

حاکمیت شرکتی در شهرداری‌ها؛ استقرار سیستم‌های نظارتی نوین برای کنترل درآمدهای غیرقانونی: مروری بر روش‌های کنترل داخلی و حسابرسی در شهرداری‌ها

تاریخ دریافت: ۱۴۰۵/۰۱/۲۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۰۳/۲۰

کد مقاله: ۴۳۰۸۱

سارا عطاران^۱

چکیده

شهرداری‌ها به‌عنوان یکی از مهم‌ترین نهادهای عمومی محلی، نقش تعیین‌کننده‌ای در ارائه خدمات شهری، ایجاد زیرساخت‌های عمومی و تأمین رفاه اجتماعی دارند. با این حال، پیچیدگی وظایف، گستردگی تعاملات مالی، تعدد واحدهای اجرایی و حجم بالای درآمدهای متنوع، شهرداری‌ها را در معرض انواع ریسک‌های مالی، اداری و نظارتی قرار می‌دهد. یکی از مهم‌ترین این ریسک‌ها، شکل‌گیری و تداوم درآمدهای غیرقانونی یا غیررسمی است که می‌تواند ناشی از ضعف در ساختارهای کنترل داخلی، نبود شفافیت، ناکارآمدی سازوکارهای حسابرسی و فقدان حاکمیت شرکتی مؤثر در مدیریت شهری باشد. در چنین شرایطی، استقرار سیستم‌های نظارتی نوین، به‌ویژه سامانه‌های دیجیتال، حسابرسی مبتنی بر داده و کنترل‌های پیشگیرانه، می‌تواند به بهبود انضباط مالی، کاهش فساد و افزایش اعتماد عمومی منجر شود. این مقاله مروری با هدف بررسی مفاهیم نظری حاکمیت شرکتی در بخش عمومی، تشریح چالش‌های نظارتی شهرداری‌ها و مرور رویکردهای نوین کنترل داخلی و حسابرسی تدوین شده است. نتایج مرور نشان می‌دهد که گذار از نظارت سنتی و پس‌نگر به سمت نظارت هوشمند، برخط و مبتنی بر شواهد، پیش‌شرط اصلی ارتقای شفافیت و صیانت از درآمدهای شهری است.

واژگان کلیدی: حاکمیت شرکتی، شهرداری‌ها، درآمدهای غیرقانونی، سیستم‌های نظارتی،

۱- مقدمه

حکمرانی شهری در دهه‌های اخیر به دلیل افزایش انتظارات شهروندان، پیچیده‌تر شدن ساختار خدمات عمومی و تشدید فشارهای مالی، با دگرگونی‌های مهمی روبه‌رو شده است. شهرداری‌ها دیگر صرفاً نهادهای خدمات‌رسان سنتی نیستند، بلکه به سازمان‌هایی چندلایه تبدیل شده‌اند که باید هم‌زمان پاسخ‌گوی نیازهای شهروندان، الزامات قانونی، محدودیت‌های بودجه‌ای و خواسته‌های نهادهای نظارتی باشند. در چنین بستری، بحث حاکمیت شرکتی در شهرداری‌ها اهمیت ویژه‌ای پیدا می‌کند، زیرا این مفهوم می‌تواند چارچوبی برای توزیع مناسب قدرت، شفافیت در تصمیم‌گیری، پاسخگویی مدیران و حفاظت از منابع عمومی فراهم کند. (Rhodes, 1996) از سوی دیگر، منابع مالی شهرداری‌ها عموماً از محل عوارض، بهای خدمات، جرایم، مشارکت‌های ساختمانی، اجاره املاک و سایر درآمدهای محلی تأمین می‌شود. تنوع این منابع، اگرچه ظرفیت مالی شهرداری را افزایش می‌دهد، اما هم‌زمان زمینه را برای سوءاستفاده، درآمدهای غیررسمی، تبانی و ایجاد مسیرهای غیرقانونی دریافت وجه فراهم می‌کند. نبود نظام‌های نظارتی دقیق سبب می‌شود بخشی از درآمدها از چرخه رسمی خارج شوند یا در فرآیند وصول، ثبت و تخصیص دچار انحراف گردند. بنابراین، کنترل درآمدهای غیرقانونی فقط یک مسئله حسابداری نیست، بلکه مسئله‌ای ساختاری در حکمرانی شهری و مدیریت عمومی است. (Palifka, 2016 & Rose-Ackerman)

