

وظایف ناگزیر حسابرسان در مقابله با فساد

سعید جمشیدی فرد

فساد در زمره‌ی بزرگ‌ترین موانع بر سرراه توسعه‌ی سیاسی، اقتصادی و اجتماعی است که از طریق تخریب حاکمیت قانون و تضعیف بنیاد قانونی که رشد و توسعه به آن وابسته است، صورت می‌گیرد. فساد را سوءاستفاده از قدرت برای مقاصد شخصی که به زیان منافع عمومی است تعریف می‌کنند. عموماً این قدرت را اقتدار دولت به معنای عام تفسیر می‌کنند به‌ترتیبی که بانک جهانی و سازمان شفافیت بین‌المللی آن را به‌صراحت سوءاستفاده از اختیارات دولتی برای کسب منافع شخصی عنوان می‌دارند. انواع و اشکال فساد اداری را در درون دولت و یا در روابط دولت با شهروندان احصا و برای مقابله با آن چاره‌جویی می‌کنند.

با وجود پیشینه‌ی زیاد از موضوع فساد و سوءجریان‌های مالی و اداری در بخش‌های عمومی، این روزها به‌واسطه‌ی آثار مخرب فساد، مبارزه با آن گسترده‌تر

از قبل در سطح جامعه‌ی بین‌الملل مطرح است. باین حال، با وجود شعار کاهش تصدی‌گری و دخالت دولت‌ها در امور مختلف ازجمله مالی و اقتصادی و حتی وجود قوانین ضد فساد، ناتوانی بر ریشه‌کنی فساد را در نبود اراده‌ی عملی، فراگیر و یکپارچه باید جست‌وجو کرد. ازاین‌رو به‌موازات گسترش فعالیت‌های دولت در اداره‌ی جوامع، ضرورت پاسخ‌گویی بیش‌تر توسط دولت‌ها به شیوه‌های مدنی و یا وضع مقررات توسط نمایندگان مردم از اهمیت و حساسیت ویژه‌ای برخوردار شده و آنان را برآن داشته تا به شکل جدی‌تر به این مسئله بیندیشند.

وقوع و گسترش فساد در ایران نیز بحث جدیدی نیست کمالین که در مقاطع زمانی مختلف، نگرانی از این امر از طریق وضع قوانین و مقررات مختلف منتشر و در مقررات کیفری به شناسایی انواع جرم‌ها و مظاهر فساد اشاره و

مجازات‌هایی که برای مقابله با آن در نظر گرفته شده مورد تأکید بالاترین مقامات کشور بوده است. قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشا و اختلاس و کلاهبرداری سال ۶۷، قانون مجازات اخلاالگران در نظام اقتصادی کشور مصوب سال ۶۹، قانون ممنوعیت اخذ پورسانت در معاملات خارجی مصوب سال ۷۲، قانون ممنوعیت تصدی بیش از یک شغل دولتی مصوب سال ۷۳، فرمان ده ماده‌ای مقام رهبری به سران قوا در مبارزه با فساد در سال ۱۳۸۰، مصوبه‌ی سال ۸۲ هیئت وزیران موضوع برنامه‌ی ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد، آیین‌نامه‌ی پیشگیری و مبارزه با رشوه در دستگاه‌های اجرایی مصوبه‌ی سال ۸۳ هیئت وزیران و مجموعه جرم‌های مرتبط با فساد در قانون مجازات اسلامی نمونه‌هایی از مقرراتی است که نشان می‌دهد ظرفیت قانونی برای مقابله با فساد وجود داشته

و بنابراین ضعف در مواجهه با جرایم مالی اقتصادی و اداری به‌ویژه در بخش دولتی و عمومی در موضوعات دیگری چون مشکلات اجرایی، تضاد منافع، مدیریت‌های ناکارآمد و فاقد صلاحیت، نبود نظام مؤثر پاسخ‌گویی، متفرق بودن نگاه و نظرات هر یک از قوا در برخورد با فساد، سیاسی شدن برخورد با محیط‌های مستعد فساد، استفاده‌ی ابزاری از اطلاعات مرتبط با مفاسد، ضعف در نظارت متناسب، به‌هنگام، واجد اختیار و البته وضعیت نامتعادل و غیر متعارف محیط بین الملل و درموردی سوءاستفاده از شرایط آن قابل مشاهده است.

