

# ظرفیت حقوقی و فنی دیوان محاسبات کشور در مقابله با فساد و تقلب

## با تأکید بر نقش دیوان محاسبات کشور

ابوالفضل یوسف نژاد

### • مقدمه :

دیوان محاسبات کشور در طراز یک نهاد عالی محاسباتی، با مأموریت ذاتی و قانونی صیانت از بیت المال، در ارتقاء پاسخگویی، شفافیت و سلامت نظام اجرایی و اداری کشور نقش منحصر به فردی دارد. زیرا پاسخگویی مقامات صاحب اقتدار و اختیار به یک مرجع عالی محاسباتی، ربط وثیق و معناداری با موضوع شفافیت و فساد در کشورها دارد. به همین دلیل این نوشتار با تأکید بر نقش موثر دیوان محاسبات کشور به مقوله مبارزه با فساد می پردازد و سعی دارد با نگاه تحلیلی به عناصر مقوم فساد از منظر نهادهای عالی محاسباتی، به سهم و ظرفیت حقوقی و فنی دیوان محاسبات کشور در تشریح مساعی با سایر دستگاه های نظارتی کشور در امر مقابله با فساد بپردازد. لازم به ذکر است در سال های اخیر این موضوع بعنوان یکی از اصلی ترین محورهای مورد بحث کارگروه های فعال<sup>۱</sup> سازمان حرفه ای و بین المللی دستگاه های عالی محاسباتی موسوم به اینتوسای<sup>۲</sup> بوده و به تواتر در نشریات، بیانیه ها، نشست ها و کارگاه های آموزشی آن مطرح شده است.<sup>۳</sup>

مسئولیت دیوان محاسبات کشور در صیانت از بیت المال، آگاهی، ادراک و هشپاری حسابرسان، دادیاران و مستشاران آن نسبت به مفاهیم فساد و تقلب (Fraud & Corruption Awareness) و مهارت های کشف و مقابله با مصادیق آنرا می طلبد. زیرا بیت المال همواره در معرض طمع، دسیسه و فساد بوده و مرتکبین فساد در دستگاههای اجرایی در رده های مدیریت میانی و عالی غالباً اشخاص زیرک و باهوشی هستند، که دیوان محاسبات کشور برای کشف اعمال متقلبانه و مفسده آلود آنها باید بیش از سایر دستگاه های نظارتی با مفاهیم و زوایای فنی و حقوقی فساد آشنا باشد و توانمندی و ظرفیت های لازم در این عرصه را در خود ایجاد نماید.

## • کارکرد نهادهای عالی محاسباتی؛ تقویت محیط کنترلی در دستگاه های اجرایی :

نهاد عالی محاسباتی هر کشور که اصطلاحاً از آن تحت عنوان (SAI)<sup>4</sup> یاد می شود، عالی ترین مرجع حسابرسی است که مقامات اجرایی تمام سطوح کشور در قبال عملکرد خود نسبت به آن مرجع موظف به پاسخگویی می باشند. پاسخگویی در قبال مشروعیت و صحت تحصیل منابع و مصرف اعتبارات بودجه، مسئولیت آثار عملکرد و نتایج تصمیمات اتخاذشده. یکی دیگر از کارکردهای نهاد موصوف حصول اطمینان از نبود حوزه های آسیب پذیر در عملکرد دستگاه های اجرایی است که منافع دولت را به واسطه وقوع فساد و تقلب، در معرض تهدید و تضییع قرار می دهند و در صورت کشف و شناسایی حوزه های ریسک، ضمن اعلام اخطار پیشگیری به مقامات و مراجع مسئول، راهکار اصلاح آن حوزه ها و پیشگیری از وقوع فساد، تخلف و سوء جریان مالی و تقویت محیط کنترلی دستگاه های اجرایی را توصیه می نماید.

سازمان بین المللی اینتوسای بمنظور ظرفیت سازی در «جامعه نهادهای عالی محاسباتی» مبادرت به تدوین استانداردهایی نموده که تحت عنوان مجموعه «استانداردهای کنترل داخلی در بخش دولتی» در اختیار نهادهای عالی محاسباتی کشورهای عضو قرار گرفته که در تقویت سازوکارهای کنترل داخلی در محیط دستگاه های اجرایی تحت رسیدگی کاربرد دارند. استانداردهای مذکور مرجع متقن و ارزشمندی است برای آشنائی با سازوکارهای کنترل داخلی و راهنمای مناسبی برای حسابرسان دستگاه عالی محاسباتی در رسیدگی و ارزیابی میزان خطر حوزه های عملکردی. استفاده از این استانداردها موجب ارتقاء حرفه ای و اعتلای حسابرسی دیوان محاسبات کشورمان می شود. سازمان مزبور همچنین اقدام به تدوین رهنمودهای اجرایی معتبری برای نهادینه نمودن حسابرسی فساد و تقلب در رسیدگی های نهادهای عالی محاسباتی کشورها و مشارکت نهادهای مذکور در امر مقابله با فساد نموده است.

## • تعریف فنی و تحلیلی فساد، مهم ترین ضرورت مقابله با آن

شناخت تحلیلی مفهوم فساد و تألیف نظرات درباره آن به لحاظ تنوع، زمینه های وقوع، مهارت های کشف مصادیق فساد و تقلب را ارتقاء و مهم تر از آن، ظرفیت و توان پیشگیری و مقابله با آن افزایش می دهد. با شناخت تحلیلی موضوع می توان کنترل‌های داخلی تعبیه شده در دستگاه های اجرایی و تدابیر بازدارنده در قوانین و مقررات را بهتر ادراک نموده و با آسیب شناسی و بهبود آنها، در پیشگیری و مقابله با وقوع فساد و تقلب ایفای مسئولیت نمود. هر عضو نهاد عالی محاسبات، از مفهوم فساد و تقلب برداشت مخصوص به خود را دارد، اما آنچه مهم و ضروری است تألیف

برداشت ها و بازآموزی تحلیلی مفاهیم است، به گونه ای که قدرت تطبیق تعاریف با موقعیت ها و شرایط مختلف عملکردی دستگاه اجرایی را تأمین می نماید.

در این نوشتار به عناصری اشاره می شود که در تمام مصادیق فساد و تقلب عینیت یافته و همه صاحب نظران و خبرگان موضوع، در تعریف خود از فساد و تقلب بر لزوم وجود آن عناصر اتفاق نظر دارند. عناصر و اجزایی که در هر عملی در حوزه مالیه عمومی و یا حتی بخش خصوصی جمع شود، باید به آن عمل به دیده پدیده فسادآلود نگاه شود. ذکر این نکته مهم است که مصادیق فساد که به لحاظ وجود تمام عناصر لازم، در ماهیت فساد گونه آن تردید وجود ندارد، از کشوری به کشور دیگر عنوان قانونی متفاوتی به آن اطلاق شود. در نظام حقوقی بعضی کشورها گاهاً یک مصداق فساد، با تعریف یکی از جرائم منطبق بوده و در کشور دیگر عنوان مجرمانه ای به همان مصداق اطلاق نگردد. یعنی اگرچه در ماهیت فسادگونه آن پدیده نمی توان شک نمود، ولی بسته به نظام حقوقی مستقر، عنوان جزایی متفاوتی بر آن مترتب می شود.

نگاه نهادهایی چون دیوان محاسبات کشور به مقوله فساد از زاویه آسیب شناسی حوزه های مستعد بروز و وقوع فساد و تجویز اقدامات اصلاحی و پیشگیرانه در مقابله با آن می باشد. به همین دلیل «حسابرسی فساد و تقلب» یکی از رویکردهای نوین مطرح در جامعه نهادهای عالی محاسباتی است که کارگاه های آموزشی متعددی در این زمینه برگزار و بسته های آموزشی کاربردی و حرفه ای در این زمینه تدوین نموده است و لذا دوره های آموزشی برگزار شده در نهادهای اشاره شده در این زمینه برگرفته از متون غنی مجمع بین المللی و حرفه ای اینتوسای و شاخه منطقه ای آن (آسوسای<sup>۵</sup>) و منبعث از تعاریف آنها از فساد و تقلب بوده است. شایسته است دیوان محاسبات کشور مطالب و تعاریف ارائه شده در این گونه کارگاه های آموزشی را البته با تأکید بر ملاحظات حقوقی و فرهنگی بومی و با استفاده از تمرینات و موردکاوی های معطوف به عمل در بخش های حسابرسی و دادرسی نهادینه و موجبات توانمندسازی حسابرسان و دادیاران خود در ادراک شرایط فساد را فراهم نماید. ذکر این نکته لازم است که در متون مذکور، دو مفهوم فساد و تقلب به طور جداگانه مورد تبیین و تحلیل واقع شده اند.

### • گونه شناسی تعاریف تحلیلی از فساد<sup>۶</sup>:

فساد از مهم ترین دغدغه های کنونی جامعه جهانی است که به موازات توسعه دیوانسالاری و در نبود ساز و کارهای کارآمد مبارزه با آن، به شکل های گوناگونی رخ می نماید. اصولاً تعریف قابل قبول همگانی در مورد فساد وجود ندارد.

در تمامی تعاریف ارائه شده آنچه مشترک است نوعی هنجار شکنی و تخطی از هنجارهای اخلاقی و قانونی در عملکرد سازمانی مستخدم دولت در ارتباط با اشخاص غیر دولتی است و از این روست که فساد و تعریف آن تابعی از هنجارهای مورد قبول در هر جامعه و فرهنگ می شود. متولیان مقابله با فساد باید نسبت به این پدیده نگاهی - حداقل - دوسویه داشته باشند؛ قربانی فساد و مرتکب فساد.

به هرگونه فعل یا ترک فعل مستخدم دولت که عالماً و عامداً، با سوء استفاده مستقیم یا غیر مستقیم از جایگاه و موقعیت سازمانی مربوط و منابع عمومی و دولتی یا اطلاعات و اسناد دولتی که حسب وظیفه در اختیار دارد، اطلاق می شود و به شیوه ای غیرقانونی و نامشروع، به منظور تحصیل ثروت، مال، امتیاز یا موافقت اصولی و نظایر آنها تحت عناوین مختلف به نفع خود یا اشخاص ثالث و به زیان منافع عمومی و دولتی صورت می پذیرد. فساد می تواند وجوه اداری، اقتصادی و مالی داشته باشد که در عین تمایز از یکدیگر مفهوماً و نتیجتاً ممزوج هستند.

فساد اداری به هرگونه فعل یا ترک فعل مستخدم دولت اطلاق می شود که عالماً و عامداً، برخلاف قوانین و مقررات اداری مربوط به وظایف خود، با سوء استفاده مستقیم یا غیر مستقیم از جایگاه و اقتدار شغلی و سازمانی یا اطلاعات و اسناد حکومتی که حسب وظیفه در اختیار وی قرار گرفته است، برای کسب منافع شخصی و گروهی و یا اشخاص ثالث صورت گرفته باشد.<sup>۷</sup> این تعریف مفروغ از تخلفات اداری نیست، اگرچه در تخلفات اداری غالباً اهمال یا غفلت و سهل انگاری کارکنان نقش دارد، ولی در مواردی نیز انگیزه کسب منافع شخصی و گروهی نیز موجب ارتکاب تخلفی میشود که هم ناقض شئون اداری و سازمانی است و هم وصف مجرمانه و فساد را دارد.

