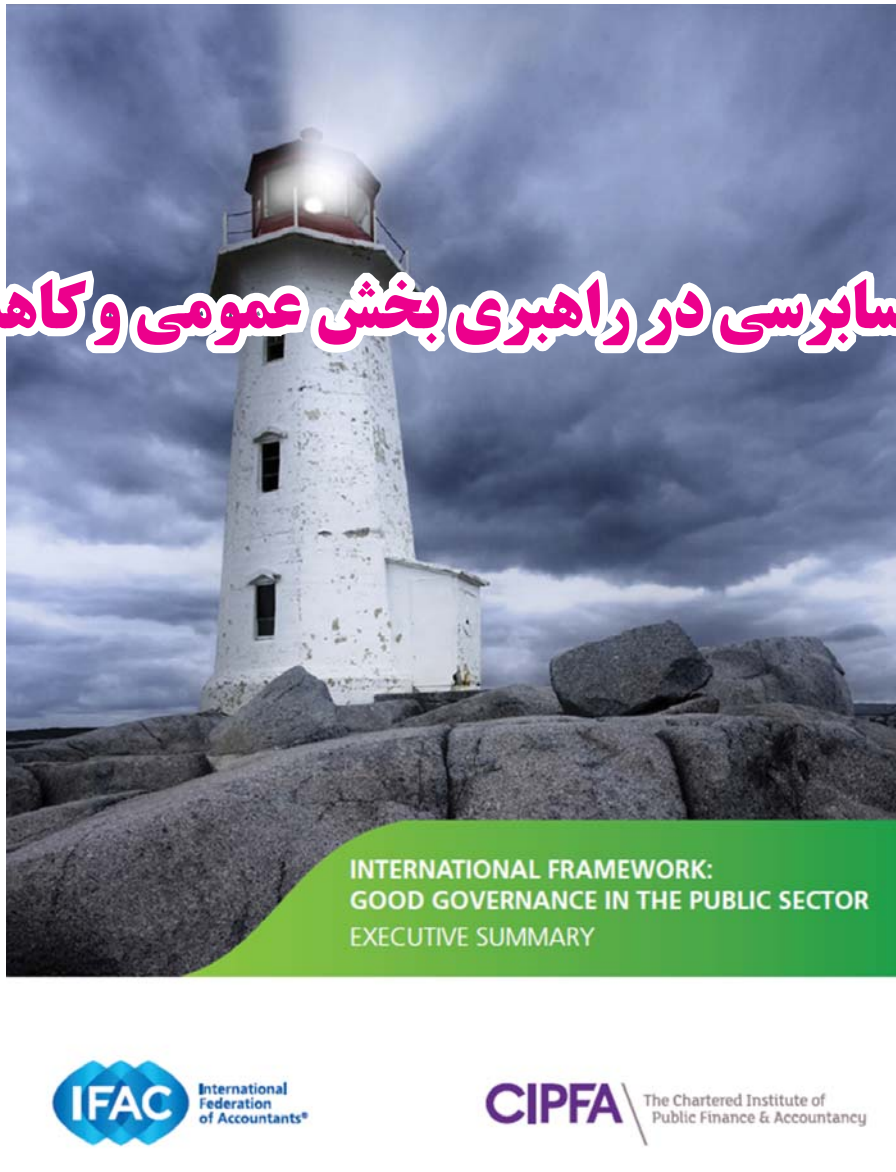


نقش حسابرسی در راهبری بخش عمومی و کاهش فساد



✍️ مرتضی اسدی

مقدمه

حسابرسی بخش مهمی از راهبری و مدیریت خوب بخش عمومی و مسئولیت‌پذیری نسبت به سودبران است. حسابرسی به‌عنوان یک عنصر اساسی از ساختار راهبری قوی بخش عمومی به ایفای نقش‌های نظارت، پیش و آینده‌نگری راهبری کمک می‌کند. این نوشتار اطلاعاتی درباره اهمیت فعالیت حسابرسی بخش عمومی برای راهبری موثر ارائه می‌دهد و برای پیشینه‌کردن ارزش فعالیت حسابرسی در تمام سطوح بخش عمومی، مؤلفه‌های اصلی موردنیاز را تعریف می‌کند و به نقش‌های حسابرسی (بدون تمایز میان حسابرسی داخلی و مستقل)، روش‌هایی که این نقش‌ها را محقق می‌سازد و عناصری که برای پشتیبانی از فعالیت حسابرسی موثر لازم است، اشاره دارد.



”توقع من اجرای تصمیمات قاطع، عملی و بدون ملاحظه در مبارزه با فساد است.“

نظارت بر کسانی که حکومت می‌کنند - چون حکومت به‌طور طبیعی به معنای تجمع قدرت و ثروت است؛ یعنی اموال بیت‌المال و اقتدار اجتماعی و اقتدار سیاسی در دست بخشی از حکام است - برای این که امانت به‌خرج دهند و استفاده‌نادرست نکنند و نفسشان طغیان نکند، يك کار لازم و واجب است و باید هم باشد.“

مقام معظم رهبری

در حوزه‌هایی که نیاز به فعالیت حسابرسی بخش عمومی است، این نوشتار مسیر اولیه در مورد نتایج و خدمات مورد انتظار و مولفه‌های مورد نیاز برای ایجاد فعالیت حسابرسی موثر برای تصمیم‌گیران را فراهم می‌کند. مرور ادبیات موضوع نشان می‌دهد که حسابرسی بخش عمومی مناسب تأثیر در خور توجهی بر کاهش سطح فساد داخلی دارد، به‌عنوان سنگ‌بنا و عنصر ضروری در مبارزه با فساد در بخش عمومی، مردم انتظار دارند حساب‌رسان فساد را ریشه‌کن کنند و یا نقش موثری در کاهش آن داشته باشند. این ایده که حسابرسی ممکن است فساد را کاهش دهد، توجه زیادی را در محیط‌های تجاری و دانشگاهی به‌خود جلب کرده است؛ در نتیجه، برخی از آخرین بررسی‌ها و پژوهش‌های انجام‌شده که ارتباط بین فساد و حسابرسی بخش عمومی را بررسی کرده‌اند، ارایه می‌شود.

حسابرسی بخش عمومی

تعریف حسابرسی

حسابرسی به یک رابطه پاسخگویی خدمت می‌کند. حسابرسی یک ارزیابی مستقل و بی‌طرف از منصفانه‌بودن اظهارات مدیریت، در ارتباط با عملکرد یا ارزیابی سیستم‌ها و نحوه‌عمل مدیریت در مقایسه با معیارها است، که به یک نهاد دولتی یا سایر افراد با مسئولیت‌های مشابه گزارش شده‌اند (CCAF, 1991).

حسابرسی یک ابزار است؛ ابزار کنترل مالی، که توسط بخش عمومی یا خصوصی و یا یک فرد برای محافظت از خود در مقابل تقلب، زیاده‌روی و مهمتر از همه برای اعتباربخشی به موضوع حسابرسی شده، به‌کارگرفته می‌شود (MCG, 2019). حسابرسی بخش عمومی را می‌توان فرایند قاعده‌مند گردآوری و ارزیابی شواهد، به‌شکل عینی جهت تعیین انطباق اطلاعات یا شرایط واقعی با معیارهای وضع شده، تعریف کرد (استاندارد ۳۱۰۰ دیوان محاسبات کشور). همچنین طبق اظهار سازمان بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی (INTOSAI)، حسابرسی به‌عنوان ارزیابی یا آزمون سیستم‌ها، عملیات و فعالیت‌های یک واحد خاص، برای تعیین این‌که آنها اجرا می‌شوند یا در چارچوب بودجه، اهداف، مقررات و الزامات تعیین شده عمل می‌کنند تعریف شده است.

حسابرسی داخلی یک فعالیت اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرف است که برای ارزش‌افزایی و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است. حسابرسی به سازمان کمک می‌کند تا با یک رویکرد سیستماتیک و منظم به اهدافش دست‌یافته و اثربخشی فرایندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل را ارزیابی کرده و بهبود بخشد (IIA, 2016).

اگرچه حسابرسی بخش عمومی تمرکزش را از تک‌تک معاملات به سیستم‌های کنترلی و عملیات برنامه‌گسترش داده است، حسابرسی بخش عمومی باید مشخصه‌های تعریفی خود از جمله: استقلال، فرایند سیستماتیک، مقایسه با معیارها برای ارایه نتیجه‌گیری‌ها و استفاده از استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای پذیرفته‌شده، که اساس اعتبار آن است و ارزشی که برای فرایند راهبری فراهم می‌کند، را حفظ کند.