قوانین و مقررات موضوعه برای مقابله با فساد در چهار دسته قابل تفکیک است:

دسته‌ی اول قوانین و مقرراتی هستند که ناظر به قبل از وقوع و بروز فساد بوده و قانون‌گذار آن‌ها را به عنوان ابزارهایی جهت پیشگیری از وقوع فساد وضع

کرده است. در دسته‌ی دوم قانون‌گذار از طریق ابزارها و دستگاه‌های قانونی و کارکنان دستگاه‌های مذکور و از مجرای این‌گونه قوانین و مقررات سعی می‌نماید با نظارت همزمان با فعالیت قانونی دستگاه، از وقوع فساد جلوگیری نماید. بدون تردید، این‌گونه قوانین و مقررات نیز تاحدودی جنبه‌ی پیشگیرانه دارد. بُعد پیشگیرانه و نقش مدیران و مجریان عملیات در ممانعت از وقوع جرم و فساد در این دو دسته برجسته است. دسته‌ی سوم قوانین و مقرراتی هستند که حاکم بر مرحله‌ی پس از بروز وقوع فساد است و سرانجام دسته‌ی آخر قوانین و مقررات حاکم بر دستگاه‌های نظارتی است که در کلیه‌ی مراحل وقوع عملیات مجرمانه و فسادآور چه قبل، چه حین و چه بعد از وقوع آن با این‌گونه فعالیت‌های فاسد و نامشروع مبارزه می‌کنند.

چنانچه کارکرد قوانین و مقررات در دسته‌های اول و دوم مؤثر بوده

باشد کم‌ترین نیازی به مقررات‌گذاری برای شناسایی، کشف و گزارش وقوع فساد ضرورت می‌یابد. به عبارت دیگر، ناکارایی قوانین و مقررات پیش‌گیرانه و نبود اراده‌ی جدی و امکانات لازم برای مواجهه با فساد بالقوه و در شرف وقوع موجب می‌شود مقررات متعدد برای نظارت، کشف و مجازات وضع شود. به‌هر حال، در سال ۱۳۸۷ قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد به منظور ارایه‌ی قانونی یکپارچه و با تمرکز بر جنبه‌های فساد اداری و مالی در مجلس تصویب شد لیکن اجرای آن تا زمان اعلام نظر موافق مجمع تشخیص مصلحت نظام در سال ۱۳۹۰ به تعویق افتاد. این قانون در بند الف ماده‌ی یک تعریفی جامع تر از آنچه در ادبیات متعارف و بین‌المللی ارایه و نظایر فساد را در بند مزبور و همچنین ماده‌ی ۱۳ برمی‌شمرد. اگر چه در تعریف، موضوع فساد به بخش دولتی و عمومی محدود نمی‌شود، اغلب احکام و تکالیف ناظر



بر اشخاص حاضر در بخش‌های دولتی، عمومی و غیرخصوصی است. با توجه به دسته‌بندی که از قوانین و مقررات مربوط به مقابله فساد شد، می‌توان اهداف پیشگیرانه‌ی وقوع فساد در قبل و حین عملیات، مقررات حاکم بر مرحله‌ی پس از وقوع جرم و احکام مربوط به دستگاه‌های نظارتی را همچون نقاط قوت قانونی مشاهده کرد.

باتوجه به اهمیت و گستره‌ی احکام مقابله با فساد، قانون‌گذار در اقدامی کم‌نظیر در قانونی ۳۵ ماده‌ای بالغ بر ۱۹ تکلیف تهیه، تدوین و تصویب لوایح قانونی، آیین‌نامه، برنامه، منشور و سایر مقررات را برای مراجع مختلف ظرف مواعداهای مختلف تعیین کرده است. در عین حال این قانون با بیش از هشت قانون و مقررات مصوب ارتباط و عطف دارد. علاوه بر این، غیر از اشخاص مشمول، برای مراجع مختلفی شامل وزارتخانه‌ها، معاونت‌های ریاست جمهوری، سازمان‌ها، دستگاه‌ها و

تشکیلات دولتی و حاکمیتی سه قوه در ساختار قانون نقش‌ها و مسئولیت‌هایی درخصوص سیاست‌گذاری، مدیریتی، نظارتی و اجرایی در نظر گرفته شده است. در عین حال، تکالیفی برای راه‌اندازی و استقرار سامانه‌ها و پایگاه‌های اطلاعاتی و نهادهای مکمل در مراجع مختلف پیش‌بینی شده است. با این همه، اشخاص مرتبط، حجم مقررات قابل تصویب و ارتباطات سازمانی و مقرراتی که نشان از جامع‌نگری قانونگذار است، اجرای موفق قانون منوط به یکپارچگی و تنظیم مناسب روابط، استحکام مقررات، نبود تعارض قوانین و البته اجرای صحیح، به‌هنگام و متعهدانه نسبت به اهداف اساسی مبارزه با فساد است.

قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مجموعه‌ای از یک سیستم است که هنوز اجزای آن کامل نشده و هنوز از یکپارچگی زمانی برخوردار نیست. قانون برای یک دوره‌ی آزمایشی سه‌ساله تصویب شده بود، لیکن به دلیل

عدم تأمین نظرگاه‌های شورای نگهبان در نهایت به موجب اصل ۱۱۲ قانون اساسی پس از سپری شدن بیش از سه سال و نیم با انجام اصلاحاتی با موافقت مجمع تشخیص مصلحت نظام تصویب و در دی‌ماه ۱۳۹۰ ابلاغ می‌شود. در حالی که در این میانه، قانون برنامه‌ی پنجم در دی‌ماه ۱۳۸۹ به تصویب می‌رسد و به موجب ماده‌ی ۲۲۱ آن مقرر می‌شود نهادی به نام "شورای دستگاه‌های نظارتی" به منظور ایجاد هماهنگی برای کارآمدنمودن نظام نظارت و ارتقای بهره‌وری و برای تقویت مدیریت کشور تشکیل گردد. طرح این ماده از آن جهت مهم است که ماده‌ی ۲۸ قانون ارتقای سلامت تکالیفی شامل تهیه‌ی شاخص‌های اندازه‌گیری میزان سلامت اداری، اندازه‌گیری آن و اعلام نتیجه به مسئولان و مردم و بررسی اقدامات دستگاه‌های مشمول را به عهده‌ی شورای دستگاه‌های نظارتی گذاشته است. باتوجه به ترکیب اعضای شورا مرکب از



دو نفر از هر قوه و به موجب دستورالعمل اجرایی ماده‌ی ۲۲۱ شورا اساساً نقش هماهنگ‌کننده و سیاست‌گذاری دارد. بنابراین ارتباط اجرایی مستقیمی بین شورای مزبور برقرار نیست و قانون‌گذار تأکید مجدد بر اهداف و انتظارات خود از شورای دستگاه‌های نظارتی در این قانون نموده است. به‌ویژه این که شورای مزبور به اعتبار قانونی مدت‌دار تشکیل شده است.

به موجب ماده‌ی شش قانون مقرر شده که هیئتی به منظور رسیدگی و تشخیص موارد تخلفات و اشخاص مشمول محرومیت تشکیل تا در صورت احراز، گزارش مستدل و مستند برای رسیدگی به قوه‌ی قضاییه ارسال کند. بر این اساس طبق تبصره‌ی چهار این ماده آیین‌نامه‌ی اجرایی هیئت باید ظرف سه ماه توسط سازمان بازرسی کل کشور به رییس قوه‌ی قضاییه برای تصویب پیشنهاد می‌شد در حالی که آیین‌نامه‌ی مزبور در تیر ماه ۱۳۹۲ تصویب و منتشر شده است. با توجه به گستردگی موضوع، درگیر بودن اشخاص و مراجع مختلف، ضرورت تصویب مقررات پایین‌دستی و روشن‌نبودن کامل برنامه‌ها و راه‌اندازی و چگونگی دسترسی به سامانه‌های اطلاعاتی، نگرانی‌ای که نسبت به مقابله‌ی جدی و فراگیر با فساد طی دو دهه‌ی گذشته وجود داشته، برطرف نشده است. با این حال، این نکات تردیدی را در لازم‌الاجرا شدن قانون ایجاد نمی‌کند ولی نقص در هماهنگی و تعامل یکپارچه در برقراری آن‌چه در کلام اولویت تلقی می‌شود را آشکار می‌سازد.

قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد، حرفه‌ی حسابداری را مورد توجه قرار داده و نقش‌هایی برای حسابداران در حوزه‌ی اجرا و محیط گزارشگری و حسابرسان و بازرسان

قانونی برای انجام وظایف نظارتی در نظر گرفته است. حرفه نسبت به تخلفات و محرومیت‌های موضوع بند ب ماده‌ی پنج که در محیط حسابداری و در مجاورت حسابداران ممکن است رخ دهد باید حساس باشد و حسابرسان برای تکالیف نظارتی حسابرسان باید آمادگی داشته باشد. با وجود نقایص اشاره شده و خلاءهای موجود در جاری شدن قانون، جامعه‌ی حسابداران رسمی و ما، اعضای آن، نمی‌توانیم ایفای تکالیف قابل‌انجام را به تعویق



**قانون ارتقای سلامت
نظام اداری و مقابله با فساد
حرفه‌ی حسابداری را
مورد توجه قرار داده و
نقش‌هایی برای حسابداران
در حوزه‌ی اجرا
و محیط گزارشگری و
حسابرسان و بازرسان قانونی
برای انجام وظایف نظارتی
در نظر گرفته است**

اندازیم ولی باید به نحو رسمی، نهادین و مستدل اشکالات و ابهامات موجود را به مراجع ذی‌ربط منعکس و در اجرایی شدن شفاف قانون بکوشیم.