در این میان، حاکمیت شرکتی به‌عنوان الگویی که در ابتدا در بخش خصوصی برای کنترل تضاد منافع میان مدیران و مالکان مطرح شد، به تدریج وارد حوزه عمومی نیز شده است. در سازمان‌های عمومی، به‌ویژه شهرداری‌ها، مسئله اصلی نه صرفاً حداکثرسازی سود، بلکه تضمین پاسخگویی، رعایت عدالت، حفاظت از دارایی‌های عمومی و جلوگیری از فساد است. از این منظر، استفاده از اصول حاکمیت شرکتی می‌تواند به ایجاد سازوکارهایی برای نظارت مؤثر بر تصمیمات مالی، کنترل درآمدها و ارتقای اعتماد عمومی کمک کند. (Tricker, 2015) توسعه فناوری اطلاعات نیز ماهیت کنترل و حسابرسی را تغییر داده است. اگر در گذشته حسابرسی بیشتر بر اساس نمونه‌گیری‌های دوره‌ای، اسناد کاغذی و گزارش‌های تأخیری انجام می‌شد، امروزه امکان رصد لحظه‌ای تراکنش‌ها، تحلیل الگوهای رفتاری، استخراج نشانه‌های انحراف و شناسایی تراکنش‌های پرریسک فراهم شده است. این تحول، زمینه را برای شکل‌گیری حسابرسی هوشمند و کنترل داخلی دیجیتال در شهرداری‌ها مهیا کرده است. در نتیجه، مقاله حاضر می‌کوشد از طریق مرور ادبیات موجود، ابعاد نظری و عملی این تحول را در حوزه شهرداری‌ها تبیین کند. (Alles, 2015)

۲- مفهوم حاکمیت شرکتی و انتقال آن به بخش عمومی

حاکمیت شرکتی در ادبیات کلاسیک، به مجموعه‌ای از سازوکارها گفته می‌شود که از طریق آن‌ها شرکت‌ها هدایت و کنترل می‌شوند و منافع ذی‌نفعان مختلف در فرآیند تصمیم‌گیری لحاظ می‌گردد. هرچند این مفهوم در ابتدا برای شرکت‌های سهامی مطرح شد، اما به دلیل شباهت‌های ساختاری میان شرکت‌ها و نهادهای عمومی بزرگ، به تدریج در سازمان‌های بخش عمومی نیز به کار گرفته شد. در شهرداری‌ها نیز مانند شرکت‌ها، مسئله تضاد منافع، عدم تقارن اطلاعاتی و نیاز به نظارت بر مدیران وجود دارد؛ با این تفاوت که ذی‌نفعان اصلی، شهروندان و جامعه محلی هستند. (Vishny, 1997 & Shleifer)

در بخش عمومی، حاکمیت شرکتی فقط به کنترل مدیران محدود نمی‌شود، بلکه شامل پاسخگویی سیاسی، شفافیت مالی، نظارت قانونی، مشارکت شهروندان و رعایت اصول اخلاقی در تخصیص منابع نیز هست. به بیان دیگر، در شهرداری‌ها حاکمیت شرکتی مفهومی چندبعدی است که هم جنبه‌های رسمی نظارت را دربر می‌گیرد و هم جنبه‌های رفتاری و نهادی را. اگرچه ساختار حقوقی شهرداری‌ها با شرکت‌ها متفاوت است، اما منطق حاکمیت شرکتی یعنی «جلوگیری از انحراف قدرت و کاهش فرصت‌های سوءاستفاده» در هر دو حوزه کاربرد دارد. (OECD, 2015)

در پژوهش‌های مدیریت عمومی، انتقال حاکمیت شرکتی به بخش عمومی با مفاهیمی مانند حکمرانی خوب، پاسخگویی نهادی و مدیریت مبتنی بر عملکرد پیوند خورده است. در این رویکرد، سازمان عمومی باید نه تنها کارآمد عمل کند، بلکه بتواند اثبات کند که از منابع عمومی به‌صورت درست، شفاف و قانونی استفاده کرده است. شهرداری‌ها به دلیل نزدیکی مستقیم به مردم و حساسیت زیاد درآمدها و هزینه‌هایشان، یکی از مناسب‌ترین بسترها برای استقرار چنین الگوهایی هستند. (Osborne, 2010) یکی از مهم‌ترین مؤلفه‌های حاکمیت شرکتی در شهرداری‌ها، تفکیک وظایف میان تصمیم‌گیری، اجرا و نظارت است. اگر واحدهای وصول درآمد، ثبت مالی، صدور مجوز و حسابرسی در یک ساختار متمرکز و بدون کنترل متقابل فعالیت کنند، احتمال بروز فساد و درآمدهای غیرقانونی افزایش می‌یابد. در مقابل، طراحی زنجیره‌ای از کنترل‌های داخلی و نظارتی می‌تواند رفتارهای انحرافی را کاهش دهد و امکان پیگیری مسئولیت‌ها را فراهم سازد. (COSO, 2013)