فساد اقتصادی به هرگونه سوء استفاده از موقعیتهای قانونی و اعمال نفوذ در ارکان اجرائی، قضائی و تقنینی اطلاق می شود که بنحوی از انحاء برای اخذ وجه، مال یا منافع و امتیازات و موافقتهای اصولی و امثالهم یا بدون آنها صورت پذیرد که منجر به ایراد آسیب به رقابت سالم اقتصادی و تجاری، اتلاف منابع و کاهش درآمد کشور و یا موجب ایجاد انحصار و تحلیل سرمایه های اقتصادی می شود.

فساد مالی به هرگونه درخواست، پیشنهاد و قبول هدیه و پاداشی که می تواند وظایف رسمی و قانونی کارکنان دولت را تحت تاثیر قرار دهد، اطلاق می شود. همچنین هر اقدامی که موجب استفاده غیرمجاز و غیرقانونی از اموال دولتی دستگاه اجرایی، وجوه و داراییهای دولت گردد.

بانک جهانی و سازمان شفافیت جهانی و برخی نهادهای بین المللی، فساد را به معنی سوء استفاده از منصب دولتی، حکومتی برای نفع شخصی یا انتفاع اشخاص ثالث دانسته اند که متضمن قبول پول، هدیه یا هرگونه امتیاز دیگر توسط یک صاحب منصب در ازای انجام یا عدم انجام فعلی برخلاف وظایف مقرر قانونی و سازمانی است.

بانک توسعه آسیایی می گوید فساد رفتاری است از جانب ماموران بخش خصوصی و دولتی که بموجب آن به صورتی غیرقانونی و نامشروع بر ثروت خود و یا نزدیکان خود می افزایند یا مقدمات آن را فراهم می نمایند.

قانون مبارزه با فساد جمهوری کره، فساد را سوء استفاده مامور دولت از موقعیت و اختیارات شغلی می داند که با نقض قوانین و مقررات شغلی و ارزش های حرفه ای، برای خود یا اشخاص ثالث<sup>۸</sup> کسب منافع می نماید.

انجمن حسابداری و مالیه عمومی بریتانیا هرگونه پیشنهاد، درخواست، دادن یا قبول هرگونه هدیه و پاداشی که می تواند بر انجام وظایف شخص تاثیر بگذارد، را فساد می داند. یعنی فردی برای فعل یا ترک فعلی مغایر با وظایف مقرر خود و به نفع شخص ثالثی رشوه ای با عناوین پاداش و یا انعام دریافت می نماید.

بانک جهانی، فساد را سوء استفاده از اختیارات دولتی در جهت منافع فرد یا هم پیمانان او تعریف نموده و مدلی را برای توصیف علل فساد تهیه نموده، که فقد نظام پاسخگویی از مولفه های اصلی آن است:

$$\text{پاسخگویی} - \text{اختیار} + \text{انحصار قدرت} = \text{فساد}$$

تعریف فساد از منظر لایحه ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد: هر نوع اقدام اشخاص حقوقی و حقیقی با هدف انتفاع برای خود یا دیگران که به صورت پرداخت وجه، مال یا دادن امتیاز مستقیم یا غیرمستقیم، برخلاف موازین قانونی به کارکنان دولت انجام پذیرد. این لایحه هرگونه فعالیت اقتصادی مستقیم و غیرمستقیم دستگاههای نظارتی، نظامی و انتظامی و برخی دستگاههای دیگر که در وظایف و اختیارات قانونی آنها فعالیت اقتصادی پیش بینی نشده را ممنوع و از مظاهر فساد اعلام نموده است.

### • اجزاء و عناصر مقوم فساد<sup>۹</sup>

سازمان بین المللی موسسات عالی حسابرسی (INTOSAI) عناصر مشترکی برای مصادیق فساد و تقلب ارائه می نماید که معمولاً نهاد قانونگذاری کشورها برای مصادیق مزبور عناوین مجرمانه تصویب کرده اند. جرائم موضوع فساد و تقلب در ایران نیز واجد این اجزاء می باشند.

☞ در وقوع فساد، حداقل دو طرف<sup>۱۰</sup> وجود دارد (مأمور دولت و پیشنهاد کننده پاداش و...)

- ☞ با سوء استفاده مستخدم دولتی از موقعیت و اختیارات شغلی برای انتفاع شخصی همراه است
- ☞ احتمال درخواست ، پیشنهاد یا قبول هدیه و پاداش برای انجام وظیفه قانونی وجود دارد
- ☞ درخواست یا پیشنهاد انعام و پاداش آگاهانه و تعمداً انجام می گیرد (عنصر معنوی)
- ☞ با سوء استفاده از اعتماد دیگران همراه می باشد (مانند اعتماد دستگاه دولتی به مستخدم خود)
- ☞ ممکن است همراه با پنهانکاری باشد

### گونه شناسی تعاریف تحلیلی از تقلب<sup>۱۱</sup> :

از دیدگاه حسابرسی دولتی، تلاش در سطوح مختلف سازمانی، برای قلب متقلبان به طرق گوناگون، تحریف یا نادیده گرفتن عمدی حقایق یا جلوگیری از افشاء اطلاعات، اظهار واهی و کذب ، تحریف برای فریب و گمراه نمودن استفاده کنندگان از سوابق و گزارشات مالی واحد تحت حسابرسی ، ساختن سند یا نوشته ، الصاق نوشته ای به نوشته دیگر، تقدیم یا تاخیر تاریخ سند نسبت به تاریخ حقیقی، الحاق و ... می باشد. تحریف حقایق و اطلاعات با اهمیت مالی توسط مدیر ، کارکنان یا اشخاص ثالث که مستلزم استفاده از حيله به منظور کسب منافع مالی نا مشروع می باشد. تقلب در موضوعاتی از قبیل حسابداری ، گزارشگری مالی ، وقوع رخدادها و افشای اطلاعات انجام می گیرد. تحریف واقعیت ها، ارائه اطلاعات نادرست با علم به نادرستی آنها و عدم افشاء در سوابق و مدارک حسابداری و صورتهای مالی مربوطه که منجر به از دست رفتن منابع با ارزش گردد. فعل یا ترک فعل ارادی و متقلبانه برای محروم ساختن دیگری (قربانی) از منافع ، پول و دارایی وی.

در نگاه مجمع حرفه ای بین المللی حسابرسی، تقلب مستلزم فریب، حيله، پنهانکاری، جعل سند، ارائه اطلاعات کذب بدون اعتقاد به درستی آن ، خیانت و سوء استفاده از اعتماد بمنظور بهره مندی شخصی از منافع نامشروع و ناحق، در روابط قانونی یا غیرقانونی دو شخص (حقیقی یا حقوقی) است که یک طرف آگاهانه طرف دیگر را فریب می دهد.

تقلب از نظر موسسه عالی حسابرسی بریتانیا علاوه بر موارد فوق، عدم افشاء حقایق در اسناد و صورتهای مالی را نیز شامل می شود، صرف نظر از اینکه همراه با تحریف و دستکاری اسناد و مدارک باشد یا نباشد. حسابرس در اجرای حسابرسی مالی، در خصوص صحت و سقم صورتحساب ها اظهار نظر می نماید. صورتهای مالی براساس دفاتر مالی و

حسابداری تهیه می گردند. اگر خطاهای مهم و موثری در دفاتر مالی وجود داشته باشد، صورتهای تهیه شده وضعیت مالی واقعی را بازتاب نمی دهند و اگر خطا به نیت انتفاع شخصی و تعمداً انجام شده باشد، تقلب نام می گیرد. این امر می تواند اثر مهمی بر صورتهای مالی بگذارد. تقلب متضمن اقداماتی چون دستکاری، تحریف، تغییر، حذف آثار مبادلات و معاملات مالی در اسناد و مدارک مثبت، کاربرد نادرست روشها و رویه های حسابداری می باشد.

## • اجزاء و عناصر مقوم تقلب<sup>۱۲</sup>

☞ در وقوع تقلب، حداقل دوطرف قابل تصور است. مرتکب و شخص قربانی که از تقلب زیان دیده یا احتمال زیان او وجود داشته

☞ عبارتی باید برای قربانی در اثر اعتماد به مرتکب و وقوع تقلب، خسارت وارد آمده و یا احتمال آن وجود داشته باشد. مثلاً موجب اضرار مالی به دولت شود.

☞ امکان دارد با تحریف، اغماض عمدی از ارقام مهم و ارائه گزارش و اطلاعات غیر واقعی همراه باشد.

☞ قربانی و طعمه باید حق قانونی اعتماد به مطالب ارائه شده توسط مرتکب تقلب داشته باشد.

☞ باید مرتکب تعمد داشته و به نامشروع بودن اقدام علیه قربانی واقف باشد (عنصر معنوی).

☞ حتماً سعی در پنهانکاری و جلوگیری از افشاء حقایق وجود دارد.

☞ با سوء استفاده از اعتماد دیگران همراه می باشد.

در تحقق تقلب، اضرار به غیر، به صورت بالفعل شرط نمی باشد. یعنی تقلب مقید به نتیجه اضرار به غیر نیست و عنصر زیان در ارتکاب تقلب (مانند بزه جعل) مفروض می باشد؛ دیوان محاسبات کشور در برخورد با مصادیق تقلب، مراتب را منصرف از اثبات سوءنیت مرتکب، به لحاظ احراز عنصر معنوی، به مراجع صالح گزارش می نماید.

ماهیت فساد حتی اگر قانونگذار برای آن عنوان مجرمانه و مجازات تعیین نکرده و فاقد عنصر قانونی جرم باشد، در حوزه جرائم بحث می شود، به عنوان نمونه لایحه «ممنوعیت ارائه گزارش ناقص یا غیر واقعی به دستگاه ها و واحدهای نظارتی و بازرسی و مدیران عالی نظام» در کارگروهی از نمایندگان سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور،

وزارت امور اقتصادی و دارائی و وزارت اطلاعات در دست تهیه می باشد و در صورت تصویب، عنصر قانونی برای اعمال مجازات برای این عمل متقلبانه وضع خواهد شد.

### • وجوه تمایز فساد و تقلب

یکی از مرتکبین فساد واجد عنوان «مامور دولت» بوده و از اعتماد دولت و دستگاه اجرایی متبوع خود سوء استفاده نموده است. در موارد تقلب، آثار و نتایج تقلب و زیان وارده به واحد تحت رسیدگی محسوس و مشهود است و اطلاعات مالی سازمان تحت تاثیر قرار می گیرد، درحالیکه کارکنان فاسد سازمان ممکن است لزوماً، مستقیماً و فوراً به سازمان آسیب نرسانده و اطلاعات و صورتهای مالی آنرا تحت تاثیر قرار ندهند. تقلب در اسناد، مدارک و گزارش ها با فریب قربانی همراه است، ولی فساد با آگاهی طرفین صورت می پذیرد. در تقلب، با تحریف و دستکاری در سوابق، مدارک، چشم پوشی از ثبت آثار رویدادهای مالی در سوابق مربوطه، ثبت معاملات صوری و یا استفاده نادرست از استانداردها و ثبت های حسابداری مواجهیم.

