باشد.

لازم به ذکر است اخیراً ریاست مجلس شورای اسلامی طی استعلام مشروحتی از شورای محترم نگهبان خواستار روشن نمودن حوزه صلاحیت ریاست مجلس در اصل ۱۳۸ قانون اساسی گردیده و اعلام داشته در اصل ۱۳۸ صلاحیت اعلام نظر ریاست مجلس محدود به چهار مورد زیر که هیات وزیران طی آنها اقدام به وضع تصویبنامه می‌نماید گردیده:

- ۱- وضع تصویبنامه جهت اجرای قوانین
- ۲- وضع تصویبنامه جهت انجام وظایف اداری
- ۳- وضع تصویبنامه جهت تامین اجرای قوانین
- ۴- وضع تصویبنامه جهت تنظیم سازمانهای اداری.

ایشان در نامه فوق به عنوان شورای محترم نگهبان اعلام نموده که هیات وزیران ضمن استناد به اصل ۱۳۸ قانون اساسی امری را به کمیسیونهای مربوطه محول نموده که خارج از محدوده چهارگانه مذکور در اصل ۱۳۸ است و کمیسیون مذکور نیز بعضاً خارج از چارچوب محوله توسط دولت و یا زائد بر آن اقدام به وضع تصویبنامه یا آئین‌نامه می‌نماید، استعلام ریاست مجلس این بوده که آیا هیات بررسی و تطبیق که زیر نظر ریاست مجلس شورای اسلامی فعالیت می‌کند می‌تواند در خصوص تصویبنامه‌هایی که خارج از چهار مورد فوق است یا در مورد تصویبنامه‌ها و آئین‌نامه‌های مصوب کمیسیونهای هیات دولت که خارج از محدوده

در صورتیکه مصوبات دولتی از طرف ریاست مجلس (از طریق هیات بررسی و تطبیق تحت نظر ایشان) مورد ایراد قرار گرفته و در نهایت اصلاح و یا لغو شوند، مشخص نیست به مصوبات خلاف قانون موصوف از تاریخ تصویب تا زمان لغو یا اصلاح چه اثری مترتب است. اگر بپذیریم که مصوبات موصوف از تاریخ تصویب به لحاظ مخالفتی که با قانون داشته‌اند بی‌اثر بوده‌اند، بنابراین باید تمام آثار آنرا در فاصله زمانی موصوف بی‌اثر بدانیم. اما لحن قانونگذار در این قسمت به نحو است که اظهار نظر صریح را مشکل می‌نماید، زیرا قانونگذار در این قسمت از ابطال صحبتی ننموده، بلکه اشاره به لغو آنها نموده است و از کلمه لغو چنین متبادر به ذهن می‌شود که اثر آن صرفاً از تاریخ لغو بوده و مصوبات موصوف تا آن تاریخ لازم‌الاجراء می‌باشند. از طرفی معمولاً چون اینگونه مصوبات ظرف یک هفته برای اطلاع ریاست مجلس ارسال میشوند معمولاً فاصله زمانی تاریخ تصویب و تاریخ لغو و اصلاح بسیار کوتاهتر می‌باشد. نگارنده در این بخش نیز با عنایت به استدلالات قسمت اول معتقد است، از آنجائیکه به هیچ امر لغو شده و خلاف قانونی نمیتوان اثر قانونی بار نمود، بنابراین در صورت لغو مصوبات دولتی توسط ریاست مجلس تمام آثار و اقدامات و اعمال صورت گرفته به اتکاء مصوبات خلاف قانون موصوف بی‌اثر می‌گردند. اضافه می‌نماید استنباط نگارنده اینست که برخلاف صلاحیت دیوان عدالت اداری که هم ناظر به بررسی مطابقت یا مغایرت مصوبات دولت با قوانین و دخول و خروج آنها در حوزه اختیارات دولت می‌باشد، صلاحیت ریاست مجلس صرفاً محدود به اینستکه آیا مصوبات دولتی با قوانین مطابقت دارد یا خیر و اینکه این مصوبات از حدود اختیارات دولت خارج می‌باشد یا نه در حیطه صلاحیت ریاست

بخش سوم: تکلیف قضات به عدم اجراء مصوبات دولتی خلاف قانون:

در اصل «۱۷۰» قانون اساسی آمده است که «قضات دادگاهها مکلفند از اجرای تصویب‌نامه‌ها و آئین‌نامه‌های دولتی که مخالف با قوانین و مقررات اسلامی یا خارج از حدود اختیارات قوه مجریه است خوددار کنند...» این قسمت از بحث ایرادات عملی مطروحه در بخشهای سابق‌الذکر را نداشته، زیرا تکلیف قاضی در عدم اجراء این مصوبات و حکمی که در این راستا صادر می‌نماید، چون محدود و منحصر به همان پرونده و همان دعوی مطروحه می‌باشد و سایر قضات تکلیفی در تبعیت از آن ندارند، بنابراین آثار کلی و عمومی بر حکم وی مترتب نیست، اما در اینجا نیز این بحث مطرح است که در خصوص همان دعوی مطروحه، قاضی دادگاه در صورت درخواست خواهان پرونده چه تصمیمی راجع به مصوبه دولتی از تاریخ تصویب تا تاریخ صدور حکم اتخاذ می‌نماید؟ پاسخ به این سوال بسیار مشکل بوده، زیرا چنین مصوبه‌ای هنوز نه باطل شده و نه لغو گردیده و در چنین صورتی مشخص نیست آیا قاضی میتواند آثار مصوبه مورد اشاره در فاصله زمانی مورد بحث را نادیده گرفته و با صدور یک حکم، حقوقی را برای خواهان لحاظ و تکالیفی را متوجه دولت نماید؟ آنچه که از متن اصل ۱۷۰ قانون اساسی استنباط میشود اینستکه قاضی دادگاه چنین اختیاری را ندارد و تنها وظیفه قاضی در چنین دعوایی آنستکه از مصوبه دولتی خلاف قانون چشم‌پوشی نماید.

چهارگانه فوق است اعلام نظر کند که شورای نگهبان طی نظریه تفسیری شماره «همانطور که مصوبات دولت خارج از موارد چهارگانه مذکور در اصل ۱۳۸ قانون اساسی برخلاف قانون اساسی و خارج از حدود و اختیارات دولت است، رسیدگی به اینگونه مصوبات هم خارج از حدود اختیارات ریاست مجلس است» از طرف دیگر شورای نگهبان در پاسخ به استعلام ریاست مجلس شورای اسلامی مبنی بر اینکه در رابطه با اصل ۱۲۷ قانون اساسی چنانچه تصویب‌نامه‌های مربوط به تعیین نماینده یا نمایندگان ویژه ریاست جمهوری، اختیاری‌بیش‌از‌امور اجرایی به نماینده یا نمایندگان مذکور اعطا کرده باشد آیا ریاست مجلس می‌تواند اینگونه مصوبات را مغایر با قانون اعلام کند و مراتب را جهت اصلاح یا لغو قسمتهای مغایر اعلام نماید، طی نظریه تفسیری ۸۱/۳۰/۲۱۲۴-۸۱/۱۰/۲ اعلام داشته «اصل ۱۲۷ مربوط به امور اجرایی است و شامل تصویب‌نامه‌ها و آئین‌نامه‌ها و اساسنامه‌ها نمیشود و منحصرأ شامل تصمیمات خواهد بود. بنابراین تبصره الحاقی ماده ۲۹ (آئین‌نامه داخلی هیات دولت) که مقرر نموده است تفویض اختیار دولت، موضوع اصل ۱۲۷ قانون اساسی به نماینده یا نمایندگان ویژه رئیس‌جمهور محدود به امور اجرایی است، وافی به مقصود است لیکن تصویب‌نامه هیات وزیران که طی آن نماینده یا نمایندگان با اختیارات مشخص تعیین می‌نماید از مصادیق تصویب‌نامه اصل ۱۳۸ قانون اساسی می‌باشد و لازم است این تصویب‌نامه‌ها ضمن ابلاغ برای اجراء به اطلاع رئیس مجلس شورای اسلامی برسد تا در صورتی که آنها را برخلاف قوانین بدانند با ذکر دلیل برای تجدیدنظر به هیات وزیران بفرستد»





سیستمهای خبره یا هوشمند (Expert system) و

نقش آنها در بهبود تصمیم گیری

آقایان محمد رضا عبدلی (دانشجوی دکترای حسابداری) ، علی اکبر نادعلی و محمد صلواتی

دیوان محاسبات استان سمنان

مقدمه :

توسعه روز افزون کاربرد کامپیوترها در تمامی عرصه های دانش بشری و از جمله حسابداری و امور مالی زمینه های تازه ای از کاربرد فن آوری جدید را پدید آورده است. سیستمهای خبره یکی از آخرین دستاوردهای این پیشرفت سریع است. سیستمهای خبره با استفاده از دانش و آگاهی متخصصین مالی و ترکیب آن با فن آوری روز ، مجموعه دانش و تجربه کارشناسان را به صورت نرم افزارهای «راهنمای تصمیم گیری» در اختیار افراد غیر متخصص و کم تجربه قرار می دهد و بدین وسیله می تواند نقش قابل توجهی در بهبود تصمیمات آنها ایفا کند .

تشریح موضوع :

سیستم خبره چیست ؟

سرانگشتی در کار خود بهره می برد این یافته مقدمه پیدایش سیستم خبره بود . سیستم خبره با اخذ این قواعد سرانگشتی از متخصصین و به تعبیری با تبدیل فرآیند استدلال و تصمیم گیری متخصصین به برنامه های کامپیوتری می تواند به عنوان ابزار راهنمای تصمیم گیری در اختیار غیر متخصص و حتی متخصصین کم تجربه قرار گیرد . حالا اگر بخواهیم تعریفی از سیستمهای خبره ارائه دهیم می توان گفت « سیستمهای خبره برنامه های کامپیوتری هستند که با استفاده از قواعد مورد استفاده متخصصین به حل مسائل در زمینه ای خاص می پردازند بسیاری از افراد قبل از اولین برخورد با کامپیوترها و استفاده از آنها گمان می کنند کامپیوترها ماشینهای متفکرند که قادرند چاره همه مشکلات و حتی مسائل حل نشده را بیابند و راهنمای بشر باشند اما همه ما پس از مدتی آشنایی با کامپیوترها در می یابیم که تصورات

از اوایل دهه ۱۹۵۰ و همراه با پیدایش نخستین کامپیوترهای دیجیتال فکر بلند پروازانه ای که همواره ذهن دانشمندان را به خود مشغول کرده ، ایجاد « هوش مصنوعی » است که به زبان ساده ، هوش مصنوعی ماشینی است که می تواند فکر کند بنابر این اگر بتوان با استفاده از پیشرفتهایی که در دنیای کامپیوترها به وقوع پیوسته ماشینی را بوجود آورد که قادر باشد عملیات مغز انسان را شبیه سازی کند شاید بتوان به آرزوی فریبنده هوش مصنوعی قیز دست یافت در دهه ۱۹۷۰ ، ادواردیگن بام در دانشگاه استنفورد به دنبال کشف روش حل مسئله ای بود که خیلی کلی و همه منظوره نباشد . محققین دریافتند که یک متخصص معمولاً دارای تعدادی رموز و فوت و فن خاص برای کار خود می باشد و در واقع از مجموعه ای از شگردهای مفید و قواعد

افرادی که به نحوی با ایجاد یا استفاده از سیستم های خیره سر و کار دارند عبارتند از کار بر ، متخصص و مهندس دانش . کاربر کسی است که برای حل مسئله و مشکل خود به سیستم خیره رجوع می کند او داده هایی را در مورد مسئله ای که با آن مواجه شده است در اختیار سیستم می گذارد و در انتهای کار استنتاجات و قضاوت سیستم را دریافت می کند البته کاربر می تواند از سیستم سؤالاتی در مورد نحوه استنتاج آن بپرسد و برای او مشخص شود که سیستم خیره چگونه به چنین نتیجه ای رسیده است سیستم های خیره می تواند روش استدلال خود را برای کاربر توضیح دهند . مجموعه ارتباطات میان سیستم و کاربر انجام می شود .

متخصص ، دومین جزء انسانی مرتبط با سیستم خیره است او کسی است که دانش و تجربه خود را در اختیار سیستم خیره می گذارد معمولاً افراد خیره می توانند به سادگی توضیح دهند که چگونه تصمیم می گیرند برای آنکه بتوان قواعد تصمیم گیری مورد استفاده متخصصین را در پایگاه دانش سیستم خیره گردآوری کرد از توان و تخصص فرد سوم مرتبط با سیستم خیره یعنی مهندس دانش استفاده می شود او یافته هایش از افراد متخصص را به قواعد مورد استفاده در سیستم خیره تبدیل می کند .

۲) جزء دوم سیستم خیره پایگاه های اطلاعاتی آن است که عبارتند از پایگاه دانش و پایگاه داده های ارائه شده توسط کاربر همانطور که توضیح داده شد پایگاه دانش مجموعه قواعد مورد استفاده در استدلالهای تخصصی است که به کمک مهندس دانش از

اولیه همه تازه واردان به دنیای کامپیوتر خیالی بیش نبوده است . امروزه سیستم های خیره عمدتاً تا اندازه ای به آن خیالها جامه عمل پوشانده است . وجه تمایز اصلی سیستم های خیره نسبت به برنامه های کاربردی گذشته آن است که از استدلال مبتنی بر استنباط و استنتاج استفاده می کند در برنامه های کاربردی معمولی دارای الگوریتم و روش حل مسئله ثابتی هستیم اما در روشهای شهودی می توان با آزمون و خطا مسائل دشوارتری را حل کرد و به جواب رضایتبخش رسید .

سیستم خیره چگونه کار می کند ؟

برای آشنایی با نحوه عملکرد سیستم های خیره باید اجزای تشکیل دهنده آن را بشناسیم سیستم های خیره می توانند تصمیمات تخصصی اتخاذ کنند و برای انجام این کار همانطور که گفته شد از استدلال مبتنی بر استنباط و استنتاج استفاده می کنند . یک سیستم خیره برای آنکه قادر باشد اعمال فوق را انجام دهد باید حداقل دارای دو جزء اصلی باشد :

۱- پایگاه دانش (knowledge Base) و ۲- دستگاه استنتاج (Inference engine)
برای آنکه درک بهتری از اجزاء و روابط یک سیستم خیره داشته باشیم می توانیم این اجزاء را به چند دسته تبدیل کنیم :

۱- افراد مرتبط با سیستم خیره

۲- پایگاه های اطلاعاتی یک سیستم خیره

۳- دستگاه استنتاج

۴- رابط کاربر

۱) افراد مرتبط با سیستم خیره :





۴) چهارمین جزء اصلی یک سیستم خبره، رابط کاربر است منظور از رابط کاربر مجموعه ای از تجهیزات و نرم افزار است که بصورت کانال ارتباط کاربر و سیستم خبره عمل می کند یعنی به کاربر امکان ارائه اطلاعات مربوط به مسئله مورد نظر به سیستم را می دهد و از طرف دیگر استنتاجات سیستم را در اختیار کاربر می گذارد.

اکثر سیستمهای خبره مبتنی بر استفاده از قواعد استنتاج (Rule - Based) هستند. در این سیستمها مجموعه ای از قواعد « اگر - پس » وجود دارد. قسمت (اگر) در هر قاعده نمایانگر موقعیتی است که در آن قرار داریم و قسمت (پس) نشاندهنده پاسخ مربوطه است. مثالی ساده برای این نوع قواعد می توان مطرح « اگر شواهد موجود نشاندهنده وضعیت وخیم نقدینگی باشد، پس وضع نقدینگی نیازمند بهبود و اصلاح است » این نوع قواعد را می توان مستمراً به پایگاه دانش افزود یا در موارد لزوم از آن حذف کرد بنابراین مجموعه دانش در سیستم خبره می تواند دائماً در معرض اصلاح و تجدید نظر باشد. نوع دیگری از سیستم های خبره مبتنی بر مثالهای آموزنده اند این سیستم ها به جای استفاده از قواعد از مثالهای ثبت شده در پایگاه دانش استفاده می کنند وقتی مثالهایی به اندازه کافی در پایگاه دانش جمع شده و مثلاً همگی نشان دهنده نسبت بد نقدینگی و گردش بر موجودیها و نتیجتاً وضعیت وخیم نقدینگی باشد آنگاه سیستم می تواند از مجموعه این مثالها دست به استقرار زده و قاعده ای را با همان ساختار « اگر - پس » بوجود آورد.

افراد متخصص گردآوری شده است داده های مورد ارائه توسط کار بر نیز مجموعه ای از داده های واقعی مربوط به یک مورد خاص و سؤال برانگیز است که با ارائه آن به سیستم خبره تلاش می کند قضاوت سیستم خبره را در پاسخ به این سؤال و مورد خاص بدست آورد.

۳) جزء سوم یک سیستم خبره دستگاه استنتاج است دستگاه استنتاج در واقع قلب یک سیستم خبره است یک نظام پیچیده که قواعد استنتاج را که بصورت مجموعه ای از قواعد « اگر پس است » برای یافتن پاسخ یا قضاوت نهایی بکار می گیرد چیزی که سیستم خبره را سیستم خبره می کند روشی است که این قواعد بر اساس آن مورد پردازش قرار می گیرند. دستگاه استنتاج برای رسیدن به قضاوت می تواند به دو صورت عمل کند و در واقع از سلسله مراتب قواعد استدلال به دو طریق عبور کند یکی از دو شیوه روش استدلال پیش بینی رو است که از داده ها شروع می کند و به نتیجه می رسد یعنی با در نظر گرفتن داده های مربوط به موضوع مورد سؤال از (اگر) ها شروع کرده و به نتایج یا (پس) های مناسب می رسد به عبارت دیگر در زنجیره پیش رو از مقدمات به نتایج می رسیم، روش دوم استنتاج آن است که از نتایج شروع می کند و برای چنان نتایج مشخص بدنبال مقامات یا شرایط اولیه مناسب می گردد به عبارت دیگر نقطه شروع (پس) ها هستند و از آنها به (اگر) ها دست می یابد روش اول استنتاج را روش مبتنی بر داده و روش دوم را روش مبتنی بر هدف می خوانند.

استفاده گروه‌های مختلفی از تصمیم‌گیرندگان نظیر مدیران شرکتها و سازمانها، حسابداران، تحلیلگران مالی، کارشناسان مالیاتی و بالاخره عامه مردم قرار می‌گیرد حتی متخصصین و کارشناسان حوزه‌های مختلف دانش حسابداری و مالی از این نرم افزارهای پر جاذبه به عنوان وسیله‌ای برای یافتن « حدس دوم » و اطمینان بیشتر نسبت به یافته‌ها و قضاوت‌های شخصی خود استفاده می‌کنند.