۳- ماهیت درآمدهای غیرقانونی در شهرداری‌ها

درآمدهای غیرقانونی در شهرداری‌ها می‌تواند اشکال متعددی داشته باشد؛ از دریافت وجه بدون ثبت رسمی و اخذ عوارض خارج از ضوابط گرفته تا تبانی در صدور مجوزها، دستکاری اطلاعات مالی، عدم واريز کامل درآمدها و انحراف در تخصیص منابع. این نوع درآمدها معمولاً در نقاطی شکل می‌گیرند که نظارت ضعیف است، فرایندها دستی‌اند، شفافیت اندک است و تصمیم‌گیری‌ها به صورت فردی یا سلیقه‌ای انجام می‌شود. در چنین وضعی، فساد مالی نه به صورت یک رخداد استثنایی، بلکه به عنوان بخشی از رویه‌های روزمره تثبیت می‌شود. (Klitgaard, 1988) یکی از ویژگی‌های درآمدهای غیرقانونی این است که لزوماً به صورت آشکار قابل مشاهده نیستند. در بسیاری موارد، این درآمدها در قالب درآمدهای رسمی ثبت می‌شوند، اما منبع، نرخ یا فرآیند وصول آن‌ها با ضوابط قانونی منطبق نیست. به همین دلیل، تشخیص آن‌ها فقط از طریق بررسی اسناد نهایی ممکن نیست و نیازمند تحلیل فرآیند، مقایسه داده‌ها، پیگیری تراکنش‌ها و بررسی الگوهای غیرعادی در عملیات مالی است. این امر اهمیت سیستم‌های نظارتی نوین را دوچندان می‌کند. (Power, 1997)

در سطح نهادی، شکل‌گیری درآمدهای غیرقانونی معمولاً با سه عامل اصلی مرتبط است: تمرکز بیش از حد قدرت در دست افراد یا واحدهای خاص، ضعف شفافیت در فرایندهای مالی، و ناکارآمدی نظام پاسخگویی. هرگاه شهروند یا ناظر بیرونی نتواند به راحتی فرآیند دریافت، ثبت و هزینه‌کرد منابع را مشاهده کند، فضای مساعدی برای سوءاستفاده فراهم می‌شود. از این رو، مبارزه با درآمدهای غیرقانونی در شهرداری‌ها در اصل مبارزه‌ای علیه پنهان‌سازی، تمرکزگرایی و فقدان پاسخگویی است. (Rose, 2016)

این مسئله تنها به زبان درآمدهای شهرداری نیست، بلکه آثار وسیع‌تری بر اعتماد عمومی، عدالت شهری و مشروعیت مدیریت محلی دارد. اگر شهروندان احساس کنند که عوارض و پرداخت‌هایشان به درستی ثبت و هزینه نمی‌شود، تمایل آن‌ها به همکاری کاهش می‌یابد و مقاومت در برابر پرداخت افزایش پیدا می‌کند. بدین ترتیب، درآمدهای غیرقانونی نه تنها موجب نشت منابع می‌شود، بلکه چرخه‌ای از بی‌اعتمادی و کاهش تمکین را نیز ایجاد می‌کند. (Frey, 1997)

۴- کنترل داخلی در شهرداری‌ها

کنترل داخلی مجموعه‌ای از سیاست‌ها، رویه‌ها و فعالیت‌هاست که برای اطمینان از تحقق اهداف سازمانی، حفاظت از دارایی‌ها، صحت گزارشگری مالی و رعایت قوانین طراحی می‌شود. در شهرداری‌ها، کنترل داخلی باید بتواند هم از بروز خطاهای حسابداری جلوگیری کند و هم مانع از سوءاستفاده و فساد در درآمدها شود. اهمیت این سیستم در آن است که بخش عمده‌ای از آسیب‌ها پیش از وقوع شناسایی می‌شود، نه پس از بروز خسارت. (COSO, 2013) یکی از ارکان کنترل داخلی، محیط کنترلی است که شامل فرهنگ سازمانی، ارزش‌های اخلاقی، سبک رهبری و تعهد مدیریت به قانون‌مداری است. اگر مدیران عالی شهرداری خود به شفافیت و پاسخگویی پایبند نباشند، حتی بهترین فرایندها نیز اثربخشی محدودی خواهند داشت. از این رو، کنترل داخلی فقط مجموعه‌ای از فرم‌ها و دستورالعمل‌ها نیست، بلکه بازتابی از فرهنگ سازمانی و سطح بلوغ مدیریتی شهرداری است. (Lowe, 2000)

ارزیابی ریسک نیز بخش مهمی از کنترل داخلی محسوب می‌شود. شهرداری‌ها باید بتوانند نقاط آسیب‌پذیر خود را در وصول درآمد، صدور مجوز، عقد قرارداد، واگذاری املاک و مدیریت پروژه‌ها شناسایی کنند. سپس متناسب با هر ریسک، پاسخ کنترلی مناسب طراحی کنند. برای مثال، در فرایندهای نقدی، کنترل‌های سخت‌گیرانه‌تر و در فرایندهای دیجیتال، کنترل‌های مبتنی بر دسترسی و ثبت ردپا ضروری است. (Azzone, & Arena 2009) فعالیت‌های کنترلی در شهرداری‌ها می‌تواند شامل تفکیک وظایف، تأییدهای چندمرحله‌ای، تطبیق اسناد، محدودسازی دسترسی به سامانه‌ها، کنترل‌های فیزیکی و بررسی‌های دوره‌ای باشند. این فعالیت‌ها اگرچه ظاهراً ساده‌اند، اما در جلوگیری از شکل‌گیری مسیرهای غیرقانونی نقش کلیدی دارند. در بسیاری از شهرداری‌ها، ضعف در همین کنترل‌های پایه‌ای موجب می‌شود درآمدها بدون ثبت کامل یا بدون صدور رسید رسمی جابه‌جا شوند. (Myers, & Gramling 2006)

