



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
سال پنجم / شماره ۱۸ / تابستان ۱۳۹۵

بررسی رابطه میان نقش نظارتی حسابرسان و ارتقای سلامت نظام اداری

یحیی حساس یگانه

هیات علمی دانشگاه علامه طباطبائی و عضو جامعه حسابداران رسمی

مصطفی ظهیر

کارشناسی ارشد حسابرسی دانشگاه علامه طباطبائی و عضو جامعه حسابداران رسمی

زهرا غفاری

کارشناسی ارشد مدیریت دولتی و حسابرس دیوان محاسبات

تاریخ دریافت: ۹۴/۸/۱۹ تاریخ پذیرش: ۹۴/۱۱/۶

چکیده

در دنیای امروز، بزرگ شدن بنگاه‌ها، پراکندگی جغرافیایی و رشد فناوری، زمینه وسوسه ارتکاب تقلب در مدیران، کارکنان و افراد بیرونی مرتبط با سازمان‌ها و بنگاه‌ها را فراهم کرده است. تقلب و فساد واقعیتی است که به راحتی نمی‌توان از آن چشم پوشید؛ معضلی که موجب می‌شود سلامت نظام اداری به خطر افتد و در نتیجه هزینه کسب و کار بالا رود و فضای بی‌اعتمادی جامعه را فراگیرد. نگاه سنتی که برخورد با تقلب را تنها وظیفه دولت و مراجع قضایی می‌داند، در اقتصاد پیچیده امروز جایگاه چندانی ندارد. از این رو، ضروری است به جز مراجع قضایی و دولت، همه عوامل از جمله مدیران، کارکنان، حسابرسان و حسابداران نیز در مبارزه با فساد و تقلب نقش‌آفرین باشند. (S.amacher, 2011)

با توجه به اهمیت موضوع و لزوم توجه نقش نظارتی حسابرسان به بحث فساد و تقلب در افزایش سلامت نظام اداری، تحقیق حاضر به بررسی موضوع مزبور می‌پردازد. جامعه آماری تحقیق حسابرسان، حسابرسان ارشد و مدیران موسسه حسابرسی مفید راهبر بودند که تعداد آنها بالغ بر ۱۵۰ نفر می‌باشد. با استفاده از فرمول تعیین حجم نمونه، تعداد نمونه آماری برای توزیع پرسشنامه در سطح اطمینان ۹۵ درصد برابر با ۶۰ به دست آمد. برای جمع‌آوری داده‌ها، از پرسشنامه‌ای حاوی ۴۶ سؤال که متناسب با اهداف تحقیق باشد، استفاده شد. کل پرسشنامه توزیع شده ۶۰ مورد بود که از این تعداد ۵۰ مورد تکمیل شد و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از توزیع فراوانی، نمودار، میانگین انحراف معیار استفاده شد که ابزار اصلی برای انجام آن نرم‌افزار SPSS بوده است.

یافته‌های این تحقیق روابط بین نقش نظارتی حسابرسان و ارتقای سلامت نظام اداری را نشان می‌دهد؛ به گونه‌ای که بر رابطه مستقیم بین متغیرهای نظارت حسابرسان (اخلاق و آیین رفتار حسابداران، برنامه‌ریزی، نظارت بر کنترل‌های داخلی و نظارت بر حسابرسی داخلی) و متغیرهای سلامت اداری (قانون‌گرایی، پاسخ‌گویی، شفافیت، سلامت و یکپارچگی) تأکید دارد. شایان ذکر است که بیشترین رابطه بین سلامت و یکپارچگی با رعایت اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای به مقدار ۰/۲۸۷ تأیید گردید.

واژه‌های کلیدی: نظارت مالی، سلامت اداری، فساد اداری، تقلب، استانداردهای حسابرسی.

۱- مقدمه

(۱) بررسی دیدگاه حسابرسان و حسابرسان ارشد و مدیران مؤسسه حسابرسی مفید راهبر درباره رابطه بین نقش نظارتی حسابرسان و سلامت نظام اداری؛
 (۲) آرایه راهکارها و پیشنهادهای لازم برای بهبود نحوه نظارت حسابرسان و جلوگیری از فساد و تقلب در سازمانها.

با توجه به مطالب بالا و دامنه و رشد روز افزون فساداداری و هزینه های آن در جهان ضرورت مبارزه با این پدیده و ارتقای سلامت نظام اداری، بیش از پیش احساس می شود. همچنین با توجه به تصویب اصول ۱۴ گانه طرح تحول اداری محققین را بر آن داشت تا به دنبال بررسی رابطه نقش نظارتی حسابرسان و ارتقاء سلامت نظام اداری باشد.
 سؤال اصلی این تحقیق عبارت است از: آیا بین نقش نظارتی حسابرسان و ارتقاء سلامت نظام اداری کشور رابطه معنی داری وجود دارد؟

۲- مبانی نظری مروری بر پیشینه پژوهش

• سلامت اداری

برای مشخص شدن مفهوم سلامت اداری بهتر است ابتدا واژه فساد را - که نقطه مقابل آن است - تعریف کنیم.
 تعریف فساد: فساد پدیده‌ای بسیار گسترده و دارای ماهیتی چند وجهی است. تعاریف فساد بسته به رشته و سازوکارهایی که برای توضیح آن به کار می‌رود، متفاوت است. واژه فساد برگرفته از فعل لاتین «رومپر»^۲ به معنای «شکستن» است. بنابراین در فساد آنچه می‌شکند یا نقض می‌شود، ممکن است رفتار اخلاقی یا شیوه قانونی و یا مقررات اداری باشد. (خضری، ۱۳۸۱، ۱۵)

فساد، عملی غیراخلاقی، غیرقانونی و تقلب‌آمیز است که یک یا چند نفر با هدف کسب منافع نامشروع آن را انجام می‌دهند. در برخی از کتب علمی واژه فساد این چنین تعریف شده است: «نادرستی و کردار خلاف قانون افرادی که در مسند قدرت^۳ و مسئولیت و اختیار^۴ قرار دارند». این واژه در فقه و قانون مدنی بدین معانی است: عدم انجام تعهد یا تأخیر در انجام تعهد، ظهور خلاف آنچه شرط شده و یا ظهور خلاف آنچه توصیف شده است. (مردانی، ۱۳۷۵، ۵۰)

در ماده (۱) از فصل اول «قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد» واژه فساد بدین گونه تعریف شده است: فساد عبارت است از هرگونه فعل یا ترک فعلی که توسط هر شخص حقیقی یا حقوقی به صورت فردی، جمعی یا سازمانی که عمداً و با هدف کسب هرگونه منفعت یا امتیاز مستقیم یا

در آغاز هزاره سوم، داده‌های موجود بیانگر آن است که بیشتر کشورها با فساد دست به گریبان‌اند، بی آنکه در برابر آن مقابله‌ای جدی صورت گیرد. نتایج پژوهش‌های انجام شده از سوی سازمان شفافیت بین‌الملل در سال ۲۰۰۹ بین ۱۶۸ کشور نشان می‌دهد که مردم جهان فساد را مسئله‌ای بغرنج می‌دانند که به شکلی گسترده زندگی آنان را تحت تأثیر قرار داده؛ به گونه‌ای که از هر ده نفر، یک نفر از مردم جهان رشوه پرداخت کرده است. گفتنی است این میزان در کشورهای حوزه آسیا - اقیانوسیه افزایش یافته است.