کاربردهای مختلفی از سیستمهای خبره را در سه زمینه حسابداری، حسابداری مدیریت و امور مالیاتی بشرح ذیل می‌باشد:

الف) حسابرسی: ارزیابی ریسک - تهیه برنامه حسابرسی - فراهم آوردن کمکهای فنی - کشف تقلبات و جلوگیری از آنها

ب) حسابداری مدیریت: قیمت گذاری محصولات و خدمات - تعیین بهای تمام شده - طراحی سیستمهای حسابداری - بودجه بندی سرمایه‌ای - انتخاب روش حسابداری - ارزیابی اعتبار - ایجاد و برقراری کنترل

ج) امور مالیاتی: توصیه‌های مالیاتی - محاسبه مابه‌التفاوتهای مالیاتی - برنامه‌ریزی مالی شخصی.

تحلیلگران مالی نیز امروزه یکی از استفاده‌کنندگان سیستم‌های خبره هستند به هنگام بررسی وضعیت مالی یک شرکت یا مشتری معین، تحلیلگران مالی در کنار برداشت خود از داده‌های مالی، نظر سیستم خبره را نیز به عنوان یک نظر تخصصی اضافی در اختیار دارد و در مواردی که این نظر یا قضاوت دوم با نظر خود او مخالفتی داشته باشد تلاش

زمینه‌های مناسب برای کاربرد سیستم‌های خبره:

در یک دید کلی همه سیستمهای اطلاعاتی و مشاوران متخصص ابزارهای کمک به تصمیم‌گیرنده و طبعاً هیچیک نمی‌توانند جایگزین تصمیم‌گیرنده‌ای شوند که مسئولیت عواقب تصمیماتش را خود بر عهده دارد. انواع تصمیماتی که افراد اتخاذ می‌کنند طیفی از کاملاً ساخت یافته تا ناساخت یافته را در بر می‌گیرد. کاربرد سیستمهای خبره در مواردی است که با مسائل ساخت یافته‌ای سروکار داریم که دائماً باید در مورد آنها تصمیم‌گیری شود اما در فرآیند تصمیم‌گیری از استدلال سیستمهای خبره در زمینه‌های بسیار متنوعی کاربرد خود را یافته‌اند برخی از این زمینه‌ها عبارتند از حسابداری، تجزیه و تحلیل‌های مالی پزشکی (تشخیص بیماری)، آنژیوگرافی، باستان‌شناسی، تولید و فرهای سیلیکونی و انواع خاصی از رادیوگرافی در زمینه‌های مختلف دیگری نیز سیستمهای خبره پدید آمده‌اند نظیر: مشاوره حقوقی، مشاوره برای انتخاب بهترین معماری یا ترکیب بندی سیستم کامپیوتری، مشاوره مهندسی ساختمان و غیره یکی از پر رونق‌ترین زمینه‌های کاربرد سیستمهای خبره، حوزه تجزیه و تحلیل‌های مالی است.

کاربرد سیستمهای خبره در حسابداری و امور مالی:

یکی از مناسبترین زمینه‌های کاربرد سیستمهای خبره حوزه حسابداری و امور مالی است. امروزه انواع زیادی از سیستمهای خبره برای کاربردهای مختلف در این شاخه از دانش بشری ساخته شده است که در مورد





بینش آفرین می خوانیم که هدفشان کمک به کارگزاران و دست اندرکاران مالی برای انجام یک مشاهده بینش آفرین مشخص است بنابراین این درجه تبحر و تخصص موجود در زمره سیستمهای خبره واقعی به حساب آورده نمونه هایی از این قبیل نرم افزارها عبارتند از :

INSIGHT و NEWVIEWS که هر دو عملاً یک سیستم جامع حسابداری مشتمل بر تحلیلهای مالی اند یعنی در عین اینکه همه عملیات حسابداری را انجام می دهند. در محیطهای شبیه صفحه گسترده تحلیلهای مالی خود را نیز عرضه می کنند نرم افزار شناخته شده دیگر REFLEX نام دارد که ۱۲ نسبت کلیدی را محاسبه کرده و تحلیل و تفسیرهای پیشنهادی خود را نیز ارائه می کند این تحلیلها همراه با ارائه نسبت ها ، روندها و نمودارهای مناسب است .

۲- سیستمهای خبره تسهیل کننده تصمیم گیری :

در این نوع از سیستمهای خبره مالی یک پایگاه دانش وجود دارد که ضمن تحلیل نسبتهای مالی می تواند بینشهای خود نسبت به موضوع مورد تحلیل را نیز ارائه دهد و همین امر موجب تمایز آن از سیستمهای دسته اول می شود بنابراین در این قبیل سیستمها سه مرحله از چهار مرحله فرآیند تصمیم گیری انجام می شود یک نمونه از این سیستمهای خبره « ANSWERS » است

۳- سیستمهای تصمیم گیر :

این نوع سیستمها عملاً کاملترین نوع سیستمهای خبره مالی و یک سیستم خبره واقعی است این تنها سیستمی است که عملاً قضاوت تخصصی خود را ارائه می دهد

می کند تا در تحلیلهای خود دقت بیشتری به عمل آورده و حتی در مواردی تجدید نظر کند سیستمهای خبره در مورد بررسی صورتهای مالی شرکت قبل از ارائه به مدیران ارشد بررسی گزارشهای واصله از شعب یا شرکتهای تابعه شرکت ارزیابی یک شرکت ارزیابی اعتبار مالی فروشندگان و خریداران (طرفهای تجاری) و در بسیاری از زمینه های دیگر مالی امروز کاربردهای خود را یافته اند. انواع سیستمهای خبره تحلیل مالی :

از آنجا که در قضاوت های مختلف مالی عملاً هر چهار مرحله فرآیند تصمیم گیری یعنی گردآوری داده ها ، انجام تجزیه و تحلیل کسب بینش مشخص راجع به موضع و بالاخره اتخاذ تصمیم دخالت دارد سیستمهای خبره مرتبط با موضوع تحلیل مالی نیز بر اساس نوع کمکی که به مراحل مختلف فرآیند تصمیم گیری می کنند در سه حوزه تقسیم می شوند . این سه حوزه عبارتند از :

- ۱- کمک به کسب بینش یا بینش آفرین
Insight facilitating
 - ۲- تسهیل تصمیم گیری
Decision facilitating
 - ۳- اتخاذ تصمیم
Decision Making
- ۱- سیستمهای خبره بینش آفرین :

در این نوع سیستمهای خبره ، هدف اصلی ارائه تحلیلهای مربوط به کمک تحلیل نسبتها و نمودارهاست این نسبت ها و نمودارها برای دست اندرکاران تحلیل مالی در ایجاد بینش دقیق تری در مورد وضع مالی و چشم انداز آتی یک موسسه ، یعنی مفید است با چنین هدفی عملاً مراحل اول و دوم از فرآیند چهار مرحله ای تصمیم گیری به کمک این سیستمها انجام می شود این نرم افزارها را به این دلیل

شرایطی شاید جای اظهار نظرهای کارشناسانه در مورد پارامترهای تعیین کننده وضع مالی موسسه نیز بعضاً خالی بماند .

۳- جوان بودن بورس علی‌رغم قدمت ظاهری آن - این امر می تواند تبعات مختلفی را بیار آورد یکی از نتایج این امر فقدان تجربه جدی در یک بازار فعال و کارا برای تحلیلگران و کارگزاران است این امر به نوبه خود می تواند در مواردی به ضعف قضاوت منجر شود .

۴- فقدان تمرین و تجزیه و تحلیل مالی بدلیل مشکلات خاص ایران - در شرایطی که اعطای وام توسط بانکها یا سایر وام دهندگان کمتر به تحلیل‌های جدی مالی و دستیابی به قضاوت‌های توأم با بینش عمیق مالی نیاز داشته و اصولاً انتخاب وام گیرندگان گاه ملاک‌های دیگری غیر از وضعیت مناسب مالی داشته است و در حالیکه انجام معاملات اوراق بهادار گاه از حالت طبیعی خود خارج شده و شکل بورس بازی به خود می گیرند و بنابر این اتکا به نسبت‌های مالی کمتر در چنین مواردی مصداق جدی می یابد انگیزه قوی برای تحلیل مالی در این زمینه از بین می رود .

۵- فقدان دانش و تجربه عامه سرمایه گذاران - احیای بورس و آغاز پویای بازار اوراق بهادار بسیاری از مردم را علاقمند به سرمایه گذاری در سهام شرکتها و مشارکت در این دور تازه از حیات بازار سرمایه کشور ساخته است علاقه و انگیزه در اغلب افرادی که مایل به سرمایه گذاری در اوراق بهادار هستند طبعاً با تجربه زیادی در این زمینه همراه نیست زیرا که اصولاً میدانی برای کسب این تجربیات وجود نداشته است علاوه بر فقدان تجربه کافی در اکثر سرمایه گذاران ، غالباً دانش مالی

امروزه می توان این نوع سیستم‌های خبره را به کمک ابزارهای ویژه ای که برای تولید آنها فراهم شده نظیر نرم افزار « Ease - Expert » بوجود آورد .

استفاده از سیستم‌های خبره تحلیل مالی در

ایران :

امروزه با توجه به شرایط کشورمان و از جمله شرایطی که بر بازار سرمایه و اوراق بهادار کشور حاکم است و به برخی از آنها در مقدمه بحث اشاره شد سیستم‌های خبره می‌تواند در تمامی حوزه های وابسته به دانش حسابداری و مالی مورد استفاده واقع شود بر مجموعه واقعیتهای حاکم بر بازار سرمایه اگر موارد مربوط به محیط فعالیتهای مدیریتی و مالی را نیز بیفزاییم آنگاه ضرورت استفاده از ابزارهای کمک به تصمیم و از جمله سیستم‌های خبره در کشورمان آشکارتر می‌شود .

برخی از این موارد عبارتند از :

۱- وجود مدیران فنی با دانش مالی نسبتاً کم - اگر چه اغلب شرکتها و صنایع با همت مدیران برجسته و آگاه پیشرفتهای داشته است اما نباید این واقعیت را از نظر دور داشت که سطح دانش مالی اغلب مدیران که فارغ التحصیلان رشته های فنی هستند اندک و ناچیز است و نیاز مند کمک‌های جدی در زمینه تحلیل‌های مالی هستند .

۲- وجود حسابداران تجربی - این واقعیت انکار ناپذیر که جو غالب در مجموعه دست اندرکاران مالی سازمان و شرکت‌های حسابداری تجربی است و متأسفانه جای حسابداران تحصیلکرده و در عین حال با تجربه در خیلی از موارد خالی است در چنین





۲ - حمایت جدی سازمانها و موسسات فعال در بازار سرمایه بویژه بورس تهران ، بانکها ، شرکتهای سرمایه گذاری و شرکتهای بزرگ در صنایع مختلف از پروژه های ایجاد سیستمهای خبره مالی .

۳ - اقدام به شبیه سازی برخی از سیستمهای خبره تحلیل مالی موجود و بومی کردن قواعد تصمیم گیری و پایگاه دانش موجود در آنها .

۴ - اقدام به ایجاد سیستمهای خبره سطح اول (بینش آفرین) برای شروع و ایجاد سیستمهای خبره سطوح دوم و سوم در مراحل بعدی . ایجاد سیستمهای خبره نوع اول اقدامی عملی و سهل الوصول است که می تواند در تعمیق بینش تحلیلگران و تصمیم گیرندگان نقش موثری ایفا کند و زمینه پیدایش نسلهای بعدی و واقعی از سیستمهای خبره را ایجاد کند .

ایشان نیز در حدی نیست که با اتکاء به آن بتوان دست به تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی زد و به بینش قضاوت صحیح در مورد شرکتهای رسید .

این امری طبیعی است و در بسیاری از کشورها حتی آندسته از کشورها که دارای بازارهای قدیمی اوراق بهادار هستند نیز غالباً مصداق دارد .

برخی از راه کارهایی که می توان برای توسعه کاربرد سیستمهای خبره پیشنهاد کرد عبارتند از :

۱ - تشویق محققین حسابداری و مالی مخصوصاً دانشجویان مقاطع کارشناسی ارشد و دکتری حسابداری و رشته های مرتبط به انتخاب موضوعات مربوط به سیستمهای خبره و ایجاد آنها .

نتیجه :

اگر تا دیروز استفاده نکردن از فن آوری پیشرفته کامپیوترها در پردازش رویدادهای مالی و تهیه صورتهای مالی نوعی بی توجهی به خواست تصمیم گیرندگان در زمینه دستیابی سریع و بموقع اطلاعات دقیق و مربوط تلقی می شد امروزه به کار نگرفتن فن آوری سیستمهای خبره در جهت تحلیل و پردازش اطلاعات و دستیابی به قضاوتهای صحیح تر ، محروم گذاردن تصمیم گیرندگان از منابعی است که می تواند به سهولت در اختیار ایشان قرار گیرد و تصمیماتشان را بهبود بخشد .

این فن آوری جدید نیز مانند سایر موارد می تواند نتایج خوب و بد را با یکدیگر به همراه آورد اما استفاده صحیح و بجا از آن می تواند به توسعه اقتصادی و افزایش درک و بینش کاربران (و در مورد سیستمهای خبره تحلیل مالی ، عامه مردم) کمک زیاد می کند .

منابع فارسی :

۱ - عرب مازار یزدی ، محمد ، "سیستمهای خبره و نقش آنها در تصمیم گیری " ، جزوه درس

سیستمهای اطلاعاتی حسابداری ، دانشگاه تهران ، ۱۳۷۸

منابع انگلیسی :

1 - Fred L.Laoni Thomas w.Malone, Michael s.scott . Expert system : next challenge for Managers, sloan Management Reviw, summer 1986 .

2- Ting - peng liang , expert system as Decision Aids : Issues and strategies, Journal of information system, spring, 1988.pp41-50 .

جرائم علیه اموال دولتی

از: سیدحمید اسماعیلی - کارشناس حقوقی هیات سوم مستشاری

مقدمه:

جرائم علیه اموال و مالکیت ممکن است تحت دو عنوان جداگانه مورد بحث و بررسی قرار گیرد گاهی جرم به عنوان تجاوز به معنی اخص قضایی به حق مالکیت، و زمانی جرم به عنوان خطر مادی علیه تمامیت جسمی شیء و یا مال انجام می پذیرد. به عبارت دیگر در واقع عملی که موجب خروج مال از دست مالک یا نابودی شیء دیگری می شود در زمره جرائم علیه اموال و مالکیت قرار می گیرند هر چند قصد مرتکب جرم عدم استفاده از شیء یا منافع موردنظر باشد.

معهدا ضروری می نماید بین این دو نوع جرم، صدمه حقوقی، و صدمه مادی به اموال و مالکیت را از یکدیگر تفکیک نموده چرا که جرم بموجب ماده ۲ قانون مجازات اسلامی چنین تعریف شده است

جرم عبارتست از هر فعل یا ترک فعلی که در قانون برای آن مجازات تعیین شده باشد جرم محسوب می شود.

تعریف مال: اموال جمع مال و هر چیزی که دارای ارزش اقتصادی باشد مال گفته می شود. بدون شک در عصر حاضر احترام به حقوق خصوصی و عمومی افراد و جامعه بعنوان یکی از ارزشهای پذیرفته شده در جامعه قلمداد می گردد که حمایت از آن طبق قانون اساسی و مبانی فقهی و قوانین جزائی لازم و واجب است.

بر این مبنا در نظام حقوقی، لطمه زدن به اموال، اسناد دولتی نه تنها موجب مسئولیت مدنی می شود بلکه موجب مسئولیت کیفری نیز خواهد شد.

از این رو لطمه زدن به اموال یا اسناد دولتی موجب نقض مالکیت عمومی در جامعه می گردد. پس ضرورت دارد جهت حفظ و حمایت از ارزش معتبر اجتماعی (حق مالکیت) ملاک عدم جواز تعدی و تجاوز به این حق شناخته شود.

۴۸



ت: بیم علیه اموال دولتی

اخلاص اعتماد و اطمینان مردم را فراهم

آوردند.

دین مبین اسلامی نیز جرم مذکور را مدنظر

قرار داده و آن را در زمره گناهان کبیره

محسوب می دارد چنانچه در قرآن مجید آیات

متعددی به این امر اختصاص یافته است که

خیانت در امانت

جرم خیانت در امانت همانند سایر جرائم علیه

اموال از قدیم الایام در جوامع انسانی جاری

بوده و همواره کسانی اقدام به تضرر سایر

افراد ساده اندیش کرده و موجبات هتک



تأیید ۱۳۶۷/۹/۱۵ مجمع تشخیص مصلحت نظام مقرر می‌دارد، هر یک از کارمندان و کارکنان ادارات و سازمانها یا شوراهای و یا شهرداریها و موسسات و شرکتهای دولتی یا وابسته به دولت و نهادهای انقلابی و دیوان محاسبات وجوه یا مطالبات یا حواله ها، سهام واسناد و اوراق بهادار و سایر اموال متعلق به هر یک از سازمانها و موسسات فوق‌الذکر و یا اشخاص را که بر حسب وظیفه به آنها سپرده شده به نفع خود یا دیگری برداشت و تصاحب نماید مختلس محسوب می‌گردد.

۲- عنصر مادی :

عبارتست از انجام فعل مجرمانه توسط فرد مرتکب، یعنی شخص با علم و عمد کار خلاف قانون و مقررات را بصورت فعل مادی مثبت انجام دهد تا جرم تحقق پیدا کند.

۳- عنصر معنوی :

قصد و سوء نیت مرتکب نسبت به موضوع جرم که در ذهن پرورده و بعد آن را بصورت فعل مادی انجام میدهد و خود بر دو نوع است.

۱- سوء نیت عام : قصد برداشت اموال دولتی بطور کلی

۲- سوء نیت خاص : برداشت و تحصیل

منفعت برای مرتکب و ضرر به دولت

بدین ترتیب اگر مامورین دولتی که اموال بر حسب وظیفه به آنان سپرده شده هرگاه اموال مذکور را به نفع خود یادگیری برداشت یا تصاحب نمایند مختلس محسوب و قابل مجازات است و در صورت عدم احراز سوء نیت و وقوع تخلف و یا اتلاف غیر عمدی با توجه به مسولیت مدنی ضامن میباشند.

خصوصیات مهم و بارز اختلاس

ذیلاً به نمونه‌ای از آن اشاره می‌شود.