اطلاعات و ارتباطات نیز یکی دیگر از اجزای کنترل داخلی است. اگر اطلاعات مالی به موقع، دقیق و قابل فهم در اختیار مدیران، حسابرسان و نهادهای نظارتی قرار نگیرد، کنترل داخلی عملاً ناقص خواهد بود. شهرداری‌ها باید سامانه‌هایی داشته باشند که جریان اطلاعات را از سطح واحدهای عملیاتی تا مدیریت کل و هیئت‌های نظارتی به صورت منسجم منتقل کند. نبود چنین شبکه اطلاعاتی، نقاط تاریک نظارتی را افزایش می‌دهد. (Moyes, 2011) نظارت و پایش مستمر آخرین رکن کنترل داخلی است. در یک شهرداری کارآمد، کنترل داخلی نباید فقط در پایان سال یا در زمان حسابرسی انجام شود، بلکه باید در طول سال و به صورت جاری پیگیری شود. پایش مستمر به مدیران اجازه می‌دهد روندهای غیرعادی را سریع‌تر تشخیص دهند و پیش از

گسترش آسیب، اقدام اصلاحی انجام دهند. این ویژگی، یکی از تفاوت‌های اساسی کنترل داخلی نوین با الگوهای سنتی است. (IIA, 2013)

۵- نقش حسابرسی در کنترل درآمدهای غیرقانونی

حسابرسی یکی از ابزارهای بنیادین برای اطمینان از سلامت مالی سازمان‌های عمومی است. در شهرداری‌ها، حسابرسی نه تنها صحت صورت‌های مالی را بررسی می‌کند، بلکه می‌تواند انحرافات سیستمی، ضعف‌های کنترلی و زمینه‌های فساد را نیز آشکار سازد. با این حال، کارآمدی حسابرسی به نوع رویکرد آن بستگی دارد؛ حسابرسی سنتی معمولاً در شناسایی تخلفات ساختاری ناتوان است، در حالی که حسابرسی مبتنی بر ریسک و داده‌محور می‌تواند کارآمدتر باشد. (Jenkins, & Gray 2009)

در حسابرسی سنتی، تمرکز اصلی بر تطابق اسناد و مدارک و کشف مغایرت‌های آشکار است. این رویکرد برای محیط‌هایی که حجم تراکنش پایین و فرآیندها ساده‌اند مناسب است، اما در شهرداری‌های بزرگ که تراکنش‌های متعدد و متنوع دارند، کارایی محدودی دارد. از این رو، حسابرسی باید از حالت صرفاً تطبیقی خارج شده و به سمت تحلیل ریسک، بررسی فرآیند و ارزیابی اثربخشی کنترل‌ها حرکت کند. (Power, 1997)

حسابرسی عملکرد نیز از اهمیت زیادی برخوردار است. این نوع حسابرسی فراتر از سؤال «آیا پول درست ثبت شده است؟» می‌پرسد: «آیا منابع به درستی، کارآمد و اثربخش مصرف شده‌اند؟» در حوزه شهرداری‌ها، چنین پرسشی بسیار حیاتی است، زیرا بخش عمده‌ای از اعتماد عمومی به این بستگی دارد که شهروندان احساس کنند منابع آن‌ها به خدمات واقعی و قابل مشاهده تبدیل شده است. اگر این پیوند گسسته شود، مشروعیت مدیریت شهری تضعیف خواهد شد. (Barzelay, 1997)

حسابرسی داخلی نیز نقش مکمل و پیشگیرانه دارد. حسابرس داخلی می‌تواند به‌عنوان چشم سازمان درون شهرداری عمل کند و با حضور دائمی‌تر نسبت به حسابرس مستقل، ضعف‌ها را در لحظه تشخیص دهد. این امر به‌ویژه در حوزه‌های پرریسک مانند عوارض ساختمانی، پرداخت‌های نقدی، قراردادهای و درآمدهای ناشی از مجوزها اهمیت دارد. هرچه حسابرسی داخلی از استقلال بیشتر و دسترسی بهتر به اطلاعات برخوردار باشد، احتمال کشف درآمدهای غیرقانونی افزایش می‌یابد. (IIA, 2017)