عناصر اصلی فعالیت حسابرسی موثر بخش عمومی

فعالیت حسابرسی موثر بخش عمومی با افزایش درخور توجه توانایی شهروندان جهت پاسخگو نگه‌داشتن واحد بخش عمومی،

راهبری را تقویت می‌کند. حساب‌رسان، هنگامی که خطر فساد عمومی را کاهش می‌دهند، در آن جنبه‌هایی از راهبری که برای ترویج اعتبار، عدالت و رفتار مناسب مقامات بخش عمومی حیاتی است، وظیفه مهم ویژه‌ای انجام می‌دهند. بنابراین مهم است که فعالیت‌های حساب‌رسی، به صورت مناسب پیکربندی شوند و اختیار گسترده‌ای برای دستیابی به این اهداف داشته باشند. فعالیت حساب‌رسی باید توانمندی لازم برای عمل به درستکاری و ارائه خدمات درخور اعتماد را داشته باشد. با این حال، روش‌های معینی که حساب‌رسان به این اهداف دست یابند، متفاوت است.

فعالیت‌های حساب‌رسی بخش عمومی دست‌کم به موارد زیر نیاز دارند:

استقلال سازمانی؛ استقلال سازمانی به فعالیت حساب‌رسی امکان می‌دهد بدون دخالت واحد مورد حساب‌رسی، کار انجام شود. اگر چه استقلال مفهومی نسبی است اما کلیه اشخاصی که عهده‌دار وظایف حساب‌رسی و رسیدگی می‌باشند، باید مستقل بوده و به‌گونه‌ای رفتار کنند که در همه حال موید این موضوع باشد (استاندارد ۲۳۰۰ دیوان محاسبات کشور). استقلال حساب‌رسان، هنگام ارائه خدمات مشاوره‌ای و همیاری نیز باید حفظ شود.

اجبار (حکم) رسمی؛ قدرت و وظایف فعالیت حساب‌رسی توسط قانون تشکیل (اساسنامه)، منشور یا سایر سندهای قانونی بخش عمومی ایجاد می‌شود. در میان سایر موضوع‌ها، این سند، رویه‌ها و الزامات گزارشگری و تعهد واحد مورد حساب‌رسی برای همکاری با حساب‌رس را مشخص می‌کند.

دسترسی نامحدود؛ حساب‌رسی‌ها باید با دسترسی نامحدود و کامل به کارکنان، اموال و سوابقی که برای عملکرد فعالیت‌های حساب‌رسی مناسب است، انجام شوند.

منابع مالی کافی؛ فعالیت حساب‌رسی باید به نسبت اندازه مسئولیت‌های حساب‌رسی، منابع مالی کافی داشته باشد. این عنصر مهم نباید زیر کنترل سازمان مورد حساب‌رسی باشد؛ به دلیل این که این موضوع ممکن است بر انجام مسئولیت‌های فعالیت حساب‌رسی تاثیرگذار باشد.

رهبری شایسته؛ رئیس فعالیت حساب‌رسی باید بتواند به‌طور مستقل و موثر فعالیت‌های استخدای، نگهداری و مدیریت کارکنان بامهارت بالا را بدون نفوذ سیاسی یا مدیریتی بی‌مورد انجام دهد. رئیس فعالیت حساب‌رسی باید از استانداردهای حساب‌رسی مربوط مطلع، از نظر حرفه‌ای واجد شرایط-بهترین که، تأییدشده- و برای نظارت و مدیریت یک فعالیت حساب‌رسی شایسته باشد. به علاوه رئیس اجرایی حساب‌رسی باید سخنگوی عمومی ماهری برای فعالیت حساب‌رسی باشد.

کارکنان بی‌طرف؛ کارکنان فعالیت حساب‌رسی باید بی‌طرف باشند. کارکنان حساب‌رسی باید نگرشی غیرجانبدارانه داشته باشند و از هرگونه تضاد منافع اجتناب کنند.

کارکنان شایسته؛ فعالیت حساب‌رسی نیاز به کارکنان حرفه‌ای دارد که در مجموع صلاحیت و شایستگی لازم برای انجام طیف وسیعی از حساب‌رسی‌های الزامی شده از طریق حکم خود را داشته باشند. حساب‌رسان باید دست‌کم الزامات آموزش مستمر که توسط سازمان‌های حرفه‌ای و استانداردهای مربوط مقرر شده را رعایت کنند.

پشتیبانی سودبران؛ قانونی بودن فعالیت حساب‌رسی و مأموریت آن باید از طریق طیف وسیعی از مقامات منتخب و منصوب شده بخش عمومی و نیز رسانه‌ها و شهروندان درگیر، درک و پشتیبانی شود.

“دیدگاه متداول این است که دولت ممکن نیست در صورت نبود اعتماد عمومی، موثر باشد. حساب‌رسان دولت نقش محوری در پرورش این اعتماد دارند و از آنها به عنوان نگهبانان اعتماد عمومی یاد می‌شود. بدون وجود آنها، شهروندان بینش درخور اعتمادی راجع به سلامت بسیاری از کارهای درونی دولت نخواهند داشت.”

ریچارد چمبرز، رئیس و مدیرعامل انجمن حساب‌رسان داخلی (IIA, 2011)

استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای: استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای (نظیر استانداردهای حسابرسی عملیاتی و استانداردهای حسابرسی سازمان حسابرسی، چارچوب بین‌المللی اجرای حرفه‌ای (IPPF) انجمن حسابرسان داخلی) که توسط مجامع حرفه‌ای منتشر شده است، پیاده‌سازی مؤلفه‌های پیشین را پشتیبانی می‌کند و چارچوبی برای ارتقای کیفیت کار حسابرسی که سیستماتیک، بی‌طرفانه و مبتنی بر شواهد است را فراهم می‌سازد.

نقش‌های حسابرسی

حسابرسی به‌عنوان یک عنصر اساسی از ساختار راهبردی قوی بخش عمومی به ایفای نقش‌های نظارت، بینش و آینده‌نگری راهبردی کمک می‌کند. از آنجایی که موفقیت بخش عمومی در ابتدا بر اساس قابلیت این بخش در ارائه موفقیت‌آمیز خدمات و اجرای برنامه‌ها به شیوه‌ای منصفانه و مناسب اندازه‌گیری می‌شود، فعالیت‌های حسابرسی بخش عمومی باید از اختیار و صلاحیت لازم جهت ارزیابی رعایت مالی و برنامه‌ای، اثربخشی، صرفه‌اقتصادی و کارایی برخوردار باشد. افزون بر آن، حسابرسان نیز باید از ارزش‌های اصلی بخش عمومی که خدمت به همه شهروندان است، صیانت کنند.

مدیریت و مقامات برنامه‌های دولتی نسبت به ارائه اطلاعات درخوراتکا، سودمند و به‌موقع برای شفافیت و پاسخگویی در خصوص برنامه‌ها و عملیات خود، مسئولیت دارند. قانون‌گذاران، دستگاه‌های نظارتی، ارکان راهبردی و مردم می‌خواهند بدانند که آیا: ۱- مدیریت و مقامات، منابع دولت و استفاده از اختیارات را به‌درستی و با رعایت قوانین و مقررات به‌کار گرفته‌اند؛ ۲- برنامه‌های دولت به اهداف خود و نتایج موردانتظار دست‌یافته است؛ و ۳- خدمات دولتی به‌نحوی اثربخش، کارا، اقتصادی و اخلاقی ارائه شده است یا خیر (GAGAS, 2018). دستیابی به این اهداف از طریق حسابرسی حاصل می‌شود.

حسابرسی در بخش عمومی دارای نقش‌های متعددی است که در ادامه بیان می‌شود:

نظارت: حسابرسان با ارزیابی این مسئله که آیا نهادهای بخش عمومی در حال انجام وظیفه مقرر خود می‌باشند، و در راه رسیدن به هدف موردنظر مطابق قوانین و مقررات عمل می‌کنند، به تصمیم‌گیران در اجرای امر نظارت کمک می‌کنند. حسابرسی‌های متمرکز بر نظارت، به این پرسشها پاسخ می‌دهند: «آیا خط‌مشی به‌نحوی که مقرر شده، اجرا شده است؟» و «آیا مدیران، کنترل‌های مؤثر را برای کمینه‌کردن ریسک‌ها اعمال می‌کنند؟». حسابرسی با ارزیابی گزارش‌های عملکرد مالی و برنامه‌ای سازمان‌ها و برنامه‌ها و با ارزیابی میزان پایبندی آنها به قوانین و اهداف سازمان، به ساختار راهبردی کمک می‌کند. افزون بر آن، حسابرسی‌های نظارتی با ایجاد دسترسی سودبران داخل و خارج از سازمان مورد حسابرسی به این اطلاعات عملکردی، به پاسخگویی در قبال عموم کمک می‌کنند. نظارت، همچنین نقش حسابرسان بخش عمومی در زمینه

“با پیچیده‌تر شدن سیستم‌ها، معاملات و عملیات، حسابرسی به‌تدریج شکل گرفته است. حسابرسی در خاستگاه‌های نخستین خود (شواهدی مبنی بر انجام حسابرسی در مناطق بابل و بین‌النهرین در ۳۰۰۰ سال قبل از میلاد وجود دارد) وجود دارایی‌ها را تایید کرده است. به مرور زمان، حسابرسی از تمرکز مفصل بر تأیید یا صحه‌گذاری تک‌تک معاملات به ارزیابی اثربخشی سیستم‌های کنترل معاملات تغییر یافته است. در قرن بیستم، حسابرسان بخش عمومی همچنین فراتر از معاملات و شرایط اقتصادی و مالی انجام وظیفه کرده‌اند. از زمان رواج برنامه‌های اجتماعی، از برخی حسابرسان دولتی درخواست شده است که اثربخشی خدمات خود دولت را تصدیق کنند. یا ممکن است از آنها درخواست شود که تعیین کنند آیا سازمان سازوکارهایی را برای اندازه‌گیری و ارائه گزارش از اثربخشی خود ایجاد کرده است.”