آیه ۵۸ سوره نساء می‌فرماید : **إِنَّ اللَّهَ يَأْمُرُكُمْ أَنْ تُوَدَّوْا وَالْأَمَانَاتِ إِلَىٰ أَهْلِهَا**. یعنی خداوند به شما امر می‌کند که امانتها را به صاحبانشان بازگردانید. موضوع خیانت در امانت به کرات در احادیث و روایات مورد نهی قرار گرفته است چنانچه پیامبر اسلام (ص) می‌فرماید چهارخصلت است که هر کس آن را داشته باشد منافق محض است. ۱- خیانت در امانت ۲- دروغگویی ۳- پیمان شکنی ۴- شنامگویی در منازعه

فصل اول

خیانت در امانت توسط کارکنان و کارمندان دولت

به طورکلی جرم خیانت در امانت هم به ترتیب ذیل تقسیم بندی می‌گردد.

بخش اول :

اختلاس (در مفهوم عام و کلی) نوعی خیانت در امانت مامورین دولت نسبت به اموال دولتی میباشد اما اختلاس به معنی اخص کلمه عبارتند از : تعدیات مامورین دولتی نسبت به اموال دولت است که بر حسب وظیفه به او سپرده شده باشد.

تعریف اختلاس :

عبارتست از برداشت و یا تصاحب اموال دولت توسط کارمند یا مامور دولتی به نفع خود یادگیری که بر حسب وظیفه به او سپرده شده باشد.

این جرم دارای سه عنصر است.

۱- عنصر قانونی :

رکن قانونی جرم اختلاس در ماده ۵ قانون مرتکبین ارتشاء و اختلاس و کلاهبرداری مصوب ۱۳۶۴/۶/۲۸ مجلس شورای اسلامی و

WWW

WWW

WWW

WWW

۱- مرتکب جرم اختلاس می بایستی از کارمندان و کارکنان دولت باشند یعنی اگر غیر از کارمند دولت باشد جرم اختلاس تحقق پیدا نمی کند.

۲- موضوع جرم اختلاس باید شامل وجوه و مطالبات و سهام و اوراق بهادار متعلق به هر یک از سازمانها باشد یعنی اگر وجوه غیردولتی باشد اختلاس تحقق پیدا نمی کند.

۳- سپرده شدن اموال یا اشیاء به کارمند دولت

به این صورت که اموال و اشیاء به کارمند دولت سپرده شده بنابراین اگر کارمندی اموال یا وجوه سپرده شده را از دست کارمند دیگر ربوده و یا تصرف نماید عمل وی اختلاس نبوده بلکه ممکن است از مصادیق سرقت باشد یا عنوان کیفری دیگری داشته باشد همچنین اگر عمل ارتكابی ناشی از وظیفه رسمی دولتی نباشد مثل اینکه وجوه یا اموال بطور موقت از طرف کارمند موظف به دیگری سپرده شده باشد و او آنها را به نفع خود برداشت و تصاحب نماید اختلاس تحقق پیدا نمی کند بلکه تحت عنوان خیانت درامانت قابل تعقیب خواهد بود.

مثال دیگر: اگر اموال دولت را شخصی غیر از کارمند دولت برداشت و تصاحب نماید جرم اختلاس تحقق پیدا نمی کند و ممکن است تحت عنوان سرقت یا کلاهبرداری و یا عناوین دیگر قابل تعقیب باشد.

بخش دوم

تصرف غیرقانونی

بکار بردن اموال عمومی و دولتی در غیر موارد مجاز را تصرف غیرقانونی گویند و این جرم نیز دارای سه عنصر است.

۱- عنصر قانونی

طبق ماده ۵۹۸ قانون مجازات اسلامی که مقرر می دارد:

اگر کارمند اموال دولتی را اعم از منقول و غیرمنقول که بر حسب وظیفه به آنها سپرده شده است مورد استفاده غیرمجاز قرار دهد بدون آنکه قصد تملک آنها را به نفع خود یا دیگری داشته باشد متصرف غیرقانونی محسوب و مجازات آن علاوه بر جبران خسارات وارده به پرداخت اجرت المثل و ۷۴ ضربه شلاق محکوم گردیده و اگر منتفع شده باشد علاوه بر مجازات فوق به جزای نقدی معادل مبلغ انتفاعی محکوم خواهد شد.

۲- عنصر مادی:

عبارتست از انجام فعل مجرمانه توسط کارمند دولت یا انجام فعل مادی مثبت که در این صورت شرایط ذیل باید جهت تحقق جرم تصرف غیرقانونی وجود داشته باشد.

۱- سمت مرتکب: حتماً باید از کارکنان دولت باشد.

۲- موضوع جرم: شامل وجوه نقدی و مطالبات و سایر اموال متعلق به دولت باشد.

بعنوان مثال: اگر یک وسیله نقلیه دولتی در اختیار کارمندی قرار گیرد و کارمند مذکور در غیر موارد مجاز مورد استفاده قرار دهد جرم تصرف غیرقانونی مصداق پیدا می کند.

۳- سپرده شدن اموال دولتی به کارمند:

زمانی جرم تصرف غیرقانونی مصداق پیدا می کند که اموال دولتی برحسب وظیفه به کارمند سپرده شده باشد و کارمند آنرا استفاده غیرمجاز قرار دهد در اینصورت بعنوان متصرف غیرقانونی قابل تعقیب خواهد بود.

۵۰



بخش
چهارم
عقده اموال دولتی

WWW

WWW



هریک از مأمورین و مستخدمین دولتی که بر حسب مأموریت خود حق داشته باشد اشخاص را استخدام و اجیر کند و بیش از عده ای که اجیر یا استخدام کرده است به حساب دولت منظور نماید یا خدمه شخصی خود را جزء خدمه دولت محسوب نماید و حقوق آنها را به حساب دولت منظور بدارد به شلاق تا ۷۴ ضربه و تادیبه مبلغی که به ترتیب فوق به حساب دولت منظور داشته است محکوم خواهد گردید.

مثال بارز در این مورد نسبت به کارمندی تسری پیدا می کند که ۱۰ نفر را در استخدام دولت در آورده و به کار گمارده باشد، ولی حقوق ۱۵ نفر را از حساب دولت دریافت نماید.

بخش پنجم :

سوء استفاده در معاملات دولتی طبق ماده ۶۰۳ قانون مجازات اسلامی که مقرر می دارد :

هریک از کارمندان و کارکنان و اشخاص عهده دار وظیفه مدیریت و سرپرستی در وزارتخانه ها ... برای خود یا دیگری نفعی منظور بدارد به تادیبه دو برابر وجوه و منافع حاصله از این طریق محکوم می شود و در صورتیکه عمل وی موجب تغییر در مقدار کیفیت مورد معامله یا افزایش قیمت تمام شده آن گردد به حبس از ۶ ماه تا پنج سال و یا مجازات نقدی از ۳ تا ۳۰ میلیون ریال نیز محکوم خواهد شد.

سوء استفاده در معاملات دولتی می تواند در زمره جرائم خیانت در امانت قرار گیرد چرا که مرتکب نسبت به اعتمادی که دولت در قبال انجام وظیفه محوله به او داشته است خیانت کرده و سوء استفاده نموده است.

با عنایت به مطالب گفته شده جرم اختلاس و جرم تصرف غیرقانونی در واقع دو روی یک سکه بوده و تقریباً در همه عناصر با همدیگر مشابهت دارد و هر دو در کارمند دولت مصداق پیدا می کند. وجوه افتراق آن دو عبارتند از : ۱- در اختلاس کارمند دولت مال برداشته و نصاب می کند ولی در تصرف غیرقانونی بدون اینکه قصد تملک و برداشت داشته باشد استفاده غیر مجاز قرار میدهد.

۳- عنصر معنوی

جرم تصرف غیرقانونی از جرائم عمدی است یعنی رفتار عمدی و مجرمانه در قالب خیانت در امانت تجلی می نماید و برای ارتکاب جرم تصرف غیرقانونی سوء نیت و قصد مرتکب الزامی است. و ممکن است این تخلف به صورت غیرعمدی نیز باشد که در این صورت مرتکب از حیث مسئولیت مدنی ضامن است.

بخش سوم

تدلیس در معاملات دولتی

تدلیس عبارتست از انجام عملی است که باعث ضرر طرف دیگر شود که بر اثر کتمان حقایق طرف دیگر متضرر می شود و تدلیس در معاملات دولتی از مصادیق کلاهبرداری است به این صورت که هرگاه کارمند دولت در هنگام خرید یا معامله برای دولت، نفعی برای خود منظور نماید کلاهبردار محسوب و مجازات آن ۶ ماه تا ۵ سال حبس بعلاوه به جبران خسارات وارده بر دولت طبق ماده ۵۹۹ قانون مجازات اسلامی محکوم خواهد شد.

بخش چهارم :

احتساب اجرت زائد بر واقع به حساب دولت ماده ۶۰۲ قانون مجازات اسلامی مقرر می دارد:

حسب وظیفه به آنان سپرده شده را معدوم یا مخفی کنند یا به کسی بدهند که به لحاظ قانون از دادن به آن کس ممنوع می باشد علاوه بر جبران خسارات وارده به حبس از سه ماه تا یکسال محکوم خواهد شد.

۲- رکن مادی

انجام فعل مادی مثبت از ناحیه یکی از مامورین دولتی که حسب مورد اسناد را معدوم یا مخفی نماید و یا از دادن به مرجع صالح امتناع ورزد.

۳- رکن معنوی :

چون این جرم از جرائم عمدی است سوء نیت مرتکب جرم باید احراز گردد در معدوم و مخفی کردن اسناد دولتی

خصوصیات بارز و مهم این جرم :

اولاً باید از مستخدمین دولت باشد و زمانی این جرم مصداق پیدا می کند که برحسب وظیفه اوراق و اسناد به وی سپرده شده باشد و یا جهت انجام وظیفه به وی داده شده باشد. ثانیاً موضوع جرم ناظر به تمام اوراق و نوشتجاتی است که بر حسب وظیفه سپرده شده است.

فهرست منابع :

- ۱- قانون مجازات اسلامی
- ۲- حقوق کیفری اختصاصی دکتر شاصیبیانی
- ۳- جزای اختصاصی گلدوزیان
- ۴- حقوق جزای صالح ولیدی
- ۵- جرائم علیه اموال دکتر صادقی
- ۶- قانون تشدید مجازات مرتکبین اختلاس و ارتشاء مجمع تشخیص مصلحت نظام

در این مورد استنباطی که می توان از قانون نمود این است که :

اولاً : کلیه کارکنان و کارمندان دولت را شامل نمی شود بلکه فقط اختصاص به کارمندانی دارد که وظیفه مدیریت و سرپرستی در وزارتخانه ها و سازمانهای دولتی را داشته باشند.

ثانیاً : عمل مرتکب می بایست یا مباشرت و یا به تسبیت در معاملات و مزایده ها و مناقصه ها و تشخیصات و امتیازات دستگاه متبوع بدون موافقت قبلی انجام دهد.

ثالثاً : قصد مرتکب از انجام این عمل تحصیل حق الزحمه یا حق کمیسیون یا حق العمل یا پاداش برای خود باشد.

رابعاً : چون این جرم از جرائم عمدی است مرتکب می بایست در ارتکاب عمل مجرمانه سوء نیت داشته باشد یعنی نه تنها عمداً اقدام به ارتکاب عملی نماید که خلاف قوانین و مقررات کشور و خارج از مورد وظیفه اوست بلکه باید علم به این داشته باشد که انجام این قبیل معاملات نهایتاً منجر به ضرر دولت خواهد گردید و از این راه به طور نامشروع تحصیل منافع گزاف نماید.

بخش ششم :

خیانت در امانت مامورین دولتی در اسناد دولتی یعنی عمل عمدی مامورین دولتی در اسناد دولتی برخلاف امانت این جرم نیز دارای سه عنصر می باشد.

۱- رکن قانونی

طبق ماده ۶۰۲ قانون مجازات اسلامی که مقرر می دارد :

هریک از مستخدمین دولتی اعم از قضائی و اداری نوشته ها و اوراق و اسنادی را که بر





فساد مالی

آشنایی با نویسنده :

آقای محمدرضا کردلو در سال ۱۳۷۸ با مدرک تحصیلی لیسانس حسابداری با عنوان حسابرس در دیوان محاسبات مشغول و در حال حاضر به عنوان حسابرس ارشد و سرپرست هیات چهارم حسابرسی دیوان محاسبات استان زنجان خدمت نموده بوده و درحال گذراندن پایان نامه کارشناسی ارشد رشته مدیریت دولتی گرایش مدیریت مالی دولتی می باشند.

مقدمه :

سوء استفاده و شرایط آن در کشورهای مختلف فرق می کند. فساد امری نسبی و مرتبط با نظام ارزشهای یک جامعه است و بیش از بخش خصوصی در دستگاه دولتی مطرح است. فساد مالی را نباید فقط نتیجه پرداخت رشوه به حساب آورد برای مثال کارمندی که وانمود می کند بیمار است ولی به تعطیلات می رود یا رئیس جمهوری که فرودگاهی را در زادگاه کوچک خود می سازد. هر دو به نوعی فساد مالی مرتکب شده اند هر چند که در این مورد موارد رشوه ای رد و بدل نشده است. مبارزه بر علیه مفاسد مالی و اقتصادی در کشور، قبل از هر چیز نیازمند شناخت دقیق زمینه های فساد مالی و اقتصادی و بررسی علل و ریشه های آنست، اما قبل از ورود به مبحث ضروری است تعاریف و مفاهیم مختلف فساد مالی و اقتصادی از دیدگاه های مختلف و در سطوح مختلف بررسی شود. بررسی جامع فساد مستلزم طبقه بندی فعالیت مفسدانه است و اگر چه به علت گستردگی ابعاد مختلف فساد ارائه طبقه بندی واحد و کاملی از آن میسر نیست لیکن از دیدگاه اقتصادی از لحاظ درآمدها و هزینه های ناشی از فساد می توان به طبقه بندی آن پرداخت و همچنین از نظر شدت و عمق آن در سطوح مختلف جامعه اعم از سطوح بالا یا پایین دستگاههای دولتی، اتفاقی بودن، نظام مند بودن، آشفتگی و یا سازمان یافته بودن آن به انواع مختلفی صورت می گیرد. برای توجیه فساد غالباً از برخوردی ریاکارانه و حاوی استدلالهای پیچیده استفاده می شود که نمونه ای از آنها بشرح زیر است :

- ۱- بی اعتنایی : مثل راننده ای که بی اعتنا به چراغ راهنمایی و رانندگی عبور می کند از نظر فساد در سطح همان پلیسی است که با اخذ مبلغی اندک از جریمه سنگین صرف نظر می کند.
- ۲- استدلال ساده لوحانه : مثلاً عده ای می گویند اعمال خلاف قانون به هر حال انجام می شود اگر من هم این کار را نکنم دیگری انجام می دهد و جلوی فساد را نمی توان گرفت.
- ۳- توجیه غیر منطقی : مثلاً گفته می شود فساد همه جا را گرفته است خواهی نشوی رسوا هم رنگ جماعت شو.

شناخت ابزارها و عواملی که مفاسد مالی و اقتصادی با استفاده از آنها انجام می گیرد و درجه بندی فساد به شناخت دقیق تر آن کمک می نماید. با توجه به اینکه عوامل اصلی موثر در مفاسد مالی، قوانین و مقررات خصوصاً قوانین و مقررات بخش دولتی بوده و مهمترین نوع فساد مالی رشوه خواری است، لذا در این مبحث نسبت به تبیین «قوانین و مقررات» و «رشوه» اقدام می گردد.

- ۱- تعریف فساد، فساد اداری و فساد مالی : فساد :

زیر پای می گذارند و اتخاذ تصمیمات اداری تحت تاثیر منافع شخصی و یا روابط و علایق خانوادگی و دلبستگی های اجتماعی آنان است. از نظر ویتوتانزی فساد اداری عبارتست از استفاده غیر قانونی از اختیارات اداری و دولتی برای نفع شخصی.

نادر حبیبی فساد اداری را اقدامات اشخاص شاغل دولتی برای دستیابی به منافع نقدی و غیر نقدی (مآزاد بر حقوق و مزایای قانونی) برای خود، خویشاوندان و دوستان از راه نقض یا تغییر قوانین و مقررات عنوان نموده است.

فساد مالی :

در ارتباط با فساد مالی تعاریف مختلفی ارائه شده است بهترین و ساده ترین تعریف برای فساد مالی « سوء استفاده از قدرت و اختیارات دولتی به منظور تامین منافع شخصی » است که توسط بانک جهانی ارائه گردیده است .

تعریف دیگر مربوط است به مرکز پژوهشهای مجلس شورای اسلامی که در ارتباط با مبارزه با فساد از نظر نظام بیان شده است که در این تعریف « کلیه رفتارها و سوء رفتارهایی که موجب اختلال در نظم اقتصادی یا عملکرد بهینه مراکز اقتصادی در مقیاسهای مختلف، از واحدهای کوچک گرفته تا اختلال در اقتصاد کشور می گردد » فساد مالی است.

از نظر ساموئل هانتینگتون اگر قدرت سیاسی برای دستیابی به ثروت به کار رود فساد مالی اتفاق می افتد .

هایدن هایمر فساد را معامله ای بین بخش خصوصی و دولتی می داند که از آن طریق کالای عمومی بطور نامشروع به سودها و

کلمه فساد (Corruption) از ریشه لاتینی (Rumpere) به معنی شکستن یا نقض کردن است و آنچه که شکسته یا نقص می شود می تواند یک شیوه رفتار اخلاقی یا اجتماعی و یا مقررات اداری باشد.

در لغت فارسی برای فساد معانی مختلفی مانند : تباهی ، گزند، زیان، ظلم و ستم، شرارت و بدکاری، عمل ناشایست و زشت ، فسق و فجور ، دشمنی و کینه و آشوب ذکر شده است.

به عقیده ماکیا ولی فساد جریانی است که طی آن موازن اخلاقی افراد سست و فضیلت و تقوای آنها به نابودی کشیده می شود و از آنجائی که بیشتر افراد از نظر درجه تقوی و پرهیزکاری ضعیف هستند، زمینه فساد در آنها همواره وجود دارد مگر زمانی که تحت هدایت و نفوذ یک رهبر بزرگ قرار گیرند. از دید منتسکیو فساد یک سامانه سیاسی خوب و صحیح را به یک سامانه زشت و ناپسند تبدیل می کند.

از نظر گونار میردال فساد معنای وسیع تری داشته و به تمام اشکال انحراف یا اعمال قدرت شخصی و استفاده نامشروع از مقام و موقعیت شغلی اطلاق می شود.

