

Cite the article: Bekhradi Nasab, V. (2025). A Comprehensive System of Internal Control and Khlyfhalh Philosophy on Earth to Detect and Prevent the Phenomenon of Fraud through Forensic Accounting Approach Phenomenological Studies. *Journal of Accounting, Auditing and Finance in islamic enviroments*, 2(5), 29.59.

A Comprehensive System of Internal Control and Khlyfhalh Philosophy on Earth to Detect and Prevent the Phenomenon of Fraud through Forensic Accounting Approach Phenomenological Studies

Vahid Bekhradi Nasab¹

1. Department of Accounting, Najafabad Branch, Islamic Azad University, Najafabad, Iran (Corresponding Author) (vahid.bekhradinasad@gmail.com)

ABSTRACT

Received: 03/01/2023 - Accepted: 02/06/2024

The aim of this study was to explore the underlying cause of the presentation of incorrect financial statements, review and analysis of the internal control function and its role in relation to the prevention and detection of the fraud. In this study, because of the admission of the companies under study about the frauds occurred in recent years, the names and identities of the companies and interviewees have remained anonymous. Accordingly, a interpretive phenomenological approach along with its interpretive pattern is used. Hence, this study is qualitative research in type. The study was conducted using field interviews in the companies listed in the Tehran Stock Exchange. This study was conducted in 2022 and the results indicate that, according to the Khlyfhalh on earth belief, things smacks of Mercy takes, as well as to strengthen the internal control institution. Due to this, the foundations of the philosophy of caliphs of Allah on earth in order to combat fraud through forensic accounting concept based on the Quran and the prophetic tradition, consensus, analogy and common law. conducted in 2022 and the results indicate that, according to the caliphs of Allah on earth, our activities has the trace of God mercy, which fosters the internal control of institutions admitted in Stock Exchange. Hence, the foundations of the philosophy of Khlyfhalh on Earth in order to combat fraud through forensic accounting appears to be a concept based on the Quran and the prophetic tradition, consensus, analogy and common law.

Keywords: Comprehensive System of Internal Control, Forensic Accounting, Fraud, Khlyfhalh on Earth.

استاد به مقاله: بخردی نسب، وحید. (۱۴۰۴). سیستم جامع کنترل داخلی و فلسفه خلیفه‌الله فی الارض برای تشخیص و جلوگیری از پدیدهٔ تقلب از طریق حسابداری قانونی با رویکرد مطالعات پدیدارشناختی. *حسابداری، حسابرسی و تأمین مالی در محیط‌های اسلامی*، ۲(۵)، ۵۹-۲۹.

سیستم جامع کنترل داخلی و فلسفه خلیفه‌الله فی الارض برای تشخیص و جلوگیری از پدیدهٔ تقلب از طریق حسابداری قانونی با رویکرد مطالعات پدیدارشناختی

وحید بخردی نسب^۱

۱. گروه حسابداری، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران. (نویسنده مسئول)
(vahid.bekhradinasab@gmail.com)

چکیده

هدف از پژوهش حاضر، کشف علت ارائه ناصحیح صورت‌های مالی، بررسی و تحلیل عملکرد واحد کنترل داخلی و نقش آن دربارهٔ جلوگیری و شناسایی امر تقلب است. در این پژوهش، به دلیل اقرار شرکت‌ها از تقلب‌های مالی صورت گرفته طی سال‌های اخیر، از افشای نام شرکت‌ها و منبع مصاحبه‌شونده خودداری شده است. بر این اساس، رویکرد پدیدارشناختی همراه با الگوی تفسیری به کار رفته است. از این رو، ماهیت پژوهش، کیفی است. مطالعهٔ صورت گرفته با استفاده از روش مصاحبهٔ میدانی در سطح شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، صورت گرفته است. این پژوهش در سال ۱۴۰۱ انجام شده و نتایج آن حاکی از آن است که با استناد به خلیفه‌الله فی الارض، کارها رنگ و بوی رحمانیت به خود می‌گیرد و به تقویت کنترل داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران منجر می‌شود. با توجه به این مهم، ساختن و پایه‌ریزی فلسفه خلیفه‌الله فی الارض در جهت مبارزه با تقلب و از طریق حسابداری قانونی، مفهومی است که بر اساس قرآن، سیرهٔ انبیا، اجماع، قیاس و عرف است.

کلیدواژه‌ها: سیستم جامع کنترل داخلی، حسابداری قانونی، تقلب، خلیفه‌الله فی الارض.

تاریخ دریافت مقاله: ۱۴۰۱/۱۰/۱۳ تاریخ پذیرش مقاله: ۱۴۰۳/۰۳/۱۳

مقدمه

در سال‌های اخیر، کشف تقلب در شرکت‌ها توجه روزافزونی را به خود جلب کرده است. بسیاری از تقلب‌ها در شرکت‌ها، تیر روزنامه‌ها شده و شرکت‌ها را به گرداب‌های مرگبار کشانده است. برخی مدیران شغل خود را از دست داده‌اند و بسیاری دیگر از مدیران اجرایی به محاکم قضایی رفته‌اند تا پاسخگوی اعمال خود در شرکت باشند (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۸۹). مطالب فراوانی که در زمینه رسوایی و اشتباه‌های حسابداری در شرکت‌ها بیان شده، نشان می‌دهد سازمان‌ها و دولت‌ها نیاز دارند تا گروه راهبری و نظارت خود نظیر کنترل‌های داخلی را بهبود دهند.

بالارفتن میزان تقلب‌ها در محیط و سؤال‌ها، مسئولیت پاسخگویی که از حسابرسان داخلی، حسابرسان مستقل و هیأت مدیره درخواست می‌شود، سبب افزایش تلاش سازمان‌ها برای شناخت تقلب شده است. حتی در میان فرهنگ‌هایی با سطح آگاهی بالا نیز سازمان‌ها ممکن است قربانی تقلب شوند و موجودیت‌شان به خطر بیفتد. از آنجاکه طرح‌های تقلب جرایمی پیوسته هستند و کشف عموم آن‌ها ممکن است ماه‌ها و گاه سال‌ها به طول انجامد، این امر اندازه‌گیری ضرر و زیان تقلب‌ها را مشکل می‌کند. بسیاری از تقلب‌ها به اطلاع عموم نمی‌رسند یا حتی کشف نمی‌شوند. این امر اندازه‌گیری زیان تقلب‌ها را نیز دشوارتر می‌کند. اما بخش کشف‌شده این زیان‌ها نیز از هنگفت بودن آن حکایت دارد؛ تا جایی که در سال‌های اخیر تقلب در شرکت‌ها، به هزینه‌های گزاف میلیونی منجر شده است. تنها در آمریکا و انگلستان میزان تقلب‌های گزارش شده به میلیاردها دلار می‌رسد، هرچند گفته می‌شود این گزارش‌ها شاید تنها ۱۰ درصد از کل تقلب‌ها را شامل شود. البته، زیان واقعی بیش از زیان مالی و پولی تقلب‌هاست و اثر آن باید در طول زمان و با در نظر گرفتن منافع دارایی‌هایی که دستخوش تقلب قرار گرفته و بر اعتبار و روابط با مشتریان، مدنظر قرار گیرد (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۰).

تقلب، از راه‌های مختلفی سازمان‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهد. این اثرها شامل اثرهای مالی، شهرت، مسائل روان‌شناختی و اجتماعی است. پژوهش‌های متعدد انجام شده،

زیان مالی ناشی از تقلب‌ها را با اهمیت ارزیابی می‌کنند. محاسبه دقیق زیان‌های ناشی از تقلب با توجه به افزایش آن‌ها در طول زمان و خسارت‌های ایجادشده به شهرت و روابط مشتریان، قابل اندازه‌گیری نیست. بر حسب شدت خسارت حاصل از تقلب، سازمان‌ها از اثرهای مالی رفتارهای متقلبانه، آسیب می‌بینند. از این‌رو، داشتن یک برنامه ضد تقلب که شامل برنامه‌های افزایش سطح آگاهی، پیشگیری و کشف تقلب و همچنین ارزیابی خطر تقلب - به نحوی که خطرهای تقلب در سطح سازمان را مشخص کند - اهمیت می‌یابد. شواهد گویای آن است که موضوع تقلب در شرکت‌ها، به‌ویژه هنگامی که مدیران و کارکنان ارشد شرکت‌ها مرتکب آن می‌شوند، مشکلی جدی است. این تقلب‌ها، معمولاً زمانی کشف می‌شوند که شرکت‌ها به‌طور غیرمنتظره دچار مشکلات حاد می‌شوند. در این مواقع، این پرسش مطرح می‌شود که «حسابرسان کجا بوده‌اند؟» بر این اساس، به دلیل افزایش اهمیت تأثیر تقلب و مصداق‌های آن - از جمله: فساد مالی، پولشویی و رشوه - بر اقتصاد جامعه و ناتوانی حسابرسان در کشف تقلب‌های با اهمیت که به‌تازگی آشکار شده است و با توجه به درخواست جامعه و برای جلوگیری از کاهش اعتبار حرفه و حفاظت از منافع عمومی، جامعه رهنمودهای عملی‌تر و ملموس‌تر و نظارت بیشتری را برای کنترل این مهم نیاز دارد. در این راستا، به‌موجب دستور عمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران که در تاریخ ۱۶ اردیبهشت سال ۱۳۹۱ به تصویب رسید، هیئت‌مدیره شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران مکلف شدند، نسبت به استقرار و به‌کارگیری کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش به‌منظور دستیابی به هدف‌های شرکت، اطمینان حاصل و نتایج آن را در گزارشی با عنوان «گزارش کنترل‌های داخلی» درج و افشا کنند. حسابرسان مستقل شرکت‌های بورس و فرابورس نیز موظف شدند در گزارش خود به مجمع عمومی صاحبان سهام، درباره استقرار و به‌کارگیری سیستم کنترل‌های داخلی اثربخش، اظهار نظر کنند.