### • تعریف تخلف

تخلف عبارتست از تجاوز مامور دولت از مقررات و تکالیف اداری درحین انجام وظیفه؛ که در قوانین و مقررات مربوط، برای مرتکبین آن، مجازات اداری پیش بینی شده است. تخلف جنبه های مالی و اداری دارد.

**تخلف اداری:** عبارتست از نقض قوانین و مقررات، اعمال و رفتار خلاف شئون شغلی و اداری، سهل انگاری و تسامح در حفظ اموال و اسناد و وجوه دولتی، ایراد خسارت به اموال دولتی، استفاده غیر مجاز از موقعیت شغلی یا اموال و امکانات دولتی، ارائه گزارش یا گواهی خلاف واقع در امور اداری و بسیاری موارد دیگر که در قانون رسیدگی به تخلفات اداری احصاء شده اند. در صورت احراز تخلف توسط هیات های رسیدگی به تخلفات اداری، مجازاتهای اداری مقرر در قانون مزبور اعمال خواهد شد. در صورتی که تخلف ارتكابی مأمور مصداق یکی از عناوین مجرمانه باشد، داخل حوزه جرائم و فساد شده و با اعلام مراتب تخلف به مراجع صالح قضائی، پیگیری و رسیدگی می شود.

**تخلف مالی:** عبارتست از عدم رعایت قوانین و مقررات مالی، تعهد زائد بر اعتبار، سوء استفاده و غفلت و تسامح در حفظ اموال و اسناد و وجوه دولتی یا هر خرج یا تصمیم نادرست منتهی به اتلاف یا تضييع بیت المال، همچنین سایر مواردی که در قانون دیوان محاسبات کشور احصاء شده و در صورت احراز تخلف توسط هیاتهای مستشاری دیوان محاسبات کشور، متخلفین به مجازاتهای اداری مقرر در قانون یاد شده محکوم می شوند. در صورت وقوع جرم،

هیاتهای مستشاری ضمن صدور رای نسبت به زیان وارده، مراتب جرم ارتكابی به مراجع قضائی برای تعقیب اعلام می گردد. تخلف از این مرحله به بعد وارد حوزه جرائم و فساد می شود.

### • وجوه تمایز تخلف و فساد

تعریف فساد (اداری و مالی) مفروغ از تخلف (اداری و مالی) می باشد، با این تفاوت که در تخلف بعضاً اهمال یا غفلت و سهل انگاری کارکنان نقش دارد، ولی در فساد قطعاً انگیزه منافع شخصی و سوء استفاده. معمولاً تخلف و فساد در اغلب عناصر متشکله مشترکند جز عنصر قانونی (بعنوان جرم تعریف شده). بعضاً تخلف اداری یا مالی با نیت پیشبرد اهداف و رفع موانع قانونی دستگاه اجرایی انجام می شود، ولی مرتکب فساد به سازمان زیان وارد کرده و از اقدام به فساد بهره مند می شود. فراوانی وقوع تخلفات اداری و مالی در دستگاه اجرائی، خود می تواند از نشانه های عمومی امکان وقوع و وجود فساد باشد، اگرچه لزوماً دلیلی بر وقوع یا وجود فساد نمی باشد. معمولاً برای تخلفات، مجازات اداری و برای فساد دارای عنصر قانونی در منظومه قوانین، محکومیت قضائی اعمال می گردد.

**عوامل فساد انگیز:** تردیدی نیست که مفسد و ناهنجاری های اداری و مالی از عوامل و علت های فراوانی ریشه می گیرد و نادیده انگاشتن هر یک از آنها خسارت آفرین بوده و حتی می تواند برمشکلات کنونی بیفزاید و این نکته نیز قابل قبول است که بررسی دقیق و کارشناسانه و توصیه های اصلاحی جامع و همه سویه برای مقابله با این پدیده ناهنجار، ضرورتی اجتناب ناپذیر دارد. عوامل یادشده به دو دسته تقسیم می گردند:

### • عوامل شخصیتی / فردی محرک در ارتكاب فساد و تقلب

موقعیت های فسادانگیز و محرک های زمینه ساز ارتكاب تقلب و فساد توسط مستخدم دولتی دارای مقام و اختیارات شغلی عبارتند از: نیاز اقتصادی و انگیزه اقتصادی و مالی (متداول ترین انگیزه)؛ صفات رذیله حرص و طمع، انتقام، خشم و غرور، برتری طلبی، خودبزرگ بینی، خودسری، کمروبی؛ احساس نیاز به اعتبار و منزلت (احساس استحقاق قدر و منزلت بیشتر و برتری بردیگران) و...

### • عوامل سازمانی / محیطی محرک در ارتكاب فساد و تقلب

عمده ترین عوامل محرک محیطی و سازمانی که مستخدم دولتی را به ارتكاب فساد و تقلب تشویق نموده و یا مجال و فرصت ارتكاب را فراهم می نمایند، عبارتند از: ناکارآمدی کنترل های داخلی موجود؛ غفلت مدیران از آن و در نتیجه ایجاد مجال و فرصت فساد؛ فقدان نظارت یا نظارت ناکارآمد، تمرکز قدرت، و ساختار بروکراتیک بی مسئولیت؛ فرهنگ و فضای سازمانی مستعد فساد؛ نارسایی و ناکارآمدی قوانین (تغییر پذیری و برداشت پذیری و عدم شفافیت

آنها؛ عدم تعهد و اعتقاد مدیریت دستگاه اجرائی به مقابله با فساد و تقلب؛ ترجیح منافع شخصی بر منافع مردم توسط برخی مدیران، بخصوص اگر اراده حاکم در بخش‌هایی از دولت، انتفاع «گروه‌های ویژه» به زیان منافع عمومی باشد؛ برخی از کسانی که به مسئولیت‌ها گمارده شده‌اند، به جایگاه خود به عنوان یک «فرصت‌شغلی» می‌نگرند و نه یک رسالت الهی و انسانی؛ ساختار مدیریتی صلب و سخت‌گیرانه، بدرفتاری با کارکنان؛ عدم تشویق و تنبیه مناسب و انتصاب افراد ناشایست؛ جابجایی و تغییر و تحول بیش از حد نیروی انسانی؛ فقد انسجام و سازگاری درونی بین اجزای دستگاه اجرائی.

#### • معیارهای حسابرسی مورد نیاز در رویکرد حسابرسی فساد و تقلب

یکی از چالش‌های حسابرسی دولتی، نحوه برخورد با مساله فساد و تقلب بوده و تجربه نشان داده حسابرسی‌های سنتی، اثربخشی لازم در مقابله با فساد را نداشته و این کاستی موجب از دست رفتن اطمینان و اعتماد افراد ذینفع نسبت به گزارش‌های حسابرسی نهادهای عالی محاسباتی شد. تا اینکه در سال‌های اخیر، سازمان حرفه‌ای اینتوسای، راهکار رویکرد به «حسابرسی فساد و تقلب» را برای فائق آمدن به این مشکل معرفی نمود.

اشراف در رویکرد «حسابرسی فساد و تقلب» مستلزم آن است که با تلفیقی از دو دیدگاه حقوقی و فنی به موقعیت‌ها و حوزه‌های کاری دستگاه اجرایی نظاره شود. زیرا تجزیه، تحلیل و احراز عناصر مقوم فساد و تقلب آشنایی کافی با مبانی حقوقی را می‌طلبد. از طرفی تحلیل پدیده‌های فساد و تقلب، اجزاء و عناصری را در اختیار حسابرس دیوان محاسبات کشور قرار می‌دهد که وضعیت‌های معیار حوزه‌های مختلف عملکرد دستگاه اجرایی را ترسیم می‌نماید. شناخت تحلیلی اجزاء فساد در وضعیت‌های گوناگون، همان نبایدها و بایدهایی را در اختیار حسابرس قرار می‌دهد که بر پایه آنها حسابرسی قابل انجام است.

بر اساس نبایدها، حسابرس میتواند وضعیت‌های معیار در بخش‌های گوناگون دستگاه اجرایی را تبیین نماید. «حسابرسی فساد و تقلب» نیز مانند سایر رویکردهای نوین به دنبال شناخت نارسایی‌ها، انحرافات و اصلاح آن بوده و ذاتاً نمی‌تواند خارج از دایره معیار باشد و لذا وضعیت‌های معیار پیش‌گفته به مثابه معیارهای حسابرسی نقش ابزاری کارآمد را در حسابرسی ایفا می‌نمایند. گزارش حسابرسی دیوان محاسبات

کشور طی رسیدگی آسیب شناسانه، حوزه های مستعد وقوع فساد و تقلب در فرآیندها و سازوکارهای مورد عمل دستگاه اجرایی را اعلام نموده و برای تقویت محیط کنترلی حوزه های اشاره شده توصیه های حسابرسی تجویز می نماید. لازم به یادآوری است فساد پدیده ای حداقل دوسویه بوده و در تمام مصادیق آن، منافع بیت المال قربانی مستقیم یا غیر مستقیم فساد می باشد و لذا توصیه های دیوان محاسبات کشور مرجع صالح صیانت از بیت المال، درخصوص رفع حوزه های فسادخیز بعنوان در راستای مأموریت ذاتی وقانونی آن ارزیابی می شود.

#### • نقش و مسئولیت مدیریت دستگاه اجرائی و دیوان محاسبات کشور در مقابله با فساد

بدیهی است مسئولیت تبعات بروز فساد و تقلب در حوزه های عملکردی دستگاه، در مرحله نخست متوجه بالاترین مقام دستگاه اجرایی است. زیرا مسئولیت سالم سازی، حفظ سلامت سازمانی، شناسائی گلوگاه ها، کشف و پیشگیری موارد محتمل فساد در دستگاههای اجرائی با وزیر یا بالاترین مقام اجرائی دستگاه می باشد. مدیریت عالی دستگاه اجرائی با استقرار و تعبیه کنترل های داخلی و اعمال قوانین و مقررات و به طور کلی با تقویت محیط کنترلی درون سازمانی، این مهم را انجام می دهد<sup>۱۳</sup>. یکی از راهکارهای تقویت محیط کنترلی در دستگاه های اجرایی، ترغیب بالاترین مقامات دستگاه به فواید و آثار مثبت اجرای «حسابرسی عملکرد» و «حسابرسی فساد و تقلب» در حوزه های مشکل دار دستگاه می باشد. آسیب شناسی حوزه های عملکردی دستگاه، در متدولوژی مورد استفاده دو رویکرد حسابرسی یادشده مستتر بوده و در اثر اجرای حسابرسی های موصوف، حوزه های مساعد برای وقوع فساد و سوءجریانات مالی شناسایی می شوند. تقویت محیط کنترلی و به عبارت مصطلح، تقویت کنترل های داخلی دستگاه اجرایی از نتایج و آثار محتوم عمل به توصیه های حسابرسی دیوان محاسبات کشور و انجام اقدامات اصلاحی در حوزه های عملکردی می باشد و لذا توصیه های تجویزی دیوان برای دستگاه اجرایی بسیار مغتنم خواهد بود.