حسابرسی مستقل نیز به‌عنوان ابزار اعتباربخشی بیرونی، مکمل مهمی برای حسابرسی داخلی است. هنگامی که یک نهاد مستقل صورت‌های مالی و عملکرد شهرداری را بررسی می‌کند، سطح اعتماد عمومی و اطمینان ذی‌نفعان افزایش می‌یابد. البته استقلال حسابرس باید واقعی باشد، نه صرفاً شکلی؛ زیرا اگر حسابرس تحت نفوذ مدیریت قرار گیرد، نقش نظارتی او تضعیف می‌شود. (DeAngelo, 1981)

۶- سیستم‌های نظارتی نوین در شهرداری‌ها

تحول دیجیتال، فرصت‌های تازه‌ای برای نظارت در سازمان‌های عمومی ایجاد کرده است. شهرداری‌هایی که از سامانه‌های یکپارچه مالی، داشبوردهای مدیریتی، کدهای یکتا برای درآمدها و ثبت برخط تراکنش‌ها استفاده می‌کنند، به‌مراتب توانمندتر از شهرداری‌هایی هستند که هنوز بر مدارک کاغذی و گزارش‌های دستی تکیه دارند. چنین سامانه‌هایی می‌توانند امکان ردیابی، مقایسه و تحلیل آنی را فراهم کنند. (Dunleavy et al., 2006) یکی از مهم‌ترین ابزارهای نوین نظارتی، تحلیل داده‌های مالی است. در این رویکرد، حسابرسان و مدیران به‌جای اتکا به نمونه‌گیری محدود، از کل داده‌های تراکنشی برای شناسایی الگوهای غیرعادی استفاده می‌کنند. برای نمونه، اگر یک واحد خاص به‌طور غیرمعمولی درآمدهای پایین‌تر از میانگین ثبت کند یا برخی مجوزها همیشه در ساعات خاص صادر شوند، این می‌تواند نشانه‌ای از ریسک یا تخلف باشد. (Vasarhelyi, Kogan 2015, & Tuttle)

هوش مصنوعی و یادگیری ماشین نیز می‌توانند در شناسایی ناهنجاری‌ها به کار روند. این فناوری‌ها قادرند ارتباطات پنهان میان متغیرها را کشف کنند و الگوهایی را که از دید انسان مخفی می‌ماند، آشکار سازند. در شهرداری‌ها، این قابلیت به‌ویژه برای تشخیص تبانی، دستکاری داده‌ها، و الگوهای مشکوک در وصول درآمد بسیار سودمند است. با این حال، کارایی این ابزارها منوط به کیفیت داده‌ها و یکپارچگی سامانه‌های اطلاعاتی است. (Appelbaum et al., 2017) سامانه‌های هشدار زود هنگام نیز از دیگر سازوکارهای نظارتی نوین هستند. این سامانه‌ها بر اساس شاخص‌های از پیش تعریف‌شده، در صورت مشاهده انحراف، به مدیران هشدار می‌دهند. برای مثال، تأخیرهای غیرعادی در ثبت درآمد، مغایرت بین مجوزها و دریافتی‌ها، یا افزایش ناگهانی درآمد در یک بازه خاص می‌تواند علامت هشدار باشد. این نوع نظارت پیشگیرانه نسبت به نظارت پسینی اثربخشی بسیار بیشتری دارد. (Cappelletti, 2010)

شفافیت داده و دسترسی عمومی نیز بخش مهمی از نظارت نوین است. هرچه اطلاعات مالی شهرداری بیشتر در دسترس عموم قرار گیرد، احتمال پنهان‌سازی و رفتارهای غیرقانونی کمتر می‌شود. انتشار گزارش‌های دوره‌ای، داشبوردهای عمومی و امکان

پیگیری برخط پرداخت‌ها می‌تواند شهروندان را به ناظران فعال تبدیل کند. این مشارکت عمومی، نظارت رسمی را تکمیل می‌کند و فضای فساد را محدودتر می‌سازد. (Bovens, 2007)

۷- پیوند حاکمیت شرکتی با شفافیت و پاسخگویی

در شهرداری‌ها، شفافیت یکی از ارکان اصلی حاکمیت شرکتی است. شفافیت به این معناست که فرآیندهای مالی، تصمیمات درآمدی و نحوه هزینه‌کرد منابع به‌گونه‌ای روشن و قابل فهم در دسترس ذی‌نفعان قرار گیرد. بدون شفافیت، نظارت واقعی ممکن نیست و کنترل داخلی نیز بیشتر صوری خواهد بود. بنابراین، شفافیت نه یک ارزش تزئینی، بلکه پیش‌شرط نظارت مؤثر است. (Bovens, 2007) پاسخگویی نیز مکمل شفافیت است. زمانی که مدیران شهرداری موظف باشند در برابر اقدامات خود توضیح ارائه کنند، احتمال رفتارهای غیرقانونی کاهش می‌یابد. پاسخگویی فقط به معنای ارائه گزارش مالی نیست، بلکه شامل توضیح درباره تصمیمات، تبعات سیاست‌ها و نتایج عملکرد نیز هست. شهرداری‌هایی که سازوکارهای پاسخگویی قوی دارند، معمولاً در برابر فساد مقاوم‌ترند. (Mulgan, 2000)