نقش حسابرسان مستقل در کشف و گزارش تقلب در شرکت‌ها، موضوعی بحث‌انگیز است. اظهارنظرهای حرفه‌ای حسابرسان متفاوت است. بدین سبب، برای کاهش فاصله

انتظارها از عملکرد حسابرسی، بیشترین میزان همکاری ضرورت پیدا می‌کند. بررسی‌های متعدد نشان داده است در حالی که سیاستمداران، دادگاه‌ها، نشریات مالی و بسیاری دیگر، از حسابرسان انتظار کشف و گزارش کردن تقلب‌ها را دارند، حرفه حسابرسی به‌طور عمومی، مسئولیت‌های خود را در این زمینه کاهش داده است و بر این نکته تأکید می‌کند که کشف تقلب‌ها از مسئولیت‌های مدیران است و حسابرسی برای این نقش برنامه‌ریزی نشده و قابل اتکا نیست. اهمیت کنترل‌های داخلی به‌عنوان یکی از ابزارهای بسیار مهم در فرایند حسابداری، از ابتدا تا انتهای کار بر اهل فن پوشیده نیست. مفهوم کنترل داخلی، بیانگر فرایندی است که به‌وسیله هیئت‌مدیره و مدیران و سایر کارکنان، برای کسب اطمینان قابل قبول جهت دستیابی به هدف‌های سازمانی مرتبط به گزارشگری و عملیات و رعایت (تطبیق) طراحی شده است. هدف از این پژوهش، کشف علت ارائه و افشا نکردن اطلاعات مالی و بررسی و تحلیل نقش واحد نظارت داخلی در ارائه نقش خود در شرکت‌های بورسی بود.

بورس اوراق بهادار به‌عنوان ابزار تخصیص منابع به شرکت‌ها، از منابع اطلاعاتی مختلفی برای انجام این مهم استفاده می‌کند. دسترسی به منابع اطلاعاتی قابل اعتماد، لازمه کارایی تخصیص منابع است. گزارشگری مالی متقلبانه، به ارائه اطلاعات ناصحیح به بازار منتهی می‌شود و بر کارایی بازار در تخصیص منابع اثر می‌گذارد که پیامد آن، سلب اعتماد سرمایه‌گذاران از بازار خواهد بود. در این راستا، با هدف حفظ منافع سرمایه‌گذاران و بهبود کارایی تخصیص بازار، حسابرسان وظیفه دارند صحت و سقم اطلاعات گزارشگری مالی و مطلوب بودن ارائه آن‌ها را بررسی و تأیید کنند. برای این کار، باید شناخت و درک مناسبی از تقلب و راهکارهای مقابله با آن داشته و از مسئولیت‌های خود در این زمینه آگاه باشند. این مشکل با پدیده ارائه و افشا نکردن اطلاعات مالی همراه شده است. گذشته از این، امروزه موارد بسیاری از فساد مالی در تعداد زیادی از این شرکت‌ها گزارش شده است که با پیگیری‌های انجام‌شده، مشخص شده علاوه بر افزایش آمار فساد در شرکت‌ها، یک دگرگونی در موارد فساد نیز به‌چشم می‌خورد. این دگرگونی نشانگر فساد در مدیریت دارایی‌ها و از سوی کارکنان خود آن شرکت‌هاست که نشان‌دهنده این است که در حال

حاضر تعداد زیادی از فسادهای صورت گرفته در شرکت‌ها، به دلیل مشکلات موجود در مدیریت دارایی‌ها، شکل گرفته است. مقام‌های رسمی شرکت‌های بورسی که درک کاملی از مدیریت حرفه‌ای دارایی‌ها نداشتند، به موارد فراوان فساد در شرکت‌ها متهم شدند.

با نظر داشت آنچه گفته شد، پژوهشگر علاقه‌مند بود پژوهش خود را به سمت شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران هدایت کند و جامعه آماری این پژوهش، این شرکت‌ها باشند. بورس اوراق بهادار، بازار رسمی و سازمان یافته سرمایه است که در آن، اوراق بهادار پذیرفته شده، از قبیل سهام شرکت‌ها و اوراق مشارکت، با قوانین و مقررات خاص داد و ستد می‌شوند. مشخصه مهم بورس اوراق بهادار، حمایت از صاحبان پس‌انداز، سرمایه‌ها و الزام‌های قانونی برای متقاضیان سرمایه است؛ یعنی مرجع رسمی و مطمئنی است که دارندگان سرمایه و پس‌انداز می‌توانند وجوه مازاد خود را برای سرمایه‌گذاری، در آن به جریان بیندازند و با خرید اوراق بهادار، از بازده مناسبی برخوردار شوند. از این رو، شرکتی که در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده است، باید گزارشی حقیقی از صورت‌های مالی خود ارائه کند. صورت‌های مالی ارائه شده از سوی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران باید فارغ از هرگونه تقلب باشد و سعی نداشته باشد سرمایه اداره شده توسط شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را کم جلوه دهد.

برای کمک به شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و ارائه گزارش حقیقی و عاری از تقلب، نقش واحد کنترل داخلی یا حسابرس داخلی^۱ شکل گرفت. وظیفه این واحد، بازرسی در حوزه‌های مالی و مدیریت منابع است. با وجود حسابرسی‌های فراوان، هنوز هم شرکت‌هایی وجود دارند که عملکرد حسابرسی داخلی در زمینه کنترل سازمانی آن‌ها ضعیف بوده است. با توجه به مدارک و شواهد به دست آمده از وقوع فساد، به ویژه در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، می‌توان گفت پیاده‌سازی و اجرای طرح حسابرس داخلی، مؤثر نبوده است. بر مبنای همین حقیقت، پرسش‌هایی که به ذهن محقق در این پژوهش رسید، این بود که علت و چگونگی وقوع پدیده ارائه و افشا نکردن

1. SPI

اطلاعات صورت‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران چیست و حسابرس داخلی در جلوگیری و شناسایی امر تقلب چه نقشی دارد.

در این پژوهش، به برخی از مطالعات پیشین درباره نقش حسابرسی داخلی در جلوگیری از تقلب با به‌کارگیری مفهوم تحقیق فلسفی سیستم جامع کنترل داخلی، فلسفه خلیفه‌الله فی الارض، حسابداری قانونی و تقلب، اشاره شده است. هدف از این پژوهش ایجاد یک «طرح اولیه» درباره حسابدار قانونی مرتبط با ارزیابی و شناسایی سیستم جامع کنترل داخلی بر پایه کنترل‌های داخلی به‌منظور پیشگیری از امر تقلب به‌عنوان یک مرجع آموزشی و تعلیمی حسابداری قانونی و نیز عملی کردن فلسفه خلیفه‌الله فی الارض است که ریشه در قرآن و احادیث دارد. گفتنی است، در این پژوهش به دلیل محدودیت در اجرای روش پژوهش، از یک شیوه کیفی با رویکرد مطالعاتی پدیدارشناختی همراه با الگوی تفسیری، بهره برده شده است. اطلاعات مورد نظر با انجام بررسی‌های تئوری و مطالعات میدانی و نیز مشاهدات عینی توأم با مشارکت، جمع‌آوری شده‌اند. محدودیت این پژوهش به سبب همکاری نکردن شرکت‌ها در تکمیل پرسش‌نامه و نیز، جمعیت مطالعه و حجم نمونه برمی‌گردد، زیرا با توجه به همکاری نکردن شرکت‌ها در خصوص تکمیل پرسش‌نامه، روند و رویکرد روش پژوهشی در حین کار تغییر کرد و روش مصاحبه جایگزین شد؛ اما همچنان بخشی از شرکت‌ها حاضر به همکاری نشدند. چارچوب این پژوهش عبارت است از: چکیده، مقدمه، مروری بر مبانی نظری. سپس مکتوباتی از روش تحقیق، یافته‌های تحقیق و بحث و نتیجه‌گیری درباره این یافته‌ها ارائه شده است.

مروری بر مبانی نظری

یکی از دغدغه‌های اصلی هیئت‌مدیره، مدیران، صاحبان کسب‌وکار و حسابسان داخلی، چگونگی استقرار نظام کنترل‌های داخلی و برخورد مؤثر و کارآمد با خطر تقلب در سطح سازمان است. طبق پژوهش‌های گذشته، این ادعا وجود دارد که نظام کنترل داخلی مؤثر، ابزار اولیه‌ای برای جلوگیری، کشف و اصلاح تقلب و اشتباه‌هاست. در سال ۲۰۰۲

زمانی که قانون ساربنز - آکسلی در پی رسوایی‌های مالی تصویب شد، کنترل شدید بر نحوه گزارشگری و افشا در شرکت‌های سهامی را الزامی کرد. بر اساس این قانون، مدیران مالی و اجرایی ارشد، خودشان باید بر گزارش‌های مالی صحه بگذارند. همچنین، قانون مذکور شامل مجازات‌های بالقوه بسیار جدی مانند جریمه‌های مالی سنگین و جریمه‌هایی از نوع زندان برای مدیران اجرایی شرکت است. طبق این قانون، شرکت‌ها وظیفه دارند کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی خود را افزایش دهند. ولی این پرسش همچنان مطرح است که به کارگیری سازوکارهایی نظیر سیستم جامع کنترل داخلی، به تنهایی قادر است احتمال وقوع تقلب را کاهش دهد؟

سیستم جامع کنترل داخلی

برخی از پژوهشگران مفهوم سیستم جامع کنترل داخلی را یک چارچوب کنترل داخلی جامع تعریف می‌کنند. تعریف کنترل داخلی عبارت است از فرایندی که تک تک مدیران و رئیس‌های هیئت‌مدیره، مدیریت و کارکنان در آن اثر دارند و هدف آن ارائه ضمانتی قابل قبول در خصوص دستیابی به هدف‌هایی نظیر عملکرد مفید و مؤثر، قابلیت اعتماد گزارش مالی و مطابقت با قوانین و مقررات است. این هدف‌ها به‌طور مستقیم با پنج مؤلفه جامع کنترل داخلی مرتبط می‌باشند. به‌طور مثال، محیط کنترل، ارزیابی ریسک احتمالی، فرایند کنترل، اطلاعات و ارتباطات و بازرسی و نظارت (دی آگیولا، ۲۰۱۳). آگیولا (۲۰۱۳)، چارچوب مفهوم سیستم جامع کنترل داخلی را به سه گروه تقسیم می‌کند: نظریه تغییر مدیریت محور، تغییر کلی طرح چارچوب و تغییراتی در مؤلفه‌های کنترل داخلی (مواردی که با موقعیت فعلی سازمان بر اساس هفده اصل اخلاقی موجود، مطابقت دارند). مک نالی^۲ (۲۰۱۳) مفهوم سیستم جامع کنترل داخلی را شامل پنج مؤلفه مشترک می‌داند: محیط کنترلی، ارزیابی ریسک احتمالی، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و بازرسی و نظارت.