به عبارت دیگر، آسیب شناسی حوزه های مستعد بروز فساد، ثمره تعامل دیوان محاسبات کشور با دستگاه های اجرایی است. زیرا حسابرس خبره دیوان با تطبیق موقعیت های مظنون به سوء جریان و تخلف با مولفه های فساد، ظرفیتی منحصر بفرد در کشف موقعیت های فسادآلود و تجویز اقدامات پیشگیرانه نسبت به وقوع فساد در آن موقعیت ها دارد.

همچنین وظیفه قانونی و حرفه ای دارد مراقب موارد خطا، تخلف، فساد و تقلب بوده و در حین حسابرسی نسبت به کشف خطا، فساد و تقلب احتمالی حساس بوده و اطمینان معقول کسب نماید. باید از کاستی سامانه های کنترلی و فرآیندی موثر در وقوع تقلب و فساد آگاهی داشته و مراتب را به مقامات مسئول دستگاه گزارش نماید.

#### • بازخوانی بستر قانونی مقابله دیوان محاسبات کشور با فساد

برخی قائلند صلاحیت و اختیارات<sup>۱۴</sup> پیش بینی شده در قانون دیوان محاسبات کشور و سایر مقررات مربوط، برای مبارزه با ورود به عرصه مقابله با تقلب و فساد کافی نمی باشد و برای رسیدگی به موارد مشکوک به تقلب و فساد محدودیت وجود دارد. گاهی این گونه شبهه می کنند که چون برخی موضوعات فساد و تقلب در دایره جرائم قابل بحث می باشد که در صلاحیت رسیدگی دادگستری می باشد. بنابراین دیوان محاسبات در کشف و مبارزه با فساد و تقلب، مأموریت ذاتی ندارد و صرفاً در صورت برخورد با آن در مسیر رسیدگی و حسابرسی خود، دادستان دیوان، موارد را بعنوان شاکی به محاکم دادگستری ارجاع می نماید. قائلین به این نظر، فاقد نگاه فنی و دقیق به مفهوم فساد و نا آشنا با ظرفیت های حقوقی، قانونی و فنی دیوان محاسبات کشور و نیز بی خبر از ماهیت و ظرفیت های رویکردهای اخیر حسابرسی عملکرد و حسابرسی فساد و تقلب در مقابله پیشینی (پیشگیرانه) با فساد می باشند.

اختیار ناشی از ماده (۶) قانون متبوع دیوان محاسبات کشور مستمسک مهم اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل کننده داخلی و یا عدم کفایت مرجع کنترل کننده موجود در دستگاههای مورد رسیدگی باهدف حفظ حقوق بیت المال می باشد. این ماده قانونی ظرفیت حقوقی بالایی برای ورود دیوان به حوزه حسابرسی فساد و تقلب در دستگاه های اجرایی در راستای مأموریت صیانت از بیت المال در اختیار قرار می دهد. باستناد ماده (۲۵) همین قانون، هرگاه دیوان محاسبات ضمن انجام وظایف به یکی از جرائم قانونی، برخورد نماید، مکلف است موضوع را از طریق دادستان دیوان بعنوان مدعی بیت المال، برای تعقیب به مراجع صالح قضائی اعلام نماید.

#### • نوع رویکرد دیوان محاسبات کشور به مقوله فساد و تقلب

برخی صاحب نظران قائلند که رسیدگی ها در بخش های حسابرسی دیوان محاسبات کشور شکلی و صرفاً پیگیری دادرسی ابتدای فرآیند رسیدگی حقوقی و شبه قضایی است که در هیأت مستشاری و محکمه تجدیدنظر ادامه می یابد. برخلاف این نظر، برخی نیز معتقدند اگر واژه «شکلی» در مقابل مفهوم «ماهوی» بکار رود، حسابرسی دیوان محاسبات کشور در موارد متعدد نوعی رسیدگی ماهوی است. از این منظر، اگر چه دیوان محاسبات کشور ارتکاب فساد و جرائم را

رسیدگی، احراز و اثبات قضایی نمی نماید، لیکن شناسایی و کشف مصادیق فساد در مسیر رسیدگی دیوان محاسبات نیز صرفاً رسیدگی شکلی نمی تواند باشد. فارغ از اختلاف دیدگاه اشاره شده در شکلی یا ماهوی بودن رسیدگی در دیوان محاسبات کشور، صلاحیت ذاتی و مأموریت قانونی دیوان محاسبات کشور در مقابله با فساد و تقلب قابل تردید نمی باشد. حکم بند (ه) ماده (۲۳) قانون دیوان محاسبات کشور مُشعر بر صلاحیت هیأت های مستشاری در صدور رأی در خصوص سوء استفاده از اموال و اسناد و وجوه دولتی تنها یکی از مواردی است که از آن صلاحیت قانونی دیوان در امر مقابله با فساد مُستفاد می شود.

علیهذا رویکرد غالب نهادهای عالی محاسباتی در سایر کشورها متناظر با دیوان محاسبات کشور به مقوله فساد و تقلب، در درجه اول، نه کشف و اثبات جرم و صدور رأی علیه مرتکب، بلکه احراز عناصر و مولفه های فساد و تقلب و شناسائی حوزه های فساد آلود، و مآلاً تجویز توصیه های اصلاحی معطوف به تقویت کنترل های داخلی و بهبود محیط کنترلی بمنظور پیشگیری از وقوع فساد و یا کاهش احتمال بروز فساد می باشد. البته اگر این رویکرد را نوعی ایفای نقش حداقلی نیز بیانگریم، نقش چندان کم اهمیتی نیست. لذا آنچه دیوان محاسبات باید از رویکرد به حسابرسی فساد و تقلب اراده نماید، آگاه سازی ارکان فنی از مبانی حقوقی و تحلیلی فساد و تقلب و هوشیاری نسبت به عناصر و مولفه های فساد، موجود در عملکرد دستگاه های اجرایی و متعاقباً آگاهی از نارسائی و عدم کفایت محیط کنترلی و سازوکارهای کنترل داخلی در حوزه های مختلف عملکردی است.

در نتیجه رویکرد دیوان محاسبات کشور به مقوله فساد، پیشگیرانه بوده و اتفاقاً با رویکرد حسابرسی مشفقانه و ارائه مشورت فنی و حقوقی به دستگاه های مشمول و در نتیجه پیشگیری از وقوع انحراف در رویدادهای مالی منطبق است.

#### • مسئولیت دیوان محاسبات کشور در راستای فرمان مشهور مقام معظم رهبری در مقابله با فساد و

##### ضرورت تشریک مساعی با سایر نهادهای نظارتی کشور در اجرای این امر

براساس مطالب اشعاری، عمده نقش دیوان محاسبات، شناسایی نقاط آسیب پذیر و مستعد وقوع فساد و اعلام اخطار پیشگیری از وقوع آن است. بنابراین در امر مقابله با فساد به هر شیوه ای بسط ید نداشته و محدودیت های قانونی دارد. بعنوان مثال ابطال یک مصوبه نارسا و خلاف قانون هیأت محترم دولت، که در حال اجرا بوده و ناخواسته زمینه انتفاع برخی افراد سودجو و منفعت طلب را فراهم نموده، در دیوان عدالت اداری بعنوان مرجع نظارتی صالح امکان پذیر می باشد. لذا مقابله همه جانبه با فساد همانگونه که فرمان هشت ماده ای مقام معظم رهبری سران همه قوا را مخاطب قرار داده، مشارکت نظام مند و منسجم همه دستگاه های نظارتی سه قوه را می طلبد و مسئولیت دیوان در

این راستا، ضمن حفظ استقلال و حرکت در مدار صلاحیت ذاتی و قانونی خود، مشارکت، تعامل، همکاری فعال و سازمان یافته با سایر نهادهای بازرسی و نظارتی در اجرای ماده (۵) فرمان موصوف و در قالب ستادها و نهادهای تعامل مشخص قانونی، مقرر گردیده است.

این تعامل با عنایت به محدودیت قلمرو رسیدگی نهادهای نظارتی مسئول، ضرورت پرهیز از اقدامات موازی و دوباره کاری، اقدامات اطلاعاتی و نظارتی تکمیلی، انجام فعالیت های مشترک، اهمیت دوچندانی می یابد. البته در تعامل موصوف مزیت نسبی و صلاحیت انحصاری دیوان محاسبات کشور در رسیدگی به امور مالی محاسباتی باید همواره در معرض ملاحظه باشد. در همین راستا و در اجرای سند تعامل فی مابین سازمان بازرسی کل کشور و دیوان محاسبات کشور، گزارش های ویژه ای از سازمان مزبور برای رسیدگی و صدور رأی واصل می شود و حتی در مواردی سازمان موصوف معترض آراء صادره هیأت های مستشاری درخصوص گزارش های ارسالی خود بوده و مراتب اعتراض را به ریاست کل یا دادستان محترم دیوان اعلام نموده است. عضویت رئیس کل دیوان محاسبات در ستاد ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد، و عضویت معاون دیوان در کمیته پیشگیری از فساد ستاد یادشده نیز در راستای تعامل معطوف به مبارزه با فساد قابل ذکر است.

#### • غنای قانون دیوان محاسبات کشور در حمایت از حسابرسی فساد و تقلب

مرتکبین فساد در دستگاه های اجرایی در رده های مدیریت میانی و عالی غالباً اشخاص زیرک و باهوشی هستند، در صورت اطلاع از موضع حسابرس نسبت به وقایع متقلبانه و مفاصد ارتكابی، قطعاً سعی در ایجاد مشکلات برای حسابرس و یا گروه حسابرسی و متهم نمودن آنان به تهمت های ناروا خواهند نمود. لذا استحکام قانون دیوان محاسبات کشور از حیث تأمین مصونیت حسابرس در حین اجرای حسابرسی و اعلام گزارش مراتب مظنون به فساد در دستگاه اجرایی و حمایت های حقوقی ضروری می نماید تا بدون دغدغه از جوسازی و تحرکات مسئولین دستگاه اجرایی متهم به ارتكاب فساد و تقلب، گزارش حسابرسی خود را با اظهارنظر صریح و البته مستند و بدون ملاحظه تبعات و حواشی تهیه و تسلیم نماید.