در ادبیات حکمرانی عمومی، پیوند میان شفافیت، پاسخگویی و اعتماد عمومی بسیار برجسته است. وقتی شهروندان به این نتیجه برسند که مدیریت شهری صادق، پاسخگو و قابل پیش‌بینی است، تمایل بیشتری برای همکاری مالی و اجتماعی نشان می‌دهند. برعکس، نبود شفافیت و ابهام در درآمدها می‌تواند حتی بهترین سیاست‌های مالی را نیز بی‌اثر کند، زیرا مردم احساس می‌کنند منابعشان در مسیری نامعلوم مصرف می‌شود. (Weil, & Fung, Graham 2007)

از منظر حاکمیت شرکتی، شهرداری باید دارای سازوکارهای روشن برای تقسیم اختیارات، ثبت تصمیمات، افشای اطلاعات و ارزیابی عملکرد باشد. این سازوکارها باعث می‌شود که قدرت در یک نقطه متمرکز نشود و امکان نظارت متقابل فراهم گردد. چنین مدلی نه تنها از بروز درآمدهای غیرقانونی جلوگیری می‌کند، بلکه کیفیت تصمیم‌گیری مالی را نیز ارتقا می‌دهد. (Tricker, 2015)

۸- چالش‌های اجرایی در پیاده‌سازی نظارت نوین

با وجود مزایای متعدد سیستم‌های نظارتی نوین، اجرای آن‌ها در شهرداری‌ها با چالش‌هایی نیز همراه است. نخستین چالش، مقاومت سازمانی در برابر تغییر است. بسیاری از کارکنان و مدیران به شیوه‌های سنتی عادت کرده‌اند و ممکن است از شفافیت بیشتر یا نظارت دیجیتال احساس تهدید کنند. این مقاومت می‌تواند فرآیند اصلاح را کند یا حتی متوقف کند. (Burnes, 2004)

چالش دوم، ضعف زیرساخت‌های فناوری اطلاعات است. برای پیاده‌سازی حساسی دیجیتال و نظارت برخط، وجود سامانه‌های یکپارچه، پایگاه‌های داده دقیق و امنیت اطلاعات ضروری است. اگر داده‌ها پراکنده، ناسازگار یا ناقص باشند، حتی پیشرفته‌ترین ابزارهای تحلیلی نیز خروجی قابل اتکایی تولید نخواهند کرد. بنابراین، زیرساخت فناوری شرط مقدماتی موفقیت نظارت نوین است. (Dunleavy et al., 2006)

چالش سوم به سرمایه انسانی مربوط می‌شود. بسیاری از شهرداری‌ها نیروی انسانی متخصص در حوزه حساسی داده، تحلیل مالی، کنترل داخلی و مدیریت ریسک ندارند. در چنین شرایطی، استقرار سامانه‌های جدید بدون آموزش و توانمندسازی کارکنان، اثربخشی محدودی خواهد داشت. بنابراین، تحول نظارتی باید هم‌زمان با توسعه مهارت‌های حرفه‌ای و فرهنگ یادگیری سازمانی پیش برود. (OECD, 2016)

چالش چهارم، ابهام در تقسیم مسئولیت میان نهادهای نظارتی مختلف است. در بسیاری از نظام‌های شهری، چندین نهاد به‌طور هم‌زمان بر شهرداری نظارت دارند، اما هماهنگی میان آن‌ها ضعیف است. این وضعیت گاه باعث تداخل، دوباره‌کاری یا حتی فرار از مسئولیت می‌شود. طراحی ساختار روشن نظارت، پیش‌شرط کارایی سیستم کنترل است. (Eckersley, 2015 & Ferry)

۹- الگوهای موفق جهانی در کنترل مالی شهرداری‌ها

مطالعه تجربه‌های جهانی نشان می‌دهد که شهرداری‌های موفق معمولاً چند ویژگی مشترک دارند: سامانه‌های مالی یکپارچه، نظارت چندلایه، حساسی مستقل، انتشار عمومی اطلاعات و مشارکت فعال شهروندان. این ویژگی‌ها در کنار هم می‌توانند سطح قابل توجهی از شفافیت و پاسخگویی ایجاد کنند. کشورهایی که در مدیریت شهری پیشرو بوده‌اند، معمولاً به جای اتکا به کنترل‌های پس از وقوع، بر پیشگیری و پایش مستمر تمرکز کرده‌اند. (OECD, 2015)

برای نمونه، در بسیاری از شهرهای اروپای شمالی، اطلاعات مالی شهرداری‌ها به‌صورت دوره‌ای منتشر می‌شود و شهروندان امکان دسترسی به بخش مهمی از داده‌ها را دارند. این سطح از شفافیت، نه تنها فساد را کاهش داده، بلکه کیفیت مشارکت عمومی