زاهدی در نوشته های خود فساد را نادرستی ، تقلب و فقدان راستی و درستی بیان نموده است .

دانشمندان دیگری فساد را از دیدگاههای اداری و مالی به شرح زیر تعریف کرده اند :

فساد اداری:

از نظر ساموئل هانتینگتون فساد اداری عبارتست از رفتار کارکنان دولتی که برای منافع خصوصی خود ضوابط پذیرفته شده را



این شکل از فساد بیشتر در کشورهای در حال توسعه قابل ملاحظه است.

۳-۳) فساد سازمان یافته و فساد آشفته :

در فساد سازمان یافته سیاستمداران در صدد هستند که سهمی از عایدات حاصل از فساد را برای خود کسب نمایند در این زمینه که بصورت سازمان یافته سیاستمداران و مقامات اجرائی دولتی فرصتهایی را برای تحصیل درآمدهای غیر قانونی ایجاد می نمایند تا مقام مربوطه بتواند به غارت خود ادامه داده و منافع آتی را شخصی (گروهی) تامین نماید. در اینگونه جوامع سرمایه گذاران می دانند به چه کسی باید رشوه داده و چه چیزی را در قبال رشوه بدست آورند و مقام مسئول سهم کاملاً مشخصی را بدست می آورد.

در فساد سازمان نیافته (آشفته) سرمایه گذاران باید به چند مقام رسمی رشوه دهند و ضمانتی نیست که با تقاضای رشوه بیشتر روبرو نشوند و مجوزهای مورد نیاز خود را بدست آورند و در این نوع فساد نرخ و اشخاص کاملاً مشخص نیستند.

از فساد سازمان یافته می توان دولت هند در سال ۱۹۶۴ را نام برد.

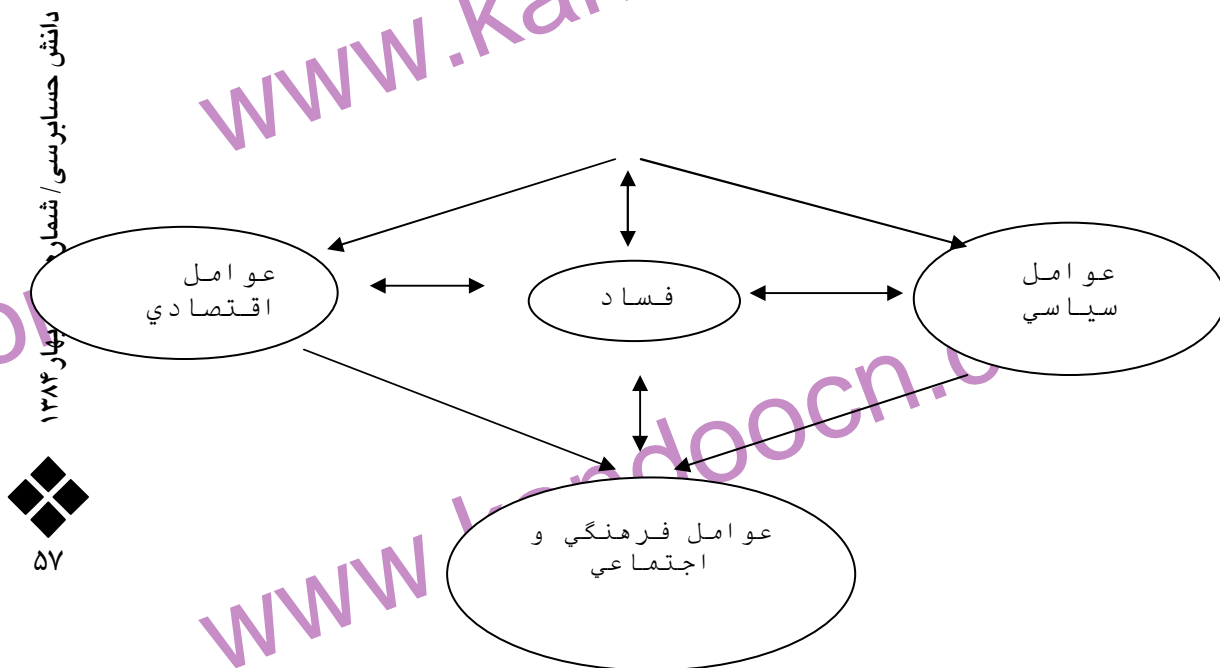
پایین دولتی را فساد سطح پایین یا فساد خرد می گویند در مورد اول خرید تعدادی نیروگاه با دستور مقامات عالی که در مدت کوتاهی مستهلک خواهد شد و یا واگذاری امتیازات و یا خرید هواپیماهای گران قیمت در مقابل اخذ پورسانت توسط مدیران عالی را می توان نام برده و در مورد اخیر پرداخت رشوه برای اخذ گواهینامه رانندگی به یک کارمند راهنمائی و رانندگی را می توان نام برد.

عاملان فساد کلان به تبع شرایط خود سعی در تضعیف دستگاههای نظارتی و حسابرسی و همچنین دستگاههای قضائی و مدیران میانی نموده و برای جامعه بسیار زیانبار است.

۳-۲) فساد تصادفی (اتفاقی) و فساد نظام مند (حاد) :

اگر فساد در جامعه در درجه کمی شیوع پیدا نموده و احتمال کشف و مجازات و نابودی آن زیاد باشد آنرا فساد تصادفی (اتفاقی) و اگر فساد در جامعه زیاد و بصورت قاعده و نظام مند درآمده و اقشار زیادی را تحت پوشش قرار داده باشد بطوریکه کشف و یا از بین بردن آن مشکل باشد فساد نظام مند (حاد) است.





■ نمونه هایی از عوامل اداری و مدیریتی بروز فساد :

- ۱- پیچیدگی و ناکارآمدی ساختار قوانین و مقررات و نظام بوروکراسی
- ۲- ناکارآمدی نظام نظارت و بازرسی
- ۳- ناکارآمدی نظام پرداخت و سایر نظامهای مدیریت منابع انسانی
- ۴- ناکارآمدی نظام انتخاب و انتصاب مدیران
- ۵- فقدان نظامهای مناسب اطلاع رسانی خدمات و اقدامات بخش عمومی

■ نمونه هایی از عوامل اقتصادی بروز فساد :

- ۱- میزان مداخله دولت در ارائه خدمات و کالاها
- ۲- وجود انحصارات دولتی و غیردولتی (امکان استفاده از رانت اقتصادی)
- ۳- مشکلات اقتصادی کارکنان و کارگزاران حکومت
- ۴- میزان رقابتی بودن فعالیتهای اقتصادی
- ۵- ناکارآمدی مقررات مالی و عدم رضایت تشریفات در معاملات دولتی

■ نمونه هایی از عوامل سیاسی بروز فساد :

- ۱- ساختار قدرت در کشور و چگونگی توزیع قدرت سیاسی
- ۲- وضعیت مدیریت (ثبات مدیریت) از نظر تغییرات و تحولات سیاسی
- ۳- وضعیت فعالیت احزاب و گروههای سیاسی و میزان توسعه یافتگی آنها

۴- چگونگی نظارت و اختیارات نظارتی نهادهای مدنی بر نهادهای قدرت و مدیریتهای اجرائی

۵- میزان تاثیر متقابل مسائل و رفتارهای سیاسی و فعالیتهای اقتصادی

۶- درگیر شدن دستگاه قضایی در مسائل سیاسی و جناحی

■ نمونه هایی از عوامل فرهنگی و اجتماعی بروز فساد :

۱- سطح اخلاق عمومی و میزان پایبندی به مبانی ارزشی

۲- شدت تعهدات و علائق قومی ، خانوادگی و خویشاوندی

۳- شدت تعهدات و علائق سازمانی

۴- سطح وجدان کاری و انضباط اجتماعی

۵- میزان حساسیت عمومی (جامعه) در زمینه تخلفات و فساد کارگزاران

سایر عوامل مهم موثر در بروز فساد مالی :

الف) قوانین و مقررات دولتی :

مفاسد مالی و اقتصادی با ابزارهای مختلفی صورت می گیرد که مهمترین ابزار فساد مالی و اقتصادی ، سوء استفاده از قوانین نامناسب موجود و در مواردی روشن و شفاف نبودن قوانین و عدم وجود قوانین برای برخی امور می باشد که موجبات بروز رفتارهای سلیقه ای افراد می گردد، شفاف نبودن مقررات و یا عدم دسترسی به آنها و اینکه مجوزها را فقط می توان از نهاد یا افراد خاصی دریافت کرد قدرت زیادی را برای کارکنان دولت فراهم می نماید که این کارکنان با استفاده از قوانین و مقررات مختلفی که برای اداره امور جامعه در اختیار دارند و نیاز به صرف کاغذ بازی و روابط بیهوده است، می توانند از طریق پرداخت رشوه آنها را کاهش دهند.

قوانین و مقرراتی که می تواند منشأ سوء استفاده و استفاده غیر قانونی واقع شود عبارتند از :

۱- قوانین و مقررات مربوط به امور استثنای شده :

مقررات مربوط به صدور مجوزهای خاص، مقررات تعیین محدوده نشده ، مؤسساتی که شمول قانون بر آنها مستلزم ذکر نامست، مقررات مربوط به اعتبارات خارج از شمول قانون محاسبات عمومی از جمله این قوانین بوده و نمونه های مختلفی را از قبیل اختصاص مجوز تاسیس به اقشار خاصی از جامعه، واگذاری اختیارات نامحدود (تعیین محدوده نشده) در اختیار برخی والدین و مسئولان ، تعیین میزان استفاده اند تسهیلات بانکی ردیفهای مختلف و اعتبارات مربوط به خارج از شمول قانون محاسبات عمومی و سایر قوانین که در اختیار دستگاههای اجرائی قرار می گیرد.

۲- قوانین و مقررات مربوط به جرائم دولتی: قوانین و مقررات مربوط به جرائم قواعد مثل جرائم مربوط به امور راهنمایی و رانندگی، قوانین ساختمان و شهرسازی، قوانین محیط زیست و واحدهای صنعتی و ... که برابر قانون باید جرائم دقیقاً تعیین و ابلاغ گردد از نمونه این موارد است.



۳- قوانین و مقررات مربوط به خرید و فروش های دولتی :

بسیاری از وزارتخانه ها و دستگاه های اجرایی با توجه به ماهیت کار خود و روال طولانی کار گذشته مستقیماً با شرکتهای خارجی و داخلی قراردادهای هنگفت خرید منعقد می کنند و یا کالاهای اسقاطی و یا مازاد بر نیاز خود و یا واگذاری امور و سهام شرکتهای دولتی و ... از طریق فروش اقدام می نماید. خرید کالاهای اساسی در حجم بالا، خرید نیروگاه، پالایشگاه و همین طور واگذاری امور خدماتی و فروش اموال و واگذاری سهام شرکتها از جمله این موارد اند که مأموران دولتی در انجام خرید و فروشها با انجام تبانی و اخذ پورسانت موجبات ارتکاب فساد و سوء استفاده می گردند.

۴- قوانین و مقررات مربوط به سرمایه گذاری های عمرانی دولتی :

تشخیص و انتخاب پیمانکاران طرحهای عمرانی و زیر بنایی که در اختیارات کارکنان دولتی است، می تواند به گونه ای صورت گیرد که به نفع پیمانکار خاصی تمام شود و یا با سوق دادن اعتبارات به سوی بعضی از مناطق خاص گردد. نظارت بر اینگونه قراردادها و تأیید گزارش پیشرفت کار انجام نشده از موارد سوء استفاده از اینگونه قوانین و مقررات است.

۵- قوانین و مقررات مربوط به استخدامهای دولتی :

عدم رعایت دقیق مقررات مربوط به استخدامهای دولتی و تقلب در برگزاری آزمونهای استخدامی و عدم وجود کنترلهای

کافی که گاهاً به خرید و فروش مشاغل نیز منجر می شود.

۶- قوانین و مقررات مربوط به حقوق و مزایای کارکنان بخش دولتی :

عدم دقت و توجه کافی به حقوق و مزایای کارکنان، عدم ارزیابی دقیق و عدم تناسب مزایای دریافتی متناسب با وظایف محوله موجبات سوء استفاده در اجرای دقیق این مقررات گردیده و به صورت گروهی یا فردی اقدام به سوء استفاده می گردد که از نمونه بارز این عوامل اختصاص فوق العاده های غیر از میزان مصوب قانونی، صدور احکام بازنشستگی قبل از موعد مقرر، اختصاص کمکها و سایر مزایای غیر قانونی.

۷- قوانین و مقررات مربوط به نحوه ارائه خدمات دولتی :

عدم رعایت دقیق قوانین و مقررات مربوط به نحوه ارائه خدمات دولتی مثل امور مربوط به واگذاری حق الامتیاز آب، برق، تلفن و غیره و به دلیل عدم وجود کنترلهای داخلی مکفی که موجبات تقلب و سوء استفاده افرادی که در اینگونه امور دسترسی دارند مثل اخذ رشوه و ارائه بدون نوبت یک امتیاز، واگذاری امتیاز زیر قیمت معمول و یا ارائه تخفیفات به افراد خاص.

(ب) مالیاتها و عوارض گمرکی :

وجود اختیارات لازم در امور حسابرسی (ممیزی)، تعیین و برآورد درآمد، تشخیص میزان مالیات، معافیتهای مالیاتی، برنامه های مربوط به انگیزه های مالیاتی، ارز خارجی در خریدهای خارجی، سوبسیدهای مربوط به تولیدات و یا خرید مواد اولیه، قیمت گذاری کالاهای وارداتی و ... از عواملی است که به





ه) سیستم تنبیه و مجازات :

قوانین جزایی و کیفری در تمامی کشورها عامل مهمی در تعیین دامنه فساد مالی است و این قوانین برای کاهش مفاسد مالی در نظر گرفته شده است که در عمده کشورها میزان مجازاتهای در نظر گرفته شده در مقایسه با حجم کارهای غیر قانونی ملایم تر و سبکتر هستند که موانع سیاسی، حقوقی و اداری نیز از عوامل مهم این مسائل می باشد و از طرفی شاکیان تمایل چندانی به صرف وقت و تلاش برای اجرای دادرسی و تنبیه متهمان ندارند و یا بالعکس در تلاشند تا تنبیه و مجازات سختی برای آنان اعمال شود و متهمان در تلاشند تا از اینگونه مجازاتها و تنبیه های لازم فرار کرده و امور مربوطه در کمترین زمان فیصله یابد که بدین منظور موجبات فراهم شدن فساد مالی گردیده و شاکیان با دادن رشوه انتظار اجرای سریعتر و متهم با دادن رشوه انتظار فرار از مجازات را دارد که هر دو موجب مفاسد مالی و گمراه کردن مسئولان امر و یا عدم رعایت دقیق مقررات می گردد.

۵- انواع مفاسد مالی و اقتصادی :

۱-۵- رشوه و رشوه خواری :

رشوه و رشوه خواری یکی از رایج ترین و گسترده ترین انواع مفاسد مالی و اقتصادی است که نه تنها در داخل کشور بلکه در سطح بین المللی نیز به شدت رواج دارد و علاوه بر وارد نمودن زیان های شدید بر اقتصاد ملی، اقتصاد و تجارت بین المللی را نیز در معرض خطر جدی قرار داده است. به طوری که در حال حاضر سازمان های اقتصادی بین المللی، رشوه را از مهمترین مخاطرات و موانع جدی اعتماد و اطمینان بین المللی در مبادلات دانسته

موجب قوانین جاری در اختیار کارکنان و کارشناسان بخش دولتی قرار داده شده و کنترلهای داخلی کافی در این امور مبذول نمی گردد.

ج) تصمیمات دولتی و رفتار مسئولان :

تصمیمگیریهای دولتی در ارتباط با نوع مخارج و دولتی، طرحهای سرمایه گذاری، تغییر کاربردی اراضی، اعطای تشویقات، نحوه استفاده از مراتع و جنگلها و منابع معدنی، صدور مجوز برای فروش دارایی ها، خصوصی سازی و انحصارات وارداتی یا صادراتی از جمله عواملی است که تحت لوای قانون در اختیار و تشخیص مسئولان و مدیران قرار داده شده که می تواند موجبات بروز فساد سطح بالا یا کلان گردیده و از طرف دیگر در صورتی که رهبران بلند پایه سیاسی الگوی مناسبی نباشند و خود مرتکب اعمال خلاف شوند یا از تخلفات خویشاوندان، دوستان و هواداران سیاسی چشم ببوشند (که معمولاً هم چنین است) نمی توان از کارکنان دولت انتظار عملکرد درستی داشت.

د) عرضه کالاها و خدمات به صورت یارانه ای یا کمتر از قیمت بازار :

ارائه کالاها و خدمات و منبع مربوط به ارز، اعتبارات، مسکن و برخی کالاهای جیره بندی شده، امکانات و تسهیلات آموزشی و ... که بنا به تصمیمات مسئولان و بر اساس قوانین و مقررات صورت می گیرد خود موجبات بروز فساد مالی است. افراد خاصی اطلاعات کافی از این موارد دارند و یا با دسترسی به اعتبارات و ارزهای فراوان با نرخ کمتر منابع غیر قانونی زیادی بدست آورده اند از این موارد است.