فساد اقتصادی پدیده‌ای است که در همه جوامع - اعم از توسعه یافته و در حال توسعه - یافت می‌شود. اما تأثیرات منفی آن در کشورهای در حال توسعه به مراتب بیشتر از کشورهای توسعه یافته است. در بسیاری از این جوامع، فساد هزینه سنگینی به بار می‌آورد؛ بدین بیان که عملکرد بازارهای آزاد را دچار اختلال می‌کند؛ باعث کندی روند توسعه اقتصادی می‌گردد و همچنین سبب شکل‌گیری طبقه نوکیسه می‌شود. بنا بر گفته فارل^۱ (۱۹۹۹م) تخمین دقیق میزان هزینه تقلب و مصداق‌های آن دشوار است؛ زیرا اولاً بسیاری از تقلب‌ها و سوءاستفاده‌ها کشف نمی‌شوند و همه موارد کشف شده نیز افشا نمی‌گردد و دوم آنکه تأثیر مالی اقدامات مجرمانه نیز قابل اندازه‌گیری نخواهد بود. با این همه، تاکنون پژوهشی انجام نشده که برآوردی از میزان هزینه‌های تقلب و مصداق آن را در ایران نشان دهد. اما می‌توان شواهد دیگری به دست داد که تا اندازه‌ای نشان‌دهنده اهمیت موضوع در ایران باشد. برای نمونه بر مبنای شاخص فساد مالی در بین ۱۶۲ کشور - که سازمان شفاف سازی بین‌المللی در سال ۲۰۰۵ آن را بررسی کرده - ایران رتبه ۸۸ را به خود اختصاص داده است.

تحقیقات در زمینه تخلفات و کجروی‌ها نشان می‌دهد که فساد و تخلفات اداری به شکلی گسترده در بیشتر کشورهای رو به رشد وجود دارد. شایان ذکر است برخلاف تصور بدبینانه برخی، روش‌های مؤثری برای مبارزه با فساد و تخلفات اداری و یا حداقل کردن دامنه آن وجود دارد. (حبیبی، ۱۳۷۵، ۷)

سازمان شفافیت بین‌الملل سال‌های متمادی برخی از کشورها مانند فنلاند، سنگاپور و دانمارک را به‌عنوان کشورهای با حداقل فساد و درجه بالاتری از سلامت و مبارزه با فساد، رتبه‌بندی نموده است. این رتبه‌بندی‌ها نشان می‌دهد که برخی عوامل و سازوکارها از جمله سازوکارهای نظارتی منجر به این وضعیت شده است. بدیهی است که با مطالعه تجربه این کشورها می‌توان دانش موجود در این زمینه را کسب کرد.

این تحقیق بر آن است تا به دو هدف دست یابد:

پروفیسور مایلز در سال ۱۹۶۹ سلامت سازمانی را تعریف، و ضمن ارائه طرحی برای سنجش سلامت سازمانها تاکید نمود که هر سازمانی - به خصوص سازمانهای مهم و استراتژیک - همیشه سالم نخواهند ماند. از دیدگاه وی و بسیاری از دانشمندان، سازمان سالم دارای دو ویژگی است:

(۱) مبادله اطلاعات در چنین سازمانهایی قابل اعتماد بوده و از سویی وجود خلاقیت و بالندگی و انعطاف در آنها نیز غالباً فراهم است.

(۲) یگانگی و تعهد جزو اهداف این سازمان بوده و حمایت داخلی ترس و تهدید در افراد آن مجموعه وجود ندارد زیرا ترس و تهدید به ارتباط خوب و سالم آسیب زده و حفاظت و حراست از خود جایگزین توجه و علاقه به سازمان می شود.

دکتر لایدن نیز در خصوص سلامت اداری و سازمانی می نویسد: سلامت سازمانی، توانایی سازمان برای انجام وظایف به شکل مؤثر است، از سویی دیگر، سلامت سازمانی تواناییهای سیستم را برای رشد و شکوفایی و بالندگی بهبود می بخشد. در یک دستگاه سالم مدیرانی باسواد و متعهد و کارکنانی وظیفه شناس با روحیه بالا وجود دارد که کار خود را دوست دارند و موجب پویایی سازمان خود می شوند. (Pallavi, 2011)

• شاخصهای سلامت اداری

پروفیسور مایلز شاخصهای سلامت نظام اداری را چهار چیز می داند:

- پاسخگویی،
- شفافیت،
- قانون گرایی
- سلامت و یکپارچگی.

پاسخگویی عبارت است از: مسئولیت پذیری و گزارش دهی دستگاهها درباره عملکردشان. مسؤولان باید درخصوص ارائه خدمات به مردم یا نمایندگان آنها و یا مشتریان خود متعهد باشند. پاسخگویی، سازمانها را وادار می کند تا برای موفقیت بیشتر در آینده، هدف گذاری کنند. این اهداف، تعهدات اعلام شده و استانداردهای ارائه خدمات را نشان می دهند. به طور خلاصه، پاسخگویی گزارش عملکرد در فاصله های منظم در مقابل اهداف وضع شده است.

شفافیت به معنای افزایش آگاهی مردم از تصمیمها و سازوکارهای داخلی دولت است؛ بدین معنا افراد باید از سیاستها و اقدامات دولت آگاهی داشته باشد و در هنگام بروز مشکلات یا داشتن شکایات باید به خوبی بدانند که به کجا

غیرمستقیم برای خود یا دیگری، با نقض قوانین و مقررات کشوری انجام پذیرد، یا ضرر و زیانی را به اموال، منافع، منابع یا سلامت و امنیت عمومی و یا جمعی از مردم وارد نماید؛ نظیر، ارتشا، اختلاس، تبانی، سوءاستفاده از مقام یا موقعیت اداری، سیاسی، امکانات یا اطلاعات، دریافت و پرداختهای غیرقانونی از منابع عمومی و انحراف از این منابع به سمت تخصیصهای غیرقانونی، جعل، تخریب یا اختفای اسناد و سوابق اداری و مالی.

فساد را می توان از یک منظر در دو سطح طبقه بندی کرد:

- (۱) مفاسدی که عمدتاً ازسوی نخبگان سیاسی، کارمندان عالی رتبه و مقامات ارشد دولتها انجام می گیرد؛
- (۲) مفاسدی که ازسوی کارمندان رده پایین به صورت رشوه های عمومی و کارسازی های غیرقانونی با بخش خصوصی و جامعه انجام می پذیرد.