#### • گزارش های حسابرسی دیوان محاسبات کشور، به مثابه رسانه پیشگیری و مقابله با فساد

گزارش های حسابرسی دیوان محاسبات کشور، به ویژه گزارش های حاصل از اجرای حسابرسی عملکرد، حاوی توصیه های آسیب شناسانه از حوزه های عملکردی دستگاه های اجرایی و نیز راهکارهای عملی پیشگیری و مبارزه با فساد و تقلب می باشند. محصولات وزین دیوان محاسبات کشور ارسالی به مقامات کشوری و لشگری، مسئولین

کمیسیون های تخصصی مجلس شورای اسلامی ، مقامات دستگاه های اجرایی ، دقیقاً به مثابه یکی از غنی ترین رسانه پیشگیری و مقابله با فساد عمل نموده و خبر از واقعیت های پیدا و پنهان و حوزه های مشکل دار عملکردی و ناکارآمدی می نماید. این واقعیت با تعمیق حسابرسی ها و تجهیز دیوان مذکور به مهارت های جدید حسابرسی بیشتر رُخ می نماید. گزارش های موصوف با تبیین وضعیت موجود حوزه های عملکردی دستگاه، با تحلیل فنی و حقوقی مؤلفه های مقوم فساد و تقلب، با اثبات وجود برخی عناصر و مؤلفه های یادشده در وضعیت کنونی حوزه های عملکردی، حوزه های یادشده را بعنوان نقاط مخاطره آمیز و مستعد آسیب و فساد اعلام نموده و برای بهبود وضعیت حوزه های خطر، توصیه های اصلاحی تجویز می نمایند. در این فرآیند ذی نفعان گزارش های حسابرسی دیوان محاسبات کشور ، مقامات اجرایی دستگاه های دولتی با دقایق فنی و حقوقی فساد آشنایی یافته و آموخته های ارزشمندی کسب می نمایند. براین اساس کارکرد رسانه ای گزارش های حسابرسی را نمی توان انکار کرد. به ویژه اینکه اینگونه گزارش های مبتنی بر آسیب شناسی محیط کنترلی و محیط حقوقی دستگاه های اجرایی که براساس واقعیات عینی موجود در دستگاه های مزبور تهیه شده، می تواند موضوع موردکاوی کارگاه های آموزشی آگاهی از فساد و تقلب و توانمندسازی مقامات دستگاه های اجرایی و ذینفعان واقع شود و این چیزی جز کارکرد رسانه ای آنها را به اثبات نمی رساند.

#### • علائم و نشانه های<sup>۱۵</sup> فساد و تقلب

رخدادهایی که می تواند موجب هوشیاری مدیریت دستگاه اجرائی و حسابرس در رابطه با احتمال وقوع فساد و تقلب باشد. وقایع و رویدادهای غیرمتعارف و قابل اعتنایی که از احتمال وجود سوء جریان و فساد و انحراف از عملکرد مورد انتظار خبر می دهند<sup>۱۶</sup>. نشانه های فساد در برخی حوزه های عملکرد دستگاه اجرایی معمولاً با مواردی از سابقه قبلی تخلف و فساد همراه می باشند. عدم پابندی و بی توجهی دستگاه اجرائی به امر پیشگیری از فساد اعم از قصور (FAILURE) و یا تقصیر (BREACH) ، که فراوانی وقوع تخلف را به همراه داشته باشد، خود می تواند نشانه ای بر احتمال ارتکاب فساد باشد. شناسائی علائم و نشانه های فساد و تقلب، بخشی از فرآیند کشف می باشد. نشانه های فساد در مرحله ارزیابی ریسک حوزه های عملکردی دستگاه اجرائی مورد توجه قرار می گیرند. هر حوزه مخاطره آمیز نشانه فساد خاص خود را دارد و سرنخ احتمال و امکان وقوع و وجود فساد و تقلب در آن حوزه بوده و هوشیاری و دقت ویژه ای را در حسابرسی این حوزه های عملکردی می طلبد. هرچه علائم فساد بیشتر باشد، خطر وقوع فساد و سوءجریان بالاتر

خواهد بود. انواع علائم فساد از حوزه ای به حوزه دیگر و از فعالیتی به فعالیت دیگر تفاوت می کند و حسابرس باید شناخت کاملی از حوزه های فعالیتی و رویه های اجرایی دستگاه اجرایی داشته باشد. معمولاً وجود شکایات و گزارش های مردمی واصله راجع به حوزه ای خاص از عملکرد دستگاه اجرایی، می تواند به مثابه یک نشانه از احتمال وقوع فساد در آن حوزه محسوب شود. در فرآیند ارزیابی ریسک و اولویت دهی به حوزه های مخاطره آمیز و پرتخلف، حسابرس باید فهرستی از شکایات و دعاوی مطروحه علیه دستگاه تحت رسیدگی و نیز سوابق تخلفات و فسادهای کشف شده را در اختیار داشته و لذا شکایات واصله ولو سست و خالی از کمترین شاهد و قرینه، شایسته بررسی توجه و تأمل می باشند.

بنابراین وجود نشانه فساد، لزوماً به معنای وقوع حتمی فساد نمی باشد بلکه وقتی حسابرس در حوزه هایی به نشانه فساد برخورد می کند، الزاماً باید با حساسیت و دقت مضاعفی به آن حوزه رسیدگی نماید. نشانه های فساد متنوع بوده و از حوزه ای به حوزه دیگر تغییر می کنند و شناسایی نشانه ها، حسابرس را در کشف فساد یاری می رساند.

**برخی از علائم و نشانه های احتمال وقوع فساد و تقلب:** سابقه مفقود شدن اسناد و مدارک و عدم ارائه توضیحات و گزارشات قانع کننده، ثبت های حسابداری غیر معمول، مغایرت روندکار با انتظارات، و لخرجی بی جهت در شیوه زندگی، ترجیح بدون توجیه پیمانکاری خاص، تغییر و جابجایی بیش از حد کارکنان، تعداد زیاد کارکنان مستعفی، نارضایتی و غیبت غیرمعارف کارکنان، استتکاف از ارائه اسناد و مدارک، وجود شکایات و گزارش افشاگری مردمی درباره فعالیتی خاص از دستگاه اجرایی.

**منابع علائم فساد:** منابعی به شرح ذیل که حسابرس می تواند با رجوع به آنها، به دنبال علایم، نشانه ها، شواهد و مدارک وقوع تقلب و فساد باشد:

۱. گزارش حسابرسی داخلی که موارد انحراف از رویه های معیار را شناسایی کرده و همچنین مدارک و شواهد موجود در دستگاه تحت حسابرسی، منبع مناسبی برای جستجو و شناسایی نشانه ها و علائم موید ضعف محیط کنترلی و امکان ارتکاب فساد می باشند.

۲. معمولاً کارکنان سطوح مختلف دستگاه از رویه های موجود و نقص های محیط کنترل داخلی و فعالیت های متقلبانه در دستگاه متبوع خود آگاهی بیشتری دارند و می توان از طریق مصاحبه با کارکنان، پرسشنامه و نظرسنجی به اطلاعات مفیدی دست یافت.

۳. حسابرس می تواند از طریق رسیدگی به گزارشات، مشاهده و بازدید فیزیکی متوجه علائم احتمال وجود تقلب و فساد شود در مواردی برای نتیجه گیری حسابرسی به بازدید فیزیکی اتکاء می نماید و باید شواهد و مدارک مثبت گزارش را مستند سازی نماید. مدارک صوری ساختمان ایجاد نشده، کسری موجودی انبار، کیفیت پایین کالا و خدمات، عدم تطابق مشخصات فنی با مدارک مثبت مربوط در بازدید و بررسی حسابرس کشف می شود.

۴. اخذ تاییدیه از سایر مراجع ذیربط: گاهی اوقات حسابرس می تواند اطلاعات را مستقیم از سایر مراجع ذیربط تأمین نماید؛ اخذ تاییدیه مانده حساب از بانک، اخذ تاییدیه حسابهای بدهکاران از افراد بدهکار. در صورتیکه ارقام ارایه شده توسط این مراجع با دفاتر حساب مطابقت ننماید باید جزییات و دلایل مغایرت رسیدگی شود.

۵. مطالعه وضعیت کنترلهای داخلی موجود در دستگاه، منبع وقوف به امکان وجود و وقوع فساد و تقلب می باشد. حسابرس باید از کفایت کنترلهای داخلی دستگاه اطمینان حاصل نماید و در صورت وجود ضعف نسبت به بهبود محیط کنترلی و اصلاح ضعف ها اعلام اخطار پیشگیری و توصیه حسابرسی تجویز نماید.

**عناصر متشکله جرم:** بمنظور فهم بهتر مفاهیم و مصادیق فساد، آشنایی با تعریف جرم و عناصر تشکیل دهنده آن ضروری است. به ویژه جرائمی که با تعریف فساد تطبیق می نمایند. هر فعل یا ترک فعلی که در قانون برای آن مجازات تعیین شده باشد، جرم می نامند. برای احراز وقوع جرم، باید تمام عناصر تشکیل دهنده جرم وجود داشته باشند. برای تحقق هریک از جرایم باید سه عنصر مادی، معنوی و قانونی با هم جمع باشند تا بتوان افعال عمدی مجرمانه اشخاص را با آن انطباق داد و سپس مجازات کرد. این عناصر عبارتند از:

۱. عنصر معنوی: علم و سوء نیت و عمد وجود داشته باشد

۲. عنصر قانونی: تعریف قانونی جرم، به صورت عنوان مجرمانه به همراه مجازات مربوط ارائه شده باشد

۳. عنصر مادی: فعل یا ترک فعل مرتکب واقع شده باشد

### • **جرائم موضوع فساد و تقلب در نظام حقوقی ایران**

موادی که عناصر قانونی جرائم مربوط به فساد و تقلب در قوانین مصوب ایران را تشکیل می دهند به شرح آتی ارائه می شود. هریک از جرائم اشاره شده می تواند واجد عناصری از فساد یا تقلب و یا هر دو باشد. البته امکان دارد که در مصادیقی از فساد، عمل مرتکب، عنوان کیفری نداشته و از سوی دستگاه قانونگذاری کشور، در قالب یک عنوان مجرمانه مصوب نگردیده باشد. یعنی عمل ارتكابی واجد اوصاف و عناصر فساد و تقلب بوده، ولی جرم نبوده و قابل تعقیب نیست.