در ادامه، این مفاهیم با توجه به نتیجه‌گیری پژوهش شرح داده می‌شود.

1. D Aquila
2. McNally

الف) محیط کنترلی

محیط کنترلی، بنیانی برای سایر اجزای کنترل‌های داخلی و فراهم‌کننده نظم و ساختار است. ضعف در هماهنگی رده‌های بالا در دهه گذشته، تقریباً همیشه با شکست‌های مالی همراه بوده است (گوپتا، ۲۰۰۹). نگاره (۱) اصول کنترل‌های داخلی، محیط کنترلی را تشریح می‌کند.

نگاره (۱): اصول کنترل‌های داخلی محیط کنترلی

اصول محیط کنترلی
صداقت و ارزش‌های اخلاقی: صداقت و ارزش‌های اخلاقی محکم و استوار (به‌ویژه مدیران ارشد)، استانداردهای راهبری گزارشگری مالی را برقرار می‌کند و آن‌ها را بهبود می‌بخشد.
اهمیت هیئت‌مدیره: هیئت‌مدیره، مسئولیت نظارت مرتبط با گزارشگری مالی و کنترل‌های داخلی مرتبط را درک می‌کند و آن‌ها را به کار می‌برد.
فلسفه مدیریت و شیوه عملیاتی: فلسفه مدیریت و شیوه عملیاتی، در رسیدن به کنترل‌های داخلی موثر بر روی گزارشگری مالی، کمک می‌کند.
ساختار سازمانی: ساختار سازمانی شرکت، از کنترل‌های موثر بر گزارشگری مالی حمایت می‌کند.
تعهد به صلاحیت و گزارشگری مالی: شرکت صلاحیت اشخاص در گزارشگری مالی و نقش‌های نظارتی مربوط را حفظ می‌کند.
اختیار و مسئولیت: به مدیریت و کارکنان، سطوح مناسبی از اختیار و مسئولیت به‌منظور هموارسازی کنترل‌های داخلی موثر بر گزارشگری مالی تفویض می‌شود.
منابع انسانی: سیاست‌ها و رویه‌های منابع انسانی برای هموارسازی کنترل‌های موثر بر گزارشگری مالی طراحی شده است.

منبع: کوزو^۲ (۲۰۰۵)

ب) ارزیابی ریسک احتمالی

از آنجاکه شرایط اقتصادی، صنعتی و فرایندها، به‌طور مرتب در حال تغییر هستند، سازوکارهایی برای شناسایی و رفتار با ریسک‌های مخصوص مرتبط با این تغییرات لازم است (کوزو، ۱۹۹۲). کوزو (۱۹۹۴) بر اهمیت هدف‌گذاری در مؤسسه و ارتباط آن با

1. Gupta
2. Committee of Sponsoring Organizations

ارزیابی ریسک به عنوان یک پیش شرط تأکید می‌کند. به این ترتیب، مدیریت مجبور است هدف‌ها را قبل از شناسایی ریسک‌هایی که ممکن است دستیابی به آن‌ها را کمتر کند، تبیین و اقدام‌های لازم را برای مدیریت آن‌ها انجام دهد.

نگاره (۲): اصول کنترل‌های داخلی ارزیابی ریسک

اصول ارزیابی ریسک
اهمیت هدف‌های گزارشگری مالی: یک پیش شرط برای ارزیابی ریسک، بنانهادن هدف‌ها برای گزارشگری مالی قابل اتکاست.
شناسایی و تحلیل ریسک‌های گزارشگری مالی: شرکت ریسک‌های گزارشگری مالی را به عنوان مبنایی برای مشخص کردن نحوه مدیریت ریسک‌ها، شناسایی می‌کند.
ارزیابی ریسک تقلب: امکان ارائه اشتباه با اهمیت به خاطر تقلب به طور صحیح در ارزیابی ریسک و رسیدن به هدف‌های گزارشگری مالی، در نظر گرفته شود.

منبع: کوزو (۲۰۰۵)

ج) فعالیت‌های کنترلی

فعالیت‌های کنترلی، سیاست‌ها و فرایندهایی هستند که کمک می‌کنند از اقدام‌های لازم انجام شده اطمینان حاصل کنیم و ریسک‌های مربوط برای رسیدن به هدف‌های شرکت را مورد خطاب قرار می‌دهند. فعالیت‌های کنترلی در سراسر سازمان و در تمام سطوح و همه ساختارها رخ می‌دهند.

نگاره (۳): اصول کنترل‌های داخلی فعالیت‌های کنترلی

اصول فعالیت‌های کنترلی
عناصر فعالیت‌های کنترلی: سیاست‌ها و رویه‌ها ایجاد و در تمام سطوح و ساختارهای سازمان انتقال داده می‌شوند، با این هدف که راهبردهای مدیریت انجام شود.
فعالیت‌های کنترلی مرتبط با ارزیابی ریسک: اقدام‌های لازم برای مخاطب قراردادن ریسک‌های مرتبط با دستیابی به هدف‌های گزارشگری مالی انجام می‌شود.
انتخاب و بهبود فعالیت‌های کنترلی: فعالیت‌های کنترلی با در نظر گرفتن هزینه‌هایشان و اثربخشی بالقوه در تسهیل ریسک‌ها برای دستیابی به هدف‌های گزارشگری مالی، انتخاب می‌شوند و توسعه می‌یابند.

فناوری اطلاعات: کنترل‌های فناوری اطلاعات هر جا که عملی باشد، برای پشتیبانی از هدف‌های گزارشگری مالی، طراحی و اجرا می‌شوند.

منبع: کوزو (۲۰۰۵)

د) اطلاعات و ارتباطات

هر شرکت باید تمام اطلاعات لازم، چه مالی و چه غیرمالی، مرتبط با وقایع داخلی و خارجی را در اختیار داشته باشد. اطلاعات مربوط باید به کسانی که به آن‌ها نیاز دارند، در یک فرم و چارچوب زمانی منتقل شوند به طوری که به آن‌ها در انجام مسئولیت‌ها و تصمیم‌گیری‌هایشان کمک کند.

نگاره (۴): اصول کنترل‌های داخلی اطلاعات و ارتباطات

اصول اطلاعات و ارتباطات
نیازهای اطلاعاتی: اطلاعات در تمام سطوح شرکت برای پشتیبانی از دستیابی به هدف‌های گزارشگری مالی، شناسایی و استفاده می‌شوند.
کنترل اطلاعات: اطلاعات مربوط به گزارشگری مالی، در میان پارامترهای بنیان نهاده شده برای پشتیبانی از دستیابی به هدف‌های گزارشگری مالی، شناسایی، پردازش و توزیع می‌شوند.
ارتباطات مدیریتی: همه کارکنان، به‌ویژه آن‌هایی که در گزارشگری مالی مؤثر هستند، پیام واضحی از مدیریت ارشد دریافت می‌کنند مبنی بر اینکه هم کنترل‌های داخلی گزارشگری مالی و هم کنترل‌های مسئولیت شخصی، باید جدی در نظر گرفته شوند.
جریان ارتباطات رو به بالا: پرسنل شرکت روش مؤثر و غیرتلافی‌جویانه‌ای برای انتقال جریان اطلاعات مهم به مدیران رده‌بالای یک شرکت دارند.
ارتباطات هیئت‌مدیره: ارتباطات موجود میان مدیریت و هیئت‌مدیره به نحوی است که هر دو اطلاعات مرتبطی را برای انجام نقش‌هایشان با توجه به هدف‌های حاکمیت و گزارشگری مالی دارند.
ارتباط با گروه‌های بیرونی: موضوعاتی که دستیابی به هدف‌های گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهند، به گروه‌های بیرونی انتقال داده می‌شود.

منبع: کوزو (۲۰۰۵)

۵) بازرسی و نظارت

سیستم کنترل داخلی و اجرای کنترل داخلی، در گذر زمان تغییر می‌کند. این می‌تواند به دلیل ورود کارکنان جدید، تغییر اثربخشی اجرای رویه‌ها یا نظارت، محدودیت‌های زمان، منابع و یا ایجاد تغییر در چرخه‌هایی باشد که سیستم کنترل‌های داخلی اساساً برای آن‌ها طراحی شده است. بنابراین، نیازهای مدیریت برای تشخیص و نظارت بر اینکه آیا کنترل‌های داخلی مربوط و مؤثر هستند، لازم است. نظارت، فرایندی تعریف می‌شود که به عملکرد سیستم را در گذر زمان ارزیابی می‌کند.

تکارة (۵): اصول کنترل‌های داخلی نظارت

اصول نظارت
نظارت مستمر: فرایند نظارت مستمر، مدیر را در مشخص کردن وجود و کارکرد کنترل‌های داخلی گزارشگری مالی، توانایی می‌بخشد.
ارزیابی مجزا: ارزیابی مجزای همهٔ پنج جزء کنترل‌های داخلی، مدیریت را قادر می‌سازد اثربخشی کنترل‌های داخلی گزارشگری مالی را مشخص کند.
گزارش نقص‌ها: نقص‌های کنترل داخلی، شناسایی و در یک حالت زمان‌بندی شده، به گروه‌هایی که مسئول انجام اقدام‌های اصلاحی هستند، انتقال و هر کجا لازم باشد، به مدیریت و هیئت‌مدیره گزارش داده شود.

منبع: کوزو (۱۹۹۵)

فلسفه خلیفه‌الله فی الارض

نورالحیاتی^۱ (۲۰۱۱، ۲۰۱۶) بر اساس قرآن، منبع اصلی آموزه‌های اسلامی، بیان می‌کند که علت خلقت انسان، خلیفه‌الله فی الارض است. این موضوع در آیه ۳۰ بقره شرح داده شده است. در این آیه، سخن گفتن خداوند با ملائکه دربارهٔ خلقت انسان آمده و از خلقت آدم به عنوان قرار دادن خلیفه بر روی زمین، یاد شده است:

«وَإِذْ قَالَ رَبُّكَ لِلْمَلَائِكَةِ إِنِّي جَاعِلٌ فِي الْأَرْضِ خَلِيفَةً قَالُوا أَتَجْعَلُ فِيهَا مَنْ يُفْسِدُ فِيهَا وَ يَسْفِكُ الدِّمَاءَ وَنَحْنُ نُسَبِّحُ بِحَمْدِكَ وَنُقَدِّسُ لَكَ قَالَ إِنِّي أَعْلَمُ مَا لَا تَعْلَمُونَ.» (بقره / ۳۰).