بررسی های تجربی نشان می دهد که فساد اداری در رده های میانی و پایین نظام اداری تا حد زیادی به میزان فساد در بین سیاستمداران و کارمندان عالی رتبه بستگی دارد. هم چنین در محیط سیاسی فاسد، کارمندان رده های میانی که مرتکب فساد اداری می شوند، کمتر نگران کشف جرم هستند؛ زیرا غالباً میان مسؤولان رده بالا و مدیران میانی، نوعی تبانی برای چشم پوشی متقابل وجود دارد. (مردانی، ۱۳۷۵، ۶۹)

منشأ فساد: ریشه فساد را باید در عوامل برون سازمانی و درون سازمانی جست. منشأ درونی فساد، مدیران و کارکنان اند و منشأ بیرونی آن نیز نهادهایی هستند که با سازمان ما در ارتباط اند. درخصوص منشأ درونی باید گفت فساد را که ناشی از عملکرد مدیریت سطح بالای سازمان است، نمی توان با کنترل های داخلی پوشش داد؛ زیرا خود مدیریت، کنترل های داخلی را وضع کرده و از همین رو به راحتی می تواند آنها را نادیده انگارد. از این روی، برای کشف این نوع تقلب و پیشگیری از آن حتماً باید از نهادهای نظارتی بیرونی کمک گرفت. سازمان حسابرسی و حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی، از جمله همین نهادهای نظارتی به شمار می آیند. (جی جک بولونا، ۸۶: ۲۲)

با توضیحاتی که درباره فساد اداری گفته آمد، مفهوم سلامت اداری اندکی آشکارتر شد. سلامت اداری عنوان و واژه ای است عام که در برابر فساد اداری به کار می رود؛ در واقع سلامت بدین معناست که در ارگانسیم و سیستم، بیماری و نارسایی وجود نداشته باشد. فساد اداری مقوله ای که رشد و توسعه اکثر کشورها به خصوص کشورهای جهان سوم را به طور جد با مشکل مواجه ساخته است.

باید بر اموری که نیازمند کنترل و بازرسی است، نظارت داشته باشد.

گفتنی است از بعدی دیگر، نظارت را می‌توان به دو دسته نظارت مالی و نظارت عملیاتی تقسیم کرد. از میان انواع گفته‌شده، نوعی از نظارت مالی، نظارت بعد از خرج و نظارت فوق‌العاده، وظیفه حسابرسان مستقل و بازرسان قانونی است.

افزایش اهمیت تأثیر تقلب و مصداق‌های آن (از جمله فساد مالی، پولشویی و رشوه) بر اقتصاد جوامع و در نتیجه نیاز روزافزون به برخورد با آنها، درخواست از حسابرسان را برای کمک به کشف این موارد افزایش داده است. (خانی، ۸۶: ۲۳)

سقوط شرکت‌های بزرگ مانند *انرون* صرفاً داستان یک شرکت ورشکسته نیست، بلکه داستان یک سیستم ورشکسته است. اساساً سیستم نه به‌خاطر بی‌دقتی، بلکه تنها به‌دلیل فساد با شکست مواجه می‌شود. (Bierman, ۲۰۰۸) شایان ذکر است که انحرافات مالی در شرکت یادشده عمدتاً به علت تحریف صورت‌های مالی و یا دیگر مصادیق فساد بود. این موضوع ده‌ها مؤسسه حسابرسی بین‌المللی را نیز به‌سوی بی‌اعتباری و نابودی سوق داد

البته این نکته را نباید از نظر دور داشت که حسابرسان برای نظارت مؤثر بر واحد مورد رسیدگی نیز باید تابع اصول و قوانینی باشند تا سیستم و سازمان با وجود نظارت، شاهد وقوع فساد نباشد.

• شاخص‌های نظارت مالی حسابرسان

اخلاق و آیین رفتار حسابداران حرفه‌ای: مجموعه‌ای از اصول بنیادی اخلاق و رفتار شامل درستکاری، واقع‌بینی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، رفتار و آداب حرفه‌ای است که حسابرسان ملزم به رعایت آنهایند. (علی مدد، ۸۹: ۱۴)

برنامه ریزی حسابرسی: انجام کار حسابرسی قبل از ورود به واحد مورد رسیدگی شروع می‌شود. حسابرسان باید یک طرح کلی و یک طرح تفصیلی (برنامه حسابرسی) را برای تعیین نوع و ماهیت، زمانبندی اجرا و حدود روش‌های حسابرسی - با هدف انجام به‌موقع و اثربخش حسابرسی را - عملی کنند. (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، استاندارد شماره ۳۰۰ سازمان حسابرسی)

ارزیابی کنترل‌های داخلی: حسابرسان به‌منظور تشخیص و برآورد خطرهای تحریف با اهمیت ناشی از تقلب و اشتباه در صورت‌های مالی و طراحی و اجرای روش‌های حسابرسی، باید از واحد مورد رسیدگی و محیط آن (شامل کنترل‌های داخلی)

مراجعه کنند. برای ایجاد رابطه مطلوب بین دولت و مردم و تحقق هدف یادشده، رعایت اصول «آزادی اطلاعات» و «حق آگاه شدن» امری ضروری است. در این راستا باید نگرش مسئولان تغییر کند و در فرهنگ و رفتار نظام اداری نیز تغییرات لازم صورت گیرد.

سلامت و یکپارچگی به‌معنای استفاده از قدرت عمومی برای منفعت عمومی است. این عنصر محور اساسی مبارزه با فساد است. مفهوم سلامت، پیشنهاد دهنده شیوه‌های مثبت و فعال است و بر مبنای آن در واقع قبل از اینکه به‌دنبال طرح‌هایی برای مبارزه با فساد باشیم، بهتر است در مسیر سلامت نظام اداری حرکت کنیم و گروه‌های مختلف برای پیشگیری و مبارزه با فساد را گردآوری کنیم

قانون‌گرایی عبارت است از: الزام به رعایت کلیه قوانین و مقررات موضوعه از مبادی دارای صلاحیت. (Pallavi, 2011)

• جایگاه حسابرسی در نظام سلامت اداری

حسابرسان تا پیش از جهانی شدن موضوع فساد، محدوده وظایف خود را اعتباربخشی به صورت‌های مالی می‌دانستند، اما امروزه با توجه به مسئولیت اجتماعی که مهم‌ترین وظیفه حسابرسان به شمار می‌رود، انجمن حسابداران خبره انگلستان^۵ و آمریکا^۶ بازنگری در تعاریف و مفاهیم قبلی در حوزه حسابداری و حسابرسی را در دستور کار قرار داده‌اند. بر این اساس از جمله مهم‌ترین وظایف حرفه حسابرسی - همانند بسیاری از حرفه‌ها - خدمت‌رسانی به جامعه است. بدیهی است بقای این حرفه نیز در گرو توانایی برآوردن خواسته‌های است که جامعه از آن انتظار دارد. بنابراین با تغییر در خواسته‌ها (یا اهمیت آنها)، حرفه حسابرسی نیز باید خود را با آن هماهنگ سازد. به‌طور کلی نظارت در یک طبقه‌بندی به چهار دسته تقسیم می‌شود:

- نظارت قبل از عمل: این‌گونه نظارت قبل از اجرا، در وضع قوانین و مقررات انجام می‌پذیرد تا قانون از سلامت لازم برخوردار شده و زمینه اجرایی آن فراهم شود.
- نظارت در حین خرج: نظارتی است که در زمان اجرای برنامه و مأموریت، برابر شرح وظایف انجام می‌گیرد تا قانون و مأموریت محوله به‌درستی به اجرا درآید.
- نظارت بعد از خرج: پس از دو مرحله یادشده، می‌باید برای به دست آوردن نتایج مطلوب، قانون و پروژه کاملاً و با دقت ارزیابی شود.
- نظارت فوق‌العاده: زمامدار یا مسئول یا دستگاه نظارت

• چشم‌انداز تاریخی رابطه نظارت حسابرسان و افزایش سلامت اداری

کنفرانس بین‌المللی ضدفساد از دهه ۱۹۸۰ هر دو سال یک‌بار با شعار قیام عمومی علیه فساد برگزار می‌شود که در آن بین نمایندگان بیش از صد کشور جهان درباره دیدگاه‌های مبارزه با فساد به تبادل اطلاعات می‌پردازند. در کشور ما نیز پس از پیروزی انقلاب و بعد از جنگ تحمیلی پیشگیری و مبارزه با فساد مد نظر مقامات عالی‌رتبه نظام بوده؛ به گونه‌ای که با صدور فرمان هشت ماده‌ای رهبر معظم انقلاب در تاریخ ۸۳/۲/۱۰ رؤسای قوای سه‌گانه در مبارزه با فساد اداری برنامه‌های منسجمی را پیگیری می‌کنند. همچنین طرح و لایحه الحاق دولت جمهوری اسلامی ایران به کنوانسیون سازمان ملل برای مبارزه با فساد در ۸۴/۴/۱۳ در دستور کار قرار گرفت. در سال ۸۹ نیز طرح تحول نظام اداری در ده برنامه تصویب رسید؛ طرحی که برگرفته از متن سیاست‌های کلی نظام اداری (ابلاغی مقام معظم رهبری)، سند چشم‌انداز و قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی به تصویب رسید. (رستمی، ۸۷: ۲۴). لازم به ذکر است در تحقیقات گذشته به صورت هم‌زمان رابطه نظارت حسابرسان و سلامت اداری مورد بررسی قرار نگرفته است. اما آنچه واضح است این است که با مرور الزامات قانونی نظارت و گزارشگری حسابرسان، اهمیت نقش حسابرسان در جلوگیری از فساد و ارتقای سلامت نظام اداری آشکار می‌شود. (نادریان و دیگران، ۸۹: ۳۲)

۳- مدل مفهومی پژوهش

از آنجاکه در تحقیقات گذشته به صورت هم‌زمان رابطه نظارت حسابرسان و سلامت اداری مورد بررسی قرار نگرفته، مدل مفهومی زیر بر پایه مبانی نظری، برای نحوه رابطه بین متغیرهای یادشده ارائه می‌گردد:

شناخت کافی به دست آورد. (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، استاندارد شماره ۳۱۵ سازمان حسابرسی) ارزیابی حسابرسان داخلی: ضروری است که جوامع حرفه‌ای معتبر و استانداردهای حرفه‌ای همواره بر همکاری حرفه‌ای بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل تأکید کرده‌اند. از این‌رو، کمیته حسابرسی باید توانمندی‌های واحد حسابرسی داخلی و کافی بودن منابع آن را کانون توجه خود قرار دهد. (بیاتی و دیگران، ۹۰: ۵۱) در نتیجه حسابرس مستقل می‌باید فعالیت‌های این واحد و تأثیر آن بر روش‌های حسابرس مستقل را ارزیابی کند. (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، استاندارد شماره ۶۱۰ سازمان حسابرسی)

• الزامات قانونی نظارت و گزارشگری تقلب ازسوی حسابرسان در ایران

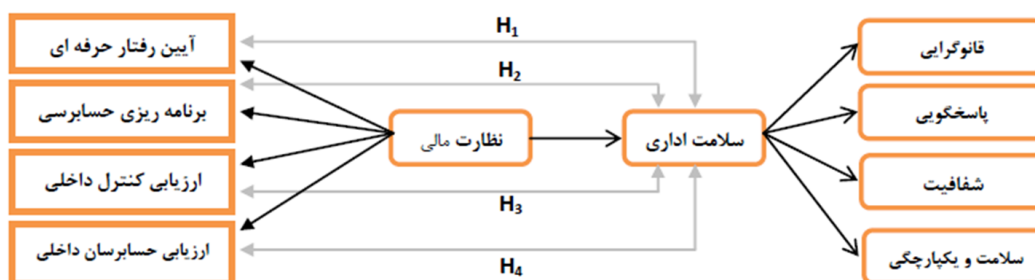
وظیفه نظارتی و گزارشگری حسابرسان در خصوص تقلب، در قوانین مختلفی آمده است؛ از جمله:

در ماده (۱۵۱) قانون تجارت تکالیفی برای بازرس و حسابرس در خصوص گزارشگری تقلب عنوان شده است.

تبصره (۳) ماده (۶) "قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد" آمده است دستگاه‌های نظارتی، بازرسان قانونی شرکت‌ها و مؤسسات و وزارت امور اقتصادی و دارایی، موظف‌اند تخلفات را به هیأت مذکور در صدر ماده اعلام کنند.

- ماده (۹) "قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد" وزارت امور اقتصادی و دارایی را مکلف کرده است در اجرای وظایف قانونی خود، به اعمال نظارت بر فعالیت‌های اقتصادی اشخاص حقیقی و حقوقی اقدام، و هرگونه سوء جریان را به همراه پیشنهادها و اصلاحی به مراجع ذی‌ربط منعکس نماید.