جعل و تزویر در اسناد (ماده ۵۲۳ و ۵۳۴ قانون مجازات اسلامی)؛ قانون مجازات تبانی در معاملات دولتی مصوب ۱۳۴۸/۳/۱۹؛ قانون مجازات اعمال نفوذ بر خلاف حق و مقررات قانونی ۱۳۱۵/۹/۲۹ (قانون پارتی بازی)؛ قانون مجازات اخلاص گران در نظام اقتصادی کشور مصوب ۶۹/۹/۲۹؛ ارتشاء، ربا و کلاهبرداری (مواد ۵۸۸ تا ۵۹۸ قانون مجازات اسلامی)؛ قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشاء، اختلاس و کلاهبرداری مصوب ۶۷/۹/۱۵؛ تدلیس و تقلب در معامله (ماده ۵۹۹ قانون مجازات اسلامی)؛ استفاده غیرمجاز از اسناد، اوراق بهادار، اموال، سهام و حوالجات (ماده ۵۹۸ قانون مجازات اسلامی)؛ قانون منع خرید و فروش کوپنهای کالاهای اساسی مصوب ۶۷/۱/۲۳؛ اختلاس (ماده ۷۵ قانون تعزیرات)؛ قانون ممنوعیت اخذ پورسانت در معاملات خارجی مصوب مرداد ۱۳۷۲؛ ممنوعیت دریافت کمیسیون (ماده ۶۰۳ قانون مجازات اسلامی، مصوب تیر ۱۳۷۵)؛ ممنوعیت امتیازگیری به نفع خود یا دیگری در معاملات (ماده ۶۰۳ قانون مجازات اسلامی)؛ جرم تصرف در وجوه و اموال دولتی (ماده ۵۹۸ قانون مجازات اسلامی)؛ لایحه قانونی راجع به منع مداخله کارکنان دولت در معاملات دولتی

برخی از جرائم که حسابرسان بیشتر در حین کار با آن مواجه می شوند، بشرح ذیل تعریف گردیده است:

**الف- رشوه:** دریافت، درخواست و دادن هر گونه چیز با ارزش به یک کارمند در جریان انجام وظیفه قانونی و یا بمنظور قصور و کوتاهی وی در انجام وظیفه قانونی است. طبق ماده ۵۹۰ قانون مجازات اسلامی - اگر رشوه بصورت وجه نقد نباشد بلکه مالی بلاعوض یا به مقدار فاحش ارزانتر از قیمت معمولی و واقعاً به مقدار فاحشی کمتر از قیمت به مستخدمین دولتی منتقل شود یا برای همان مقاصد، مالی به مقدار فاحشی گرانتر از قیمت، از مستخدمین یا مأمورین بطور مستقیم یا غیر مستقیم خریداری گردد مستخدمین و مأمورین مزبور مرتشی، و طرف معامله راشی محسوب می شود.

ماده ۵۹۱ قانون مجازات اسلامی - هرگاه ثابت شود راشی برای حفظ حقوق حقه خود ناچار ازدادن وجه یا مالی بوده، تعقیب کیفری ندارد و وجه یا مالی که داده به او مسترد می شود.

ماده (۵۹۲) قانون مجازات اسلامی: هرکس عالماً و عامداً برای اقدام به امری یا امتناع از انجام امری که از وظایف اشخاصی مذکور در ماده (۳) قانون تشدید مجازات مرتکبین از فساد، اختلاس و کلاهبرداری مصوب ۶۷/۹/۱۵ مجمع تشخیص مصلحت نظام می باشد وجه یا مالی یا سند پرداخت وجه یا تسلیم مالی را مستقیم یا غیر مستقیم بدهد در حکم راشی است. تبصره ماده ۵۹۲ قانون مجازات اسلامی - در صورتی که رشوه دهنده برای پرداخت رشوه

مضطر بوده و بپردازد آن را گزارش دهد یا شکایت نماید از مجازات حبس معاف خواهد بود و مال به وی مسترد می شود.

ماده ۳ قانون تشدید مجازات اسلامی: هر یک از مستخدمین و مامورین دولتی اعم از قضایی و اداری یا شوراها یا شهرداری ها یا نهادهای انقلابی و بطور کلی قوای سه گانه و همچنین نیروهای مسلح یا شرکتهای دولتی یا سازمانهای دولتی وابسته به دولت و یا مامورین به خدمات عمومی خواه رسمی یا غیر رسمی برای انجام دادن یا انجام ندادن امری که مربوط به سازمانهای مزبور می باشد وجه یا مالی یا سند پرداخت یا مستقیم مالی را مستقیم یا غیر مستقیم قبول نماید در حکم مرتشی است .

**نمونه هایی از ارتشاء:** داوری به نفع یکی از طرفین دعوا در مقابل اخذ وجه یا مال ؛ گرفتن پول توسط واحد خدماتی از ذینفع بمنظور ارائه سریعتر خدمات به ذینفع ؛ گرفتن پول یا هدیه توسط بازرس یا حسابرس یا واحد حسابرسی از فرد متخلف بمنظور چشم پوشی از تخلف

**ب- اختلاس:** اختلاس در لغت بمعنی برداشتن و ربودن است. تصاحب نامشروع و غیر قانونی مال متعلق به دولت و عموم از ناحیه ماموریکه حسب وظیفه قانونی آن مال به او سپرده شده است را اختلاس می گویند. در اصطلاح حقوق جزایی اختصاص به نوع خاصی از تعدیات مامورین دولت نسبت به دولت اطلاق می شود که کارکنان و مامورین موظف وجوه و اموال متعلق به دولت ، عموم یا اشخاصی که بر حسب وظیفه در اختیار دارند را برخلاف اصل امانتداری و وظیفه به نفع خود یا دیگر برداشت و تصاحب نمایند. طبق ماده (۵) قانون تشدید مجازات اسلامی هر یک از کارمندان و کارکنان اداری و سازمانهای شوراهای شهرداریها و موسسات و شرکتهای دولتی و یا وابسته به دولت و نهادهای انقلابی و دیوان محاسبات و مؤسساتی که به کمک مستمر دولت اداره می شوند و یا دارندگان پایه قضائی و بطور کلی قوای سه گانه و همچنین نیروهای مسلح و مامورین به خدمات عمومی اعم از رسمی یا غیر رسمی وجوه یا مطالبات یا حواله ها یا سهام و اسناد و اوراق بهادار و یا سایر اموال متعلق به هر یک از سازمانها و موسسات فوق الذکر و یا اشخاصی را که بر حسب وظیفه به آنها سپرده شده است به نفع خود یا دیگری برداشت و تصاحب نماید مختلس محسوب می شود. جرم جعل از مهم ترین مصادیق تقلب می باشد که عنصر زیان قربانی در ارتکاب بزه جعل مفروض می باشد.

**ج- جعل و تزویر:** جعل در فرهنگ به معنی وضع کردن ، قراردادن ، ساختن ، خلق کردن و ساختن چیزی برخلاف حقیقت آمده است. ساختن نوشته یا سند یا ساختن مهر یا امضای اشخاص رسمی یا غیر رسمی ، خراشیدن یا تراشیدن

و نظایر آنها به عنوان جعل و تزویر شناخته می شود. جرم جعل، شامل دو بخش مجزا از هم است. یک بخش مربوط به ارتکاب جعل و تزویر است و بخش دیگر نیز به استفاده از سند مجعول مربوط می شود جعل اسکناس، جعل گواهینامه و کارت های مشابه، جعل اسناد دولتی و ... هر کدام به تناسب موضوع، مجازات های متفاوتی دارند. بر اساس ماده ۵۲۳ قانون مجازات اسلامی جعل و تزویر عبارتند از ساختن نوشته یا سند یا ساختن مهر یا امضای اشخاص رسمی یا غیر رسمی، خراشیدن یا تراشیدن یا قلم بردن یا الحاق یا محو یا اثبات یا سیاه کردن یا تقدیم یا تاخیر تاریخ سند نسبت به تاریخ حقیقی یا الصاق نوشته ای به نوشته دیگر یا به کاربرد مهر دیگری بدون اجازه صاحب آن و نظایر آنها به قصد تقلب.

**نمونه های از جعل و تزویر:** جعل تمبر یا مهر یا علامت یکی از شرکتها یا موسسات یا ادارات دولتی یا نهادهای انقلاب اسلامی؛ جعل احکام یا امضاء مهر روسا یا کارمندان و مسئولین دولتی از حیت مقام رسمی آنان؛ تهیه و تنظیم اسناد هزیننه صوری؛ عکس برداری از کارت شناسایی، اوراق هویت شخصی، مدارک دولتی و عمومی و سایر مدارک مشابه در صورتی که موجب اشتباه با اصل شود.

**د- تدلیس در معاملات دولتی:** تدلیس در لغت بمعنی پنهان کردن عیوب کالا از خریدار و فریفتن و گول زدن است و در اصطلاح حقوق عبارت از عملیاتی است که موجب فریب طرف شود. طبق ماده ۵۹۹ قانون مجازات اسلامی هر شخصی عهده دار انجام معامله، ساختن چیزی یا نظارت در ساختن یا امر به ساختن آن برای هر یک از ادارات و سازمانها و موسسات مذکور در ماده (۵۹۸) (ادارات، شوراها، شرکتهای دولتی یا نهادهای ... بوده است به واسطه تدلیس در معامله از جهت تعیین مقدار یا صفت یا قیمت بیش از حد متعارف مورد معامله یا تقلب در ساختن آن چیز نفعی برای خود یا دیگری تحصیل کند.

**ح- تصرف غیر قانونی در وجوه و اموال دولتی:** با توجه به مفاد ماده ۵۹۸ قانون مجازات اسلامی تصرف غیر قانونی عبارت است از استفاده و مصرف غیر مجاز اموال و وجوه دولتی یا عمومی توسط کارمندان و ماموران موظف دولت و یا اهمال و تفریط آنها در حفظ و حراست و وجوه متعلق به دولت و عموم و همچنین اقدامات غیر مجاز منجر به ایجاد دین و تعهد بر ذمه دولت است. جرائم در حکم تصرف غیر قانونی در وجوه و اموال دولتی و عمومی نیز به جرائمی اطلاق می شود که از حیث عناصر متشکله واجد شرایط تام جرم تصرف غیر قانونی نیستند ولی از نظر حکم قضیه و مجازات و آثار و تبعات ناشی از آن تصرف غیر قانونی تلقی شده اند مثل تاخیر و یا عدم واریز مانده وجوه مصرف نشده

ز- **تبانی در معامله** : طبق ماده واحده قانون مجازات تبانی در معاملات دولتی مصوب ۱۳۴۸/۳/۱۹ اشخاصی که در معاملات یا مناقصه ها و مزایده های دولتی یا شرکتها و موسسات وابسته بدولت یا مامور بخدمات عمومی و یا شهرداریها با یکدیگر تبانی کنند و در نتیجه تبانی ضرری متوجه دولت و یا شرکتها و مؤسسات مذکور شود ، حبس تادیبی از یک تا سه سال و جزای نقدی به میزان آنچه من غیر حق تحصیل کرده اند و انفصال از خدمات دولتی محکوم می شوند.

ک- **پورسانت** : بر اساس قانون ممنوعیت اخذ پورسانت در معاملات خارجی قبول هرگونه پورسانت از قبیل وجه ، مال ، سند پرداخت وجه یا تسلیم مال تحت هر عنوان بطور مستقیم یا غیر مستقیم در رابطه با معاملات خارجی قوای سه گانه ، سازمانها ، شرکتها و مؤسسات دولتی ، نیروهای مسلح ، نهادهای انقلابی ، شهرداریها و کلیه تشکیلات وابسته به آنها ممنوع است . مرتکب علاوه بر رد پورسانت یا معادل آن به دولت به حبس تعزیری از ۲ تا ۵ سال و جزای نقدی برابر پورسانت محکوم میگردد.