(و هنگامی که پروردگارت به فرشتگان گفت: من بر آنم که در زمین جانشینی قرار

دهم، فرشتگان گفتند: آیا کسی را در زمین قرار می‌دهی که در آن فساد کند و خون‌ها بریزد؟ در حالی که ما با حمد و ستایش تو، تو را تنزیه و تقدیس می‌کنیم. خداوند فرمود: همانا من چیزی می‌دانم که شما نمی‌دانید.»

خلیفه‌الله فی الارض یک موضوعی است که می‌توان به کمک آن، خواست و قوانین خدا را شرح و تفسیر کرد و به‌منظور برقراری صلح و آرامش در دنیا، آن قوانین را در رفتار و اخلاق به عینیت درآورد. در اینجا بشر، که همان حسابداران، حساب‌برسان و یا دیگر عنوان‌های شغلی هستند، اگر خودشان را طبق این آیه به‌عنوان خلیفه‌الله فی الارض در نظر بگیرند، دیگر در انجام کار خود تقلب نمی‌کنند، زیرا طبق این فلسفه تمام کارهایی که آن‌ها انجام می‌دهند، به‌منظور پرستش و رضای خداوند است. مزایای آگاهی از موضوع خلیفه‌الله فی الارض این است که می‌تواند سبب جلوگیری از رفتارهای متقلبانه شود. از این‌رو، انتظار می‌رود کارهای آن‌ها به‌عنوان خلیفه‌الله فی الارض (جانشین خدا روی زمین) به رحمة للعالمین (رحمتی برای جهانیان) تبدیل شود.

حسابداری قانونی

امروزه حسابداری قانونی و تقلب، به موضوع بسیار با اهمیت و چالش‌برانگیز در حسابداری تبدیل شده است. گوتسچالک و پتر^۱ (۲۰۱۳) در پژوهش خود شرح دادند که حسابداری قانونی با شناسایی، ثبت، تنظیم کردن، کندوکاو کردن، طبقه‌بندی کردن، گزارش دادن و تأیید اطلاعات مالی پیشین، ارتباطی تنگاتنگ دارد. تمرکز بر حسابداری قانونی، مدرکی است که با بررسی سندها، افشا می‌شود. مدارک جمع‌آوری شده یا آماده‌شده توسط حسابداران قانونی، می‌تواند در زمینه‌های مختلف به کار رود. حسابداران قانونی در سیستم قانونی، اهمیت خاصی دارند، زیرا خدمات ویژه‌ای ارائه می‌دهند. از جمله: ارزیابی صورت حساب‌های جعلی، بررسی ورشکستگی‌های مشکوک و تجزیه و تحلیل سندهای مالی در طرح‌ریزی تقلب (چن^۲ و همکاران، ۲۰۰۷).

پرابوو یوگی^۱ (۲۰۱۳) نیز در پژوهشی مشابه، این موضوع را بیان کرده‌اند که گسترش مفاهیم و مشخصه‌های اساسی حسابداران قانونی که «بهتر، سریع‌تر و هوشمندانه‌تر است» امری حیاتی است، زیرا این مشخصه بر «طرح اولیه» در جهت ایجاد یک حسابدار قانونی تمرکز دارد. مشخصه‌هایی که مرتبط با حسابداران قانونی می‌شوند، عبارتند از: طرز فکر و نگرش، روش‌ها و تجربه. این موارد بر گسترش منابع انسانی در حرفه حسابداری قانونی اشاره دارد. به‌ویژه، یک مرجع برای گسترش دوره آموزشی در امر آموزش و تعلیم حسابداری قانونی ارائه می‌دهد.

ملونگ^۲ (۲۰۱۰) و فایزول و محمد^۳ (۲۰۱۴)، با استفاده از برنامه کاربردی علم حسابداری در بُردی وسیع، حسابداری قانونی را تعریف می‌کند که عبارت است از حسابرسی موارد قانونی برای پرداخت‌های قانونی داخل و یا خارج از دادگاه. در این زمینه، اگرچه نمی‌توان نقش و کلا و متخصصان دادگستری را در رسیدگی به جرایم و تقلب‌های مالی نادیده گرفت، به حسابداران قانونی که دانشی فراتر از حسابداران مالی و حساب‌رسان دارند، برای رسیدگی به تقلب‌ها به شدت نیاز است. در نتیجه، تقاضا برای متخصصانی با تحصیلات دانشگاهی در زمینه تقلب و حسابداری قانونی، در حال رشد است.

یک حسابدار قانونی، از اطلاعات علم حسابداری خود، مطالعات قانونی، تحقیق و مطالعات جرم‌شناسی به‌منظور پرده‌برداری از تقلب و پیداکردن مدرک، بهره می‌برد. سپس، در صورت لزوم، این مدرک به دادگاه ارائه می‌شود. بنابراین، می‌توان حسابداری قانونی را برنامه کاربردی علم حسابرسی تعریف کرد که به حل و فصل موارد قانونی در داخل و خارج از دادگاه منجر می‌شود. عبارت حسابداری قانونی می‌تواند در معنای وسیعی به کار رود. برای مثال، حسابرسی. به عبارتی حساب‌رسان مستقل، کمیته حسابرسی یا ارکان نظام راهبری شرکتی حاکم بر شرکت‌ها، نقش حسابدار قانونی را در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس بازی می‌کند؛ ولی در دیگر کشورها چنین نیست.

1. Prabowo & Yogi

2. Moelong

3. Faisol & Muhammad

ریشه‌ی روش‌های حسابداری قانونیِ جرایم در آمریکا و همچنین چگونگی پیشرفت این روش‌های ابتدایی به‌وسیله‌ی استفاده از فناوری است. به‌عنوان نمونه، در پژوهش بیرستاکر^۱ و همکاران (۲۰۰۶) انواع نرم‌افزارهای امنیتی شامل فایروال^۲، آنتی‌ویروس و رمزگزاری، کنترل‌های داخلی و اصلاحات قابل توجه به‌منظور مبارزه با تقلب، به‌کار گرفته شد. باندی و ورد (۲۰۰۳) بیان کردند که به‌خاطر افزایش گرایش به تخصص رشته حسابداری قانونی، انتظار می‌رود دانشگاه‌ها تعداد دوره‌های آموزش تقلب و حسابداری قانونی را در برنامه‌های حسابداری مقدماتی افزایش دهند. افزون بر این‌ها، بر اساس بررسی انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۲۰۰۲، منافع دیگری نیز می‌توان از آموزش تقلب به‌شرح زیر عنوان کرد:

تکراه (۶): منافع کاربرد حسابداری در کاهش تقلب

اصول نظارت
افزایش ارزش بازار: بر اساس بررسی انجام شده در آمریکا از طریق نظارت حسابداری قانونی و تغییر اعمال حاکمیت بد به‌خوب، شرکت‌ها می‌توانند بین ۱۰ تا ۱۲ درصد افزایش در ارزش بازار خود داشته باشند.
کاهش طرح‌های دعوای بر ضد شرکت: حفظ نشان تجاری و شهرت شرکت.
کاهش جریمه‌های دولتی: بر اساس اطلاعات ارائه شده در آمریکا، شرکت‌ها با تلاش در به‌کارگیری برنامه‌هایی که مانع انحراف از قوانین می‌شود، تا ۴۰ درصد کاهش در جریمه‌ها خواهند داشت.

منبع: انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۳ (۲۰۰۲)

کنترل‌های داخلی و تقلب

هرگونه اقدام عمدی یا فریبکارانه یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص دیگر، برای برخورداری از یک مزیت ناروا و غیرقانونی تقلب نامیده می‌شود. هرچند تقلب یک مفهوم قانونی گسترده دارد، آنچه به حسابرس مربوط می‌شود، اقدام‌های متقلبانه‌ای است که به تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی می‌انجامد. در برخی از تقلب‌ها ممکن است هدف، تحریف صورت‌های مالی نباشد. حسابرسان در

1. Bierstaker
2. Firewall
3. ACFE

ارتباط با وقوع تقلب، قضاوت حقوقی نمی‌کنند. تقلبی که با دخالت یک یا چند نفر از مدیران واحد مورد رسیدگی روی می‌دهد، «تقلب مدیران» و تقلبی که تنها توسط کارکنان واحد مورد رسیدگی روی می‌دهد، «تقلب کارکنان» نامیده می‌شود. در هر دو حالت، ممکن است با اشخاص خارج از سازمان نیز تباری شده باشد. یکی از وظایف مهم حاکمیت شرکتی، اطمینان‌دهی نسبت به کیفیت فرایند گزارشگری مالی است. در سال‌های اخیر که پژوهش‌های زیادی دربارهٔ فروپاشی شرکت‌های بزرگ - چون انرون، ورلد کام و... - به سبب تقلب‌های موجود در گزارشگری مالی و... انجام شده است، بحث حاکمیت شرکتی مورد توجه قرار گرفته است. افزون بر این، مطالعات علمی نشان داده است میان حاکمیت شرکتی ضعیف و کیفیت نازل گزارشگری مالی، تحریف سود، وجود تقلب در صورت‌های مالی و ضعف کنترل‌های داخلی، رابطه وجود دارد (زارعی و عبدی، ۱۳۸۹). در کشورهای خارجی، تحقیقاتی دربارهٔ کنترل داخلی و پدیدهٔ تقلب صورت گرفته است؛ نظیر رامامورتی^۱ و همکاران (۱۹۹۹)، آشاری^۲ (۲۰۱۳)، سانتوسو و سقیارتی^۳ (۲۰۱۴) و جانورینو^۴ و همکاران (۲۰۱۲). بر اساس نتایج پژوهش‌های پیشین، می‌توان گفت، کنترل داخلی همراه با مفهوم سیستم جامع کنترل داخلی، روش‌های تحقیقی مختلف از جمله کیفی و کمی و نیز الگوسازی، می‌تواند به منظور پیشگیری و شناسایی تقلب دربارهٔ موضوع تحقیق در سازمان‌ها، مؤسسات آموزش عالی، بانک‌ها و بیمارستان‌ها مورد استفاده قرار گیرد.