- ماده (۱۴) "قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد" بازرسان، کارشناسان رسمی، حسابرسان و حسابداران، ممیزین، ذی‌حساب‌ها، ناظرین و سایر اشخاصی که مسؤول ثبت یا رسیدگی به اسناد، دفاتر و فعالیت‌های اشخاص حقیقی و حقوقی - در حیطه وظایف خود - هستند، موظف کرده است در صورت مشاهده هرگونه فساد موضوع این قانون، چنانچه ترتیبی در قوانین دیگر نباشد، مراتب را به مرجع نظارتی یا قضایی ذی‌صلاح اعلام نمایند



مدل مفهومی پژوهش

۴- فرضیه‌های پژوهش

فرضیه ۱: بین رعایت اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان و ارتقای سلامت نظام اداری رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه ۲: بین برنامه‌ریزی کاری حسابرسان و ارتقای سلامت نظام اداری رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه ۳: بین ارزیابی سیستم کنترل داخلی واحد تحت رسیدگی و ارتقای سلامت نظام اداری رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه ۴: بین ارزیابی کار حسابرس داخلی واحد تحت رسیدگی و ارتقای سلامت نظام اداری رابطه معناداری وجود دارد.

۵- روش‌شناسی پژوهش

از آنجاکه هدف ما تعیین روابط میان متغیرهای نظارت حسابرسان و سلامت اداری است، تحقیق پیش‌رو از نظر هدف، تحقیقی کاربردی است، اما از نظر نحوه گردآوری اطلاعات، توصیفی و از نوع همبستگی می‌باشد. پس از جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات از طریق پرسشنامه برای بررسی رابطه بین متغیرها و آزمون فرضیه‌ها از نرم‌افزارهای آماری SPSS استفاده شده است. ابزار اصلی گردآوری اطلاعات پرسشنامه است. بر این اساس برای متغیرهای مورد بررسی نظارت حسابرسی، چک‌لیست‌های مورد تأیید سازمان حسابرسی مندرج در دستورالعمل حسابرسی نشریه شماره ۱۵۰ مورد استفاده قرار گرفته و برای متغیرهای مورد بررسی سلامت اداری نیز از چک‌لیست‌های مورد تأیید سازمان حسابرسی مندرج در نشریه مدیریت خطر قلب در کسب و کار، استفاده شده است.

جامعه آماری تحقیق، حسابرسان، حسابرسان ارشد و مدیران مؤسسه حسابرسی مفید راهبر هستند که تعداد آنها بالغ بر ۱۵۰ نفر است. با استفاده از فرمول حجم نمونه کوکران،

تعداد نمونه آماری برای توزیع پرسشنامه در سطح اطمینان ۹۵ درصد، برابر با ۶۰ نفر به‌دست آمد:

$$n = \frac{Nz^2pq}{Nd^2 + z^2pq}$$

$$N = \frac{150 \cdot 1.96^2 \cdot 0.5 \cdot 0.5}{150 \cdot 0.05^2 + 1.96^2 \cdot 0.5 \cdot 0.5} = 60$$

در این فرمول:

برآورد نسبت صفت متغیر P:

(z α/2-۱,۹۶) مقدار متغیر نرمال واحد متناظر با سطح

اطمینان ۹۵ درصد: z

مقدار اشتباه مجاز: ε

حجم جامعه محدود: N

برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از توزیع فراوانی، نمودار، میانگین انحراف معیار استفاده شد که ابزار اصلی برای انجام این کار نرم‌افزار SPSS بوده است. برای جمع‌آوری اطلاعات در بخش مبانی نظری تحقیق، از منابع کتابخانه‌ای، مقالات و اینترنت استفاده شده است. به‌منظور گردآوری داده‌ها و اطلاعات برای تجزیه و تحلیل، از پرسشنامه استفاده گردید.

پرسشنامه مذکور شامل دو بخش عمده است:

نامه همراه: در این بخش هدف از گردآوری داده‌ها (به وسیله پرسشنامه و ضرورت همکاری پاسخ‌دهنده در عرصه داده‌های مورد نیاز، بیان شده است. برای این منظور بر ارزشمند بودن داده‌های حاصل از پرسشنامه تأکید گردید تا پاسخ‌دهنده به‌طور مناسب به سؤال‌ها پاسخ دهد.

سؤال‌های (گویه‌ها) پرسشنامه: این بخش شامل ۵ پرسش مربوط به مشخصات عمومی پاسخ‌دهنده و ۴۶ پرسش تخصصی مربوط به فرضیه‌های تحقیق است که ۲۹ سؤال مربوط به ارزیابی متغیرهای مؤثر بر نظارت حسابرسان است و ۱۷ سؤال نیز مربوط به شاخص‌های سلامت اداری است.

مورد نظر را اندازه گیرد. اهمیت این موضوع از آن روست که اندازه‌گیری نامناسب، هر تحقیقی را بی‌ارزش می‌کند. در خصوص محتوای سؤال‌ها، از نظرهای اصلاحی تعدادی از صاحب‌نظران (مدیران و حسابرسان ارشد) نیز استفاده شد. در نتیجه هرگونه اشکال و ابهام موجود در نحوه بیان سؤال‌ها رفع شد تا پرسشنامه اعتبار بیشتری یابد.

۶- نتایج پژوهش

توزیع فراوانی پاسخ دهندگان براساس سن

سن	فراوانی	درصد فراوانی
۳۰-۲۵	۱۵	٪۳۰
۳۵-۳۱	۲۴	٪۴۸
۳۶-۴۰ سال	۸	٪۱۶
بالای ۴۰ سال	۳	٪۶
جمع کل	۵۰	٪۱۰۰

توزیع فراوانی پاسخ دهندگان بر حسب جنسیت

جنسیت	فراوانی	درصد فراوانی
مرد	۴۸	٪۹۶
زن	۲	٪۴
کل	۵۰	٪۱۰۰

توزیع فراوانی پاسخ دهندگان بر حسب پست سازمانی

پست سازمانی	فراوانی	درصد فراوانی
مدیر حسابرسی	۳	٪۶
حسابرس	۱۵	٪۳۰
حسابرس ارشد و سرپرست	۳۲	٪۶۴
کل	۵۰	٪۱۰۰

توزیع فراوانی پاسخ دهندگان بر حسب تحصیلات

تحصیلات	فراوانی	درصد فراوانی
دیپلم	۰	۰
فوق دیپلم	۰	۰
کارشناسی	۴۱	٪۸۲
کارشناسی ارشد و بالاتر	۹	٪۱۸
کل	۵۰	٪۱۰۰

برای طراحی پرسشنامه نامه از طیف پنج گزینه‌ای لیکرت استفاده شده است که یکی از رایج‌ترین مقیاس‌های اندازه‌گیری است. شکل کلی و امتیازبندی این طیف برای سؤالات بدین صورت است:

خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم
۵	۴	۳	۲	۱

تخصیص سؤالات به مؤلفه‌های مدل مفهومی طبق جدول زیر صورت گرفته است:

ردیف	ابعاد مدل	مؤلفه‌ها	سؤالات مربوط	جمع
۱	نظارت حسابرسان مستقل	اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان	۶-۱	۶
		برنامه ریزی کاری حسابرسان	۱۵-۷	
		ارزیابی سیستم کنترل داخلی	۲۳-۱۶	
۲	سلامت اداری	ارزیابی حسابرس داخلی	۲۹-۲۴	۶
		قانون‌گرایی	۳۲-۳۰	
		پاسخگویی	۳۶-۳۳	
		شفافیت	۴۰-۳۷	
		سلامت و یکپارچگی	۴۶-۴۱	۶
		جمع		۴۶

در این تحقیق به منظور تعیین پایایی آزمون، از روش آلفای کرونباخ استفاده گردیده که برای سؤالات متغیرها به ترتیب ٪۸۰ برای نظارت حسابرسان و ٪۷۶ برای سلامت اداری به دست آمد. این روش برای محاسبه همبستگی درونی ابزار اندازه‌گیری که خصیصه‌های مختلف را اندازه‌گیری می‌کند، به کار می‌رود.