راهنمای دوره آموزشی حسابرسی عملکرد
Colleen G. Waring, CIA, CGAP

کشف و جلوگیری از بروز فساد در بخش عمومی، از جمله تقلب، ریخت‌وپاش یا استفاده‌نادرست و سایر موارد استفاده‌نادرست از

قدرت و منابع واگذار شده به مقامات دولتی، را توصیف می‌کند. حساب‌رسان اثربخشی ساختار کنترل داخلی مدیریت در شناسایی و کاهش شرایطی که منجر به ایجاد فساد می‌شوند را پایش می‌کنند.

بازرسی^۱ (تفتیش)؛ بازرسی با هدف شناسایی اقدام نامناسب، ناکارآمد، غیر قانونی، متقلبانه یا استفاده نادرست که پیش از این افشا شده‌اند و به‌منظور گردآوری شواهد برای پشتیبانی از تصمیم‌گیری در ارتباط با اتخاذ مجازات کیفری، اقدام انضباطی یا اتخاذ سایر اقدام اصلاحی، انجام می‌شود. تلاش‌های بازرسی (تفتیش) ممکن است به شکل‌های مختلفی انجام شود، از جمله، اتخاذ روش‌ها و آزمایش‌های خاص برای شناسایی فعالیت تقلب، ریخت‌وپاش یا استفاده‌های نادرست، حساب‌رسی لیست حقوق و دستمزد، حساب‌های پرداختی، آزمون امنیت سیستم‌های اطلاعاتی، حساب‌رسی‌های درخواست شده به‌وسیله مقام‌های اجرای قانون که صورت‌های مالی و معاملات پیچیده را برای استفاده در رسیدگی و ایجاد شواهد علیه مرتکبان تخلف تحلیل و تفسیر می‌کنند، و بررسی موارد تضاد منافع احتمالی در جریان تدوین و اجرای قوانین، مقررات و روش‌ها.

بازدارندگی؛ عمل بازدارندگی با هدف شناسایی و کاهش شرایطی انجام می‌شود که امکان بروز فساد را فراهم می‌کنند. حساب‌رسان از طریق گام‌هایی از قبیل ۱- ارزیابی کنترل‌ها برای وظایف موجود یا پیشنهادی، ۲- ارزیابی ریسک‌های سازمانی یا خاص حساب‌رسی، ۳- بررسی تغییرات پیشنهادی در قوانین، مقررات و روش‌های اجرایی موجود، و ۴- بررسی قراردادهای از نظر وجود تضاد منافع احتمالی در آنها، به دنبال جلوگیری از وقوع تقلب، استفاده نادرست و سایر موارد نقض اعتماد عمومی هستند؛ همچنین تلاش‌های بازرسی موفق نیز ممکن است اثر بازدارندگی داشته باشد.

بینش؛ حساب‌رسان با ارزیابی این که کدام‌یک از برنامه‌ها و خط‌مشی‌ها فعال و کدام یک غیرفعال هستند، با به اشتراک‌گذاری **بهروش‌ها^۲** و اطلاعات الگوبرداری و با جستجوی افقی در نهادهای بخش عمومی و کنکاش عمودی در میان سطوح بخش عمومی برای یافتن فرصت‌هایی برای اقتباس، تطبیق یا مهندسی مجدد روش‌های مدیریت، به تصمیم‌گیران **بینش^۳** می‌دهند و به این ترتیب، به آنها کمک می‌کنند. حساب‌رسان کار خود را به‌صورت قاعده‌مند و بی‌طرفانه انجام می‌دهند تا درک و شناختی دقیق از عملیات فراهم و بر اساس شواهد نتیجه‌گیری کنند. بنابراین، حساب‌رسی‌ها ممکن است توصیف مبتنی بر بینش کامل از مشکلات، منابع، نقش‌ها و مسئولیت‌ها را فراهم کنند که این توصیف در ترکیب با درک **دلیل‌ریشه‌ای^۴**، مشکل و پیشنهاد‌های مفید ممکن است سودبران را ترغیب کند تا در راهکارهای حل مشکلات تجدیدنظر کنند. حساب‌رسی‌های متمرکز بر بینش، نقش مهمی در پاسخ به این پرسش فراگیر دارند: «آیا خط‌مشی، نتایج موردنظر را در برداشته است؟». همزمان با وظیفه پاسخگویی، حساب‌رسی‌ها به بهبود عملیات بخش عمومی کمک می‌کنند.

آینده‌نگری؛ حساب‌رسان همچنین با شناسایی روندها و جلب توجه به چالش‌های نوپدید تا قبل از تبدیل شدن آنها به بحران، به سازمان‌های خود در نگاه به آینده کمک می‌کنند. فعالیت حساب‌رسی ممکن است چالش‌های آینده مانند چالش‌های ناشی از روندهای جمعیتی، شرایط اقتصادی یا تهدیدات امنیتی در حال تغییر را برجسته، و ریسک‌ها و فرصت‌های حاصل از روند روبه‌رشد سریع علم و فناوری، پیچیدگی‌های جامعه مدرن، رویدادهای بین‌المللی و تغییرات در ماهیت اقتصاد را شناسایی کند. روش حساب‌رسی معمول - حساب‌رسی مبتنی بر ریسک - تمرکز حساب‌رسی را به سوی چارچوب کلی مدیریت ریسک سازمان سوق می‌دهد، که این ممکن است به شناسایی و جلوگیری از بروز ریسک‌های ناپذیرفتنی، کمک کند. از طریق حساب‌رسی مبتنی بر ریسک، فعالیت حساب‌رسی اطلاعاتی مفید و مربوط را برای سازمان فراهم می‌کند تا ریسک‌های حساب‌رسی را مدیریت کند. حساب‌رسی‌های با تمرکز بر آینده‌نگری، پاسخ به این پرسش را تسهیل می‌کنند: «کدام اصلاحات یا اجرای خط‌مشی، پاسخگوی نیاز یا ریسک آینده است؟». زمانی که حساب‌رسان بخش عمومی بر روندها تمرکز کنند و نگاه روبه‌آینده داشته باشند، از تصمیم‌گیری پشتیبانی می‌کنند. حساب‌رسان، همچنین در کمک به مدیران در شناخت و ارزیابی

ریسک‌ها نقش اصلی دارند. حسابرسان به‌واسطه این نقش‌ها، از ارزش‌های عمومی صیانت می‌کنند. حسابرسان بخش عمومی با ارائه خدمات در زمینه نظارت، بینش و آینده‌نگری این اطمینان را می‌دهند که مدیران و مقامات درحالی که کارهای خاص خود را با بهره‌گیری از بالاترین استانداردهای درستکاری انجام می‌دهند، کسب‌وکار بخش عمومی را نیز به‌صورت شفاف، عادلانه و در کمال امانتداری و با انصاف و درستکاری انجام می‌دهند. حسابرسان نه‌تنها باید استفاده‌نادرست احتمالی از قدرت را ارزیابی کنند، بلکه باید از قدرت و اختیارات خود در یک سازمان آگاه باشند.

حسابرسان می‌توانند به‌عنوان عامل کنترل استفاده‌نادرست از قدرت عمل کنند. حسابرسان بخش عمومی، خواه توسط قانون‌گذار منصوب شده باشند خواه مجری یا منتخب رأی‌دهندگان باشند، باید از آمادگی لازم جهت شناسایی و گزارشگری در خصوص وجود فساد، استفاده‌نادرست از اختیارات، رعایت‌نشدن انصاف، اجراشدن فرایند مقتضی در اعمال سیاست دولت، یا فعالیت نظارتی نادرست، برخوردار باشند. زیرا، این گزارشگری ممکن است منافع اشخاص قدرتمند یا ریشه‌دار را به‌چالش بکشد. حسابرسان نیازمند مقداری امنیت شغلی هستند تا بتوانند گزارش مستقل ارائه کنند.