به همین نحو، در پژوهش رای و سابرامانیام^۵ (۲۰۰۸) آمده است کیفیت فرایندهای کنترل داخلی^۶، تأثیر زیادی بر رابطهٔ بین درک عدالت سازمانی و تقلب کارکنان ندارد. این امر حاکی از آن است که کیفیت کنترل داخلی، ارتباط تنگاتنگ و مثبتی با سه عامل اصلی سازمان‌ها دارد. این سه عامل عبارتند از: محیط اخلاق مدار شرکت، میزان ریسک دوره‌های

1. Ramamoorti

2. Ash'ari

3. Santoso & Sugiarti

4. Janvrin

5. Rae & Subramaniam

6. ICP

آموزشی مدیریت برای کارکنان و سطح فعالیت حسابرسی داخلی^۱. برخی از تعریف‌های ارائه شده برای تقلب توسط ملونگ (۲۰۱۰) از این قرار است که بر اساس تعریف بانک وبستر^۲، پدیده تقلب یک انحراف عمدی از حقیقت برای اغفال شخصی دیگر به منظور دستیابی به چیزی با ارزش و یا رسیدن به حقی قانونی است. در کتاب قوانین سیاه^۳، تقلب علت اشتباهی تعریف شده است که بر روی بخش عمده‌ای از یک قرارداد تأثیر می‌گذارد و با نیرنگ و تزویر ایجاد می‌شود یا ادامه می‌یابد با این هدف که مزیت ناعادلانه‌ای را از گروهی دیگر بگیرد یا اینکه به دیگران ضرر یا زیانی برساند. در کتاب انتشار یافته در مؤسسه آموزش حسابرسی داخلی^۴ (۲۰۰۸) با عنوان حسابرسی تقلب، تقلب عملی غیرقانونی تعریف شده است که از عمد و با هدف‌های خاص صورت می‌گیرد. در این کتاب، سه عامل مهم و کلیدی عامل‌های محرک تقلب وجود دارد که «مثلث تقلب» شناخته و سبب می‌شوند فردی مرتکب این جرم شود (مؤسسه آموزش حسابرسی داخلی (۲۰۰۹). برای مثال، فشار مشاهده، فرصت مشاهده و توجیه عقلی. روش‌های رایج تقلب، در نگاره (۵) آمده است.

نگاره (۵): روش‌های رایج تقلب

سال	مثال جدیدتر	سال	مثال قدیمی تر	مبنای تقلب
۲۰۰۱	انرون	۱۹۸۷	فوری بست	درآمدهای ساختگی، مستندسازی جعل و سرقت دارایی‌های شرکت
۲۰۰۱	آدلفیا	۱۹۹۲	فارمور	استفاده شخصی از دارایی‌ها، مستندسازی ساختگی و تقلب صورت‌های مالی
۲۰۰۲	ورلدکام	۱۹۹۷	مدیریت اتلاف	سرمایه‌ای کردن هزینه در میان سایر موارد
۲۰۰۶	تاریخ‌گذاری با تأخیر سهام	۱۹۸۲	بحران پس‌اندار و وام	سوءاستفاده از استانداردهای حسابداری

منبع: رضایی^۵ (۲۰۰۲)

1. IA
2. Webster
3. Black's Law
4. YPIA
5. Rezaee

پیشینه پژوهش

لطفعلیان و ولی‌پور (۱۳۹۴) اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی طراحی شده در شرکت نیرو ترانس را بررسی کرده‌اند. فرضیه‌های این پژوهش بر اساس ۵ جزء در نظر گرفته شده است: الف) محیط کنترلی ب) برآورد احتمال خطر ریسک ج) فعالیت‌های کنترلی د) اطلاعات و ارتباطات ه) نظارت. مطالعه موردی این پژوهش، شرکت نیرو ترانس (سهامی عام) بوده است و برای گردآوری اطلاعات مربوط به شناسایی فعالیت‌ها، با افراد مطلع از بخش‌های مورد نظر گفتگو (مصاحبه) شده است. همچنین، داده‌ها و اطلاعات مربوط به طراحی الگو به‌طور عمده از طریق تهیه و توزیع پرسش‌نامه و به‌صورت پیش‌آزمون و پس‌آزمون، جمع‌آوری شده است. در این پژوهش، برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش‌های ناپارامتریک (از جمله آزمون ویکاکسون) استفاده شده است. بر اساس آزمون‌های انجام شده مشخص گردید سیستم کنترل داخلی طراحی شده، در نهایت بر روی تمامی اجزای کنترل داخلی شرکت نیرو ترانس اثر داشته است.

محمدپور (۱۳۹۳) سیستم کنترل‌های داخلی شرکت‌های بورسی را بر اساس چارچوب ارائه‌شده کوزو بررسی و ارزیابی کرده است. بر اساس نتایج این پژوهش، از دیدگاه کل افراد نمونه، همه اجزای سیستم کنترل داخلی - شامل: محیط کنترلی، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و نظارت، ارزیابی ریسک - در حال حاضر در سیستم کنترل داخلی شرکت‌ها وجود دارند و از لحاظ ابعاد، هر یک از ابعاد کنترلی شامل: تعهد (الزام) به صلاحیت (شایستگی)، هیئت‌مدیره یا کمیته حسابرسی، فلسفه و شیوه عمل مدیریت، ساختار سازمانی، واگذاری اختیارات و مسئولیت‌ها، شناسایی و ارزیابی ریسک، روش‌های کنترل مدیریت و فعالیت‌های کنترلی، محیط سامانه‌های اطلاعاتی، نظارت مداوم، گزارشگری نقاط ضعف، حسابرسی داخلی و اطلاعات، در شرکت‌های بورسی وجود دارند. همچنین، ابعاد صداقت و ارزش‌های اخلاقی، سیاست‌ها و رویه‌های منابع انسانی، تجزیه و تحلیل ریسک، مدیریت ریسک، ارزیابی مجزا و ارتباطات، در حال حاضر در سیستم کنترل داخلی به‌نحو مناسب وجود ندارند. به‌لحاظ سطح و درجه اهمیت از دیدگاه کل افراد، فعالیت کنترلی با

بیشترین سطح اهمیت و سپس نظارت، محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، اطلاعات و ارتباطات در رده‌های بعدی اهمیت قرار دارند. از دیدگاه حساب‌برسان، فعالیت کنترلی بیشترین سطح اهمیت را در سیستم کنترل داخلی فعلی دارد. همچنین، اجزای دیگر به ترتیب اهمیت عبارتند از: نظارت، ارزیابی ریسک، محیط کنترلی و اطلاعات و ارتباطات که به عنوان نقاط ضعف (نبود) سیستم کنترل داخلی نیز مطرح شده‌اند و ابعاد فلسفه و شیوه عمل مدیریت، ساختار سازمانی، واگذاری اختیارات و مسئولیت‌ها، شناسایی و ارزیابی ریسک، تجزیه و تحلیل ریسک، مدیریت ریسک، روش‌های کنترل مدیریت و فعالیت‌های کنترلی و محیط سامانه‌های اطلاعاتی در حال حاضر در سیستم کنترل داخلی وجود دارند. در حالی که صداقت و ارزش‌های اخلاقی، هیئت‌مدیره یا کمیته حسابرسی، تعهد (الزام) به صلاحیت (شایستگی)، سیاست‌ها و رویه‌های منابع انسانی، گزارشگری نقاط ضعف و ارزیابی جداگانه حسابرسی داخلی، اطلاعات و ارتباطات از نظر حساب‌برسان در سیستم کنترل داخلی به نحو مناسب وجود ندارند.

حسنوند و همکاران (۱۳۹۲) در پژوهش خود، حسابداری قانونی و رسیدگی به تقلب‌ها را بررسی کرده‌اند. نتایج پژوهش آنان نشان داد، اگرچه نمی‌توان نقش و کلا و متخصصان دادگستری را در رسیدگی به جرایم و تقلب‌های مالی نادیده گرفت، در کنار آن به حسابداران قانونی که در رسیدگی به تقلب‌ها، دانشی فراتر از حسابداران مالی و حساب‌برسان دارند، به شدت نیاز است. در نتیجه، تقاضا برای متخصصانی با تحصیلات دانشگاهی در زمینه تقلب و حسابداری قانونی، در حال رشد است.

رحمانی (۱۳۹۲) در پژوهش خود به بررسی توصیفی ارزیابی و بهبود کنترل داخلی در سازمان‌ها پرداخته است. نتیجه این پژوهش، وجود سیستم کنترل داخلی مؤثر به عنوان بهترین روش برای مقابله با پدیده تقلب است. به عبارتی، یکی از بهترین روش‌ها برای مقابله با تقلب، وجود سیستم کنترل داخلی مؤثری است که مخاطرات را مدیریت کند و خلق و حفظ ارزش به مدد آن امکان‌پذیر گردد.

ملکیان و همکاران (۱۳۹۲) در پژوهش خود، سیستم‌های کنترل داخلی توسط مدیران و

حسابرسان مستقل و آثار افشای اطلاعات آن را بررسی و ارزیابی کردند. در این پژوهش، نخست نقاط ضعف متداول سیستم‌های کنترل داخلی و سپس نقش مدیران، حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل در ارزیابی سیستم کنترل داخلی و آثار افشای اطلاعات نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی بررسی شده است.

انصاری و شفیع (۱۳۸۸) در پژوهشی، تأثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه حسابرسی را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد حسابرسان مستقل بر نتایج حاصل از کار حسابرسان داخلی اتکا می‌کنند و این اتکا به کاهش بودجه‌های زمانی و ریالی در برنامه حسابرسی منجر می‌شود.

دالیوال^۱ و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهش خود با عنوان «آیا کارایی سرمایه‌گذاری‌ها با افشای جزئیات نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بهبود می‌یابد؟» نتیجه گرفتند که کارایی سرمایه‌گذاری‌ها با افشای نقاط ضعف کنترل‌های داخلی، قابل توجه بهبود یافته است.

لین^۲ و همکاران (۲۰۱۱) در پژوهش خود، تأثیر ساختار کنترل داخلی در افشای نقاط ضعف با اهمیت با استفاده از داده‌های ۲۱۴ شرکت را بررسی کردند. نتیجه پژوهش آنان بیانگر رابطه منفی میان سطح تحصیلات و افشای نقاط ضعف با اهمیت سیستم‌های کنترل داخلی است. آن‌ها همچنین بیان کردند که ساختار کنترل داخلی سبب افزایش فرایند تطابق با بخش ۴۰۴ قانون «ساربنز - اکسلی» می‌شود.