مقدار آلفای کرونباخ برای پرسشنامه‌ها به تفکیک

متغیرها

متغیر	تعداد پرسشنامه تکمیل شده	تعداد سؤالات	مقدار الفای کرونباخ
نظارت حسابرسان مستقل	۵۰	۲۹	٪۸۰
سلامت اداری	۵۰	۱۷	٪۷۶

مفهوم روایی به معنای «درست و صحیح بودن» است مقصود از روایی آن است که ابزار اندازه‌گیری بتواند خصیصه

نتیجه گیری	تأیید فرضیه	α (مقدار خطا)	Sig (سطح معناداری)	متغیر
است				حسابرسان
نرمال است	H0	۰,۰۵	۰,۸۰۹	ارزیابی کار حسابرس داخلی واحد تحت رسیدگی
نرمال است	H0	۰,۰۵	۰,۱۶۷	ارزیابی سیستم کنترل داخلی
نرمال است	H0	۰,۰۵	۰,۲۵۷	کل پرسشنامه

بنابراین از آنجاکه همه متغیرها نرمال اند، باید از آزمون‌های پارامتریک استفاده کرد. در نتیجه از آزمون‌های آماری پارامتریک همچون ضریب همبستگی پیرسون استفاده می‌شود.

در این پژوهش با چهار فرضیه روبه‌رویم که در پی می‌آید. فرضیه فرعی اول: بین رعایت اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان و ارتقای سلامت نظام اداری رابطه معناداری وجود دارد.

$H0: \rho = 0$

$H1: \rho \neq 0$

H0: بین رعایت اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان و ارتقای سلامت نظام اداری رابطه معناداری وجود ندارد.

H1: بین رعایت اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان و ارتقای سلامت نظام اداری رابطه معناداری وجود دارد:

IF Sig. (2-tailed) > $\alpha = 0.05 \Rightarrow H0$

IF Sig. (2-tailed) < $\alpha = 0.05 \Rightarrow H1$

سطح معناداری	مقدار خطا	نتیجه	مقدار ضریب همبستگی
۰,۰۰۱	۰,۰۵	وجود رابطه معنادار	۰,۱۵۲

Sig. (2-tailed) = 0.001 < $\alpha = 0.05 \Rightarrow H0$: رابطه معنادار وجود دارد

از آنجاکه مقدار سطح معناداری (Sig) از مقدار خطا (α) کمتر است، در نتیجه فرضیه H1 تأیید می‌شود. به بیانی دیگر،

توزیع فراوانی پاسخ دهندگان بر حسب تجربه و سابقه کاری

تجربه و سابقه کاری	فراوانی	درصد فراوانی
۰-۵ سال	۱۳	۲۶٪
۵-۱۰ سال	۲۰	۴۰٪
۱۰-۱۵ سال	۱۳	۲۶٪
بالای ۱۵ سال	۴	۸٪
کل	۵۰	۱۰۰٪

در این قسمت به منظور بررسی فرضیات، ابتدا از آزمون کولموگروف - اسمیرنوف برای نشان دادن توزیع داده‌ها مورد استفاده قرار گرفته و سپس با توجه به نرمال بودن توزیع‌ها از آزمون‌های آماری پارامتریک - همچون ضریب همبستگی پیرسون - استفاده شده است.

تحلیل یافته‌های پژوهش

آزمون نرمال بودن داده های تحقیق (کولموگروف - اسمیرنوف)

H0: داده‌ها نرمال است (داده‌ها از جامعه نرمال آمده‌اند)

H1: داده‌ها نرمال نیست (داده‌ها از جامعه نرمال نیامده‌اند)

اگر مقدار سطح معناداری بزرگ‌تر از مقدار خطا باشد، فرض صفر را نتیجه می‌گیریم و در صورتی که مقدار سطح معناداری کوچک‌تر از خطا باشد، فرض یک را نتیجه می‌گیریم.

آزمون نرمال بودن (کولموگوروف - اسمیرنوف) برای ابعاد تحقیق

نتیجه گیری	تأیید فرضیه	α (مقدار خطا)	Sig (سطح معناداری)	متغیر
نرمال است	H0	۰,۰۵	۰,۲۱۵	قانون‌گرایی
نرمال است	H0	۰,۰۵	۰,۱۰۳	پاسخگویی
نرمال است	H0	۰,۰۵	۰,۳۰۵	شفافیت
نرمال است	H0	۰,۰۵	۰,۰۷۸	سلامت و یکپارچگی
نرمال است	H0	۰,۰۵	۰,۰۹۰	رعایت اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای
نرمال است	H0	۰,۰۵	۰,۱۷۱	برنامه‌ریزی کاری

H0: بین ارزیابی سیستم کنترل داخلی واحد تحت رسیدگی و ارتقای سلامت نظام اداری رابطه معنی داری وجود ندارد
 H1: بین ارزیابی سیستم کنترل داخلی واحد تحت رسیدگی و ارتقای سلامت نظام اداری رابطه معنی داری وجود دارد

$$\text{IF Sig. (2-tailed)} > \alpha = 0.05 \Rightarrow H_0$$

$$\text{IF Sig. (2-tailed)} < \alpha = 0.05 \Rightarrow H_1$$

رابطه معنادار وجود دارد: $\text{Sig. (2-tailed)} = 0.007 < \alpha = 0.05 \Rightarrow H_0$

سطح معناداری	مقدار خطا	نتیجه	مقدار ضریب همبستگی
۰,۰۰۷	۰,۰۵	وجود رابطه معنادار	۰,۱۴۲

از آنجاکه مقدار سطح معناداری (Sig) از مقدار خطا (α) کمتر است، در نتیجه فرضیه H1 تأیید می‌شود، به تعبیری دیگر، بین ارزیابی سیستم کنترل داخلی واحد تحت رسیدگی و ارتقای سلامت نظام اداری رابطه معناداری برقرار است؛ یعنی در سطح اطمینان ۹۵٪ ارتباط معناداری بین این دو متغیر وجود دارد. ضریب همبستگی بین دو متغیر ۰,۱۴۲ به دست آمد که این حاکی از رابطه مستقیم بین دو متغیر است.