به اعتقاد نگارنده، ماده‌ی شش قانون حاوی یک حکم اصلاحی و گامی مثبت در کاهش چالش وظیفه‌ی اعلام وقوع جرم توسط بازرسان (قانونی) موضوع قانون تجارت شرکت‌ها می‌توانست باشد لیکن تکلیف عام‌تر ماده‌ی ۱۴ مانع از این خوش‌بینی است. به موجب تبصره‌ی سه ماده‌ی شش، دستگاه‌های

نظارتی، "بازرسان قانونی شرکت‌ها" و مؤسسات و وزارت امور اقتصادی و دارایی، موظفند تخلفات را به هیئت مذکور در صدر ماده اعلام کنند. هیئت مزبور مرجع قضایی و صدور رأی قضایی نیست، بلکه واسطی بین گزارش‌دهنده‌ی تخلفات و مرجع قضایی است. بنابراین، بنا نیست اشخاص موضوع تبصره‌ی سه رأساً با محاکم مرتبط گردند. این درحالی است که تکلیف اعلام وقوع جرم به مرجع قضایی ذی‌صلاح موضوع ماده‌ی ۱۵۱ قانون تجارت همواره از نگرانی‌ها و تهدیدهای حرفه‌ای تلقی می‌شده است. صرف‌نظر از اشکالات دیگر این ماده، هم مفهوم و معنی نبودن تخلف و جرم و عطف ماده‌ی شش به اشخاص، تخلفات و محرومیت‌های ماده‌ی پنج، ارتباط با هیئت موضوع ماده‌ی پنج در مقایسه با مرجع قضایی موضوع ماده‌ی ۱۵۱ مثبت‌تر ارزیابی می‌شود. در صورتی که این ترتیبات می‌توانست برای تکلیف مقرر در ماده‌ی ۱۴ که حسابرسان و حسابداران را شامل کرده برقرار می‌شد، با رفع ابهاماتی با اتکا با قواعد حل تعارض قوانین جایگزین مناسبی برای ماده‌ی ۱۵۱ از جهت اعلام وقوع جرم می‌شد.

حال با عنایت به ماده‌ی ۱۴، بازرسان، حسابرسان و حسابداران در کنار و ردیف کارشناسان رسمی، ممیزین، ذی‌حساب‌ها، ناظرین و سایر اشخاصی که مسئول ثبت یا رسیدگی به اسناد، دفاتر و فعالیت‌های اشخاص حقیقی و حقوقی در حیطه‌ی وظایف خود موظفند در صورت مشاهده‌ی هرگونه فساد موضوع این قانون، چنان‌چه ترتیباتی در قوانین دیگر نباشد، مراتب را به مرجع نظارتی یا قضایی ذی‌صلاح اعلام نمایند. این ماده در مقایسه با ماده‌ی ۱۵۱ قانون تجارت از یک سو مسئولیت گسترده‌تری به وسعت تعریف فساد مقرر در بند

الف ماده‌ی یک قانون برقرار و از سوی دیگر حسابرسان را نیز مشمول تکلیف موضوع ماده‌ی ۱۴ کرده است.

تردید نیست که قانون‌گذار صلاحیت وضع چنین احکام و مقرراتی را داشته و موضوع مقابله با فساد اولیتی اساسی برای کلیه‌ی آحاد و به‌ویژه اشخاصی است که مسئولیت نظارتی دارند. لیکن در بسیاری از مقررات نظارتی اقتدار، پشتوانه‌ی قانونی، اختیارات دسترسی به اطلاعات و امکانات برای ایفای وظایف به‌طور متناسب و برابر در نظر گرفته نمی‌شود. هیچ‌گاه یک حسابرس و بازررس قانونی به‌مانند بازررس سازمان بازرسی کل کشور از مجموعه حمایت‌ها و امکانات موصوف برخوردار نیست. در رسیدگی‌های مالیاتی، سامانه‌ها و پایگاه‌های اطلاعاتی که در اختیار مأموران مالیاتی است، یک حسابرس جهت تطبیق اطلاعات در دسترس ندارد. نکته‌ی مهم دیگر مأموریت‌های ناظرین است. کار یک حسابرس انجام حسابرسی در چارچوب استانداردهای حسابرسی است در حالی که تحمیل وظایف دیگر در ردیف مأموریت اصلی اگرچه از مجرای قانونی می‌تواند الزام‌آور شود، لیکن آمیخته کردن مأموریت‌های متعدد نیل به اهداف را با مشکل روبه‌رو می‌سازد.