ریشه‌یابی و کشف تقلب در شرکت و بازدارندگی آن با استفاده از خواست و قوانین الهی، ضروری به نظر می‌رسد. با مرور پژوهش‌های پیشین، مشخص شد تاکنون پژوهشی مستقل به بررسی کیفی یا کمی سیستم جامع کنترل داخلی و فلسفه خلیفه‌الله فی الارض برای تشخیص و جلوگیری از پدیده تقلب از طریق حسابداری قانونی نپرداخته است. در پژوهش حاضر با رویکرد مطالعات پدیدارشناختی و بهره‌گیری از فلسفه خلیفه‌الله فی الارض، پدیده تقلب از طریق حسابداری قانونی و سیستم جامع کنترل داخلی بررسی شده است. تمایز این

1. Dhaliwal

2. Lin

پژوهش با دیگر پژوهش‌ها، در روش اجرای پژوهش، بررسی متغیرهای پژوهش نظیر فلسفه خلیفه‌الله فی الارض و حسابداری قانونی است که تاکنون در پژوهش‌های مشابه، بررسی نشده است.

روش اجرای پژوهش

این تحقیق، کیفی بوده و از رویکرد پدیدارشناختی همراه با الگوی تفسیری به‌عنوان چتری برای تحقیق بهره برده است. پدیدارشناختی یک تجربه ذهنی یا تجربه‌ای است و یا پژوهشی آگاهانه از اصول و جنبه فکری یک شخص است (ملونگ، ۲۰۱۰). این پژوهش، وجود یک پدیده اجتماعی را با استفاده از بسط و شرح مفهوم و حقایق گردآوری شده، و نه از طریق آزمایش فرضیه‌ها، توصیف می‌کند. الگوی تفسیری بر نقش زبان، تفسیر و ادراک تأکید می‌کند. در این الگو، از علم نه برای توضیح و پیش‌بینی، بلکه برای فهم و درک استفاده می‌شود. الگوی تفسیری برای شرح دقیق رفتار منابع اطلاعاتی به‌کار می‌رود و به معنای مشاهده مستقیم، مشاهده پدیده، کشف تجربه و تعریف آن مطابق با موضوع تحقیق است. جامعه آماری این پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده است. منابع اطلاعاتی انتخاب شده، کارکنان واحد کنترل داخلی^۱ - به‌طور مثال، رئیس و معاون رئیس واحد کنترل داخلی - بودند. اطلاعات جمع‌آوری شده توسط مطالعات تئوری، مطالعات زمینه‌ای از طریق مصاحبه‌های دقیق و مشاهده توأم با مشارکت، صورت گرفت. شایان ذکر است، به دلیل اینکه شرکت‌های نمونه با گروه مصاحبه‌کننده همکاری و در صورت انجام تقلب در گزارشگری مالی، دلیل تقلب خود را ذکر کردند، از افشای نام شرکت‌ها خودداری به‌عمل آمده است. از این رو، روش تحقیق پژوهش، از روش پرسش‌نامه‌ای به روش پدیدارشناختی تغییر کرد. این تغییر روش شناختی، تنها به دلیل محرمانه ماندن مصاحبه مدیران مالی و کارکنان واحد کنترل داخلی است. این در حالی است که روش اجرای پژوهش، میدانی از نوع پرسش‌نامه‌ای بود؛ ولی به دلیل اینکه با مخالفت

شرکت‌های نمونه مواجه شده، به شرط محرمانه ماندن مصاحبه‌ها، نوع روش تحقیق به رویکرد پدیدارشناختی همراه با الگوی تفسیری تغییر یافت و از افشای نام شرکت‌ها خودداری به عمل آمد. در قسمت بعد، نتیجه گروه مصاحبه‌کننده توسط محققان ارائه می‌شود.

روش پژوهش کیفی پدیدارشناختی

تحقیق پدیدارشناختی یکی از اساسی‌ترین شکل‌های پژوهش است که به توصیف پدیده‌ها در دنیای اطراف می‌پردازد. در این نوع پژوهش، پدیده توصیفی می‌تواند شامل اطلاعات پایه، اقدام‌ها، رفتارها و تغییرات پدیده‌ها باشد، اما همیشه توصیف پدیده، چیزی است که از منظر محقق و شرکت‌کنندگان در تحقیق، درباره پدیده «به نظر می‌رسد». این تحقیق درباره نحوه کارکرد پدیده انجام نمی‌شود. قبل از شروع تحقیق، باید درباره نظریه یا تحقیق‌های پیشینی که درباره پدیده مورد مطالعه شما وجود دارد، به خوبی مطالعه کنید. از این منظر، تحقیق توصیفی، یک تحقیق نظریه‌محور یا پژوهش‌محور است. هوسرل، فیلسوف قرن بیستم و پدر پدیدارشناسی، به مطالعه «تجربی» از منظر فردی علاقه‌مند بود و باور داشت که محقق می‌تواند این تجربه‌ها را از طریق درک و بررسی دقیق آزمودنی‌ها، موضوع‌ها یا تجربه‌ها، رفتارها یا اقدام‌های زنده مردم را ارزیابی کند. او بر این باور بود که محققان می‌توانند درباره افراد یا انگیزه‌ها و فعالیت‌های آن‌ها، تجربه ذهنی، واقعیت‌های اساسی و بینش‌هایی را به دست آورند. بنابراین، محققان می‌توانند پیش‌فرض‌ها را به حداقل برسانند و به‌طور سنتی باورها را حفظ کنند. تعبیر و تفسیر محققان از پدیده، این امکان را به وجود می‌آورد که به عنوان یک تحقیق عملی، خط‌مشی‌ها، رویه‌ها و فعالیت‌های موجود در جامعه یا سازمان‌ها را گزارش دهند، پشتیبانی کنند یا آن‌ها را به چالش بکشند.

در یک طرح تحقیق پدیدارشناسی، محقق با شفاف‌سازی و تشخیص یک پدیده خاص از نگاه یک شرکت‌کننده، سر و کار دارد. توصیف عمیق و غنی از پدیده یا پدیده‌ها معمولاً از طریق روش‌های استقرایی و کیفی مانند مصاحبه‌ها، بحث‌های گروه‌کانونی و مشارکت یا

مشاهده، امکان پذیر می شود. اگرچه تحقیق پدیدارشناختی اساساً با سایر رویکردهای کیفی مثل قوم‌نگاری، هرمنوتیک (تحلیل بیان‌های نوشته شده) و تعامل گرایی نمادین (معنا بخشی به تعاملات فرد) مرتبط است، این نوع تحقیق معمولاً مشابه تحقیق توصیفی است زیرا در آن به جای کشف پدیده، به توصیف آن پرداخته می شود. در این نوع تحقیق‌ها، بیشتر محققان بدون تعصب یا فرضیه‌های قبلی، وارد می شوند. البته، شما به عنوان یک محقق، هرگز نمی توانید بدون پارادایم، فرضیه یا قصد پیشین درباره پدیده‌ها باشید. بنابراین، به عنوان محقق، نمی توانید از پیش فرض‌های خود درباره پدیده‌ها دست بکشید.

فن، روش و رویکرد پدیدارشناختی

فن تحقیق در روش پدیدارشناختی، مصاحبه است. مصاحبه‌های واقعی و معنادار، در جستجوی این است که معنای موضوعات اساسی در دنیای واقعی افراد را توصیف کند. وظیفه اصلی در مصاحبه، فهمیدن مضمون مصاحبه‌هاست (کواله^۱، ۱۹۹۶). مصاحبه می تواند ساختاریافته، نیمه ساختاریافته یا بدون ساختار باشد. در یک مصاحبه ساختاریافته یا نیمه ساختاریافته، نیاز به یک پروتکل مصاحبه وجود داشته که روایی صوری دارد. روش پژوهشی در این تحقیق، تحلیل گفتمان است. تحلیل گفتمان می تواند درباره پدیده مورد مطالعه، اطلاعاتی را در اختیار محقق قرار دهد. این روش، امکان خواندن تحلیلی و تغییر و تفسیر یک مسئله یا متن را فراهم می سازد.

تحلیل گفتمان، مجموعه‌ای از شیوه‌ها و نظریه‌هاست که می تواند برای بررسی زبان رایج در محیط‌های اجتماعی، مورد استفاده قرار گیرد. تحلیل گفتمان می تواند در قوم‌نگاری برای درک و بررسی دنیای اجتماعی یک فرد به خوبی مورد استفاده قرار گیرد. رویکردهای زیر می تواند در تحلیل گفتمان وجود داشته باشد:

روان‌شناسی گفتگو، تحلیل مکالمات، تحلیل انتقادی گفتگو، زبان‌شناسی انتقادی و زبان‌شناسی اجتماعی. تعریف تحلیل گفتمان دربرگیرنده بخشی از توضیحات مربوط به این

روش است. کواله (۱۹۹۶) در تعریف آن می‌گوید: تحلیل گفتمان الف) با استفاده از زبان فراتر از محدودیت‌های جمله یا بیان سر و کار دارد، ب) بین زبان و جامعه ارتباط متقابل برقرار می‌کند و ج) به ویژگی‌های تعاملی یا محاوره‌ای ارتباطات روزمره توجه می‌کند. روایی و پایایی تحلیل گفتمان می‌تواند به چهار روش زیر حاصل شود:

الف) تحلیل مورد غیر معمول، ب) فهم مشارکت‌کننده، ج) انسجام و د) ارزیابی خواننده متن؛ که مطالعه حاضر، روایی و پایایی این روش را از طریق ارزیابی و فهم مطالب، برعهده خوانندگان گذاشته است.

یافته‌های پژوهش

در قسمت نتایج، مصاحبه‌های انجام شده توسط محققان با تعداد زیادی از منابع اطلاعاتی استفاده شده در این پژوهش در بیستوسوم اردیبهشت ۱۴۰۱ آمده است.

منابع اطلاعاتی «ف م، پ خ ف، ه خ ف و ف خ» با نام‌های «الف، ب، ج و د» اظهار داشته‌اند به‌طور کلی، علت وقوع تقلب در این شرکت‌ها، پرداخت‌های نجومی در آن‌هاست. این منابع از دو عامل «پرداخت حق حضور در جلسات» و «پاداش‌های هیئت‌مدیره» - باوجود سودده نبودن شرکت، نام می‌برند؛ به‌طوری که اعضای هیئت‌مدیره این شرکت‌های بورسی غیرسوده، از پاداش‌های نجومی برخوردار بوده‌اند.