فرضیه فرعی چهارم: بین ارزیابی کار حسابرس داخلی واحد تحت رسیدگی و ارتقای سلامت نظام اداری رابطه معناداری وجود دارد.

$$H_0: \rho = 0$$

$$H_1: \rho \neq 0$$

H0: بین ارزیابی کار حسابرس داخلی واحد تحت رسیدگی و ارتقای سلامت نظام اداری رابطه معناداری وجود ندارد
 H1: بین ارزیابی کار حسابرس داخلی واحد تحت رسیدگی و ارتقای سلامت نظام اداری رابطه معناداری وجود دارد

$$\text{IF Sig. (2-tailed)} > \alpha = 0.05 \Rightarrow H_0$$

$$\text{IF Sig. (2-tailed)} < \alpha = 0.05 \Rightarrow H_1$$

رابطه معنادار وجود دارد: $\text{Sig. (2-tailed)} = 0.021 < \alpha = 0.05 \Rightarrow H_0$

بین رعایت اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان و ارتقای سلامت نظام اداری رابطه معناداری برقرار است؛ یعنی در سطح اطمینان ۹۵٪ ارتباط معناداری بین این دو متغیر وجود دارد. ضریب همبستگی بین دو متغیر نیز ۰,۱۵۲ به دست آمد که این حاکی از رابطه مستقیم بین دو متغیر است.

فرضیه فرعی دوم: بین برنامه‌ریزی کاری حسابرسان و ارتقای سلامت نظام اداری رابطه معناداری وجود دارد.

$$H_0: \rho = 0$$

$$H_1: \rho \neq 0$$

H0: بین برنامه‌ریزی مالی حسابرسان و ارتقای سلامت نظام اداری رابطه معناداری وجود ندارد
 H1: بین برنامه‌ریزی مالی حسابرسان و ارتقای سلامت نظام اداری رابطه معناداری وجود دارد

$$\text{IF Sig. (2-tailed)} > \alpha = 0.05 \Rightarrow H_0$$

$$\text{IF Sig. (2-tailed)} < \alpha = 0.05 \Rightarrow H_1$$

رابطه معنادار وجود دارد: $\text{Sig. (2-tailed)} = 0.023 < \alpha = 0.05 \Rightarrow H_0$

سطح معناداری	مقدار خطا	نتیجه	مقدار ضریب همبستگی
۰,۰۲۳	۰,۰۵	وجود رابطه معنادار	۰,۱۰۸

از آنجاکه مقدار سطح معناداری (Sig) از مقدار خطا (α) کمتر است، در نتیجه فرضیه H1 تأیید می‌شود. به بیانی دیگر، بین برنامه‌ریزی مالی حسابرسان و ارتقای سلامت نظام اداری رابطه معناداری وجود دارد؛ یعنی در سطح اطمینان ۹۵٪ ارتباط معناداری بین این دو متغیر برقرار است. ضریب همبستگی بین دو متغیر نیز ۰,۱۰۸ به دست آمد که این نشان‌دهنده رابطه مستقیم بین دو متغیر است.

فرضیه فرعی سوم: بین ارزیابی سیستم کنترل داخلی واحد تحت رسیدگی و ارتقای سلامت نظام اداری رابطه معناداری وجود دارد.

$$H_0: \rho = 0$$

$$H_1: \rho \neq 0$$

بین دو متغیر ۰,۲۴۱ نیز به دست آمد که این حاکی از رابطه مستقیم بین دو متغیر است.

بررسی ضریب همبستگی بین ابعاد سلامت نظام اداری و نظارت مالی حاکی از آن است که بین «سلامت و یکپارچگی» و «رعایت اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای» بیشترین رابطه به مقدار ۰,۲۸۷ وجود دارد.

ضریب همبستگی بین ابعاد مختلف نظارت مالی و ارتقای سلامت نظام اداری

ابعاد	رعایت اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای	برنامه‌ریزی کاری حساب‌برسان	رسیدگی داخلی واحد تحت رسیدگی	ارزیابی سیستم کنترل داخلی واحد تحت رسیدگی	ارزیابی کار حساب‌برسان داخلی واحد تحت رسیدگی
قانون‌گرایی	۰,۱۰۳	۰,۱۲۱	۰,۱۰۹	۰,۱۰۱	۰,۱۰۱
پاسخگویی	۰,۲۱۷	۰,۱۷۲	۰,۲۱۱	۰,۲۰۱	۰,۲۰۱
شفافیت	۰,۱۶۲	۰,۱۸۷	۰,۲۲۸	۰,۰۸۹	۰,۰۸۹
سلامت و یکپارچگی	۰,۲۸۷	۰,۱۰۷	۰,۱۰۵	۰,۱۰۰	۰,۱۰۰

۶- نتیجه‌گیری و بحث

با توجه به مدل ارائه شده و نتایج خروجی نرم‌افزار و تأثیرات مستقیم متغیرها بر یکدیگر، می‌توان درجه ارتباط بین هر یک از عوامل نظارت حساب‌برسان بر ابعاد سلامت اداری را بدین شرح دانست:

۱) رعایت اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای، با سلامت و یکپارچگی در نظام اداری بیشترین ارتباط را دارد. اعتبار هر حرفه، به «ارایه خدمات مطلوب به استفاده‌کنندگان» بستگی دارد. این امر افزون بر تخصص و مهارت حسابداران حرفه‌ای - که با آموزش مناسب و مستمر ایجاد می‌شود - نیازمند رعایت اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای حساب‌برسان نیز هست.

۲) برنامه‌ریزی کاری و ارزیابی سیستم کنترل داخلی واحد تحت رسیدگی حساب‌برسان، بیشترین ارتباط را با شفافیت در نظام اداری دارد که با توجه به تعریف برنامه‌ریزی در حسابرسی و نتایج حاصل از بررسی سیستم کنترل داخلی، این امر واضح است.

۳) ارزیابی کار حساب‌برسان داخلی واحد تحت رسیدگی نیز بیشترین ارتباط را با پاسخگویی دارد که با توجه به اینکه حساب‌برسان داخلی گزارش خود را مستقیماً به رییس واحد

سطح معناداری	مقدار خطا	نتیجه	مقدار ضریب همبستگی
۰,۰۲۱	۰,۰۵	وجود رابطه معنادار	۰,۱۱۰

از آنجاکه مقدار سطح معناداری (Sig) از مقدار خطا (α) کمتر است، در نتیجه فرضیه H1 تأیید می‌شود، به تعبیری دیگر، بین ارزیابی کار حساب‌برسان داخلی واحد تحت رسیدگی و ارتقای سلامت نظام اداری رابطه معناداری وجود دارد؛ یعنی در سطح اطمینان ۹۵٪ ارتباط معناداری بین این دو متغیر برقرار است. ضریب همبستگی بین دو متغیر ۰,۱۱۰ به دست آمد که این نشان از رابطه مستقیم بین دو متغیر است.