نقش حسابرس بخش عمومی ارائه اطلاعات بی‌طرفانه و درست از مصرف و نتایج منابع عمومی است. حسابرسان باید بتوانند کار خود و ارائه گزارش آن را، بدون هرگونه دخالتی، انجام دهند. مداخله در کار حسابرس در صورتی ممکن است رخ دهد که واحد مورد حسابرسی، دسترس به سوابق یا کارکنان را محدود کند، بودجه یا تعیین کارمند برای کارهای حسابرسی را کنترل کند، یا از اختیارات لازم برای نپذیرفتن یا اصلاح‌نکردن گزارش‌های حسابرسی برخوردار باشد.

راهبری بخش عمومی

برای اصطلاح «راهبری بخش عمومی» هیچ تعریف توافق‌شده جهانی وجود ندارد. به‌نظر می‌رسد که مفهوم این اصطلاح به‌طور درخور توجهی در بین حوزه‌های قضایی متفاوت است. در ادامه، به برخی از تعریف‌های ارائه‌شده از راهبری بخش عمومی اشاره می‌شود.

طبق چارچوب بین‌المللی راهبری خوب در بخش عمومی^۵ راهبری شامل تمهیداتی (از جمله تمهیدات سیاسی، اقتصادی، اجتماعی، زیست‌محیطی، ساختارها و فرایندهای اداری، قانونی و ...) است برای اطمینان از این‌که نتایج موردنظر برای سودبران، تعریف شده و به‌دست می‌آید (IFAC and CIPFA, 2014).

راهبری شرکتی عبارت است از «راهی که در آن یک سازمان (عمومی یا خصوصی) زیر هدایت و کنترل، با هدف دستیابی به عملکرد/انجام‌وظایف به‌گونه‌ای موفق، و ایجاد ارزش افزوده و همچنین استفاده از منابع مالی، انسانی، مواداولیه و منابع اطلاعاتی به‌طور موثر، طی می‌کند درحالی‌که به حقوق و تعهدات تمام طرفین درگیر (سهامداران/ سرمایه‌گذاران، هیئت‌مدیره، مدیران، کارکنان، دولت، تأمین‌کنندگان، مشتریان و دیگر افراد با منافع مستقیم) احترام گذاشته می‌شود» (Matei, et al. 2015).

راهبری به‌عنوان ترکیبی از ساختارها و فرایندهایی که هیئت‌مدیره برای اطلاع‌رسانی، هدایت، مدیریت، و پایش فعالیت‌های سازمان به‌منظور دستیابی به اهداف آن اجرا می‌کند، تعریف شده است. در بخش عمومی، منظور از راهبری، روش‌هایی است که توسط آن اهداف ایجاد و انجام می‌شوند. هم‌چنین، شامل فعالیت‌هایی است که اعتبار واحد بخش عمومی را تضمین، ارائه خدمات عادلانه را برقرار، رفتار مناسب مقامات دولتی را تضمین، و خطر فساد عمومی را کاهش می‌دهد (IIA, 2013).

رئیس فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) معتقد است: «سطح پایین اعتماد عمومی، ثبات اقتصادی و سیاسی را تهدید می‌کند و دولتمردان و رهبران کسب‌وکارهای تجاری باید با یکدیگر همکاری کنند تا راهبری خوب را تقویت کنند و سیاست‌های عمومی موثری را برای جلب اعتماد موسسه‌های پشتیبانی‌کننده از اقتصاد جهانی به‌کارگیرند.»

(IFAC, 2018)

حسابرسان بخش عمومی نقش مهمی در راهبری موثر بخش عمومی ایفا می‌کنند. واژه راهبری، به چگونگی ایجاد و پیاده‌سازی تصمیمات سازمان اشاره دارد؛ «فرایندهایی که به‌وسیله آن سازمان‌ها هدایت کنترل شده و مسئولیت می‌پذیرند». به دلیل این‌که ساختار واحدهای بخش عمومی، با مأموریت‌ها و حوزه‌های قضایی مختلف و به احتمال همپوشان، در سراسر جهان باهم متفاوت است، هیچ مدل راهبری واحدی را نمی‌توان برای تمام آن‌ها به‌کار برد. با این حال، اصول راهبری خاصی در سراسر بخش عمومی رایج است. اصول مشترک راهبری شرکتی شامل خط‌مشی‌ها، فرایندها و ساختارهای مورد استفاده سازمان، برای هدایت و کنترل فعالیت‌هایش، رسیدن به اهدافش، و به لحاظ اخلاقی محافظت‌کردن از منافع گروه‌های مختلف سودبر است.

در ادامه، اصول اساسی راهبری (مشترک و حیاتی) در شرایط مربوط به بخش عمومی تشریح شده است.

اصول راهبری مشترک

تعیین مسیر؛ راهبری خوب، خط‌مشی‌هایی را برای هدایت اقدام سازمان برقرار می‌کند. در بخش عمومی، خط‌مشی ممکن است از طریق اهداف گسترده ملی، برنامه‌های استراتژیک، اهداف عملکردی، راهنمایی‌های قانونی، سازمان‌های نظارتی تعیین شده، یا کمیته‌های نظارتی قانونی هدایت شود. به‌طور کلی، خط‌مشی‌های واحد بخش عمومی یا دست‌کم اولویت‌های آن را می‌توان در برنامه استراتژیک، برنامه عملیاتی، یا بودجه که منابع محدود را به فعالیت‌های خاصی تخصیص می‌دهد، یافت. **نهادینه‌کردن اخلاق؛** راهبری خوب، بیان واضح ارزش‌های اخلاقی، اهداف و استراتژی‌ها، ساختار بالابده‌پایین مناسب، و کنترل‌های داخلی را شامل می‌شود. راهبری، باید خط‌مشی‌ها و رویه‌ها را جهت ترغیب کارکنان و رفتار مقامات دولتی که با آیین اخلاقی و ارزش‌های سازمان بخش عمومی سازگار است، هم‌راستا کند. یک عنصر مهم در دستیابی به رفتاری که با آیین اخلاقی خوب سازگار است، تعیین و اعمال خطوط واضح برای پاسخگویی و ایجاد احساس مسئولیت در افراد برای انجام کار درست است.

نتایج نظارت؛ راهبری خوب، نیازمند نظارت مستمر است تا اطمینان حاصل شود که خط‌مشی‌ها به‌شکل موردنظر پیاده‌سازی شده است، استراتژی‌ها محقق شده، و عملکرد کلی واحد بخش عمومی درحالی که با خط‌مشی‌ها، قوانین و مقررات مطابقت داشته، انتظارات را برآورده کرده است.

گزارشگری پاسخگویی؛ به دلیل این‌که واحدهای بخش عمومی به‌عنوان «نماینده» عمل می‌کنند و از منابع و اختیارات برای دستیابی به اهداف تعیین شده استفاده می‌کنند، باید نسبت به نحوه استفاده از منابع و نتایج به‌دست‌آمده پاسخگو باشند. بر این اساس، راهبری خوب نیازمند گزارشگری مالی و عملکردی منظم است که صحت آن توسط یک حسابرس مستقل تأیید شده باشد.

اصلاح مسیر؛ زمانی که اهداف عملکرد مالی یا عملیاتی سازمان محقق نشده باشد، یا مشکلاتی در عملیات یا استفاده از منابع مالی شناسایی شود، یک سیستم راهبری خوب دلیل ریشه‌ای مشکلات را شناسایی، اقدام اصلاحی لازم را تعیین کرده، و موثر

اجرا شدن آن اقدام را پیگیری می‌کند. یافته‌ها و پیشنهادهای حسابرسان دروندادی مهم برای راهبری خوب است که ممکن است سازمان را بی‌درنگ و به‌شکل مناسب به‌سوی اصلاح نقاط ضعف و کاستی‌ها، هدایت کند.