منبع اطلاعاتی «ا-خ» با نام «ه» اظهار داشته است که به‌طور کلی، علت وقوع پدیده عدم افشای اطلاعات مالی، مربوط به مطابقت نداشتن خدمات و مدیریت دارایی با قوانین تهیه کالا و خدمات است. منبع اطلاعاتی «ا-خ» بیان داشت که تاکنون در این شرکت برخی اطلاعات مالی افشا نشده است. این منبع بیان می‌دارد که صورت‌های مالی ارائه شده از سوی واحد کنترل داخلی بی‌اعتبار بوده و این موضوع به این دلیل است که بخش تهیه کالا و مدیریت دارایی در این شرکت، به‌منظور تهیه صورت دارایی خود از محل «ق» درخواست می‌کنند که از آن‌ها در بخش واحد کنترل داخلی حمایت کنند. در واقع، به‌نظر می‌رسد فعالیت‌های خرید و تأمین عمدتاً در معرض فساد قرار می‌گیرند و کارمند مسئول صدور مجوز پرداخت

وجه در سازمان نیز می‌تواند داوطلب این فساد باشد.

منبع اطلاعاتی «ا-ت» با نام «خ» در پاسخ به منحرف ساختن معامله سودآور شرکت به نفع یک شخص بیرونی، بیان می‌دارد که معامله با شخص وابسته منجر شد تا منابعی کسب شود که در شرایط عادی تجاری قابل دست‌یابی نبوده و دلیل توجیه‌کننده این امر را سودآوری بیشتر با استفاده از معاملات با اشخاص وابسته اعلام کرد.

منبع اطلاعاتی با نام «س» در پاسخ به جابه‌جایی عمده در دارایی‌های شرکت، اظهار داشت که این دارایی‌ها متعلق به خود هیئت‌مدیره بوده و آن‌ها را به واسطه برنده شدن یک پروژه به دست آورده‌اند. از این رو، می‌توان گفت در این مورد اصلاً اشتباهی از طرف آن‌ها صورت نگرفته است. همچنین، در پاسخ به مورد حسابداری که ثبت نشده و توسط وزارت دارایی به تأیید نرسیده بود، بیان داشت که این سوءاستفاده عمدی از دارایی‌های شرکت نبوده، بلکه به دلایل کاربردی و پس‌انداز موقت در یک حساب جداگانه بوده است.

منبع اطلاعاتی «ق» درباره وجود اقلامی از دارایی‌ها تا شش ماهه گذشته و حذف آن در حساب‌ها در اسفند همان سال و سپس ایجاد آن حساب در مهر سال جاری بیان می‌دارد که این فعالیت صرفاً به دلیل فرار مالیاتی صورت گرفته و هدف به نظر می‌رسد. هدف از این کار، گزارش اطلاعات غلط و گمراه‌کننده به صورت تعمدی، به منظور کاهش بدهی مالیاتی است. در حالی که منبع اطلاعاتی «ا-م» با نام‌های «ل» و «ف» همان چیز را اظهار داشته‌اند که علت وقوع پدیده ارائه نکردن اطلاعات دقیق مالی، تطابق نداشتن مدیریت و تهیه کالا و خدمات با قوانین تهیه کالا و خدمات است. این امر بدین علت است که برخی از قوانین به طور واضح با قوانین مدیریت و خدمات دارایی مرتبط نیستند. منبع اطلاعاتی با نام «ن» افزود، اگر کار برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و حسابرسی به درستی با قوانین و رهنمودها هماهنگ شده بود، این پدیده به وقوع نمی‌پیوست.

منبع اطلاعاتی با نام «ک» درباره جابه‌جایی عمده دارایی‌ها که به صورت عمدی و توسط فروش دارایی‌های شرکت و همچنین اجاره دادن آن‌ها به دست آمده بود، پاسخ داد. او بیان داشت که این یک فاکتور رفتاری از منابع بشر در حال حاضر است و نیز به دلیل کمبود

نظارت بر شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است. این مورد، نمونه بارز تقلب است. منبع اطلاعاتی با نام «ک» اظهار داشت محیط نظارتی موجود بر شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، درباره مورد و پدیده ذکر شده نتایج نامناسبی را برداشته است. این احتمال می‌رود که شرکت، محیط نظارتی مناسبی نداشته است.

بحث و نتیجه گیری

نتایج حاصل از تحلیل مصاحبه با منابع اطلاعاتی، بر اساس تئوری سیستم جامع کنترل داخلی، مفهوم فلسفه خلیفه‌الله فی الارض و حسابداری قانونی است. بر اساس پژوهش دی آگیولا (۲۰۱۳) با عنوان «چارچوب یکپارچه‌سازی و به‌روزرسانی سیستم جامع کنترل داخلی و مفاهیم اصلی برای محیط زیست»، فرضیه سیستم جامع کنترل داخلی، یک ساختار جامع و به‌روز شده از کنترل داخلی ارائه می‌دهد. به عبارت دیگر، این فرضیه راه‌حلی جامع متشکل از جزئیات محیط کنترل، ارزیابی خطر احتمالی، فعالیت‌های کنترل، اطلاعات و ارتباطات و نظارت است. همان‌گونه که در پژوهش اولاج و ویرمانتری^۱ (۲۰۰۹) شرح داده شده است، سیستم جامع کنترل داخلی در ۲۰ سال آینده می‌تواند در جهت ایجاد یک بسته فکری کنترل ذهن برای مدیران و حساب‌رسان - در موارد نظارتی و خطرهای احتمالی ثابت که هم از لحاظ درونی و هم خارجی احتمال وقوع آن می‌رود - کمک کند. علاوه بر این، طبق پژوهش گراملینگ^۲ و هرمانسون^۳ (۲۰۰۷) حساب‌رسان داخلی باید چارچوب مفهوم سیستم جامع کنترل داخلی را به‌طور کامل و به‌منظور اجرایی شدن در سازمان‌ها و شرکت‌های کوچک در نظر بگیرند. در پژوهش مک‌نالی^۴ (۲۰۱۳) ساختار سیستم جامع کنترل داخلی متشکل از پنج جزء و هفده اصل کنترل داخلی است. اجزای پنج‌گانه آن عبارتند از: محیط کنترل، ارزیابی خطر احتمالی، فعالیت‌های کنترل، اطلاعات و ارتباطات و فعالیت‌های نظارتی.

محیط کنترل: تمام کارکنان و مدیرانی را که می‌توانند یک محیط سالم را در یک سازمان

1. Olach & Weeramantri
2. Gramling
3. Hermanson
4. McNally

به وجود آورند، شامل می‌شود. پرسش این است: «چگونه یک محیط سالم به وجود آوریم؟» مک نالی (۲۰۱۳) معتقد است این اقدام از یک سرپرستی شروع می‌شود که نمونه‌ای والا به عنوان خلیفه‌الله فی الارض است. در آن صورت، شخص می‌تواند به عنوان الگویی برای کارمندان خدمت کند. برای مثال، با محاسبه و پرداخت زکات^۱ از درآمد و تقسیم آن بین افراد نیازمند. دومین اقدام، ایجاد ارزش‌های امانت، صداقت، وفاداری و تزریق تدریجی آن به تمام کارکنان، از کارکنان دون پایه تا بالاترین مقام، از طریق گزینش سخت در فرایند استخدام کارکنان و انتخاب افراد دارای صلاحیت و صداقت. سومین اقدام، شفاف‌سازی ساختار سازمان است. بنابراین، اگر انحراف‌هایی وجود داشته باشد، تشخیص شخص مسئول بسیار آسان خواهد بود. آخرین اقدام، تشکیل هیئت امنا، هیئت مأموران عالی‌رتبه همراه با کارگروه حسابرسی و حسابرس داخلی است.

ارزیابی خطر احتمالی: عبارت است از شناسایی عرصه‌هایی که منبع وقوع تقلب هستند. در اینجا، یک ارزیابی احتمالی همراه با کاهش احتمال یا شانس وقوع تقلب توسط شخص صورت می‌گیرد و میزان خطر احتمالی، ارزیابی و مشخص می‌شود.

فعالیت‌های کنترل: فرایندی است که باید در جهت کمک به حذف موارد منجر به تقلب، اجرا شود. این فرایندها شامل جداکردن وظایف از بسیاری فعالیت‌ها، تصحیح سیستم واگذاری، بررسی مستقل و روزمره همه کارکنان، مشاهده عینی کلیه دارایی‌ها و مستندساختن آن و نگهداری اسناد می‌شود.

اطلاعات و ارتباطات: همواره باید کلیه رویدادها و فعالیت‌های سازمان‌ها و شرکت‌ها اطلاع داده و هرگونه اطلاعاتی به شکل شفاف مخابره شود. به این ترتیب، تمامی ذی‌نفعان می‌توانند به طور منظم از طریق مذاکره، جلسات آموزشی، مواجهه رو در رو و دیگر روش‌ها، اطلاعات را دریافت کنند.

نظارت: فرایند ارزیابی سیستم موجود به منظور بهسازی مستمر، توسط مقام‌های ارشد و یا حسابرسان داخلی است.

اساسی‌ترین و مهم‌ترین جزء از مفهوم سیستم جامع کنترل داخلی، محیط کنترل است که شامل منابع انسانی، امانتداری، فلسفه تعهد و مدیریت در سازمان‌هاست. در این خصوص، فلسفه خلیفه‌الله فی الارض یک جنبه از فلسفه است که به منظور ساخت اصول امانتداری، صداقت و تعهد باید در درون تک‌تک افراد نهادینه شود. وقتی شخصی خودش را جانشین خدا بر زمین بداند، تمامی کارها تنها در جهت رحمة للعالمین و فقط برای رضای خدا صورت می‌گیرد. بنابراین، این شخص در هر جا و در هر جایگاه شغلی که خدمت کند، تمام تلاش خود را می‌کند تا امانت و درستی را در انجام کلیه وظایف و تعهدات خود رعایت کند. به‌ویژه، بورس اوراق بهادار تهران باید بینش و آموزشی را درباره حسابداری قانونی، همانند توسعه برنامه آموزشی، ارائه دهد. البته، فساد شامل رشوه‌خواری و سایر استفاده‌های نادرست از قدرت و یک تقلب خارج از دفاتر است؛ به این معنا که شواهدی در صورت‌های مالی که نشان‌دهنده این تقلب باشد، وجود ندارد. کارکنانی که مرتکب فساد شده‌اند، صورت‌های مالی را به منظور پنهان کردن جرم خود تغییر نمی‌دهند. آنان به راحتی وجوه نقد را به صورت زیرمیزی دریافت می‌کنند. در اغلب مواقع، این نوع از جرم‌ها تا زمانی که از طرف شخص ثالث گزارش نشود، مخفی می‌ماند.