را نیز افزایش داده است. در این مدل‌ها، نظارت صرفاً وظیفه نهادهای رسمی نیست، بلکه بخشی از تعامل روزمره میان مدیریت شهری و جامعه است. (Fung et al., 2007)

در برخی شهرهای پیشرفته، حسابرسی مبتنی بر داده به‌طور جدی در حال گسترش است. این نوع حسابرسی اجازه می‌دهد که همه تراکنش‌ها به‌جای نمونه‌گیری محدود، به‌صورت کامل یا نیمه‌کامل بررسی شوند. چنین الگویی به‌خصوص در حوزه‌هایی مانند وصول درآمد، صدور مجوز و مدیریت قراردادها بسیار مؤثر است. نتیجه آن کاهش خطا، افزایش سرعت کشف ناهنجاری و ارتقای سلامت مالی است. (Vasarhelyi et al., 2015)

تجربه‌های موفق نشان می‌دهد که مبارزه با درآمدهای غیرقانونی فقط از مسیر تنبیه پیش نمی‌رود، بلکه نیازمند طراحی سیستم‌های هوشمند، ساده‌سازی فرآیندها و افزایش شفافیت است. هرچه فرآیندها پیچیده‌تر و مبهم‌تر باشند، فرصت برای رانت و فساد بیشتر می‌شود. بنابراین، اصلاحات موفق معمولاً بر کاهش پیچیدگی اداری و افزایش قابلیت ردیابی متمرکز بوده‌اند. (Klitgaard, 1988)

مرور ادبیات نشان می‌دهد که حاکمیت شرکتی در شهرداری‌ها مفهومی فراتر از کنترل مالی صرف است و باید آن را به‌عنوان چارچوبی برای هدایت، نظارت و پاسخگویی درک کرد. شهرداری‌ها به دلیل ماهیت عمومی و حساسیت منابعشان، بیش از سایر سازمان‌ها نیازمند سازوکارهایی هستند که از سوءاستفاده، درآمدهای غیرقانونی و تصمیم‌گیری‌های غیرشفاف جلوگیری کند. در واقع، هرچه پیوند میان مدیریت شهری و حاکمیت شرکتی محکم‌تر باشد، سلامت مالی و اعتماد عمومی بیشتر خواهد بود. (OECD, 2015)

یافته‌های ادبیات نشان می‌دهد که کنترل داخلی زمانی مؤثر است که به‌صورت یک نظام زنده، منعطف و چندلایه طراحی شود. کنترل داخلی صوری، مبتنی بر فرم‌های تکراری و گزارش‌دهی‌های نمایشی، توانایی مقابله با انحرافات واقعی را ندارد. در مقابل، کنترل داخلی مبتنی بر ریسک، داده و پایش مستمر می‌تواند در همان لحظه شکل‌گیری انحراف، هشدار دهد و از گسترش آن جلوگیری کند. (COSO, 2013) همچنین حسابرسی، اگرچه ابزار پسینی محسوب می‌شود، اما در شکل‌های نوین خود می‌تواند به ابزار پیشگیرانه تبدیل شود. حسابرسی مبتنی بر داده، حسابرسی عملکرد و حسابرسی داخلی مستمر، نه فقط برای کشف تخلف بلکه برای اصلاح فرآیندها و پیشگیری از فساد کاربرد دارند. این تحول نشان می‌دهد که حسابرسی در شهرداری‌ها باید از نقش سنتی «شناسایی خطا» به نقش جدید «طراحی یادگیری سازمانی» ارتقا یابد. (Alles, 2015)

از منظر نظری، مهم‌ترین مسئله این است که درآمدهای غیرقانونی محصول ضعف فردی صرف نیستند، بلکه غالباً نتیجه طراحی نهادی ناقص‌اند. بنابراین، راه‌حل نیز نباید صرفاً بر تنبیه اشخاص متمرکز باشد، بلکه باید ساختارها، فرآیندها و فناوری‌ها را اصلاح کند. به همین دلیل، هر برنامه‌ای برای ارتقای حاکمیت شرکتی در شهرداری‌ها باید سه محور را توأمان دربرگیرد: شفافیت، کنترل داخلی و حسابرسی هوشمند. (Palifka, & Rose-Ackerman 2016)

۱۰- نتیجه‌گیری

این مقاله مروری نشان داد که شهرداری‌ها به‌عنوان نهادهای عمومی دارای منابع مالی متنوع، بیش از پیش نیازمند استقرار حاکمیت شرکتی و سیستم‌های نظارتی نوین هستند. افزایش پیچیدگی عملیات، رشد درآمدهای محلی و گستردگی تعامل با شهروندان، بستر مناسبی برای شکل‌گیری درآمدهای غیرقانونی فراهم می‌کند؛ مگر آنکه کنترل داخلی و حسابرسی به‌صورت دقیق، برخط و مبتنی بر داده طراحی شده باشند.