این ترتیب تاثیر منفی و مخربی بر امور اقتصادی یا سیاسی جامعه داشته باشد. فرقی ندارد که در برابر بذل مال رشوه، قاضی به حق حکم کند یا به باطل. مالی که برای صدور حکم می گیرد رشوه است. هدیه مالی است که شخص به اسم هبه و بخشش می دهد تا در ضمیر کارگزار نسبت به او محبت و دوستی ایجاد و در نتیجه به نفع او عمل نماید، اعم از آنکه به حق یا باطل باشد. لذا اگر هدف از دادن هدیه هم نهایتاً انجام عملی به نفع فرد باشد (آنهم قبل از انجام عمل) حالت رشوه دارد. به این ترتیب هدایایی که به مقامات دولتی داده می شود حرام و در حکم رشوه است. در بسیاری از مواقع که روابط اجتماعی حالتی شخصی و نزدیک دارد شاید مشکل باشد که در برابر انجام یک عمل فساد آمیز مستقیماً پرداختی صورت گیرد. کارمندی که برای سود رساندن به یک فرد آشنا از مقام و موقعیت اداری خود سوء استفاده می کند (مانند صدور یک مجوز مهم یا امضای قرارداد دولتی یا دادن شغل در دستگاه دولت) ممکن است در مقابل خدمت خود جبران مستقیم و آشکار و فوری (رشوه آشکار) دریافت نکند و پرداخت زمانی دیگر و کاملاً بی ربط با خدمت انجام شده باشد. در بسیاری از موارد راشی و مرتشی با درک متقابل از این که لطف امروز تعهدی برای لطف آینده به وجود می آورد، هرگز درباره پرداخت حرفی نمی زنند. در بعضی از جوامع بازار سیاهی برای کمک های مختلف به وجود می آید که تابع قوانین عرضه و تقاضا و قیمت های خاص است. در این بازار، پولی رد و بدل نمی شود، بلکه دیونی بین افراد رد و بدل می گردد. در اینجا قیمت

و در پی مبارزه با آن هستند. آنچه که در این سازمان ها به عنوان مبارزه بر علیه فساد مورد تاکید قرار می گیرد، در واقع همان مبارزه با پدیده رشوه خواری است و فراوانی انواع دیگر مفساد مالی و اقتصادی در سطح بین المللی بسیار کمتر است (به جز پدیده قاچاق). پرداخت رشوه به طور کلی در دو سطح داخلی و خارجی صورت میگیرد. گرچه این دو نوع رشوه ماهیتاً تفاوتی باهم ندارند لیکن در مورد رشوه های خارجی چند نکته قابل ذکر است. در رشوه خارجی بخشی از منافع ملی کشور فنا می شود و قسمتی از منابع ملی به خارج جریان می یابد. در مورد رشوه های خارجی با توجه به شناختی که خارجیان از طرف های مقابل خود پیدا می کنند (احتمال ایجاد ارتباط مشکوک (جاسوسی) با افرادی که به رشوه خارجی آلوده شده اند و حالا نقطه ضعفی هم نزد آنها دارند، وجود دارد. همچنین برای کشورهای سلطه گر این امکان وجود دارد که با رشوه های هدایت شده و سازمان یافته خود اقتصاد، سیاست، فرهنگ و امنیت ملی کشور را آسیب پذیر سازند. انحراف کارکنان و مقامات و مسئولین دستگاه های اجرایی و اداری، بازتاب مخرب و نامطلوبی بر حیات اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی جامعه و افراد آن بر جای می گذارد. یک کارگزار فاسد، تحت تاثیر روحیه پول دوستی و رشوه خواری می تواند یک طرح عظیم اقتصادی ملی یا منطقه ای را لغو یا برای تشدید و تقویت آن بکوشد و یا نظارت واقعی بر انجام تشدید و تقویت آن بکوشد و یا نظارت واقعی بر انجام آن صورت ندهد یا کار انجام نشده ای را تایید کند و به





شدت قوانین در برابر رشوه افزوده گردیده است.

رشاء و ارتشاء از جرایمی هستند که از نظر شرع انور اسلام، ارتکاب آنها مذموم و ناپسند شمرده شده است به طوری که شارع در این خصوص مقرر داشته: «الراشی و المرتشی کلاهما فی النار».

رشوه در لغت به معنای وجه یا مالی است که برای ابطال حق و احقاق باطل پرداخت می‌شود، لکن در اصطلاح قانون، قبول وجه یا مالی است که کارکنان دولت و یا سایر کارکنان به سبب انجام وظیفه دریافت می‌کنند.

با توجه به تعریف فوق هبه، هدیه، تحفه، قرض‌الحسنه مشمول حکم این ماده نمی‌شوند.

های ناگفته ای حاکم است و نوعی نظام آبرو و اعتباری ضامن آن است که الطاف امروز زمانی در آینده جبران شود. در چنین تفکیک الطاف بدون قصد و غرض از آنچه که نزدیک به گرفتن رشوه است، دشوار می باشد. لذا به سختی می توان متوجه رشوه شد و متخلفان را مجازات کرد

رشوه در ایران رشوه از دیرباز در ایران وجود داشته و به شیوه های مختلف و در ابعاد محدود یا وسیع هر از چندی بروز نموده و در هر زمان به تناسب از قوانین و مقرراتی برای پیشگیری و مبارزه با آن وضع و تصویب شده است. با گذشت زمان و روشن شدن عدم کارایی قوانین و مقررات موجود با تصویب قوانین جدیدتر بر

هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت یا ABC

تهیه و تنظیم: سیدحسین میرعلوی

آشنایی با نویسنده:

آقای سیدحسین میرعلوی دانشجوی کارشناسی ارشد رشته حسابداری با ۷ سال سابقه خدمت به عنوان حسابرس ارشد دیوان محاسبات استان گیلان می باشند.

مقدمه:

شیوه حسابداری پس از جنگ جهانی دوم و در اثر پی آمدهای آن بر بازار تولید از کنترل قیمت تمام شده به سوی توسعه حسابداری مراکز هزینه و ایجاد حسابداری مدیریت که مبتنی بر اهداف سازمانی و اندازه گیری عملکردها بود، سوق یافت. سازمانهای تجاری امروزی با وظیفه سخت و دشوار بالا بردن کیفیت در عین بهبود ارائه خدمات به مشتریان و کاهش قیمت تمام شده روبرو هستند و شیوه‌های سنتی مدیریتی دیگر کارایی لازم برای برآورده ساختن این منظور را ندارند. مدیرانی که امروزه در جستجوی موفقیت هستند سیستم حسابداری مدیریت خود را مورد بازنگری قرار داده و از تکنیکهای پیشرفته بودجه بندی سرمایه‌ای، اطلاعات دقیق در مورد قیمت تمام شده محصول یا خدمات و گزارشهای مرتبط با ارزیابی عملکرد استفاده می‌کنند.

«کوپر» و «کاپلان» با نشان دادن نارسایی های سیستم حسابداری مدیریت در ارائه اطلاعات دقیق هزینه ای ادعا کردند که سیستم سنتی حسابداری صنعتی و مدیریت دیگر پاسخگوی نیاز مدیران امروز نمی باشد و اطلاعات آن موجبات گمراهی مدیران را در تصمیم گیری فراهم می سازد. لذا به معرفی سیستم جدیدی تحت عنوان «سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت» پرداختند. این مبحث تا نیمه دوم دهه ۱۹۸۰ بعنوان فصلی از کتب حسابداری صنعتی مطرح می شود اما امروزه از چنان اهمیتی برخوردار گشته که کتب بسیاری تحت این عنوان منتشر گردیده است.







مخزن هزینه فعالیت : مجموعه ای از عوامل هزینه است که با یک فعالیت خاص مرتبط می باشد.

محرک فعالیت : هر مخزن هزینه فعالیت با استفاده از محرک فعالیت به موضوعات هزینه مرتبط می شود. محرک فعالیت نشان دهنده میزان فعالیت بر حسب موضوع هزینه است و برای تخصیص منابع به موضوعات هزینه بر حسب فعالیتها مورد استفاده قرار می گیرد. مثلاً در شکل ۳-۳ هر فعالیت دارای یک محرک فعالیت معین برای ردیابی هزینه های مربوط به فعالیت محصولات است و هزینه های فعالیت پاسخگویی به تلفن ها بر مبنای تعداد تلفنهای به محصولات تخصیص داده می شود. تخصیص هزینه بدین ترتیب معقول بنظر می رسد زیرا محصولی که بیشترین مشکلات را برای مشتریان ایجاد کند مسلماً دارای بیشترین تعداد تلفن هم می باشد.

معیارهای عملکرد : شاخصهای مالی یا غیر مالی مربوط به کار انجام شده است و در واقع نتایج حاصل از انجام یک فعالیت، فرآیند یا یک واحد سازمانی است. این معیارها نشانگر میزان موفقیت یک فعالیت است و چگونگی تامین نیاز مشتریان داخلی یا بیرونی فعالیت را مشخص می کند.

ABC یا هزینه یابی بر مبنای فعالیت چیست ؟

یکی از سیستمهای نوین هزینه یابی محصول است که از ویژگیهای مهم آن توجه به پدیده های نوین تولید و اثرات تکنولوژی بر صنایع امروز است. هنگامیکه سازمانی از تکنولوژی پیشرفته استفاده می کند، طبیعتاً هزینه های مربوط به فن آوری آن افزایش و هزینه های کار مستقیم آن کاهش می یابد. نتیجه این امر اینست که اهمیت هزینه های سربار و اختصاص آنها به محصولات از یکسو و درصد هزینه های سربار از کل هزینه های تولید نیز از سوی دیگر فزونی می یابد. هزینه یابی بر مبنای فعالیت از این باور سرچشمه میگیرد که محصولات فعالیتها را مصرف می کنند و فعالیتها منابع را در این روش هزینه ها نخست به فعالیتها و

تعریف واژه ای مهم در بحث هزینه یابی بر مبنای فعالیت

فعالیت Activity :

در دنیای تجارت و تولید هر عملی که به منظور تولید، توزیع و ارائه خدمات صورت گیرد و ماهیت تکراری داشته باشد فعالیت نامیده می شود.

فعالیتهای ارزش زا Value Added Activites : به آن دسته از فعالیتهایی اطلاق می شود که به ارزش تولید یا خدمات ارائه شده می افزاید.

فعالیتهای غیر ارزش زا Non Value Added Activites

به فعالیتهایی اطلاق می شود که علیرغم صرف منابع موجب افزایش ارزش تولید یا خدمات ارائه شده نمی گردد و یا کیفیت آنها را تغییر نمی دهد. این فعالیتها در واقع غیر ضروری هستند و باید سعی کرد تا آنها را در فرآیند تولید حذف نمود.

فعالیتهای مستقیم Direct Activities : فعالیتهایی هستند که مستقیماً با تولید محصولات / خدمات در ارتباط می باشند.

فعالیتهای سربار Overhead Activities : فعالیتهایی هستند که ممکن است به محصول، مشتری یا نگهداری بخشی از بازار مربوط گردند.

محرکهای هزینه : رویدادهایی هستند که موجب تغییر در هزینه کلی یک فعالیت می گردند و در واقع عواملی هستند که مقدار کار و تلاش مورد نیاز برای انجام یک فعالیت را مشخص می کنند.

منابع : عوامل اقتصادی لازم برای انجام فعالیتها که منشا هزینه نیز می باشند. منابع بر حسب نوع شرکت متفاوت است.

محرک منابع : عواملی هستند که برای تخصیص هزینه منابع به فعالیتها از آنها استفاده می شود. این عوامل طوری انتخاب می شوند که منعکس کننده مصرف منابع توسط فعالیتها باشند.

مرکز فعالیت: فعالیتهای مرتبط اطلاعات مربوط به فعالیتهای یک فرآیند یا وظیفه را گزارش می کند در یک مرکز فعالیت قرار می دهند.

کاربرد سیستم ABC

۱- حسابداری سنجش مسئولیت: برخلاف روش سنتی که با سنجش عملکرد هزینه، درآمد و سود یک واحد سر و کار دارد، در ABC نه تنها به هزینه ای که توسط یک فعالیت مصرف می شود بلکه به خود فعالیت نیز توجه می شود تا ضرورت انجام آن فعالیت و ارزش افزوده ای که برای تولید محصول داشته است مشخص گردد.

۲- برآورد جریانات وجوه: ABC ضمن مشخص کردن هزینه هایی که در سطوح مختلف یک پروژه با یک فعالیت ارتباط دارند می تواند پیش بینی و برآورد دقیقتری از جریانات نقدی سازمان ارائه دهد زیرا هزینه هایی که در روش سنتی ثابت در نظر گرفته می شود در ABC متغیر است و لذا دقت هزینه یابی کمک بیشتری به تحلیلگر در تصمیم گیری میکند.

۳- انعطاف پذیری بیشتر بودجه: بودجه در روش سنتی بر مبنای یک مولد هزینه صورت می گیرد در حالیکه در ABC ما مولدهای هزینه ای مختلف داریم که می توانند در پیش بینی بهتر هزینه های سربار ما را یاری دهند.

۴- تجزیه و تحلیل هزینه های تفاضلی: همانطور که قبلاً نیز اشاره شد، ABC هزینه هایی را که در روش سنتی ثابت در نظر گرفته می شود را متغیر قلمداد می کند لذا این امر ما را در تصمیمات مربوط به خرید، ساخت، اجاره یا خرید یاری می دهد.

۵- تجزیه و تحلیل هزینه، درآمد و سود: در روش سنتی تعداد محصولات فروخته شده بعنوان تنها منبع مولد درآمد و هزینه تلقی می شد در حالیکه در ABC مولدهای گوناگونی وجود دارند که بر تجزیه و تحلیل ما اثر گذارند.

۶- برنامه ریزی، کنترل، ردیابی و تخصیص سایر هزینه ها: اصول ABC مدیریت شرکت را نه تنها در تخصیص هزینه های سربار بلکه در برنامه ریزی، کنترل، ردیابی و تخصیص سایر هزینه های شرکت قبل، در حین و بعد از تولید یاری می کند.

سپس به محصولات تخصیص می یابد. و در واقع با اجرای این روش هزینه هر محصول یا خدمات جمع هزینه های مربوط به فعالیتهایی است که برای تولید آن محصول یا خدمات صرف می شود.

روش اجرای ABC

مراکز هزینه ای مربوط به فعالیتهای از طریق بررسی و مشخص کردن فعالیتهایی که برای تولید یا توزیع محصولات یا خدمات سازمان صورت می گیرد، تعیین می شوند. این مراکز باید بگونه ای تعیین شوند که تخصیص هزینه به محصولات/خدمات را تسهیل کند.

ABC تخصیص هزینه های عمومی و مشترک را طی دو مرحله زیر انجام می دهد:

۱- تعیین هزینه فعالیتهایی که موجب تولید محصولات/خدمات می گردند.

۲- تخصیص هزینه های مراکز فعالیت به محصولات/خدمات

هنگامیکه هزینه ها بر مبنای فعالیت تقسیم می شوند، طبقه بندی فعالیتهای و بالتبع هزینه ها ضرورت می یابد. فعالیتهای از این حیث به چهار دسته به شرح زیر تقسیم می شوند:

۱- فعالیتهای سطح واحد محصول

۲- فعالیتهای سطح گروه محصول

۳- فعالیتهای سطح پشتیبانی محصول

۴- فعالیتهای سطح امکانات و تسهیلات

طرفداران سیستم ABC معتقدند که کلیه فعالیتهایی که در یک سازمان صورت می گیرد نهایتاً در راستای حمایت از تولید و توزیع محصولات/خدمات است و لذا باید بعنوان «هزینه های محصول» در نظر گرفته شوند. ضمن اینکه کلیه هزینه ها اعم از مشترک و ثابت در بلند مدت در شمار هزینه های متغیر قلمداد می کنند و بر همین اساس برخلاف روشهای سنتی از هزینه های ثابت پرهیز نموده و کلیه هزینه ها را بطور جداگانه یا بصورت زنجیره ای بصورت هزینه های متغیر به محصولات/خدمات تخصیص می دهند.





بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در شرکتها

(با تأکید بر مؤدیان بزرگ)

از: احمد امامی

چکیده پژوهش:

در تمام کشورهای جهان در حال حاضر چاره‌ای جز وصول مالیات نمی‌باشد، نهایت اینکه کشورهایی در این زمینه موفق بوده اند که قانونی مدون و بی نقص باتوجه به شرایط جامعه داشته و در عمل جامعه و مردم معتقد و پایبند به آن قوانین بوده و همگی در راه تأمین منافع جمعی به این باور رسیده باشند که در پرداخت مالیات برای تأمین رفاه عموم و رفع نیازهای جمعی هرگز نباید کوتاهی و دریغ داشته باشند. اما باید مدنظر داشت، نظام مالیاتی که بیشترین درآمد را وصول نماید لزوماً نمی‌تواند بهترین باشد. اینکه چنین درآمدی چگونه وصول شده است و تأثیر آن بر عدالت اجتماعی و رفاه عمومی به چه میزانی است از اهمیت زیادی برخوردار است. بعنوان مثال یک نظام ضعیف مالیاتی ممکن است از بخشهایی که وصول مالیات از آنها بسادگی امکان پذیر است بموقع و به میزان زیادی مالیات وصول نماید، (که نمونه بارز آن مالیات حقوق است) در حالیکه از وصول مالیات بر درآمد واقعی شرکتها عاجز باشد.

جامعه آماری در این پژوهش اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ (اشخاص حقوقی) که به پیشنهاد صندوق بین المللی پول در تهران و از تاریخ ۱۳۸۰/۴/۱ شروع به فعالیت کرده در نظر گرفته شده است. اطلاعات لازم در قالب فرضیات و بصورت پرسشنامه از مدیران مالی، کارشناسان امور مالیاتی، حسابرسان و حسابداران رسمی که در راستای اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم وظیفه حسابرسی مالیاتی این شرکتها را برای عملکرد منتهی به ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ بر عهده داشته، جمع آوری گردیده است. متغیرهای مستقل مهم این تحقیق که در قالب فرضیات مورد آزمون قرار گرفته عبارت است از: ۱- کنترل و نظارت ۲- فرهنگ مالیاتی ۳- مؤدیان مالیاتی ۴- کارشناسان مالیاتی ۵- ضمانتهای اجرایی ۶- نرخهای مالیاتی

این پژوهش، درصدد است تا با شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در شرکتها، ۱- به عنوان کار عملی برای دولت که بدنبال افزایش درآمدهای مالیاتی و عدم وابستگی کشور به فروش نفت می باشد، مد نظر قرار گیرد. ۲- ارائه راهکارهایی به سازمان امور مالیاتی کشور در جهت جلوگیری و کاهش فرار مالیاتی شرکتها.

یافته های پژوهش نشانگر آنست که فقدان نظام نظارت کارآمد مالیاتی، نبود ضمانتهای اجرایی مؤثر و هدفمند، کمبود تخصص کارشناسان مالیاتی، عدم بکارگیری صحیح درآمدهای مالیاتی توسط دولت، عدم آگاهی و شناخت مؤدیان نسبت به مفهوم مالیات قانونی و نرخهای مالیاتی از عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در شرکتها است.

– مقدمه:

در اقتصاد کنونی، مالیات از ابزارهای مهم مالی دولت می باشد و با توجه به اهمیت آن در اقتصاد کشور و همچنین در فرایند توسعه و بازسازی یکی از اصلی ترین ابزارها در جهت خصوصی سازی، تعدیل ثروت و توزیع مجدد درآمد به شمار می رود. یکی از مهمترین عوامل مؤثر بر ظرفیت مالیاتی، نگرش، برداشت و رفتار مردم در ارتباط با مالیات است که به فرهنگ مالیاتی مشهور است.