این در حالی است که بازررس سازمان بازرسی کل کشور عموماً مأموریت اختصاصی خود را انجام می‌دهد. از این‌روست که در نوشتارهای مقابله با فساد، تشکیلات متمرکز، اختصاصی و مستقل برای نظارت و رسیدگی مورد تأکید قرار دارد. موضوع اساسی دیگر در قیاس ناظرین، رابطه‌ی کارفرمایی یا قراردادی است. حسابرسان خصوصی عضو جامعه از نظر رابطه‌ی مالی و امنیت شغلی قابل مقایسه با ناظرانی

چون ذی‌حساب‌ها، ممیزین و بازرسان سازمان بازرسی کل کشور، کارشناسان دیوان محاسبات و یا حسابرسان بخش دولتی، یعنی نمایندگان مراجع و دستگاه‌های اجرایی، نیستند که بتوان تکلیف‌های هرچه بیش‌تر برای‌شان مقرر کرد. در عین حال که پیش‌بینی‌هایی برای تخصیص بودجه برای دستگاه‌های اجرایی و اشخاص مشمول در جهت اهداف قانون صورت گرفته ولی تصویر قانون به ترتیبی نیست که حسابرس بخش خصوصی منتظر چنین امکاناتی



**مقابله با فساد
در صورتی کامل می‌شود که
تمام ضوابط احکام و مقررات
هماهنگ و به‌هنگام
جاری شود و اجرای آن
به دور از اهداف سیاسی
و جناحی گزینشی
و موردی به‌کار گرفته شود**

باشد. با این اوصاف، قانون‌گذار در ماده‌ی ۱۴ همه را در یک ردیف قرار داده است.

افزون بر این، اگر چه ناظران و اشخاص موضوع ماده‌ی ۱۴ در یک ردیف مکلف شده‌اند، اما با توجه به چارچوب غالب قانون برای بخش دولتی و عمومی، برخی حمایت‌ها و تشویق‌ها با نگاه به اشخاص و مأموران دولتی و غیر خصوصی تدوین شده است. مرور بندهای ماده‌ی ۱۷ در خصوص حمایت قانونی و تأمین امنیت

و جبران خسارت اشخاصی که تحت عنوان مخبر یا گزارش‌دهنده، اطلاعات خود را برای پیش‌گیری، کشف یا اثبات جرم و همچنین شناسایی مرتکب، در اختیار مراجع ذی‌صلاح قرار می‌دهند و همچنین ماده‌ی ۲۶ در مورد تشویق اشخاص چنین استنباطی را برجسته می‌کند.

مقابله با فساد در صورتی کامل می‌شود که تمام ضوابط احکام و مقررات هماهنگ و به‌هنگام جاری شود و اجرای آن به دور از اهداف سیاسی و جناحی گزینشی و موردی به‌کار گرفته شود. قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد به سبب کامل نبودن مقررات پایین‌دستی و عدم تصویب برخی از آن‌ها در موعدهای مقرر هنوز از یکپارچگی و جامعیت لازم برخوردار نیست و نگرانی‌های مربوط به ضعف قوانین و مقررات قبلی و اجرای اثربخش آن برطرف نشده است. از نگاه حرفه‌ی حسابداری و تکالیف مقرر برای حسابرسان و بازرسان قانونی، به‌ویژه در بخش خصوصی، تناسب کافی بین انتظارات قانون‌گذار و حمایت‌های قانونی، حرفه‌ای و صنفی برقرار نیست. بنابراین بر عهده‌ی حرفه، جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و اعضای علاقه‌مند است که مشکلاتی را که پاره‌ای از آن‌ها مطرح شد به شیوه‌های مختلف به مراجع ذی‌ربط منعکس کنند تا در مقررات تصویب نشده‌ی باقی‌مانده مورد توجه قرار گیرد و مقامات مؤثر با آگاهی از آن نگاهی واقع‌بینانه‌تر از جایگاه حسابرسی و ارتباط آن در مأموریت مبارزه با فساد داشته باشند. باین حال، و با وجود تمام اشکالاتی که در این نوشتار به آن اشاره شد، به‌هیچ دلیلی نباید در صورت مشاهده‌ی فساد در اجرای وظایف محول‌شده چشم‌پوشی کرد.