ل- **اعمال نفوذ بر خلاف حق (پارتی بازی)** : بر اساس قانون مجازات اعمال نفوذ برخلاف حق و مقررات قانونی مصوب ۲۹ آذرماه ۱۳۱۵ هرکس بنا به نفوذ و اعتباری که از قبل نزدیکی با مستخدمین دولتی یا شهرداری یا کشوری یا مامورین به خدمات عمومی وجه نقد یا فایده دیگری برای خود یا شخص ثالثی در ازاء اعمال نفوذ نزد مامورین مزبور از کسی تحصیل کند و یا وعده یا تعهدی از او بگیرد علاوه بر رد وجه یا مال مورد استفاده یا قیمت آن به حبس جنحه ای از شش ماه تا دو سال و جزای نقدی از یکهزار ریال تا ده هزار ریال محکوم خواهد شد.

م- **مداخله کارکنان دولت در معاملات دولتی**: بر اساس لایحه قانونی راجع بمنع مداخله وزراء و نمایندگان مجلس و کارمندان دولت در معاملات دولتی و کشوری مصوب ۲۲ دی ۱۳۳۷ نحوه مداخله و اشخاص ممنوع از مداخله به تفصیل بیان شده است. بر اساس بخشی از این قانون معامله با شرکت و موسساتی که پنج درصد یا بیشتر سهام یا سرمایه یا منافع آنها متعلق بیک نفر از اشخاص مذکور در قانون فوق (وزراء، معاونین ، نمایندگان مجلس، کارمندان، اشخاصی که به نحوی از انحاء از خزانه دولت حقوق یا مستمری دریافت می کنند. . . ) یا بیست درصد یا بیشتر سهام یا سرمایه یا منافع آن متعلق به چند نفر از اشخاص مذکور در فوق باشد و یا اینکه نظارت و یا مدیریت و یا اداره و یا بازرسی موسسات مذکور با آنها باشد ممنوع است، باستثنای شرکتها و موسساتی که تعداد صاحبان سهام آن یکصد و پنجاه نفر و یا بیشتر باشد، مشروط بر اینکه هیچیک از اشخاص مذکور در فوق بیش از پنج درصد کل سهام آنرا نداشته و نظارت یا مدیریت یا اداره و یا بازرسی آن با اشخاص مذکور در فوق نباشد .

ن- تصدی بیش از یک شغل: بر اساس اصل ۱۴۱ قانون اساسی رییس جمهور و وزیران و کارمندان دولت نمی توانند بیش از یک شغل دولتی داشته باشند و داشتن هر نوع شغل دولتی دیگر در موسساتی که تمام یا قسمتی از سرمایه آن متعلق به دولت یا موسسات عمومی است و نمایندگی مجلس شورای اسلامی و وکالت دادگستری و مشاوره حقوقی و نیز ریاست و مدیر عامل یا عضویت در هیات مدیره انواع مختلف شرکتهای خصوصی بجز شرکتهای تعاونی ادارات و موسسات ممنوع است. این ممنوعیت در قانون ممنوعیت تصدی بیش از یک شغل مصوب سال ۱۳۷۳ مجلس شورای اسلامی به صورت مشروح آمده است. شغل طبق تعریف قانون مذکور عبارت است از وظایف مستمر مربوط به پست سازمانی، شغل و یا پستی که بطور تمام وقت انجام می شود. طبق تبصره (۵) قانون مزبور متخلف از قانون به انفصال موقت از ۶ ماه تا یک سال محکوم می گردد.

### شرایط عینی و موقعیت های واقعی مُساعد بروز فساد در نظام مالیه عمومی کشور

بمنظور ادراک مفاهیم فساد و تقلب، برخی شرایط عدم کفایت محیط کنترلی و موقعیت های مساعد وقوع فساد و تقلب در نظام مالیه عمومی و به طور خاص، نظام مالیات کشور به شرح آتی ارائه می شود:

۱. شیوه معمول « رسیدگی به پرونده مؤدی انحصاراً توسط یک مأمور مالیاتی » در شرایط عدم کفایت کنترل های داخلی، زمینه مساعدتری برای ارتکاب فساد توسط مأموران و مودیان مالیاتی فراهم می نماید. با تغییر نحوه رسیدگی به پرونده های مالیاتی به روشی مشابه خط تولید کالا، محصول کار یک بخش توسط بخش دیگر در مسیر رسیدگی، واریسی و بازبینی شده و نتیجتاً محیط کنترلی در حوزه تشخیص مالیات ارتقاء می یابد. لذا این تغییر قابل توصیه می باشد.

۲. حکم ماده (۲۷۲) قانون مالیات های مستقیم مبنی بر قبول گزارش مالیاتی حسابداران رسمی، بدون رسیدگی توسط کادر مالیاتی و صدور برگ تشخیص براساس گزارش یادشده، اختیار تشخیص مالیات را به موسسات حسابرسی و حسابداران رسمی واگذار نموده و آنان با ورود به عرصه امور حاکمیتی، تعیین و تقویم محاسبه مالیات، که در صلاحیت ذاتی سازمان امور مالیاتی می باشد را عهده دار گردیده اند. اعطای اختیار تشخیص مالیات به یک حسابدار رسمی که در قالب یک تشکل خصوصی و غیردولتی فعالیت می کند، درغیاب سازوکارهای کنترلی مؤثر و اهمال در برخورد با حسابداران متخلف، تبانی و فساد میان صاحب کار (کارفرما) و حسابدار رسمی را عینیت می بخشد. کنترل برخی پرونده های کلان مالیاتی توسط دیوان محاسبات کشور، میلیاردها ریال تضییع حقوق حقه بیت المال ناشی از گزارشات غیر واقعی و تحریف شده حسابداران موصوف را نشان می دهد. در این شرایط امکان وقوع فساد و تقلب توأمان وجود

دارد. در هر دو صورت عواید مالیاتی بیت المال قربانی تبانی حسابدار رسمی و مودی مالیاتی خواهد بود که نارسائی محیط حقوقی حاکم بر نظام مالیات کشور و عدم کفایت محیط کنترلی ناظر حسابداران رسمی موجب ایجاد این وضعیت شده است.

۳. ناکارآمدی و تساهل مسئولین ادارات امور مالیاتی در اعمال مجازات مأمورین متخلف، حداکثر تا نفی صلاحیت و تغییر محل کار، بازدارندگی موثری ندارد. به نحوی که علی رغم کثرت افراد مسأله دار و تخلفات مکشوفه، معدودی از مأموران برکنار و یا نفی صلاحیت شده اند. این نقیصه در سازمانی که ارتباط مستقیمی با بیت المال دارد، تسامح و عدم قاطعیت مدیران عالی و مآلاً عدم کفایت محیط کنترلی را نشان می دهد. اصلاح مقررات استخدامی سازمان به گونه ای که امکان بازخرید یا اخراج کادر مالیاتی مرتکب فساد و تقلب فراهم شود، زمینه انگیزشی و سازمانی محرک ارتکاب فساد را از بین می برد.

۴. سکوت ماده (۲۱۵) قانون مالیاتهای مستقیم و عدم تعیین تکلیف وضعیت اموال غیرمنقول توقیف شده توسط ادارات مالیاتی در قبال بدهی مودیان، سازمان مالیاتی را موظف به فروش و یا تملک مال توقیفی در یک بازه زمانی مشخص نمی نماید که نقطه آسیب و عامل بروز عنصر انتفاع شخصی و گروهی و تصرف غیرقانونی در اموال توقیفی می باشد. همچنین تملک تهاتری اموال غیر منقول و منقول مؤدیان بدل از بدهی مالیاتی آنها بدون توقیف و آگهی فروش، زمینه مستعد برای ارتکاب فساد و تقلب و بهره برداری غیرمجاز از اموال یادشده که متأسفانه رویه نامطلوب یادشده در ادارات امور مالیاتی در حال نهادینه شدن است. نارسایی مقررات حاکم و اهمال مراجع ناظر در این حوزه عملکردی سازمان امور مالیاتی کشور، زمینه بروز عنصر انتفاع نامشروع اشخاص غیرمجاز را فراهم می نماید. در نتیجه فساد ارتكابی، بدهی مالیاتی به منصفه وصول نرسیده و زیان عدم النفع بر بیت المال و خزانه (طعمه فساد) تحمیل می شود.

۵. اعطاء اختیار به ادارات مالیاتی در افزایش ارزش اسمی سفته ها ، با صدور قبض مالیات و بدون الزام الصاق و ابطال تمبر ، موضوع ماده (۵۰) قانون مالیات های مستقیم، حوزه پرمخاطره دیگری مستعد بروز فساد و شکل گیری روابط ناسالم میان متقاضیان و مأمورین مالیاتی می باشد. این وضعیت عینی از نارسائی قوانین حاکم ناشی شده و در غیاب کنترل داخلی کافی در سازوکار اجرایی ماده قانونی موصوف، احتمال سوء استفاده از اختیار مذکور توسط کادر مالیاتی وجود دارد.

۶. رویه معمول و منحرف سنوات اخیر در اجرای طرح خود اظهاری و توافق سازمان امور مالیاتی کشور و مجامع امور صنفی به بهانه اجرائی نمودن ماده (۱۵۸)، ماهیتاً فاسد بوده و عناصری از فساد در تعامل و تفاهم نمایندگان اصناف صاحب نفوذ با مدیران سازمان امور مالیاتی کشور و ادارات تابعه در سوء استفاده از جایگاه و اختیارات و تصمیم گیری به نفع اشخاص ثالث در آن بروز و ظهور دارد. محاسبات معموله از اختلاف معنادار میان میانگین مالیات پرداختی اشخاص مشمول طرح خود اظهاری و مالیات حقوق مستخدمین دولتی حکایت می کند که تبعیض ناشی از فساد در این حوزه به تشدید شکاف درآمدی منتهی می گردد. بررسی نشان می دهد که میانگین مالیات حقوق پرداختی قضات دادگستری، دو برابر مالیات افراد صنف طلا فروش که مالیات خود را بر اساس طرح توافق و خود اظهاری تأدیه می نمایند، می باشد که فقط یکی از مصادیق عینی انحراف سازمان امور مالیاتی در اجرای ماده ۱۵۸ قانون مالیات های مستقیم در نتیجه عدم التزام به صراحت قانون بوده و عناصر فساد در این شرایط بروز و ظهور می یابد.

۷. إهمال مراجع مسئول در اعمال ساز و کار کنترلی مقرر در مفاد مواد «۱۸۶» و «۱۸۷» قانون مالیاتهای مستقیم جهت وصول بموقع مطالبات مالیاتی دولت در فرآیند صدور یا تجدید یا تمدید کارت بازرگانی و پروانه کسب یا کار اشخاص حقیقی و حقوقی و همچنین اعطای تسهیلات بانکی به اشخاص حقیقی و حقوقی و صاحبان مشاغل که مبالغ قابل توجهی بدهی معوقه به بانک های دولتی دارند، می تواند بعنوان منطقه مخاطره آمیز و مستعد تبانی و رابطه ناسالم میان مراجع موصوف و مؤدیان محسوب گردد. به طوری که مودی صاحب میلیاردها ریال بدهی قطعی مالیاتی، در غیاب کنترل مؤثر از پرداخت بدهی استتکاف می نمایند.