فرضیه اصلی: بین نظارت مالی حساب‌برسان و ارتقای سلامت نظام اداری رابطه معناداری وجود دارد.

$$H_0: \rho = 0$$

$$H_1: \rho \neq 0$$

H0: بین نظارت مالی حساب‌برسان و ارتقای سلامت نظام اداری رابطه معناداری وجود.

H1: بین نظارت مالی حساب‌برسان و ارتقای سلامت نظام اداری رابطه معناداری وجود دارد.

$$IF \text{ Sig. (2-tailed)} > \alpha = 0.05 \implies H_0$$

$$IF \text{ Sig. (2-tailed)} < \alpha = 0.05 \implies H_1$$

$$\text{Sig. (2-tailed)} = 0.019 < \alpha = 0.05 \implies H_0$$

سطح معناداری	مقدار خطا	نتیجه	مقدار ضریب همبستگی
۰,۰۱۹	۰,۰۵	وجود رابطه معنادار	۰,۲۴۱

از آنجاکه مقدار سطح معناداری (Sig) از مقدار خطا (α) کمتر است، در نتیجه فرضیه H1 تأیید می‌شود. به بیانی دیگر، بین نظارت مالی حساب‌برسان و ارتقای سلامت نظام اداری رابطه معناداری برقرار است؛ یعنی در سطح اطمینان ۹۵٪ ارتباط معنی داری بین این دو متغیر وجود دارد. ضریب همبستگی

ارشد مدیریت دولتی، مرکز آموزش مدیریت دولتی واحد کرمانشاه، ۱۳۷۵.

* کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی ایران، اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، انتشارات سازمان حسابرسی، ۱۳۸۵.

* جی. جک بولونا و دیگران، حسابرسی تقلبات و کارشناسی مالی دادگاهی، ترجمه حبیباله تیموری، تهران، انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه ۱۸۸، ۱۳۸۶.

* علی‌مدد، مصطفی، اخلاق و آیین رفتار حسابداران حرفه‌ای، انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه ۱۹۵، ۱۳۸۹.

* کمیته تجدیدنظر دستورالعمل‌های حسابرسی ایران، نگرش به مدیریت خطر حسابرسی، انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه ۱۵۰، ۱۳۷۹.

* مؤسسه حسابرسی مفید راهبر، «مدیریت خطر تقلب در کسب و کار»، ترجمه نظام‌الدین رحیمیان، تهران، انتشارات اطلاعات، ۱۳۸۹.

* خانی، عبدالله، «فعالیت‌های تقلب‌آمیز و آینده حرفه حسابداری رسمی»، فصلنامه حسابرسی، ش ۳۸، پاییز ۸۶.

* نادریان، هوشنگ و دیگران، «مسئولیت حسابرسی در برخورد با تقلب»، فصلنامه حسابرسی، ش ۴۹، تابستان ۸۹.

* غیابی، بهرام، «کم‌توجهی به نقش حسابرسان داخلی در ایران»، فصلنامه حسابرسی، ش ۵۶، زمستان ۹۰.

* بیاتی، اسکندر و دیگران، «چالش‌های استقرار سیستم کنترل داخلی»، فصلنامه حسابرسی، ش ۵۶، زمستان ۹۰.

* رستمی، مجید، «قیام عمومی علیه فساد»، ارایه‌شده در سمینار مدیران سازمان حسابرسی با محوریت مبارزه با فساد اقتصادی و پولشویی، فصلنامه حسابرسی، ش ۳، زمستان ۸۷.

* Mahajan Pallavi, «Business Ethics in the Scenario of Corporate Governance» 2011

* Gregory S. amacher, «Corruption And forest Concessions »,Jornal of environmental economics and manager» 2011

* Bierman Jr. Harold, «Accounting Finance lesson of Enron: A Case Study» by World Scientific publishing Co» 2008» pp.7

یادداشت‌ها

1. farel.
2. Rumpere.
3. Power.
4. Authority.
5. ICAEV
6. AICPA

ارایه می‌دهد، این امر در افزایش پاسخگویی افراد در نظام اداری تأثیر دارد.

تحولات جهانی و بین‌المللی و شرایط خاص اقتصادی ایجاب می‌کند که تشکلهای حرفه‌ای از جمله جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی، به جلوگیری از کشف و گزارش مناسب فساد و تقلب و مصداق‌های آن توجه بیشتری نشان دهند. برای این منظور می‌باید:

(۱) استانداردهای تدوین‌شده، برای به‌روز رسانی و مدنظر قرار دادن موضوع تقلب مورد بازنگری قرار گیرد.

(۲) به‌منظور برخورد با تقلب در حسابرسی صورت‌های مالی، کمیته یا بخش مشخصی برای مطالعه و تدوین راهبرد مناسب تشکیل شود.

(۳) برای آشنایی بیشتر افراد حرفه با استانداردها و به‌کارگیری علمی و عملی، آموزش مناسب و مستمر انجام گیرد.

(۴) برکار حسابرسان نظارت بیشتری صورت گیرد تا استانداردهای حسابرسی مرتبط با کشف تقلب - از جمله رعایت اخلاق حرفه‌ای و ارزیابی سیستم کنترل داخلی و حسابرسی داخلی - به طور کامل رعایت شود.

به نظر، هر یک از موارد مطروحه ذیل می‌توانند در تحقیقات آتی به عنوان موضوعات پیشنهادی جهت تحقیق مدنظر قرار گیرند:

(۱) بررسی رابطه میان الزامات قانونی حاکم بر مسئولیت‌های حسابرسان و ارتقاء سلامت اداری

(۲) بررسی رابطه میان مؤلفه‌های فرهنگی حسابرسان و ارتقاء سلامت اداری

(۳) بررسی رابطه میان کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی و ارتقاء سلامت اداری

(۴) بررسی رابطه میان میزان قابلیت اعتماد به گزارشات حسابرسی و ارتقاء سلامت اداری

(۵) بررسی رابطه میان قدرت حرفه‌ای حسابرسان و ارتقاء سلامت اداری

(۶) بررسی رابطه میان ضمانت اجرایی گزارشات حسابرسی و ارتقاء سلامت اداری

فهرست منابع

* حبیبی، نادر، فساد اداری، وثقی، ۱۳۷۵.

* خضری، محمد، گزارش پژوهشی علل ایجاد و گسترش فساد در نظام بانکی کشور، انتشارات پژوهشکده مطالعات راهبردی، ۱۳۸۱.

* مردانی، بیوک، سبب‌شناسی تخلفات مالی در دستگاه‌های دولتی و روش‌های جلوگیری از آن، پایان‌نامه کارشناسی