این پژوهش به منظور پیشگیری و شناسایی عمل تقلب از طریق حسابداری قانونی همراه با رویکرد مطالعات پدیدارشناختی و با استفاده از مفهوم سیستم جامع کنترل داخلی و فلسفه خلیفه‌الله فی الارض، یک ساختار کلی از کنترل داخلی در اختیار ما می‌گذارد. با استناد به خلیفه‌الله فی الارض، پیش‌بینی می‌شود کارها رنگ‌وبوی رحمانیت به خود بگیرند و به تقویت کنترل داخلی مؤسسه، سازمان و یا شرکت منجر شود، به‌ویژه در شرکت‌های بورسی که مفهوم سیستم جامع کنترل داخلی در آن‌ها کاربردی شده است. با توجه به این موضوع، ساختن و پایه‌ریزی فلسفه خلیفه‌الله فی الارض در جهت مبارزه با تقلب و از طریق حسابداری قانونی، مفهومی است که بر اساس قرآن، سیره انبیا، اجماع، قیاس و عرف است. همچنین، همانند برنامه کاربردی حسابداری منظمی است که در حل مسائل حقوقی، هم در دادگاه

درونی (وجدان) و هم خارجی (دادگاه واقعی) در جهت کشف عمل تقلب راه گشاست. محدودیت اصلی پژوهش حاضر، همکاری نکردن شرکت‌ها برای مصاحبه است. از بین حدود ۵۰۰ شرکتی که سهام آن‌ها در سال ۱۴۰۱ معامله شده بود و در حال فعالیت بودند، به جز ۹ شرکت، هیچ کدام حاضر به همکاری و مصاحبه با گروه مصاحبه‌کننده نشدند. از دیگر محدودیت‌های مطالعه حاضر، هدف‌های تحقیق و زمان است. هدف‌های تحقیق از آن رو که وسعت دامنه آن‌ها محدود است و زمان از آن جهت که تنها مصاحبه با چهار شرکت بورسی و سه منبع اطلاعاتی صورت گرفته است. بهترین کار این است که دامنه هدف تحقیق را نه فقط چهار شرکت بورسی، بلکه تمامی شرکت‌های فعال بورسی، اعم از هر نوع فعالیت و خدماتی که دارند، وسعت داده شود. با توجه به این موضوع، نتایج پردازش اطلاعات مصاحبه صورت گرفته پس از تجزیه و تحلیل، دقیق‌تر خواهد شد.

پیشنهاد این پژوهش، ایجاد یک برنامه آموزشی جدید در زمینه اخلاق در حسابداری، حسابداری قانونی و حسابرسی داخلی در برنامه درسی رشته حسابداری است. در این راستا، باید هم از حساب‌برسان داخلی، هم از قانون‌دانان (استادان رشته حقوق) و هم از استادان حوزوی استفاده کرد. هم‌راستا با این عمل جامعه دانشگاهی، سازمان بورس با ایجاد دو پایگاه داده (پایگاه مفهوم سیستم جامع کنترل داخلی به‌عنوان وسیله‌ای برای پیشگیری از عمل تقلب و پایگاه حسابداری قانونی به‌عنوان وسیله‌ای برای شناسایی عمل تقلب) به‌عنوان اهرمی بازدارنده در راستای کاهش فساد می‌تواند عمل کند. انتظار می‌رود این پژوهش اشاره‌ای به کنترل (نظارت) داخلی داشته باشد و با استفاده از تئوری سیستم جامع کنترل داخلی و فلسفه خلیفه‌الله فی الارض با ابعاد مهم، سپس محیط کنترل با منابع انسانی موجود، دو پایگاه داده ایجاد کند و اولین پایگاه مفهوم سیستم جامع کنترل داخلی باشد و به‌عنوان وسیله‌ای برای پیشگیری از عمل تقلب و نیز دومین پایگاه حسابداری قانونی عمل کند و وسیله‌ای برای شناسایی عمل تقلب باشد.

منابع

- انصاری، عبدالمهدی و شفیعی، حسین. (۱۳۸۸). بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه حسابرسی. *مجله حسابداری و حسابرسی*. ۱۶(۵)، ۲۱-۳۴.
- حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۸). *فلسفه حسابرسی*. چاپ دوم، تهران: انتشارات علمی و فرهنگی.
- حلیمه، رحمانی. (۱۳۹۲). ارزیابی و بهبود کنترل داخلی در سازمان‌ها. *نشریه حسابرس*، شماره ۶۴.
- زارعی، محسن و عبدی، سعید. (۱۳۸۹). کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی. *فصلنامه دانش حسابرسی*. ۱۰(۱)، ۱۰۲-۱۲۹.
- کمیته فنی سازمان حسابرسی. (۱۳۸۰). *استانداردهای حسابرسی*. چاپ اول، تهران: سازمان حسابرسی.
- لطفعلیان، مهدی، ولی‌پور، هاشم. (۱۳۹۴). بررسی اثر بخشی سیستم کنترل‌های داخلی طراحی شده در شرکت نیرو ترانس. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۴(۱۶)، ۱-۱۴.
- محمدپور، سمیرا. (۱۳۹۳). *ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی شرکت‌های بورسی بر اساس چارچوب ارائه شده کوزو*. [پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه فردوسی]. مشهد.
- ملکیان، اسفندیار، توکل‌نیا، اسماعیل و پاکدلان، سعید. (۱۳۹۲). *ارزیابی سیستم‌های کنترل داخلی توسط مدیران و حسابرسان مستقل و آثار افشای اطلاعات آن*. دومین کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه‌گذاری، گرگان، انجمن علمی و حرفه‌ای مدیران و حسابداران گلستان.
- حسنوند، فرزانه، مسلمی، صدیقه‌سادات و مختاری تاجیک، زهره. (۱۳۹۲). *حسابداری قانونی و رسیدگی به تقلب‌ها*. دومین کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه‌گذاری، گرگان: انجمن علمی و حرفه‌ای مدیران و حسابداران گلستان.
- Asy'ari, M. (2013). Peran Dan Fungsi Satuan Pengawasan Intern Dalam Pencegahan Fraud Pada Perguruan Tinggi X, *JAFFA*, 1(2), 99-112.
- Bierstaker, J., G. Brody, R., Pacini, C. (2006). Accountants perceptions regarding fraud detection and prevention methods Managerial. *Auditing Journal*, 21 (5), 520-535.
- Chen, H.J., Huang, S.Y., & Lin, C.S. (2007). An Internal Control Approach to the Construction of a Litigation Warning Model: An Application of Logistic Regression, *International Journal of Management*.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2005). *Internal Control – Integrated Framework. Guidance for Smaller Public Companies Reporting on Internal Control over Financial Reporting*.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (1995). *Internal control– integrated framework*. [Online] Available: <http://www.cpa2biz.com/media/DownloadableProducts/990012PDF.zip>. (Access ed 4 June 2011).
- D'Aquila, J. (2013). COSO's Internal Control Integrated Framework Updating the Original Concepts for Today's Environment. *Scholarly Journals Business And Economics Accounting*.

- Dhaliwal, D., Cheng, M., & Yuan, Z. (2013). Does Investment Efficiency Improve after the Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control over Financial Reporting?. *Journal of Accounting and Economics*, 56 (1), 1- 18.
- Fahmialung. (2014). Audit Internal Perguruan Tinggi, 23 September 2014.
- Faisol, M. (2014). Akuntansi Forensik Dan Fraud Examination, Apa Dan Bagaimana? Introduction. <http://semangatmu.blogspot.com>.
- Gottschalk, P. (2013). Prevention of White-Collar Crime: The Role of Accounting. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 3 (1).
- Gramling, A.A., Hermanson, D.R. (2007). COSO'S Internal Control Guidance For Smaller Businesses. *Internal Auditing*, 40.
- Internal Audit Education Foundation. (2008). *Fraud Auditing*. Jakarta: Book of YPIA.
- Gupta, Parveen P., COSO 1992 Control Framework and Management Reporting on Internal Control: Survey and Analysis of Implementation Practices (June 10, 2009). Published as a Research Monograph by the Institute of Management Accountants in U.S.A., Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1417604>.
- Janvrin, D.J., A. Payne, E., Byrnes, P., P. Schneider, G. (2012). The Updated COSO Internal Control—Integrated Framework: Recommendations and Opportunities for Future Research *Journal Of Information Systems. American Accounting Association*, 26 (2), 189-213.
- Kvale, S. (1996). *Interviews: An Introduction to qualitative research interviewing Thousand Oaks*. CA: Sage.
- Lin S., M. P., M. V., I. & R, B. (2011). The Role of the Internal Audit Function in the Disclosure of Material Weaknesses. *Accounting Review*, 86, 287-323.
- McNally J.S. (2013). The COSO Framework and SOX Compliance - One Approach To An Effective Transition The Associations of Accountants and Financials Professionals in Business, IMA COSO.
- Moelong, L.J.. (2010). *Metodologi penelitian kualitatif*. Indonesia: PT Remaja Rosdakarya.
- Nurhayati, C. (2011). The Importance of Application of Professional Standards and Ethics Code For Internal Auditor or External Auditor In Running the Roles, Paper YPIA.
- Nurhayati, A. (2016). Revealing and Building the COSO Concept and Khalifatullah Fill Ard Philosophy to Prevent and Detect the Occurrence of Fraud Through Forensic Accounting. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*. 219, 541-547.
- Olach, T., Weeramantri, S. (2009). How COSO Has Improved Internal Has Improved Internal Controls *In The United States Internal Auditing*, 3.
- Prabowo, H., Yogi, O. (2013). Better, faster, smarter: developing a blueprint for creating forensic accountants, Is Centre for Forensic Accounting Studies. *Journal of Money Laundering Control* .16(4), 353-378.
- Rae, K, Subramaniam.N. (2008). Quality of internal control procedures: Antecedents and moderating effect on organisational justice and employee fraud. *Managerial Auditing Journal*, 23(2),104-124.
- Ramamoorti, S., Baeley, A., Traver, R. (1999). Risk assessment in internal auditing: a neural network approach. *International Journal of Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management*.
- Rezaee, Z. (2002). *Financial statement fraud: prevention and detection*. NY: Wiley.