مردم باید بپذیرند که نفت ثروت مولد است نه درآمد مصرفی که دائمی هم نیست. دیگر اینکه مردم باید نقش حاکمیتی دولت را از قبیل ایجاد امنیت درک کنند و بپذیرند ایفای این نقش هزینه بردار است. در یک نظام مالیاتی عادلانه باید نشان داده شود که هیچ گونه تبعیضی وجود ندارد و آنکه از امکانات بیشتری در اقتصاد استفاده می کند در هزینه های اقتصاد هم مشارکت بیشتری دارد.

از طرف دیگر از دیدگاه اقتصاد دانان یکی از مفاهیم اصلی بودجه متعادل آن است که نسل حاضر نباید باز پرداخت بدهیهای دراز مدت دوره خود را به نسل آینده انتقال دهد. به بیان دیگر شهروندان نباید بهای خدماتی را که دریافت می کنند بعهده مالیات دهندگان سالیهای آینده محول نمایند، و مفهوم حقوق بین دوره ای جزئی از مسئولیت پاسخگویی عمومی محسوب می شود که دولت نیز می بایست در اجرای این وظیفه مهم عواملی که باعث عدم تمکین مالیاتی می شود، شناسایی و راههایی برای مقابله با آن اتخاذ نماید. با توجه به مطالب فوق جهت برقراری پایبندی متعهدانه مؤدیان به تکالیف مالیاتی قبل از هر چیز لازم است تا عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی شناخته شده و بعد از شناسایی این عوامل راهها و روشهای جلوگیری از آنرا جستجو کرده و ارائه نمود.

آثار فعالیتهای فرار از پرداخت مالیات می تواند تا حدی باشد که بین درآمدی که قانوناً باید وصول شود و درآمدی که جمع آوری می شود رابطه اندکی برقرار شود. همانطور که الکس رادیان (1980) متذکر شده است، مسائل مالیاتی از عدم کارائی کارگزاران جمع آوری مالیات به تنهایی ناشی نمی گردد. بلکه از ساختار اقتصادی، روابط اجتماعی و فرهنگی که در یک کشور وجود دارد نیز تأثیر می پذیرد. کامیابی یا ناکامی نظامهای مالیاتی به میزان تمکین اختیاری و هم به قدرت اجرایی بستگی دارد.

فرار از مالیات، جزء اصلی فعالیتهای اقتصادی زیرزمینی بوده و اقتصاد دانان بیش از پیش در پی تجزیه و تحلیل این پدیده اند. نخستین تجزیه و تحلیل فرار از مالیات توسط Allingham و Sandmo در سال ۱۹۷۲ انجام شد.

فرار از مالیات بنظر Baker با اقتصاد غیر قانونی و بنظر Arrow با اقتصاد ریسک و عدم اطمینان ارتباط دارد. قسمت اعظم مدلهای ساخته شده در این زمینه، مربوط به فرار از مالیات بردرآمد است. آنطور که Pyle می گوید: تقریباً در تمام این متون، افراد بدون توجه به اصول اخلاقی و در راه به حداکثر رسانیدن سود خودشان عمل می کنند. بعبارت دیگر آنها از کارکردن در اقتصاد پنهان احساس شرمساری نمی کنند.



یک مدل ساده از مطلوبیت مورد انتظار شخص جهت فرار از مالیات

$$E\{U\} = (1-P)U(y - \beta\chi) + PU(y - \beta\chi) - \Pi(y - \chi)$$

- $y =$ درآمد فرد که همانند نرخ مالیات (β) بعنوان داده محسوب می شود.
- $p =$ احتمال یافتن فرد فراری از مالیات
- $\Pi =$ نرخ مالیات با احتساب جریمه (در صورت عدم تنظیم فرم مالیاتی)
- $\chi =$ درآمد اعلام شده از سوی افراد
- $(y - \beta\chi) =$ درآمد فرد در صورت لو رفتن
- $(y - \beta\chi) - \Pi(y - \chi) =$ درآمد فرد در صورت لو رفتن
- $U(y) =$ میزان مطلوبیت که تابعی از درآمد فرض شده است

رسیدگی قرار داد. مؤدیان بزرگ بطور کلی در حوزه تجارت خارجی عمل می کنند، عملیات کاری آنها پیچیده بوده؛ حجم معاملات گسترده‌ای دارند؛ احتمالاً وابسته به مؤسسات اقتصادی خارجی بوده؛ یا نمایندگان مؤسسات خارجی هستند و یا خود شعبه‌هایی در خارج از کشور دارند. این ویژگیها، ضرورت تأسیس نظامهای نظارتی ویژه و برخوردار از کارکنان کاملاً متخصص و کارآمد را نشان می دهد.

عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در شرکتها:

۱- ضمانتهای اجرایی:

هر دستگاه مالیاتی برای رسیدن به اهداف خود باید مکانیسمهایی نیز برای رسیدن به آن تعبیه نماید که تشویقات و جرایم مالیاتی یکی از بهترین ابزارها برای رسیدن به هدف درآمدی مالیات و افزایش آن می باشد. لیکن این ابزار می بایست کارایی لازم را نیز برای رسیدن به مقصود داشته باشد که در ذیل به بررسی آن پرداخته شده است.

یک نتیجه ساده مدل عبارت از این است که اگر $\beta < \Pi$ باشد، درآمدها کمتر از واقعیت اعلام خواهد شد و فرار از مالیات صورت خواهد گرفت.

دلایل نیاز به واحدی ویژه برای نظارت بر مؤدیان بزرگ مالیاتی:

الف) نخستین دلیل در بهره گیری از چنین واحدی این است که بیشترین سهم درآمدها از ناحیه تعداد نسبتاً اندکی از مؤدیان مالیاتی تأمین می گردد که علاوه بر پرداخت مالیات خویش، مالیات مؤدیان دیگر را در قالب نظامهای کسر مالیات تکلیفی می پردازند. اطلاعات جمع آوری شده، حکایت از آن دارد که به کمک نظارت بر تعداد محدودی از مؤدیان مالیاتی با استفاده از سطح تقریباً محدودی از منابع انسانی و غیر انسانی می توان بر بخش عظیمی از عملیات وصول مالیات، کنترل مطلوبی را اعمال کرد.

ب) دلیل دوم اینکه، مؤدیان مالیاتی بزرگ با دیگران تفاوت داشته و به همین دلیل باید امور مربوط به آنها را جداگانه و متفاوت مورد

- نظام تشویقات و جرائم مالیاتی:

نظام کارآمد مجازات و جریمه ابزاری اساسی برای افزایش تمکین مالیاتی است. نقش این نظام در تشویق مالیات دهندگان به تمکین داوطلبانه یکی از عوامل ارزیابی دستگاه مالیاتی است. در طراحی نظام تشویقات و جرائم باید بر تشویق مالیات دهندگان به پرداخت سریع مالیاتهای معوق و جلوگیری از فرار مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی تأکید شود.

برای دستیابی به این هدفها، مجازات و جریمه‌ها باید: ۱- به محض ایجاد بدهی، جریمه مربوطه محاسبه و دریافت شود. ۲- افراطی و زیاد نباشد. ۳- از نرخ جاری سود بانکی بیشتر باشد.

تحقیقات نشان داده است که جرایم کمتر ولی مرتب، بیشتر از جرایم سنگینی که بطور موردی و نامرتب تعلق می‌گیرد، در کاهش فرار مالیاتی نقش مؤثرتری دارد. نظام تشویق و جریمه باید بنحوی اجرا شود که رفتار مالیاتی مؤدی متوسط را تغییر دهد، با این حال مؤدیانی که بی‌نظم هستند و قانون را رعایت نمی‌کنند باید مطابق مقررات با آنها رفتار شود و نظام تشویق و جریمه با قاطعیت و صراحت اجرا شود.

ارتکاب اعمال خلاف قانون بار اول باید مشمول جریمه نقدی شود و در مراتب بعدی باید ضمن وصول مبلغ جریمه تأخیر، تأدیه مجازاتهای حقوقی و در مراتب بعدی مجازاتهای جزائی نیز در نظر گرفته شود. لذا در اغلب کشورها علاوه بر مجازاتهای حقوقی در مورد طفره یا فرار مالیاتی، تقلب و مانند آنها بعنوان جرم جنایی محسوب و برای

متخلف بازداشت و حبس هم در نظر گرفته می‌شود.

از دیدگاه ریچارد دام و ملیکا کاسنگرا، جریمه قصور در انجام تکلیف قانونی باید بگونه‌ای طراحی شود که مؤدی را به انجام آن عمل تشویق نماید، اغلب حد مطلوب مجازاتها برابر است با احتمال کشف تخلف و میزان مالیات بالقوه‌ای که از عدم انجام تکلیف پس انداز می‌شود.

- بخشودگیهای مالیاتی:

از دیدگاه ریچارد دام اولین و بدیهی‌ترین نوع بخشودگی میزان و حدی از درآمد است که بر آن مالیاتی تعلق نمی‌گیرد. با کنار گذاشتن صاحبان درآمدهای پائین از نظام مالیات بردرآمد می‌توانیم تعداد زیادی از مؤدیان مالیاتی کوچک را کلاً از نظام مالیاتی حذف نماییم و تمرکز و دقت بیشتری جهت وصول مالیات حقه از مؤدیان بزرگ انجام گیرد و با اینکار به اصل منفعت- هزینه نیز بهتر می‌توانیم دسترسی پیدا کنیم.

۲- کنترل و نظارت:

کنترل عبارت است از یک کوشش منظم در ایجاد ضوابط عملیاتی براساس اهداف برنامه جهت طراحی یک بازخور اطلاعاتی به منظور مقایسه عملیات انجام یافته با استانداردهای از پیش تعیین شده و در صورت وجود انحراف میزان آن مشخص شود و در نتیجه هر اقدام لازمی انجام گیرد تا اطمینان حاصل گردد که منابع به مؤثرترین شکل در نیل به اهداف سازمان بکار گرفته شده است.





است و آنچه که شکسته یا نقص می شود، می تواند یک شیوه رفتار اخلاقی یا اجتماعی و یا مقررات اداری باشد.

با توجه به مطالب گفته شده می توان فساد مالی و اقتصادی را سوء استفاده از مقام، منصب، موقعیت، اختیارات، قوانین و مقررات در جهت منافع شخصی یا گروهی تعریف نمود.

- ابزارهای فساد مالی و اقتصادی:

مفاسد مالی و اقتصادی با استفاده از ابزارهای مختلفی صورت می گیرد، که از آن جمله می توان به موارد زیر اشاره نمود:

۱- قوانین و مقررات: مهمترین ابزار فساد مالی و اقتصادی، سوء استفاده از قوانین نامناسب موجود، عدم وجود قوانین و مقررات درپاره ای موارد، و روشن و شفاف نبودن، بسیاری از قوانین و مقررات می باشد.

۲- جریمه ها:

نبود جریم سنگین جزایی و کیفری برای مؤدیان و ممیزان مالیاتی که مرتکب فساد مالی و اقتصادی می شوند.

۳- کمبود برنامه های انگیزشی دولت جهت پرداخت مالیات حقه

۴- امکان قضاوت و تصمیم گیریهای شخصی: مانند حسابرسی مالیاتی توسط حسابداران رسمی و کارشناسان مالیاتی که در تعیین هزینه های قابل قبول و همچنین درآمد می توانند اعمال سلیقه شخصی نمایند.

- رشوه:

از رایج ترین و گسترده ترین انواع مفاسد مالی و اقتصادی است که نه تنها در داخل کشور بلکه در سطح بین المللی نیز به شدت رواج دارد و علاوه بر وارد نمودن زیانهای

- ویژگیهای نظام کنترلی:

ویژگیهای هر نظام کنترلی تا حد زیادی به اندازه و پیچیدگی آن بستگی دارد. هر نظام کنترلی دارای شرایط زیر می باشد:

الف) یک محیط کنترلی مناسب و مؤثر:

نشانگر تعهد و مسئولیت مدیریت است، نسبت به کنترلهای داخلی و نظم و ساختار را به سیستم کنترلی داخلی ارائه می نماید و شامل عوامل زیر است:

۱- انطباق، صداقت و شایستگی کارکنان
۲- ساختار سازمانی
۳- تفکر مدیریت و نحوه عملکرد آن
۴- عوامل مختلف برون سازمانی که بر فعالیتها و عملکرد تأثیر دارد.

ب) ارزیابی ریسک: عبارت است از شناسایی و تحلیل ریسکهای داخلی و خارجی است. با توجه به تأثیر ریسک در رسیدن به اهداف، ارزیابی آن مدیران را در شناسایی ماهیت احتمال خطرات، چگونگی برخورد با آن و کنترلهای لازم می تواند کمک نماید. می تواند سیستم های اطلاعات حسابداری: می تواند اطلاعات بموقع را کسب و برای انجام بهتر فعالیتهای کارکنان در اختیار آنها قرار دهد.

۳- فساد مالی و اقتصادی :

گاه ممکن است یک مأمور مالیاتی هم به قانون اشراف کامل داشته باشد و هم در اجرای آن ماهر باشد اما برخوردی قاطع با مؤدیان خلافکار نشان ندهد، دلیل و انگیزه این امر را می توان در میزان شیوع فساد مالی که در بعضی از ادارات مالیاتی سایه افکنده است، جستجو کرد.

- تعریف فساد مالی و اقتصادی:

کلمه فساد (corruption) از ریشه لاتینی (rumpere) به معنی شکستن یا نقض کردن

تزلزل و اختلال می کند. مجرمین با امید به رشوه و رابطه، در انجام عملیات مجرمانه جرأت و جسارت می یابند.

۴- عدم آزادی بیان:

در جوامعی که آزادی بیان وجود ندارد و مطبوعات و رسانه های جمعی در دست گروهی خاص می باشد، امکان بیان افکار مخالف و یا افشاگری در مورد فساد مقامات دولتی و کارکنان دولت وجود ندارد و لذا فساد پوشیده می ماند و در خفا رشد می کند، در حالیکه آزادی مطبوعات می تواند بطور مؤثرتری از گسترش زمینه فساد در جامعه جلوگیری کند.

۵- رواج بی اعتمادی در جامعه: تزلزل

پایه های اخلاق اجتماعی می تواند هزینه های سنگینی را برای جامعه در برداشته باشد. در کشورهای در حال توسعه مانند ایران که همواره با کمبود منابع در آمدی روبرو هستند، رواج بی اعتمادی علاوه بر آشفتگی اجتماعی، هزینه سنگینی را برای کنترل ایجاد می کند و در نتیجه عدم امکان تخصیص بهینه، منابع نیروهای کنترل کننده قادر به کنترل جامعه نمی شوند و تضعیف سازمانهای نظارتی خود یکی از زمینه های اجتماعی گسترش فساد مالی و اقتصادی محسوب می گردد.

- ویژگیهای مالیات بر ارزش افزوده^۷ و اثرات آن بر فرار مالیاتی:

مالیات بر ارزش افزوده یک پدیده مالیاتی است که بمنظور دستیابی به هدفها و معیارهای اقتصادی کارایی، عدالت و درآمد از سوی بسیاری از کشورهای جهان پذیرفته شده است و مطالعات انجام شده در کشورهای مختلف

شدید بر اقتصاد های ملی، اقتصاد و تجارت بین المللی را نیز در معرض خطر جدی قرار داده است، انگیزه ها و عواملی که موجب شیوع و گسترش رشوه خواری در جامعه می شود عبارتند از:

۱- تبعیض و نابرابریهای اقتصادی و اجتماعی:

حقوق ناکافی کارمندان دولت، فقر و تنگدستی و عدم تأمین نیازهای اولیه زندگی، احساس حقارت و عقب ماندگی و محرومیت، حرص و طمع، فرصت طلبی، زیاده خواهی و فقدان شعور اجتماعی در افراد از جمله عواملی هستند که در رواج رشوه در جامعه نقش مؤثری دارند. تبعیض پدیده ای است که طبع انسان حتی بصورت موقت نیز تاب تحمل آنرا ندارد.

۲- ضعف اعتقادات دینی: با توجه به اهمیت

جرم رشوه در نظام حقوقی و کیفری اسلام، بی تردید عدم اعتقاد دینی و تعهد مذهبی در رواج رشوه اثر قابل توجهی دارد. ایمان و اتکاء به خدا در جلوگیری از غوطه ور شدن افراد در انحرافات نقش بسیار مهمی دارد. با نداشتن ایمان و تقوای دینی و الهی، فرد در برابر طمع، حب جاه، مال، مقام و خود پرستی تسلیم و دچار انحراف می شود.

۳- عدم پایبندی به قانون:

فرد مجرم باید یقین داشته باشد که اگر دستگیر شد، در هر مقام و منصبی هم که باشد، مجازات وی حتمی و غیر قابل اغماض خواهد بود. و گرنه وجود قوانین جزایی خشن بدون اجرای قاطع و منصفانه آن به تنهایی نمی تواند مانع حکم فرمایی روابط، رشوه و مفاسد مالی شود. از طرف دیگر رواج رشوه خود قانونمندی و نظام حقوقی جامعه را دچار

^۷ Value add tax



۴- مالیات بر ارزش افزوده به عهده مصرف کننده نهایی است و چون وصول مالیات بر عهده طرفی قرار گرفته که خود زینانی از این کار نمی بیند، انگیزه مالیات گریزی تا حد زیادی کاهش می یابد.

۵- بی طرفی مالیاتی به معنای عدم تأثیر مالیات در تصمیم گیریهای مؤسسات نسبت به انتخاب و راهکارهای مختلف، از جمله اوصاف بارز مالیات بر ارزش افزوده است و بنابراین در تخصیص منابع خنثی و بی اثر است و موجب برقراری کارایی اقتصادی می شود.

۶- مالیات بر ارزش افزوده می تواند بصورت هفتگی، ماهانه و یا فصلی دریافت شود و بنابراین در مقایسه با مالیات بر درآمد شرکتها «زیان ناشی از وقفه در وصول» بسیار ناچیز خواهد شد.

- مباحث نوظهور فرار مالیاتی در قرن بیست و یکم:

واقعیت این است که امروزه در همه کشورهای جهان فرار از مالیات آسانتر شده است. گفته می شود که یکپارچگی روز افزون اقتصاد جهانی و گسترش مبادلات تجاری الکترونیکی دو عامل تسهیل کننده فرار مالیاتی است.

درحالیکه اقتصاد جهان روز به روز به سمت یکپارچگی کامل پیش می رود و نقل و انتقال نیروی کار و سرمایه به راحتی از کشورهای با نرخ مالیات بالا را به کشورهای دیگر سوق می دهد. دولتها در افزایش درآمد مالیاتی از طریق بالابردن نرخ مالیات کمتر موفق میشوند. و در عین حال گسترش مبادلات تجاری بر روی شبکه های رایانه ای که امروزه درحال پیشرفت سریع هستند، در آینده کار میزان

حکایت از افزایش درآمدهای مالیاتی دولت در نتیجه جایگزینی و پذیرش مالیات بر ارزش افزوده دارد.

مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات غیر مستقیم است که برارزش افزوده کالا یا خدمات در هریک از مراحل تولید و توزیع وضع می شود. به ترتیبی که مصرف کننده نهایی، پرداخت کننده کل مالیات تعلق گرفته به ارزش افزوده ایجاد شده در مراحل مختلف تولید و توزیع بصورت غیر تجمعی است. این شیوه مالیاتی بمنظور اجتناب از انباشته شدن مالیات در مراحل مختلف تولید و توزیع و وضع مالیات بر مالیات پرداخت شده در مراحل قبل و بنابراین اجتناب از پدیده مالیات آباشاری (CascadeTax)^(۲)، در عرصه اقتصاد و مالیه عمومی ظهور یافته است.

- مالیات بر ارزش افزوده بعنوان مالیات بر مصرف خصوصی دارای ویژگیهای خاصی است که برخی از آنها عبارت است از:

۱- مالیات بر ارزش افزوده پایه های مالیاتی را گسترش می دهد و تقریباً همه اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی در معرض آن قرار می گیرند.

۲- به دلیل گستردگی و عمومیت داشتن مالیات بر ارزش افزوده، در صورتیکه نرخ مالیاتی پایینی نیز انتخاب و اعمال شود، بازده اقتصادی آن بسیار قابل توجه و چشمگیر خواهد بود. ضمن اینکه نرخ پایین مالیاتی، انگیزه فرار از مالیات را نیز کاهش می دهد.

۳- مالیات بر ارزش افزوده در مقابل تورم، مقاوم است. به این معنا که متناسب با تورم افزایش می یابد و موجب حفظ قدرت خرید بخش دولتی در مقابل تورم می گردد.

خواهند بود برای جبران کاهش درآمد خود، بیشتر به مالیات بر درآمد تکیه کنند. بعلاوه مبادلات انجام شده از طریق شبکه های رایانه‌ای، بیشتر کالاهای لوکس را از شمول مالیات پنهان می کند تا کالاهای ضروری و اساسی، در نتیجه بخش اعظم مالیات بر فروش نیز بر کالاهای اساسی که بیشتر توسط خانواده های کم درآمد مصرف می شود آنها را بطور مضاعف تحت فشار قرار خواهد داد.

آیا اینها همه به معنای آن است که با ورود به عصر اطلاعات، جهان شاهد نظامهای مالیاتی ظالمانه تری خواهد بود که منجر به افزایش نابرابریهای اقتصادی در جوامع خواهد شد؟ روندهای موجود نشان می دهد که نظامهای مالیاتی به این سمت حرکت می کنند، مگر اینکه دولتها تدابیر تازه ای بیاندیشند که باید منتظر ماند و دید.

پیشنهادات

در این قسمت با توجه به عواملی که موجبات فرار مالیاتی را فراهم آورده است راهکارهایی را که می تواند سبب کاهش فرار مالیاتی شود ارائه می گردد. لازم به توضیح است که در ارائه راهکارهای پیشنهادی نظرات تعدادی از رئیس گروههای تشخیص مالیات اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ، مدیران سازمان حسابرسی و مدیران مالی لحاظ گردیده است:

۱- کوتاه کردن مهلتهای قانونی یا

حذف بعضی از مراحل رسیدگی و تشخیص

۲- رسیدگی نمونه‌ای به گزارشهای

حسابرسی مالیاتی که توسط

کارشناسان مالیاتی، حسابرسان و

حسابداران رسمی ارائه می گردد .

مالیاتی را در ردیابی معاملات دشوارتر از پیش خواهد ساخت.

- مالیات منطقه ای، اقتصاد جهانی:

امروزه شرکتها و اشخاص از تحرک بین‌المللی بیشتری از جهت نیروی کار و سرمایه نسبت به گذشته برخوردار هستند و می توانند با جابجا کردن حوزه فعالیت و اشتغال خود از تفاوت نرخهای مالیاتی سود ببرند. این اقدام یکی از اصلی ترین مسائلی است که دولتها در زمینه کسب درآمد مالیاتی با آن روبرو هستند. بیشترین مالیات بر درآمد اغلب از نیروهای متخصص اخذ می شود که در عین حال دارای بیشترین امکان جابجایی هستند. امروزه افراد متخصص که از مهارتهای ویژه برخوردار می باشند، می توانند نیروی کار خود را بدون نقل مکان فیزیکی از طریق شبکه های رایانه ای یا دیگر امکانات مخابراتی (مثلاً در قالب خدمات مشاوره ای تخصصی) به متقاضیان کشورهای دیگر ارائه کنند و معمولاً اینگونه درآمدها را آسانتر می توان از دید ممیزان مالیاتی مخفی کرد.

- واکنش مناسب دولتها:

دولتها در برابر تحولات ایجاد شده در اقتصاد جهانی، پیوسته تعدیلات و اصلاحاتی را در نظامهای مالیاتی خود بعمل آورده اند، در زمینه روند جهانی شدن اقتصاد و کاربرد فن آوری اطلاعاتی (IT) در تجارت و معاملات تجاری اقدام مهمی صورت نگرفته است. به این ترتیب می توان پیش بینی کرد که با گسترش مبادلات تجاری از طریق شبکه اینترنت، نیروی کار بیش از پیش بار مالیاتی را به دوش خواهد کشید، زیرا سرمایه هر روز بیشتر قابلیت تحرک بین المللی خواهد داشت و دولتها مجبور





از طرف دیگر با افزایش تشویقهای مؤدیان خوش حساب بگونه‌ای عمل گردد که اینگونه مؤدیان به تکرار عمل خود راغبتر شوند و مؤدیان بدحساب نیز با توجه به این تشویقها در پرداخت مالیات حقه گام بردارند.

۷- ضرایب مالیاتی را برای تشخیص موارد علی‌الراس افزایش زیادی داد تا بعنوان مثال بعضی از شرکتها تشخیص علی‌الراس را بر انجام تکالیف قانونی ترجیح ندهند.

۸- با متخلفین اعم از مؤدیان، کارشناسان مالیاتی و موسسات حسابرسی برخورد سریع، قاطع و شدیدی گردد بطوریکه ریسک دریافت رشوه و ... را نکنند و همچنین با آگاه نمودن عموم مردم از طریق رسانه‌های گروهی دربارهٔ مضرات فرار مالیاتی بعنوان مثال کاهش رشد اقتصادی، افزایش فقر و کاهش رفاه عمومی، در اذهان عمومی این افراد منفور و نیز فرار مالیاتی بعنوان یک عمل زشت و تقبیح آور شناخته شود تا افراد به این اعمال خلاف قانون اقدام نکنند.

۹- آموزش و ارتقاء سطح دانش علمی و فنی کارشناسان مالیاتی

۱۰- با توجه به تنوع فعالیت شرکتها که هر یک در زمینه‌های تولیدی، بازرگانی، خدماتی، پیمانکاری و ... فعالیت دارند پیشنهاد می‌گردد کارشناسان مالیاتی و موسسات حسابرسی نیز هر یک بطور تخصصی در یکی از زمینه‌های فوق فعالیت کنند تا با توجه به تخصص و تجربه‌ای که به مرور زمان از تشخیص مالیات این شرکتها بدست می‌آورند به جنبه‌های مختلف حسابداری مالیاتی اینگونه شرکتها تسلط کافی داشته و بتوانند موجبات کاهش فرار مالیاتی را فراهم آورند.

۳- حسابرسی و رسیدگی در طی دورهٔ مالی و اجرای ماده ۱۸۱ قانون مالیاتهای مستقیم

۴- استفاده از رایانه و سیستمهای مکانیزه

۵- پیشنهاد تشکیل بانک اطلاعات مالیاتی

۶- پیشنهاد کارآمد نمودن مبحث جریمه‌ها و تشویقها

در بسیاری از کشورهای جهان فرض بر صحت سود ابرازی توسط شرکتها است و از طریق سیستم خود تشخیصی عمل می‌نمایند و در این سیستم بصورت نمونه‌ای اقدام به رسیدگی دفاتر و اسناد و مدارک شرکتها می‌نمایند و چنانچه این شرکتها سود واقعی خود را ابراز نکرده باشند، جریمه‌های بسیار سنگینی نسبت به آنها وضع می‌شود که این امر مانع از انجام تخلف از سوی بسیاری از مؤدیان می‌شود. در حالیکه در کشور ما آنچه که بهتر و راحت‌تر از همه چیز قابل بخشیدن است جرایم مربوط به عدم رعایت قوانین و تکالیف قانونی است لذا پیشنهاد می‌گردد با افزایش جریمه‌های نقدی و در صورت احراز حساب‌سازی و تقلب در شرکتها جهت کاهش درآمد مشمول مالیات علاوه بر جریمه‌های نقدی، جریمه‌های جزایی و کیفری سنگینی نیز برای اینگونه مؤدیان در نظر گرفته شود و با اینکار مؤدیان کمتر ریسک خواهند کرد که مالیات حقه خود را نشان ندهند و به هر طریق ممکن از جمله دو دفتره کردن حسابهای شرکت، فاکتورسازی و ... سعی در فرار مالیاتی داشته باشند.

۱۱- یکی از مواردی که می‌تواند باعث گردد مؤدیان در جهت پرداخت مالیات حقه گام بردارند آشنا و آگاه کردن آنها در زمینه نحوه مصرف مالیات می‌باشد که در این زمینه پیشنهاد می‌گردد در جهت افزایش اعتماد مؤدیان در زمینه مصرف صحیح مالیاتها، دولت در بودجه کل کشور نحوه خرج مالیاتهای وصول شده را دقیقاً مشخص و تفکیک نماید و این مالیاتهای وصول شده در مواردی هزینه و خرج گردند که موجب افزایش رفاه عمومی می‌گردند و مؤدیان اثرات پرداخت مالیات را بتوانند مشاهده نمایند بگونه‌ای که اعتماد مردم در زمینه نحوه خرج اینگونه درآمدها توسط دولت و استفاده بهینه از آن جلب گردد.

در این راستا بعنوان مثال وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌تواند با همکاری بخش اقتصادی صدا و سیما اقدام به تهیه برنامه‌های رادیویی و تلویزیونی در مورد موارد مصرف مالیاتها و توجیه استفاده صحیح در جهت توسعه اقتصادی کشور بنماید.

۱۲- در جهت شناساندن مفاهیم مالیات و دلایل اخذ مالیات با توجه به اینکه این موضوع یک مسئله فرهنگی است و نیاز به یک برنامه ریزی بلندمدت دارد پیشنهاد می‌گردد در این راستا درسی درباره مفاهیم مالیات قانونی و اثرات آن در دروس دبیرستان و دانشگاهها گنجانده شود و با استفاده از رسانه‌های گروهی در جهت شناساندن ماهیت مالیات در بین اقشار مختلف جامعه گام برداشته شود.

۱۳- یکی از مواردی که موجب فرارهای مالیاتی می‌گردد، نرخهای مالیاتی می‌باشد. در این باره پیشنهاد می‌گردد نرخهای مالیاتی

براساس دریافتی پیمانکار در سال مورد نظر که به تأیید کارفرما می‌رسد در نظر گرفته شود تا به این طریق اینگونه شرکتها هم در قیمت‌های پیشنهادی بتوانند بطور معقول‌تری عمل کنند و همچنین با این عمل به عدالت مالیاتی نیز می‌توان بیشتر نزدیک شد.

۱۴- پیشنهاد می‌گردد نرخهای مالیاتی با تعامل و در نظر گرفتن نظرات اشخاص ذینفع (دولت، اشخاص حقیقی، اشخاص حقوقی) تعیین گردد تا روحیه پرداخت مالیات افزایش یابد.

۱۵- با توجه به اینکه حسابرسان و حسابداران رسمی می‌توانند ابزار بسیار مفیدی برای وزارت امور اقتصادی و دارایی در جهت کاهش فرار مالیاتی و اخذ مالیات حقه باشند پیشنهاد می‌گردد:

الف- قانون کلیه شرکتها دولتی و خصوصی را مکلف کند که حسابرس و بازرس قانونی





بار به مالیات پرداخت شده در مراحل قبل، مالیات تعلق می گیرد، مالیات آبخاری نام گرفته است.

فهرست منابع و مأخذ:

- ۱- رنگریز- حسن، خورشیدی- غلامحسین، مالیه عمومی و تنظیم خط مشی مالی دولت، ناشر شرکت چاپ و نشر بازرگانی، سال ۱۳۷۸
- ۲- ترجمه توکل- محمد، تدوین شده تحت نظر Susan Molyons، فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی، ناشر دانشکده امور اقتصادی، سال ۱۳۷۹
- ۳- توماس- جی جی، ترجمه نور بخش، منوچهری و سپهری- کامران، اقتصاد غیر رسمی، ناشر مؤسسه تحقیقات پولی و بانکی، سال ۱۳۷۶
- ۴- فساد مالی و اقتصادی، مؤسسه تحقیقات تدبیر اقتصاد، جلد اول، سال ۱۳۸۲
- ۵- مالیه عمومی، تألیف هاروی اس روزن، ترجمه عین‌اله علاء، ناشر دانشکده دارایی، سال ۱۳۷۲
- ۶- کنترل و نظارت، نوشته جمعی از اساتید مدیریت، ناشر مرکز آموزش مدیریت دولتی، سال ۱۳۷۸
- ۷- قرن ۲۱، عصر فرار مالیاتی، فصلنامه بانک صادرات ایران، شماره دوم، پائیز ۱۳۷۶، ترجمه دکتر آذرخش، هفته‌نامه اکونومیست، ۱۹۹۷
- ۸- جعفری صمیمی- احمد، صالح نژاد- حسن، جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات بر شرکتها و تأثیر آن بر بودجه دولت در ایران، بررسیهای حسابداری شماره ۲۶ و ۲۷، سال ۱۳۷۸
- 9- Ms. Hosseini- Sadr, Mr. Panahiand Sand or Somodi, lavge tax payerunit, phase1. End report page 3, 7, 15.
- 10- Keith Hart. Informal economy. The new pallarav A Dictionary of Economics. London: Macminan press. 1987.
11. Larsp. Feld and Jean- Robert Tyran- Tax Evasion and voting: An Experiments Analysis , 2002

خود را از بین حسابرسان و حسابداران رسمی انتخاب نمایند.

ب- حسابرسان و حسابداران رسمی مکلف باشند در مدت زمان محدودی گزارش حسابرسی صورتهای مالی و حسابرسی مالیاتی خود را به حوزه‌های مالیاتی مؤدیان ارسال و اعلام نمایند و در صورت هرگونه سؤال و شبهه‌ای برای حوزه‌های مالیاتی در اسرع وقت توضیحات لازم ارائه گردد.

ج- ادارات امور مالیاتی از طریق رسیدگی نمونه‌ای نظارت و کنترل قوی بر کار این موسسات داشته باشند.

د- در جهت انجام حسابرسی مالیاتی به نحو احسن توسط این موسسات حتماً امکانات و آموزشهای لازم در مورد قوانین مالیاتی و ... توسط سازمان امور مالیاتی ارائه و فراهم گردد.

ه- در صورتیکه این موسسات به مواردی از فرار مالیاتی برخورد کنند آنها را افشا نمایند و سازمان امور مالیاتی از طریق بانک اطلاعاتی در اختیار عموم حسابرسان و حسابداران رسمی قرار دهد تا در رسیدگیهای خود مدنظر قرار دهند.

پاورقیها:

- ۱- فرار مالیاتی : عبارتست از راههای غیر قانونی که شرکتها برای پرداخت مالیات کمتر، انجام می‌دهند و این از طریق توسل به ابزار و اعمال غیر قانونی مثل حساب سازی، رشوه و ... صورت می‌گیرد.
- ۲- مالیات آبخاری : به دلیل اینکه مالیات بر فروش، با انتقال کالا از تولید کننده به عمده فروش و از عمده فروش به خرده فروش و در نهایت از خرده فروش به مصرف کننده تحقق می یابد و هر

« بحث اجمالی در باب تقصیر در انجام تعهدات »

از: اردشیر زواردهی

در حقوق اسلامی اصل در تعهدات، صحت و لزوم تعهد است. متعهد بایستی به تعهد خود وفا کند و هیچ گاه نمی تواند بی جهت آن را فسخ کند. برای صحت و لزوم عقد معروفترین دلیلی که می توان به آن استناد کرد اولین آیه از سوره مائده «وَأَوْفُوا بِالْعُقُودِ» است. بدیهی است که «العقود» مطلق تعهدات را در برمی گیرد نه اینکه به عقد خاصی تعلق داشته باشد. بنابراین، همه تعهدات حتی تعهدات ضمن عقد، تعهدات یک طرفه (ایقاع) را شامل می شود. در حقوق اسلامی تعهدات به دو دسته تقسیم گردیده اند:

الف- تعهدات ابتدایی:

تعهدات مستقیمی هستند که غالباً دارای عنوان خاص و از لحاظ صیغه و شرایط، شکل مخصوص به خود هستند. اکثر این تعهدات شامل بیع، اجاره، صلح، هبه و سایر عقود مندرج در قانون مدنی را تشکیل می دهند.

ب- تعهدات ضمنی:

تعهدات غیر مستقیمی هستند که منحصراً ضمن تعهدات ابتدایی واقع شده و معمولاً تحت عنوان شرط مورد بحث فقها قرار می گیرند.

اینگونه تعهدات دارای انشاء مستقل نبوده و پیوسته ضمن عقد انشاء می شوند که به آنها شروط ضمن عقد می گویند.

بنابراین، تعهد چه به طور مستقل و چه ضمن عقد نسبت به متعهد واجب الوفاء می باشد و این تکلیف برای متعهدله حقی ایجاد می کند که بر مبنای آن، چنانچه متعهد از انجام تعهد امتناع نماید، متعهد له می تواند برای الزام به تعهد به حاکم مراجعه کند. (دادخواست الزام به تعهد تنظیم و به دادگاههای دادگستری ارائه نماید)

چنانچه در متن عقد زمان انجام تعهد تصریح نشده باشد، قرائن و احوال هم بر زمان خاص دلالت نکند، متعهد می تواند هر وقت بخواهد به تعهد خود عمل کند. ولی اگر به نحوی از انحاء تعهد مقید به زمان خاصی باشد، بر متعهد واجب است که تعهد را در همان زمان یا قبل از موعد آن به انجام رساند و در غیر اینصورت، مسئول جبران خسارت وارده خواهد بود.