اصول راهبری حیاتی برای بخش عمومی

اصول راهبری یگانه، از ماهیت یگانه بخش عمومی به‌وجود می‌آید. به‌عنوان مثال، اهمیت نیروهای سیاسی، ماهیت غیرانتفاعی، و هدف نهایی خدمت عمومی، در بسیاری از فعالیت‌های بخش عمومی ویژه بخش عمومی است. به‌طور همزمان، واحدهای بخش عمومی قدرت ایجاد اجبار (مانند پلیس، وضع مالیات و مقررات‌گذاری) بر شهروندان و واحدهای اقتصادی را دارند، و بنابراین آنها باید محافظت‌هایی جهت حصول اطمینان از رعایت انصاف و پاسخگویی در استفاده از قدرت و در ارائه خدمات مورد انتظار، وضع کنند. این‌گونه محافظت‌ها، برای نظام‌های سیاسی که در آنها شهروندان به واحدهای بخش عمومی قدرت می‌دهند، اساسی است. به‌طور کلی، هر شکلی از واحد بخش عمومی ممکن است از معیارهای پاسخگویی بهره‌مند شود که موجب حصول اطمینان نسبت به استفاده مقامات از منابع و اختیارات خود در راستای اهداف و مقاصد مجاز شود. علاوه‌براین، راهبری عمومی خوب، نیازمند اعمال منصفانه و بی‌طرفانه قوانین و مقررات است. نبود ساختارهای راهبری خوب و فقدان پایبندی به اصول اساسی راهبری، خطر فساد عمومی، که به‌عنوان استفاده‌نا درست از قدرت و واگذار شده برای منافع شخصی تعریف شده است، را افزایش می‌دهد.

بنابراین، علاوه بر اصول اساسی راهبری مشترک که در بخش قبل تشریح شد، تقویت اصول پاسخگویی، شفافیت، درستکاری و انصاف در بخش عمومی ضروری است، که در ادامه تشریح شده است.

پاسخگویی؛ «پاسخگویی فرایندی است که در آن واحدهای بخش عمومی و افرادی که در این واحدها هستند، در برابر تصمیمات و اقدام خود، از جمله مباشرت منابع مالی عمومی و تمام جنبه‌های عملکردی، مسئول بوده و خود را در معرض بررسی دقیق برون‌سازمانی قرار می‌دهند». در صورتی امکان تحقق پاسخگویی وجود دارد که تمام گروه‌ها درکی روشن از مسئولیت‌ها داشته و نقش‌های واضحی را در یک ساختار قوی تعریف کرده باشند. «درواقع، پاسخگویی تعهدی است به‌منظور جوابگوبودن در برابر مسئولیت واگذار شده» (IFAC, 2001). پاسخگویی همچنین به‌معنی اعمال تنبیهات یا مجازات برای افرادی است که منابع را برای اهدافی به‌غیر از اهداف موردنظر به‌کار برده‌اند.

شفافیت؛ اصل شفافیت مربوط به میزان انعطاف‌پذیر بودن واحد بخش عمومی نسبت به اجزای تشکیل‌دهنده آن است. در فرهنگ لغت لاروس اصل شفافیت این‌گونه تعریف شده است: «قابلیت دسترس تمام‌عیار به اطلاعات، در زمینه‌هایی که موثر بر نظرهای عمومی است». راهبری خوب، شامل آشکارسازی مناسب اطلاعات اصلی برای سودبران است تا آنها واقعیت‌های مرتبط با عملیات و عملکرد واحد بخش عمومی را در اختیار داشته باشند، که برای داشتن درک روشن از انگیزه‌ها و دستیابی به نتیجه‌گیری‌های درست راجع به تأثیر اقدام آن واحد ضروری است. براین اساس، تصمیم‌ها، اقدام و معاملات بخش عمومی باید به‌شکل باز انجام شود. شفافیت اطلاعات و اقدام بخش عمومی نقش مهمی در نظارت عمومی دارد.

حسابرسان می‌توانند ارتباطی مستقیم بین شفافیت و اعتبار واحد بخش عمومی فراهم کنند. قانون‌گذاران و عموم، برای حصول اطمینان از این‌که اقدام بخش عمومی اخلاقی و قانونی بوده و گزارشگری عملکرد و مالی به‌صورت صحیح منعکس‌کننده میزان واقعی عملیات است، به حسابرسی‌ها چشم دوخته‌اند.

درستکاری؛ اصل درستکاری، مقامات دولتی را دعوت می‌کند که همواره مطابق با اصول و ارزش‌های اخلاقی، انتظارات، خط‌مشی‌ها و پیامدهای حاصل شده از واحد بخش عمومی عمل کنند. اگر اقدام و اطلاعات عمومی معتبر و درخور اطمینان

نباشند، مشروعیت و توانایی راهبری بخش عمومی تضعیف شده و اعتماد عمومی نسبت به آن کاهش می‌یابد. هزینه‌های سیاسی، اجتماعی، اقتصادی و محیطی بر جامعه ممکن است بسیار گسترده باشد. عواقب نقض انتظارات بالاترین درستی، زمانی که اعتماد مردم به بخش عمومی، موسسه‌های آن و رهبری تضعیف شده باشد، ممکن است سریع و خردکننده باشد. **انصاف**؛ اصل انصاف مربوط به این مسئله است که مقامات بخش عمومی قدرتی که در اختیارشان قرار گرفته است را چقدر منصفانه به کار می‌برند. بخش عمومی، به عاملین خود مقامات بخش عمومی هم پول و هم قدرت اعطا می‌کند تا مسئولیت‌هایشان را پیش ببرند. باین حال، نگرانی راجع به استفاده نادرست از قدرت، اتلاف منابع و هر مسئله دیگر در ارتباط با فساد و مدیریت ضعیف که ممکن است تأثیر منفی بر تعهدات آن واحد و ارائه خدمات به شهروندان داشته باشد، وجود دارد.

راهبری خوب، پویا است و یک واحد بخش عمومی به‌عنوان یک مجموعه باید به‌طور مستمر به بهبود راهبری از طریق فرایندهای ارزیابی و بررسی متعهد شود. برای رسیدن به راهبری خوب در بخش عمومی، هم واحدهای راهبری شونده و هم افرادی که برای واحدها کار می‌کنند، باید سعی در دستیابی به اهداف سازمانی خود داشته باشند، و در عین این‌که، مطابق با الزامات قانونی و سیاست‌های دولتی عمل می‌کنند، از منافع شخصی و در صورت لزوم، منافع سازمانی اجتناب کنند. عمل به منافع عمومی منجر به توجه مقدماتی به مزایای جامعه می‌شود، که باید به نتایج مثبت برای استفاده‌کنندگان خدمات و دیگر سودبران منجر شود.

نقش حسابرسی در راهبری بخش عمومی

اگرچه، نتایج حسابرسی ممکن است بر اساس اهداف مشخص و بسته به نوع حسابرسی که انجام می‌شود متفاوت باشد. باوجود این، تمام حسابرسی‌های بخش عمومی چهار اصل مشترک دارند. اول، حسابرسی بخش عمومی، دسترس تمام استفاده‌کنندگان ممکن را به اطلاعات واقع بینانه (بی‌طرفانه)، مستقل و درخور اطمینان بر اساس شواهد کافی و مناسب مربوط به اشخاص دولتی را فراهم می‌کند. دوم، پاسخگویی و شفافیت را گسترش می‌دهد، و ترویج بهبود مستمر و اطمینان پایدار در استفاده مناسب از وجوه و دارایی‌های عمومی و عملکرد اداره عمومی، را تشویق می‌کند. سوم، اثربخشی حسابرسی در بخش عمومی را در چارچوب قانون تقویت می‌کند. و در نهایت، اصل چهارم، انگیزه برای تغییر با ارائه آگاهی، تجزیه و تحلیل جامع، و توصیه‌های خوب برای بهبود ایجاد می‌کند (ISSAI 100, 2013).

مطابق با تحقیق **گودسون و همکاران** (Goodson et al., 2012)، حسابرسی یک عامل اساسی در ایجاد دولت کارآمد است؛ زیرا نقش‌های حاکمیتی بینش، آینده‌نگری و نظارت را به‌عهده دارد که به آنها کشف و پیشگیری اضافه شده است. از آن‌جاکه موفقیت بخش دولتی در درجه اول از طریق ظرفیت آن برای ارائه خدمات به مردم و اجرای برنامه‌های آن به‌روش عادلانه اندازه‌گیری می‌شود، ضروری است که فعالیت‌های حسابرسی بخش عمومی علاوه بر ارزیابی میزان انطباق برنامه‌های مالی، به اندازه‌گیری کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی این فعالیت‌ها نیز بپردازد. برای حساب‌رسان، محافظت از ارزشهای اساسی بخش عمومی و خدمت موثر به شهروندان یک ضرورت است.

فساد در بخش عمومی

توجه روزافزون رسانه‌ها به فساد، در طول دوده گذشته، نشان می‌دهد کشورهای در حال توسعه به‌طور خاص در مرحله

آسیب‌پذیری هستند. شاخص ادراک فساد (CPI) نشان می‌دهد کشورهای در حال توسعه نیازمند سازوکار موثر برای مبارزه با فساد می‌باشند. در حقیقت، بیش از ۶۶ درصد از کشورها، از جمله بخش بزرگی از کشورهای گروه بیست (G 20)، آسیب فساد را تجربه کرده‌اند.