۸. در غیاب کنترل اثربخش در وصول و ایصال مالیاتهای تکلیفی موضوع مواد (۸۶) و (۱۰۴) قانون مالیات های مستقیم، وجوه مکسوره توسط اشخاص غیردولتی توسط بسیاری از اشخاص حقیقی و حقوقی، با تأخیر به خزانه ایصال شده و یا حتی برای همیشه در تصرف غیرقانونی آنان باقی می ماند. بررسی ها حکایت از تصرف در وجوه مکسوره در برخی نهادهای عمومی غیردولتی مانند شهرداری ها و دانشگاه آزاد دارد. در این موارد عناصر تقلب بروز و ظهور می یابد که معمولاً با رفتار متقلبانه و عدم اظهار واقعیت ها و ارائه اظهار نامه های جعلی همراه است و مرتکبین تقلب اشخاص حقیقی و حقوقی هستند که در حکم مودی محسوب می شوند، و قربانی این تقلب حقوق حقه نظام می باشد. براین اساس مالیات تکلیفی، حوزه پرمخاطره و مساعد بروز فساد و تقلب می باشد.

ضعف محیط کنترلی در وصول و ایصال مالیات و عوارض دریافتی توسط اشخاص ثبت نام شده یا شناسایی نشده در سامانه مالیات ارزش افزوده، در اجرای قانون مالیات ارزش افزوده نیز از مهم ترین حوزه های مالیه عمومی کشورمان

می باشد که احتمال تقلب و مآلاً تصرف غیرقانونی در وجوه مأخوذه توسط اشخاص فروشنده بسیار بالاست. این رفتار متقلبانه با پنهانکاری مرتکب همراه بوده و در صورت ثبت نام فروشنده در سامانه مالیات ارزش افزوده و شناسایی توسط دستگاه مالیاتی کشور، دستگاه موصوف بعنوان قربانی و طعمه تقلب حق قانونی اعتماد به اشخاص ثبت نام شده داشته ولی برخی اشخاص فروشنده با سوء استفاده از اعتماد نظام مالیات کشور، اقدام به خیانت و تصرف در وجوه مالیات می نمایند.

۹. هزاران برگ قطعی و اوراق اجرایی بلااقدام متضمن میلیاردها ریال مالیات قابل وصول، علی رغم انقضای مهلت قانونی در پرونده های واحدهای مالیاتی بلااقدام مانده که ناشی از ضعف کنترل های داخلی و نیز اهمال ادارات امور مالیاتی در صدور برگ اجرایی و ابلاغ به مؤدی در مهلت مقرر قانونی بوده و موجب تاخیر در وصول مالیات قطعی شده و احتمالاً موجب تعاملات ناسالم میان مأمور مالیاتی و مودی می باشد. در این شرایط احتمال وقوع فساد و تقلب به صورت توأمان وجود دارد.

۱۰. فریب سازمان امور مالیاتی و ارائه اظهارنامه خلاف واقع به مراجع مسئول ازدیگر مصادیق عینی تقلب در نظام مالیه کشورمان می باشد. برخی شرکت های پیمانکاری جهت تعیین صلاحیت و اخذ رتبه به سازمان مدیریت و برنامه ریزی ارائه می نمایند، با اظهارنامه های تسلیمی به ادارات امور مالیاتی، که معمولاً در اظهارنامه های ارائه شده به سازمان فوق ارقام درآمدها و دارائیهها به مراتب بالاتر از ارقام مندرج در اظهارنامه تسلیمی به ادارات امور مالیاتی درج می گردد. این رفتار متقلبانه و اظهار خلاف واقع، معمولاً با ارائه اظهار نامه های جعلی همراه است که از مصادیق تقلب، ارتكابی توسط مؤدیان اشاره شده بوده و قربانی این تقلب حقوق حقه نظام می باشد.

۱۱. در غیاب یک قاعده نظام مند در اعمال بخشودگی جرائم مالیاتی مؤدیان، امکان بروز فساد و احیاناً سوءاستفاده صاحبان تصمیم در ادارات امور مالیاتی در اعمال بخشودگی ناروا در حق صاحبان درآمد، در قبال انتفاع شخصی خود وجود دارد. قاعده مندی اعطاء اختیار بخشودگی جرائم موجب انسداد مجاری اعمال نفوذ خواهد بود.

۱۲. خرید و توزیع سکه بعنوان هدیه در دستگاه های اجرائی از فرآیندهای مشکل دار و مساعد بروز فساد و تقلب می باشد. از آنجا که اغلب دستگاه های اجرایی اهتمام جدی در مستند سازی ذی نفعان گیرنده هدایای سکه نشان نمی دهند، این حوزه عملکردی از منظر تسجیل و مستندسازی مدارک هزینه دچار کاستی بوده و به همین دلیل وقوع تقلب در این حوزه بسیار محتمل است. توصیه اکید دیوان محاسبات براساس تجربه سال ها

رسیدگی به عملکرد دستگاه‌ها در این زمینه، همواره تنظیم اسناد خرج بانضمام کلیه اسناد مربوط، از جمله رسید معتبر گیرندگان سکه می باشد. در این صورت، زمینه بروز فساد احتمالی در جریان مالی مربوط کاهش می یابد.

۱۳. حساب های دومنظوره ( جاری و پس انداز دستگاههای اجرائی ) از جمله حوزه هایی است که آسیب پذیری آن آشکار است. دستگاه های اجرایی مختلفی در بانک ها سپرده گذاری نموده و سود حاصل از سپرده گذاری وجوه عمومی را در حساب های غیرمجاز نگهداری و مصرف نموده و هیچگاه به خزانه واریز نمی نمایند. این رویه، ضمن مخدوش نمودن انتظام امور مالیه عمومی، یکپارچگی دریافت های دولت و اصل تمرکز وصولی ها در خزانه را نقض نموده، فضای مساعدی برای مدیران و اشخاص صاحب تصمیم دارای انگیزه فساد ایجاد می نماید.

۱۴. به تجربه ثابت شده، اعتبارات منظور شده در قالب یارانه سود تسهیلات بانکی، کمک فنی و اعتباری، کمک بلاعوض به اشخاص حقیقی و حقوقی غیر دولتی، در اختیار دستگاه های اجرایی از قبیل وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی، سازمان تربیت بدنی (فدراسیون های ورزشی) و ... که پس از پرداخت به دستگاه صاحب اعتبار در نظام حسابداری هزینه تلقی می شود، یکی از مهم ترین حوزه های فسادخیز و مستعد بروز سوء جریان مالی می باشد که با تقویت سازوکارهای کنترلی، هدفمند کردن و شفاف سازی مرتفع می شود. در نظام جاری، حسابرسی این گونه اعتبارات با ضعف های اساسی مواجه است. مبنای قابل اتکایی برای حصول اطمینان از هدفمندی مصرف اعتبارات مزبور در راستای نیت مقنن مبنی بر مصرف وجه در محل خود، در دسترس نیست. لذا مقامات اجرایی برای رهایی از پاسخگویی به مراجع مالی و محاسباتی، به صورت روز افزون، اینگونه اعتبارات را با توجیه قانونی درخواست می نمایند. در منطقه الفراغ یادشده و در غیاب نظارت موثر بر نحوه مصرف اینگونه اعتبارات، انحراف عملکرد کاغزاران و مصرف اعتبار در راستای منافع شخصی و گروهی بسیار محتمل می نماید.

۱۵. فعالیتهای شرکت هایی که کمتر از ۵۰٪ سهام آنها به بخش دولتی تعلق دارد، از مهمترین قلمروهایی است که دیوان محاسبات کشور برای اعمال نظارت بر این شرکت ها با محدودیت قانونی مواجه است. در غیاب کنترل و نظارت موثر مدعی بیت المال، منافع بیت المال در اینگونه شرکت ها طعمه تصمیمات و اعمال فسادآلود، فریبکارانه و متقلبانه می شود. اصلاح قانون دیوان محاسبات و توسعه دایره شمول رسیدگی، نظارت دیوان بر این شرکت ها و مآلاً کاهش عمده مفاسد مالی و اقتصادی در این حوزه قابل توصیه می باشد.

• کلیدواژه ها:

مسئولیت پاسخگویی ، نهاد عالی محاسباتی ، فساد، تقلب، حسابرسی فساد و تقلب، معیار حسابرسی ، یافته حسابرسی ،  
توصیه حسابرسی ، پیگیری حسابرسی ، صلاحیت و اختیار قانونی حسابرسی فساد و تقلب، حسابرسی دولتی ، شواهد و  
مدارک حسابرسی

**Books**

• منابع و مأخذ (Reference):

- O' Gara, John, Corporate Fraud, Case studies in Detection and Prevention, 2004, first edition, John Wiley & Sons.
- INTOSAI Auditing Standards
- AICPA, 2005. Management Override of Internal Controls: The Achilles' Heel of Fraud Prevention.
- Asian Development Bank, OECD, 1999. Combating Corruption in Asian and Pacific Economies. Manila, Philippines.
- Management Antifraud Programs and Controls, USAID Fraud Indicators.
- Wrongdoings and Fraud Audit Guidance, Office of the Auditor General of Canada, 2005. Reproduced with the permission of the Minister of Public Works and Government Services, Canada, 2005.

### **Manuals and Guidelines**

- Fraud Examiners Manual, Volume I, 2005 US Edition, Association of Certified Fraud Examiners
- ASOSAI Guidelines for Dealing with Fraud and Corruption, 2003. including 30 specific audit guidelines on fraud and corruption
- ASOSAI Guidelines in Dealing with Fraud and Corruption, October 1993
- ADB Anti-Corruption Policy , 2 July 1998
- Canada Fraud Guidelines, Office of the Auditor General of Canada, March 1993
- ASOSAI, October 2003. ASOSAI Guidelines for Dealing with Fraud and Corruption.
- INTOSAI Code of Ethics

### **Courseware**

- ASOSAI Fraud and Corruption Awareness Workshop, 2004

• منابع فارسی :

قانون مجازات اسلامی؛ قانون مالیات های مستقیم؛ لایحه قانونی راجع بمنع مداخله وزراء و نمایندگان مجلس و کارمندان دولت در معاملات دولتی و کشوری مصوب ۲۲ دی ۱۳۳۷؛ قانون مجازات اعمال نفوذ برخلاف حق و مقررات قانونی مصوب ۲۹ آذرماه ۱۳۱۵؛ قانون ممنوعیت تصدی بیش از یک شغل مصوب سال ۱۳۷۳؛ ماده واحده قانون مجازات تبانی در معاملات دولتی مصوب ۱۳۴۸/۳/۱۹؛ قانون تشدید مجازات اسلامی؛ قانون تشدید مجازات اسلامی؛ قانون منع خرید و فروش کوپنهای کالاهای اساسی مصوب ۶۷/۱/۲۳؛ قانون منع خرید و فروش کوپنهای کالاهای اساسی مصوب ۶۷/۱/۲۳؛ قانون مجازات تبانی در معاملات دولتی مصوب ۱۳۴۸/۳/۱۹؛