در اینجا پرسشی که متبادر به ذهن می شود این است آیا انجام تعهد در زمان متأخر مرحله ای از عمل به تعهد محسوب می شود یا خیر؟ پاسخ به این پرسش به این مبثنی است که تقید متعهد به زمان بر نحو وحدت مطلوب باشد یا بر نحو تعدد مطلوب.





الف) اگر تقید بر نحو وحدت مطلوب باشد: یعنی متعهد له فقط یک هدف داشته باشد و آن هدف هنگامی تأمین می گردد که متعهد عمل را در زمان معین انجام داده باشد و چنانچه به تأخیر افکند متعهد له به هیچ وجه به هدف خود دست نمی یابد مانند اینکه خیاط، لباس مخصوص عروس را که تعهد دوختن آن کرده تا شب عروسی حاضر نکند. بدیهی است دوختن لباس مخصوص پس از آن شب به هیچ وجه هدف متعهدله را تأمین نمی کند، در این صورت، اگر تعهد ابتدایی باشد عقد به کلی منفسخ شده و متعهد که عمل را پس از زمان مقرر انجام داده است مستحق عوض نخواهد بود ولی چنانچه تعهد ضمنی باشد عقد به صحت خود باقی است و شرط فسخ عقد یا بقاء آن به عهده متعهد له می باشد.

ب) اگر تقید بر تعدد مطلوب باشد یعنی: متعهد له دو هدف داشته باشد که یکی به مطلق عمل، تأمین گردد چه در وقت مقرر انجام شود و چه در خارج وقت، و دیگری به عمل در زمان معین، مثل اینکه بازرگان پارچه ای را به کارخانه ای برای شب عید سفارش دهد و کارخانه تا شب عید پارچه را حاضر نکند بدیهی است در این صورت، گرچه با تخلف کارخانه بازرگان به هدف کامل خود نرسیده ولی هدف او بکلی تفویت نشده است و لذا اعم از آنکه تعهد ابتدایی باشد یا ضمنی، متعهد له می تواند در صورت تأخیر، به علت تخلف شرط یا وصف (صفت خاص) عقد را فسخ کند و اگر فسخ نکند متعهد ملزم است که تعهد را در خارج از وقت مقرر به انجام رساند، در غیر این صورت، متعهدله می تواند با تقدیم دادخواست الزام به انجام تعهد در دادگاههای عمومی حقوقی دادگستری اقامه دعوی کند تا بوسیله حاکم، متعهد ملزم به انجام تعهد شود.

بنابراین، چنانچه از عدم انجام تعهد خواه ابتدایی یا ضمنی، ضرری متوجه متعهدله گردد بر متعهد واجب است بموجب قاعده تسبیب، ضرر متعهدله را جبران کند. هرگاه عدم اجراء تعهد و یا تأخیر آن، منشاء ورود زیان به دیگری شود باز متعهد ضامن است و باید خسارت وارده را جبران کند مثلاً اگر مستودع تعدی یا تفریط کند به یقین ضامن است و باید از عهده خسارت وارده برآید. حقوقدانان امروز به پیروی از غربیان مسئولیت ناشی از جرم را براساس یکی از دو نظریه ذیل استوار ساخته اند:

نظریه تقصیر، که عبارت است از این که شخص قابل مسئولیت یعنی عاقل، بالغ، مرتکب تقصیر گردد و کاری را که نباید انجام دهد و یا کاری را که باید انجام دهد انجام ندهد و این امر موجب ضرر و زیان به دیگری شود.

نظریه مسئولیت (عینی) که عبارت است از این که تضرر کسی در اثر فعل دیگری باشد اعم از اینکه در این فعل، تقصیر کرده باشد یا خیر.

بدیهی است براساس هر دو نظریه مذکور، زیان دیده باید مبنای مسئولیت را اثبات کند تا بتواند از مسئول، مطالبه خسارت نماید به عبارتی، باید اثبات کند که بر مبنای نظریه اول زیان زننده تقصیر کرده و بنابر نظریه دوم، زیان از فعل او ناشی شده است.

آشنایی با اصطلاحات علمی و تخصصی

حسابداری و مالی

از : گروه مطالعات بهسازی و منابع انسانی

بودجه زمانی

Time Budget

برنامه ریزی حسابرسی و ابزار کنترلی که زمان برآوردی و زمان واقعی را بر اساس سطح حرفه‌ای کارکنان حسابرسی طبقه بندی می نماید.

بودجه سربار کارخانه

Factory Overhead Budget

جدولی که شامل پیش بینی کلیه هزینه های تولید به استثنای مواد اولیه و دستمزد مستقیم است.

بودجه سرمایه ای

Capital Budget

طرح پیشنهادی که در مورد تحصیل و جایگزینی دارایی های بلند مدت (سرمایه ای یا ثابت) و نیز نحوه تامین مالی آنها مورد استفاده قرار می گیرد. برای تهیه بودجه سرمایه ای از تکنیکهای بودجه بندی سرمایه ای مختلفی استفاده می شود. مانند : روش دوره بازیافت (برگشت) سرمایه، روش خالص ارزش فعلی (NPV) و نرخ بازده داخلی (IRR)

بودجه مالی

Financial Budget

اشاره به بودجه منابع مالی دارد. مانند : بودجه نقدی و ترازنامه پیش بینی شده.

بودجه نقدی

Cash Budget

پیش بینی برنامه ریزی و کنترل وجوه نقد بنحوی که این پیش بینی قادر باشد جریانهای نقدی ورودی و خروجی مورد انتظار دوره تعیین شده را ارائه نماید. بودجه نقدی به مدیریت کمک می کند تا مانده وجه نقد واحد تجاری را به گونه ای نگه دارد که رابطه معقولی با نیازهای آن داشته باشد. همچنین تهیه این بودجه به واحد تجاری کمک می کند تا با وجوه نقد بلا استفاده و کسری احتمالی وجه نقد، مواجه نگردد.





بودجه بندی بر اساس شرایط عدم اطمینان

Budgeting Under Uncertainty

بودجه بندی که هر یک از اقلام آن براساس یک سری شرایط احتمالی متفاوت، پیش بینی شده است.

بودجه بندی بر مبنای صفر

Zero – Base Budgeting (ZBB)

فرآیند تهیه بودجه از پله یا مرحله اول، بطوری که فرض می شود، بودجه بندی برای اولین بار صورت می گیرد. در این نوع بودجه بندی، به معیارهای گذشته توجهی نمی شود و تنها مقدار متغیرهای جدید در آن جایگزین می گردد.

بودجه بندی سرمایه ای – تصمیمات بلند مدت سرمایه گذاری

Capital Budgeting

فرآیند اتخاذ تصمیمات درمورد برنامه ریزی بلند مدت سرمایه گذاری در دارائی های ثابت، به منظور حداکثر سازی ثروت سهامداران و دستیابی به اهداف واحد تجاری.

بودجه بندی وجوه

Budgeting Fund

پیش بینی سالانه درآمد و مخارج برآوردی که برای بیشتر حسابهای مستقل دولتی تهیه میگردد.

بودجه انعطاف پذیر

Flexible Budget

این نوع بودجه بر مبنای سطوح مختلف فعالیت تهیه می شود. یک ابزار خیلی مفید برای مقایسه هزینه های واقعی تجربه شده با هزینه مجاز برای سطح فعالیت قابل حصول می باشد و ماهیت پویایی دارد. برای تناسب هر سطح فعالیت یک سری بودجه تهیه می شود. از آنجایی که بودجه انعطاف پذیر بین هزینه های ثابت و متغیر تمایز قایل میشود، در نتیجه این نوع بودجه به طور خودکار همگام با سطح فعالیت واقعی تعدیل می شود.

بودجه برنامه ای

Planning Budgeting

نام دیگر بودجه برای موسسات دولتی است که مبنای تهیه بودجه قرار می گیرد و هدف از آن، کنترل اثر بخشی برنامه می باشد. در این بودجه بندی، عملیات و عملکرد از نظر اقتصادی و کارایی مورد توجه قرار نمی گیرد. مانند: بودجه برنامه ای برنامه آموزش ابتدایی وزارت آموزش و پرورش.

بودجه تعیین شده ردیف - ردیف بودجه

Line Item Budget

بودجه ای است که بوسیله واحدهای دولتی تهیه می شود. در آنها عناصر بودجه شده صورتهای مالی بر اساس واحدهای اداری و براساس موضوع طبقه بندی می شوند. این ردیفهای بودجه معمولاً بصورت افزایشی ارائه می شوند و با دوره های زمانی قبل مقایسه می شوند.

بودجه متحرک - بودجه مستمر

Moving Budget

بودجه سالانه ای که پس از گذشت هر ماه، پیش بینی همین ماه در سال آینده، مستمراً به آن اشاره می شود. بدین ترتیب همیشه مدتی معادل دوازده ماه را در پیش دارد.

بودجه متوازن - بودجه متعادل

Balanced Budget

بودجه ای که جمع مخارج پیش بینی شده آن، با جمع درآمدهای پیش بینی شده در یک دوره زمانی معین، مساوی باشد.

بولتن تحقیقات حسابداری شماره ۳۶

ARB # 36

در کشورهای پیشرفته صنعتی، قبل از تدوین هرگونه استاندارد در باره حسابداری طرحهای بازنشستگی، مبنای حسابداری نقدی به موقع اجرا گذاشته می شود و هزینه طرح بازنشستگی مساوی مبلغ سپرده گذاری در صندوق بازنشستگی شناسایی می گردید. در سال ۱۹۴۸ میلادی، بولتن تحقیقات حسابداری شماره ۳۶ به عنوان اولین استاندارد حسابداری طرحهای بازنشستگی در آمریکا انتشار یافت. این استاندارد، موضوع شناسایی مزایای انباشته بدون پشتوانه مالی (ایجاد شده از تاریخ شروع طرح) را در صورتهای مالی مدنظر قرار داد. در این راستا، سه روش ممکن مطرح بود :

الف - اصلاح دوره های قبل، زیرا مزایای انباشته بازنشستگی مربوط به سنوات خدمت کارکنان در دوره های قبل بوده است.

ب - منظور کردن مبلغ اصلاحی به هزینه سال جاری و طبقه بندی آن به عنوان اقلام غیرمترقبه مدنظر قرار گرفت.

ج - مزایای انباشته بازنشستگی بدون پشتوانه مالی، به دوره جاری و دوره های آینده تخصیص می یافت.

منبع: فرهنگ جامع حسابداری و مالی نوروش



دانش حسابرسي / شماره ۱۵ / بهار ۱۳۸۴



www.kandoo.cn.com



تازه های کتاب

مقررات و روشهای اجرائی طرحهای عمرانی

تالیف : سیدنعمت الله عسگری

ناشر : مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی دیوان محاسبات کشور

چاپ : سوم، زمستان ۱۳۸۳ با تجدید نظر کامل

بودجه کل کشور یک سند ملی است که تأثیرات مهم و شگرفی بر جامعه دارد. اثرات اجرای یک بودجه جامع و متوازن می تواند رفاه اجتماعی را تثبیت نموده و از نتایج سرمایه گذاری، آینده کشور را تضمین نماید. قطعاً بودجه ای موفق محسوب می گردد که منابع و مصارف آن واقعی و قابل دسترسی باشد و هر قدر میزان سهم بودجه سرمایه گذاری (طرحهای عمرانی) در بودجه کل کشور بیشتر باشد افق روشن تری پیش روی خواهد بود. اگر چه با همه تلاشهایی که برای تهیه و تصویب یک بودجه به عمل می آید و تحت عنوان بودجه برنامه ای با امور، فصول، برنامه ها، طرحها، پروژه ها و فعالیت های مشخص بدستگاههای اجرائی ابلاغ می گردد لیکن در صورتی که در عمل دچار انحراف بودجه ای (در مصرف بودجه) شود یقیناً اهداف بودجه مصوب محقق نخواهد شد. نویسنده کتاب علاقمند است این نکته را ارائه دهد که انحراف از بودجه برنامه ای مصوب، در اجرا به عوامل زیادی بستگی دارد که به دو مورد اینگونه اشاره می نماید.

۱- عدم آشنائی مدیران اجرائی و مالی کشور نسبت به قوانین، مقررات و دستور العملهای اجرائی بودجه کل کشور بخصوص بودجه عمرانی (طرح تملک دارائی های سرمایه ای)

۲- وجود قوانین و مقررات و دستور العملهای پراکنده و ضد و نقیض که برخی از این دستور العمل ها حتی برای متخصصین هم بسادگی قابل فهم نیست.

(مثلاً دستور العمل انتخاب مهندسین مشاور مصوبه شماره ۱۷۲۳۴ مورخ ۸۳/۴/۷ هیئت وزیران) همچنین مؤلف کتاب یادآور شده : بیش از سی درصد ارقام بودجه کل کشور به سرمایه گذاری ثابت (طرحهای عمرانی) اختصاص دارد و اگر بودجه جاری (هزینه ای) را که عموماً صرف پرداخت حقوق و مزایا، آب و برق و تلفن و امثال آن می شود از نظر اهمیت در مصرف نادیده بگیریم، اهمیت مصرف بودجه عمرانی مشخص می گردد. مصرف بودجه عمرانی در قالب معاملات عمده و ارقام درشت به صورت مناقصه و یا ترک مناقصه صورت میگیرد و عوامل دست اندرکار شامل کارفرما (دستگاه اجرائی)، پیمانکار، مشاور و در مواردی مدیریت طرح می باشد که هر کدام در جای خود می توانند سازنده و کارساز و مؤثر بوده و متأسفانه در برخی موارد نیز خلاف آن می باشد. کتاب مذکور حاوی بسیاری از مطالب قانونی راجع به یک پروژه عمرانی از آغاز تأمین اعتبار تا تحویل قطعی می باشد که تمامی جنبه های قانونی را عنوان کرده است.

مطالعه این کتاب را به تمامی دست اندرکاران طرحهای عمرانی توصیه می نمایم.

قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی به انضمام آئین نامه های

اجرائی

تألیف : سیدحسین میربافقی - ابراهیم مرادیان نیری

ناشر : انتشارات کیومرث

نوبت چاپ : اول ۱۳۸۴





قانون برنامه پنج ساله براساس بند (۳) از ماده ۱ قانون برنامه و بودجه مصوب ۱۳۵۱/۱۲/۱۰، برنامه جامعی است که برای مدت پنج سال تنظیم و به تصویب مجلس میرسد و ضمن آن هدفها و سیاستهای توسعه اقتصادی و اجتماعی طی همان مدت مشخص میشود. در این برنامه کلیه منابع مالی دولت و همچنین منابعی که از طرف شرکتهای دولتی و بخش خصوصی صرف عملیات عمرانی میگردد از یک طرف و اعتبارات جاری و عمرانی دولت و هزینه های عمرانی شرکتهای دولتی و بخش خصوصی از طرف دیگر جهت وصول به هدفهای مذکور پیش بینی میگردد.

با این تعریف مشخص میگردد قانون برنامه چهارم که برای مدت ۵ سال توسط مجلس شورای اسلامی تصویب گردیده، قانون جامع و کاملی بوده که پایه ها و ستونهای اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور و قوانین بودجه سالهای آتی بر پایه این قانون ریزی و اجرا میگردد. امید است مسئولین و تلاشگران عرصه اجرایی با توجه به این قانون و با تکیه و نگرش بر چشم انداز بیست ساله مقام معظم رهبری و به دور از هرگونه وابستگی در تمامی زمینه ها، در توسعه و آبادانی ایران اسلامی موفق و پیروز باشند.

در این مجموعه سعی بر آن شده آن قسمت از مواد قانون برنامه سوم توسعه که در این قانون تنفیذ شده، بعد از این مواد ذکر گردد. همچنین آئین نامه های اجرایی در قسمت دوم تحت عنوان آئین نامه های اجرایی، که مربوط به موادی از قانون برنامه سوم بوده و قابلیت اجرایی دارد بیان گردیده تا دسترسی آسان برای علاقه مندان و خوانندگان عزیز فراهم گردد.

مطالعه این کتاب برای کلیه دستگاههای اجرایی و و نظارتی و سایر علاقه مندان توصیه میگردد.

مجموعه قوانین و مقررات مالی و محاسباتی دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی و

تحقیقاتی

تألیف : ابراهیم مرادیان - سیدحسین میرباقری

ناشر : انتشارات کیومرث

نوبت چاپ : اول ۱۳۸۴

با توجه به تعدد قوانین و گستردگی آنها و همچنین پراکندگی قوانین در کتب مختلف که دسترسی به آنها را مشکل نموده است لذا ضرورت جمع بندی مجموعه قوانین و مقررات مالی و محاسباتی در زمینه های مختلف به شدت احساس میشود. لذا کتاب فوق نیز برای اولین بار در همین راستا تهیه و عرضه شده است.

در این کتاب سعی شده تا حد امکان قوانین - بخشنامه ها - دستورالعمل ها و سایر موارد مرتبط با امور مالی و محاسباتی دانشگاه ها که بیشتر جنبه کاربردی داشته و مورد استفاده قرار میگیرد بصورت کاملاً شفاف به همراه آئین نامه های اجرایی آنها بیان شده تا از مطلوبیت خوبی برخوردار گردد.

کتاب مزبور مشتمل بر ۲ بخش است : بخش اول قوانین مصوب مجلس شورای اسلامی و بخش دوم قوانین مصوب شورای عالی انقلاب فرهنگی و مصوبات هیأت وزیران

بخش قوانین مصوب مجلس شورای اسلامی شامل مواردی چون :

- قانون نحوه انجام امور مالی و معاملاتی دانشگاهها

- قانون تشکیل هیأت امناء

- قانون تشکیل وزارت بهداشت و درمان و ...

بخش قوانین مصوب شورای عالی انقلاب فرهنگی و مصوبات هیأت وزیران شامل :

- اساسنامه دانشگاههای تربیت مدرس - آزاد اسلامی - پیام نور - جهاد دانشگاهی و ...

- آئین نامه مالی و معاملاتی دانشگاهها و ... میباشد.



خوانندگان و به ویژه مدیران اختصاص داده است. لذا صاحب نظران و مدیران محترم و سایر اندیشمندان می توانند هر گونه نظر و تجربه مرتبط با مقالات مندرج در فصلنامه دانش حسابرسی را با ذکر مقاله و شماره مجله، حداکثر تا یک ماه پس از تاریخ انتشار مجله، به نشانی: تهران- میدان ونک خیابان برزیل شرقی ارسال کنند.