با توجه به رخداد جریانهای نادرست اتفاق افتاده در کشور و پرونده‌های قضایی تشکیل شده در این خصوص و شاخص ادراک فساد اعلام شده از سوی سازمان بین‌المللی شفافیت برای سال ۲۰۱۸، ایران در بین ۱۸۰ کشور (با کسب ۲۸ امتیاز از ۱۰۰ امتیاز) در رتبه ۱۳۸ قرار دارد، که در میان کشورهای خاورمیانه پس از امارات متحده عربی (رتبه ۲۳)، قطر (رتبه ۳۳)، عربستان سعودی (رتبه ۵۸)، اردن (رتبه ۵۸)، عمان (رتبه ۵۳)، کویت (رتبه ۷۸)، بحرین (رتبه ۹۹) و همچنین، پس از کشورهای ترکیه (رتبه ۷۸)، ژاپن (رتبه ۱۸)، کره جنوبی (رتبه ۴۵)، چین (رتبه ۸۷)، هند (رتبه ۷۸) پاکستان (رتبه ۱۱۷)، قرار دارد (CPI, 2018). موارد یادشده نشان دهنده این موضوع است که تقویت راهبری بخش عمومی، و از جمله حسابرسی بخش عمومی بسیار ضروری است. موضوع در خور توجه و با اهمیت این است که فساد یک پدیده جدید اجتماعی نیست؛ سازمان ملل متحد فساد را یکی از مهمترین مسائل جهانی و مبارزه با فساد را به عنوان یکی از اهداف هفده‌گانه توسعه پایدار خود می‌داند. این ضرورت به دلیل آثار مخرب فساد است که چالش‌هایی را برای توسعه کشور به وجود می‌آورد، هزینه‌های عمومی و بازار سرمایه را تحریف می‌کند، رشد اقتصادی را کاهش می‌دهد، حاکمیت قانون و دموکراسی را تضعیف می‌کند، و کیفیت زندگی را پایین می‌آورد (Enste et al., 2017; UN, 2004). طبق گزارش بانک جهانی (UN, 1997)، ریشه‌های فساد در نهادهای سیاسی و بوروکراتیک بوده و تأثیر آن بر توسعه بر اساس وضعیت داخلی کشورها متفاوت است. در حالی که آثار منفی فساد در کشورهای توسعه یافته نیز یافت می‌شود، لیکن در کشورهای در حال توسعه آثار آن شدیدتر احساس می‌شود (UN, 2004; Rady, 2016; Enste et al., 2017). و نگرانی زیادی در مورد چگونگی حل تهدید این معضل در کشورهای در حال توسعه وجود دارد (Othman et al., 2014). در دهه‌های اخیر تعدادی از نهادهای بزرگ نظارتی به صورت مستمر در مبارزه با فساد مشارکت داشته‌اند (Everett et al., 2007). این روند را می‌توان از طریق کنوانسیون بین‌المللی علیه فساد که در تاریخ ۳۱ اکتبر ۲۰۰۳ برگزار شد، مشاهده کرد (TI, 2005; UN, 2004).

در اواخر سال ۱۹۵۳، علاقه‌های بین‌المللی در مبارزه با فساد و بهبود پاسخگویی در بخش دولتی منجر به ایجاد نهاد مهم، سازمان بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی شد. این سازمان دارای ۱۹۰ عضو موظف است و به عنوان یک سازمان اصلی فعالیت می‌کند که به امور حسابرسی موسسه‌های دولتی می‌پردازد. در طول چندین دهه، این نهاد، چارچوبی صحیح برای حسابرسی دولتی را فراهم کرده است، تبادل اطلاعات به سهولت صورت گرفته، و انجام حسابرسی‌های موثر بر اساس ظرفیت حرفه بهبود یافته، و در میان اعضای موسسه‌های عالی حسابرسی (SAIs) در کشورهای مربوط ارتقا یافته است (INTO-SAI, 2015).

اگرچه فساد مدت زمان طولانی است که وجود دارد (Othman et al., 2014; Klitgaard, 1988)، لیکن به یک مسئله جهانی تبدیل شده که در سراسر مرزها گسترش یافته است و از تبعات آن فقر اجتماعی، اقتصادی و سیاسی است. فساد، یک مسئله جهانی است که علاوه بر تضعیف حاکمیت قانون و دموکراسی، تحریف بازارها و کاهش کیفیت زندگی را به دنبال دارد (UN, 2004). بین فساد و رشد و توسعه یک رابطه معکوس وجود دارد (Atuilik, 2013; Lambsdorff, 2005; Mauro, 1998; Papaconstantinou et al., 2013; Rady, 2016; Tanzi et al., 1998). همچنین فساد، به واسطه هزینه‌های



بالای ورود و نبود اطمینان عملیات در یک محیط فاسد، باعث کاهش سرمایه‌گذاری داخلی و خارجی می‌شود (Ahmadi et al., 2000; Mauro, 1998; Myint, 2000). نشان دادند اگرچه دموکراسی در کشورهای ثروتمند ممکن است منجر به کاهش فساد شود، لیکن در کشورهای فقیر، منجر به افزایش فساد در نتیجه تفاوت در میزان درآمد می‌شود. فساد همچنین منجر به سطح پایین‌تر اعتماد عمومی به نهادهای دولتی دموکراتیک، تهدید مشروعیت دولت (Nwabuzor, 2005)، و منجر به بی‌ثباتی سیاسی می‌شود (Lambsdorff, 2005).

گونو و همکاران (Gounev et al., 2012)، بیان می‌کنند که سطح بالای فساد منجر به کیفیت پایین سیستم‌های اداری شده و باعث گسترش بی‌ثباتی و اخذ رشوه در ارائه خدمات عمومی می‌شود، استخدام در موسسه‌های خدمات دولتی می‌تواند از بین افراد بی‌کفایت و صرفاً براساس اخذ رشوه، بدون در نظر گرفتن کارایی و ظرفیت یا صلاحیت فرد مستخدم، صورت گیرد. فساد همچنین، ممکن است بودجه‌های دولتی را با توجه به تولید درآمد و هزینه‌ها تحریف کند. به‌عنوان مثال، بر مجموعه هزینه‌های گمرکی، مالیات، هزینه‌ها و هزینه‌های خدمات عمومی تأثیر گذارد (Myint, 2000). فساد ممکن است فریبکارانه باشد، به‌عنوان مثال به بهانه حفاظت از امنیت ملی، اقدام به خرید سلاح بیشتر از حد نیاز شود (Shleifer et al., 1993; Myint, 2000)، و جذب بودجه کافی در سرمایه‌گذاری‌های زیربنایی کنار گذاشته شود و به تولید با کیفیت پایین‌تر منجر شود (Tanzi et al., 1998; Everett et al., 2007). مسئولین ترجیح می‌دهند صرف هزینه برای پروژه‌های زیربنایی مانند بهداشت و یا آموزش را حذف کنند، زیرا آنها می‌دانند که فرصت‌های کمتری برای اختلاس در پروژه‌های توسعه روستایی، کتاب‌های درسی، پرداخت حقوق معلمان، آموزش و توسعه و مراقبت‌های بهداشتی پیشگیرانه وجود دارد (Ahmadi et al., 1993; Myint, 2000; Shleifer et al., 2011). به‌نظر می‌رسد که حسابرسی باکیفیت در بخش عمومی، بر فساد ملی تأثیر منفی داشته باشد (Dipietro, 2011; Ionescu, 2014).

حسابرسی بخش عمومی و فساد

اگر چه شواهد نشان می‌دهد که حسابرسی بخش عمومی به مبارزه با فساد کمک می‌کند، هنوز فاصله زیادی نسبت به شناخت این زمینه، به‌ویژه نقش عملکردی حسابرسی بخش عمومی در کشف و بازدارندگی فساد در کشورهای در حال توسعه، وجود دارد.

تجربیات نشان می‌دهد که حسابرسی خوب بخش عمومی تأثیر در خور توجهی در سطح فساد داخلی دارد (Gustavson et al., 2016). از آن‌جاکه حسابرسی یک سنگ‌بنا و یک عامل ضروری مبارزه با فساد است، مردم انتظار دارند که حساب‌برسان نقش موثری در کاهش، اگر نه ریشه‌کن کردن، فساد داشته باشند (Khan, 2006; Otalor et al., 2013). این انتظار از آن‌جا نشأت می‌گیرد که اطلاعات حسابرسی شده به‌طور منطقی صحیح، کامل و غیرجانبدارانه است. حسابرسی جزو مهمی از پاسخگویی است، چراکه به اطلاعات مالی حسابرسی شده اعتبار قانونی می‌بخشد (Power, 1997). از این رو، حرفه حسابرسی به سازمان‌ها در بخش عمومی کمک می‌کند تا به پاسخگویی و درستکاری، بهبود عملیات و ایجاد اطمینان در میان شهروندان دست یابند. یکی از نقش‌های حسابرسی در بخش عمومی این است که به‌عنوان بدنه نظارتی واحدهای بخش عمومی عمل می‌کند، به‌ویژه با توجه به وجوه عمومی، به پیشگیری و کشف فساد عمومی خدمت می‌کند (Goodson et al., 2012). لیکن در خصوص تأثیر حسابرسی

بخش عمومی بر فساد، سوابق کمی وجود دارد (Gustavson et al., 2016). علاوه بر این، بیشتر این مطالعات محدود نیز در خصوص این که چرا فساد در برخی از کشورهای در حال توسعه که در زمینه حسابرسی بخش عمومی صاحب نظر هستند، همچنان در حال افزایش است، توضیحی ارائه نمی دهند. در حال حاضر مشخص شده است که حسابرسی یک عامل ضروری در مبارزه با فساد است (Khan, 2006; Otalor et al., 2013). خان (Khan, 2006) ادعا می کند حسابرسی نقش مهمی در مبارزه با فساد در بخش عمومی ایفا می کند و حسابرسان و کارکنان حسابرسی به طور کلی عناصر مهمی در کاهش تقلب و فساد هستند (Borge, 1999; Everett, et al., 2007). این نیز با این فرضیه مطابقت دارد که حسابرسی با کیفیت در بخش دولتی به نظر می رسد بر فساد ملی تأثیر منفی داشته باشد (Dipietro, 2011). به صورت مشابه، یونسو (Ionescu, 2014) بیان می کند دولت باید حسابرسی را به عنوان یک طرح تخصصی که ممکن است برای تشخیص، کنترل و مهار تقلب استفاده شود، طراحی کند. چنین طرح هایی باید به حسابرسان دولتی برای تشخیص اقدام فاسد کمک کنند تا از زیانهای جدی ممکن اقتصادی کاسته شود.

بسیاری از تجربیات نشان می دهد که حسابرسی نقش مهمی در مبارزه با فساد در بخش عمومی دارد (Borge, 1999; Khan, 2006). تارا و همکاران (Tara et al., 2016) دریافتند که موسسه های عالی حسابرسی کارایی نهادهای دولتی را افزایش داده و وجود فساد را کاهش می دهند. در یک مطالعه دیگر، تارا و همکاران (Tara et al., 2016) نشان دادند زمانی که موسسه های عالی حسابرسی کار خود را گسترش می دهند، به کاهش فساد منجر می شود. اینسکو (Ionescu, 2014)، معتقد است که با استفاده از حسابرسی صحیح در طرح کنترل ها و موازنه و کشف تقلب، حسابرسان دولتی باید مراحل ایجاد فساد را شناسایی کنند. همچنین، لیو و لین (Liu and Lin, 2012) از داده های میزگرد در تجزیه و تحلیل خود برای نشان دادن میزان تخلفاتی که در پرونده های دولتی با حسابرسی کشف شده است، استفاده کرده و ثابت می کنند که میزان تخلفات به طور معنادار و مستقیم با سطح فساد مرتبط است. این، بدان معنا است که وجود موارد زیاد فساد اداری در دولت، احتمال وجود نارسایی در موسسه های حسابرسی محلی را افزایش می دهد. این یافته ها نشان می دهد که حسابرسی در بخش دولتی نقش مهمی در کشف فساد دارد. اتالر و همکاران (Otalor et al., 2013)، همچنین بیان می کنند که حسابرسی

در بخش عمومی یکی از سازوکارهای مبارزه با فساد است و نقش آن در کاهش و حذف فساد بسیار موثر است. بنابراین حسابرسان باید در مقابله با فساد داخلی و بین المللی ایفای نقش کنند (Kassem et al., 2016; Everett et al., 2007).

آلبرشت و همکاران (Albrecht et al., 2012) نشان می دهند که فرصت های انجام تقلب باید حذف شود و این پیشنهاد را می توان به عنوان اقدام پیشگیرانه فساد در بخش دولتی مطرح ساخت. چنین فرصت هایی را می توان از طریق استقرار کنترل های داخلی درست، کاهش تقلب در بین اعضای نهادهای عمومی و کارمندان دولت و

“فساد بیشتر احتمال دارد رشد کند جایی که پایه های دموکراتیک ضعیف است. و همان طور که در بسیاری از کشورها شاهد بودیم، جایی که سیاستمداران غیردموکراتیک و پوپولیستی می توانند از آن به نفع خود استفاده کنند.”
رییس سازمان شفافیت بین المللی

اطلاع رسانی روشن به فروشندگان و سایر پیمانکاران درباره سیاست های دولت در مورد تقلب حذف کرد. کارکنان ممکن است از طریق سیستم های هشدار مستقر شده در سازمان، نظارت شوند و در صورت تخلف مجازات شوند. خان (Khan, 2006) نشان می دهد که پیاده سازی حسابرسی عملکرد نیز با ایجاد وضعیت بازدارندگی از این اقدام، ممکن است به کاهش فساد کمک کند. بنابراین حسابرسی عملکرد ممکن است ابزاری مهم و قدرتمند برای جلوگیری از فساد باشد (Otalor et al., 2013).

خان (Khan, 2006)، استدلال می‌کند که اگر چه حساب‌برسان می‌توانند مشخص کنند فرصت‌های موجود برای فساد کجاست، لیکن آنها نمی‌توانند در کشف فساد نقش داشته باشند، زیرا عاملان آن به‌طور معمول هر سابقه‌ای را در پرونده‌های رسمی پنهان می‌کنند. **آلبرشت و همکاران** (Albrecht et al., 2012)، بیان می‌کنند که در کشف تقلب، حساب‌برسان باید شاخص‌ها یا علائم تقلب (علائم هشدار) را بررسی و مشخص کنند که آیا این علائم ناشی از تقلب واقعی است یا از عوامل دیگر ایجاد شده است. با این حال، متأسفانه اغلب نشانه‌های تقلب مورد بی‌توجهی قرار می‌گیرند، در حالی که این عوامل مشخص شده باید به‌شدت پیگیری شوند. مهم است که بگوییم که اگر علائم تقلب‌ها از قبل مورد بررسی قرار گیرند، بسیاری از تقلب‌ها قبل از ایجاد کشف می‌شوند. این شاخص‌ها یا علائم هشدار تقلب ممکن است در قالب تحریف‌های حسابداری، ضعف‌های کنترل داخلی، نامتعارف بودن تجزیه و تحلیل‌ها، شیوه‌های عمل عجیب، رفتار غیرمعمول و نکات خاص و شکایات باشد (Assakaf, 2018).

نتیجه‌گیری

حساب‌بررسی بخش عمومی کلید راهبری عمومی خوب است، در نتیجه حفظ منابع مناسب برای مدت زمان مناسب با اختیار گسترده برای آن، جهت دستیابی به اهداف راهبری سازمان، حیاتی خواهد بود. حکم فعالیت حساب‌بررسی بخش عمومی باید به حد کافی گسترده باشد تا این واحد بتواند به دامنه کاملی از فعالیت‌های واحد پاسخ دهد.

برای محافظت از منافع عمومی، هر یک از واحدهای بخش عمومی نیاز به فعالیت‌های حساب‌بررسی مستقلی دارند که از طریق به‌کارگیری خدمات حساب‌بررسی داخلی یا مستقل و ترکیب آن‌ها، محدوده‌ای از خدمات مشاوره یا اطمینان بخشی از گواهی‌دهی مالی تا عملکرد و کارایی عملیاتی را فراهم کنند. فعالیت‌های حساب‌بررسی بخش عمومی به استقلال سازمانی، اجبار (حکم) رسمی، دسترس نامحدود، منابع مالی کافی، رهبری شایسته، کارکنان بی‌طرف، کارکنان شایسته، پشتیبانی سودبران و استانداردهای حرفه‌ای حساب‌بررسی نیاز دارند. مقامات در تمام سطوح بخش عمومی باید با ایجاد وظایف حساب‌بررسی مستقل، که تمام مولفه‌های اصلی را برآورده می‌کند، از فعالیت‌های حساب‌بررسی موثر پشتیبانی کنند. حرفه حساب‌بررسی به سازمان‌های بخش عمومی کمک می‌کند تا به پاسخ‌گویی و درستکاری، بهبود عملیات و ایجاد اطمینان در میان شهروندان دست یابند.

فساد یک مسئله جهانی است که علاوه بر تضعیف حاکمیت قانون و دموکراسی، تحریف بازارها و کاهش کیفیت زندگی را به دنبال دارد و از تبعات آن فقر اجتماعی، اقتصادی و سیاسی است. بین فساد و رشد و توسعه یک رابطه معکوس وجود دارد؛ فساد باعث کاهش سرمایه‌گذاری داخلی و خارجی می‌شود. فساد همچنین منجر به سطح پایین‌تر اعتماد عمومی به نهادهای دولتی دموکراتیک، تهدید مشروعیت دولت، و منجر به بی‌ثباتی سیاسی می‌شود. حساب‌بررسی بخش عمومی یکی از سازوکارهای مبارزه با فساد است و نقش آن در کاهش و حذف فساد بسیار موثر است. بسیاری از تجربیات نشان می‌دهد که حساب‌بررسی نقش مهمی در مبارزه با فساد در بخش عمومی دارد، به‌ویژه این‌که حساب‌بررسی با کیفیت در بخش دولتی تأثیر در خور توجهی بر کاهش فساد ملی دارد.

در نهایت، حساب‌بررسی بخش عمومی با فراهم کردن پاسخ‌گویی و حفاظت از ارزش‌های اساسی واحد بخش عمومی، حصول اطمینان در مورد شفافیت و رعایت اصول انصاف، صداقت، عدالت و درستکاری در عملکرد مدیران و مقامات کسب‌وکارهای عمومی، راهبری عمومی را تقویت می‌کند و موجب کاهش فساد می‌شود.



پانوشتها:

- 1- Detection
- 2- Best Practices
- 3- Insight
- 4- Root Cause
- 5- CIPFA and IFAC, **The International Framework: Good Governance in the Public Sector**, www.cipfa.org and www.ifac.org., 2014

منابع:

• استاندارد ۳۱۰۰، اصول بنیادی حسابرسی بخش عمومی، دیوان محاسبات کشور

- Ahmadi, F., & Homauni, G., **The Role of Good Governance in Fighting Against Corruption and Financial Crimes**, Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business, 2011, 3(1), 115
- Albrecht, W.S., Albrecht, C.O., Albrecht, C.C., & Zimbelman, M.F., **Fraud Examination**, 2012, 4th ed., USA: Cengage Learning
- Assakaf, E. A., **Public Sector Auditing and Corruption: A Literature Review**, Asian Journal of Finance & Accounting, 2018, Vol. 10, No. 1, PP 226- 241
- Atuilik, W.A., **The Relationship Between the Adoption of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) by Governments and Perceived Levels of Corruption**, Capella University, 2013
- Borge, M., **The Role of Supreme Audit Institutions (SAIs) in Combating Corruption, In Public Sector Financial Transparency and Accountability**, The Emerging Global Architecture and Case Studies, 1999, pp 10-15
- CCAF, **Comprehensive Audit Reporting: Concepts, Issues, Practices**, Ottawa: Canadian Comprehensive Auditing Foundation, 1991, pp32
- Corruption Perceptions Index, <https://www.transparency.org/cpi2018>
- Dipietro, W.R., **The Corruption and the Quality of Auditing Standards**, Asian Economic and Financial Review, 2011, 1(3), 120-123
- Dwiputrianti, S., **Scope of Auditing on the Quality of Content in the Indonesian External Public Sector Auditing Reports**, International Review of Public Administration, 2011, 16(3), 133-149, <https://doi.org/10.1080/12294659.2011.10805211>
- Enste, D., & Heldman, C., **Causes and Consequences of Corruption An Overview of Empirical Results**, 2017
- Everett, J. S., Neu, D., & , Rahaman, A. S., **Accounting and the Global Fight Against Corruption**, Accounting, Organizations and Society, 2007, 32(6), 513-542 <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.07.002>
- Goodson, S. G., Mory, K. J., & Lapointe, J. R., **Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance**, 2012, (A.M. Hogan, B. Breier, G. Hollyman, & R. F. Chambers, Eds.) The Institute of Internal Auditors (2nd Edition), USA: Altamonte Springs, FL
- Gounev, P., Dzhekova, R., & Bezlov, T., **Study on Anti-corruption Measures in EU Border Control**, Retrieved, 2012, http://frontex.europa.eu/assets/Publications/Research/Study_on_anticorruption_measures_in_EU_border_control.pdf
- Gustavson, M., & Sundström, A., **Organizing the Audit Society: Does Good Auditing Generate Less Public Sector Corruption?**, 2016, Administration & Society, 1-25, <https://doi.org/10.1177/0095399716674306>
- Importance of Audit in Public Sector Organizations, 2019, <https://www.managementstudyguide.com>
- INTOSAI, About the INTOSAI, 2015, Retrieved September 29, 2005, from <http://www.intosai.org/about-us.html>
- Ionescu, L., **The Role of Government Auditing in Curbing Corruption**, 2014, Economics, Management, and Financial Markets, 9(3), 122-128
- ISSAI 100, **Fundamental Principles of Public-sector Auditing**, 2013, VIENNA, AUSTRIA, Retrieved from <http://www.issai.org/media/69909/issai-100-english.pdf>.
- Jetter, M., Agudelo, A. M., & Hassan, A. R., **The Effect of Democracy on Corruption: Income is Key**, World Development, 2015, 74, 286-

304 <https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2015.05.016>

- Kassem, R., & Higson, A. W., **External Auditors and Corporate Corruption: Implications for External Audit Regulators**, Current Issues in Auditing, 2016, 10(1), 1-10 <https://doi.org/10.2308/ciia-51391>
- Khan, M. A., **Role of Audit in Fighting Corruption, In Ethics, Integrity, and Accountability, In the Public Sector: Re-building Public Trust in Government through the Implementation of the UN Convention against Corruption**, Russia: Ad Hoc Group Meeting On, 2006
- Klitgaard, R., **Controlling Corruption**, Univ of California Press, 1988
- Lambsdorff, J. G., **Consequences and Causes of Corruption: What Do We Know from a Cross-section of Countries?**, Passau, 2005, https://doi.org/10.1007/978-1-4615-4935-2_5
- Liu, J., & Lin, B., **Government Auditing and Corruption Control: Evidence from China's Provincial Panel Data**, China Journal of Accounting Research, 2012, 5(2), 163-186 <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2012.01.002>
- Matei, Ani, Drumasu, Ciprian, **Corporatate Governance and Public Sector Entities**, Procedia Economics and Finance, 26, pp495-504
- Mauro, P., **Corruption: Causes, Consequences, and Agenda for Further Research**, Finance and Development, 1998, 35(1), 11-14
- MCG, <https://www.managementstudyguide.com/importance-of-audit-in-public-sector-organizations.htm>, 2019
- Myint, U., **Corruption: Causes, Consequences and Cures**, Asia Pacific Development Journal, 2000, 7(2), 33-58
- Nwabuzor, A., **Corruption and Development: New Initiatives in Economic Openness and Strengthened Rule of Law**, Journal of Business Ethics, 2005, 59(1), 121-138 <https://doi.org/10.1007/s10551-005-3402-3>
- Otolor, J. I., & Eiya, O., **Combating Corruption in Nigeria : The Role of the Public Sector Auditor**, Research Journal of Finance and Accounting, 2013, 4(4), 122-132
- Othman, Z., Shafie, R., & Zakimi, F. A. H., **Corruption- Why Do They Do It ? In Procedia, Social and Behavioral Sciences**, 2014, (Vol. 164, pp. 248-257), Elsevier B.V <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.11.0>
- Papaconstantinou, P., Tsagkanos, A., & Siriopoulos, C., **How Bureaucracy and Corruption Affect Economic Growth and Convergence in the European Union- the Case of Greece**, Managerial Finance, 2013, 39(9), 837-847, <https://doi.org/10.1108/MF-12-2009-0143>
- Power, M., **The Audit Society: Rituals of Verification**, New York, USA: Oxford University Press, 1997
- Rady, T., **Corruption, Business, and Economic Development**, Journal of Organizational Culture, Communication and Conflict, 2016, 20(1), 45-56
- Supplemental Guidance: **The Role of Ausiting in Public Sector Governance**, 2012, Jan, 2nd Edition, The Institute of Internal Auditors
- Shleifer, A., & Vishny, R. W., **Corruption**, The Quarterly Journal of Economics, 1993, 108(3), 599-617, <https://doi.org/10.2307/2118402>
- Tara, I. G., Gherai, D. S., Droj, L., & Matica, D. E., **The Social Role of the Supreme Audit Institutions to Reduce Corruption in the European Union- Empirical Study**, Revista de Cercetare Si Interventie Sociala Interventie Sociala, 2016, 52, 217-240
- Tanzi, V., & Davoodi, H., **Corruption, Public Investment, and Growth**, In H. Shibata & T. Ihori (Eds.), The Welfare State, Public Investment and Growth, 1998, pp. 41-60, Springer Japan, https://doi.org/10.1007/978-4-431-67939-4_4
- The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA) and the International Federation of Accountants ® (IFAC®), **The International Framework: Good Governance in the Public Sector**, The full Framework is available on the CIPFA and IFAC websites, 2014, www.cipfa.org and www.ifac.org.
- www.ifac.org 2018/ November /19.