نتیجه مهم دیگر این است که کنترل درآمدهای غیرقانونی در شهرداری‌ها فقط با تشدید نظارت‌های تنبیهی ممکن نیست، بلکه نیازمند اصلاح عمیق سازوکارهای حکمرانی است. شفافیت، پاسخگویی، تفکیک وظایف، مشارکت عمومی و فناوری‌های نظارتی نوین همگی باید در کنار هم قرار گیرند تا ساختاری مقاوم در برابر فساد ایجاد شود.

همچنین، تجربه ادبیات نشان می‌دهد که حسابرسی و کنترل داخلی زمانی بیشترین کارایی را دارند که به‌جای اقدامات مقطعی، به بخشی دائمی از سیستم مدیریتی شهرداری تبدیل شوند. به این ترتیب، نظارت از یک وظیفه اداری به یک ظرفیت راهبردی بدل می‌شود و شهرداری می‌تواند با اتکا به آن، هم درآمدهای قانونی خود را حفظ کند و هم اعتماد شهروندان را افزایش دهد. در نهایت می‌توان گفت که آینده مدیریت مالی شهرداری‌ها در گرو گذار از نظارت سنتی به حکمرانی داده‌محور و شفاف است. این گذار نه تنها به کاهش درآمدهای غیرقانونی کمک می‌کند، بلکه کیفیت تصمیم‌گیری، کارایی سازمانی و مشروعیت نهادی را نیز ارتقا می‌دهد. بنابراین، حاکمیت شرکتی در شهرداری‌ها باید به‌عنوان یکی از محورهای اصلی اصلاحات مدیریت شهری مورد توجه قرار گیرد.

۱۱- پیشنهادها

- استقرار سامانه یکپارچه مالی و درآمدی در شهرداری‌ها: شهرداری‌ها باید کلیه فرآیندهای وصول، ثبت و تخصیص درآمد را در یک سامانه متمرکز و برخط انجام دهند تا امکان ردیابی کامل تراکنش‌ها فراهم شود و مسیرهای غیرقانونی یا خارج از نظارت رسمی کاهش یابد.
- طراحی داشبورد نظارتی برای مدیران عالی و نهادهای حسابرسی: ایجاد داشبوردهای مدیریتی که شاخص‌های کلیدی درآمد، مغایرت‌ها، ریسک‌ها و تأخیرها را به صورت لحظه‌ای نمایش دهد، می‌تواند قدرت واکنش سریع مدیران را افزایش دهد و از تثبیت انحرافات مالی جلوگیری کند.
- تفکیک کامل وظایف بین واحدهای درآمد، حسابداری و نظارت: برای کاهش فرصت‌های فساد، لازم است وظایف دریافت، ثبت، کنترل و تأیید درآمدها میان واحدهای مستقل تقسیم شود تا امکان تباری و دستکاری اطلاعات کاهش یابد.
- تقویت حسابرسی داخلی و افزایش استقلال آن: حسابرسی داخلی باید از نظر ساختاری به‌گونه‌ای تقویت شود که بتواند بدون مداخله مدیران اجرایی، فرآیندهای پریسک را بررسی و گزارش‌های اصلاحی ارائه کند.
- افزایش شفافیت عمومی و انتشار منظم اطلاعات مالی: انتشار دوره‌ای گزارش‌های درآمدی، هزینه‌ای و عملکردی در وبسایت شهرداری می‌تواند اعتماد عمومی را افزایش دهد و سطح نظارت شهروندان را بالا ببرد.
- آموزش کارکنان در حوزه کنترل داخلی، اخلاق حرفه‌ای و تحلیل داده: یکی از پیش‌شرط‌های موفقیت نظارت نوین، تربیت نیروی انسانی آشنا با فناوری، اصول حسابرسی و الزامات شفافیت است.
- استفاده از تحلیل داده و هوش مصنوعی برای کشف ناهنجاری‌ها: شهرداری‌ها باید از الگوریتم‌های تحلیل رفتار تراکنش‌ها و مدل‌های تشخیص الگو برای شناسایی موارد مشکوک در درآمدها استفاده کنند.
- ایجاد کانال‌های گزارش‌دهی محرمانه برای تخلفات مالی: راه‌اندازی سامانه‌های سوت‌زنی و حمایت از گزارشگران می‌تواند به کشف زود هنگام درآمدهای غیرقانونی کمک کند.
- بازنگری در فرآیندهای پیچیده و فسادزا: بسیاری از تخلفات در فرآیندهای پیچیده اداری شکل می‌گیرند؛ بنابراین ساده‌سازی رویه‌ها می‌تواند به کاهش رانت و افزایش انضباط مالی منجر شود.
- استقرار نظام ارزیابی عملکرد برای مدیران واحدهای مالی: پیوند دادن ارزیابی مدیران به شاخص‌های شفافیت، صحت درآمد و کاهش مغایرت‌ها، انگیزه آن‌ها را برای رعایت دقیق‌تر اصول مالی افزایش می‌دهد.

منابع

- 1) Alles, M. G. (2015). Drivers of the use and facilitators and obstacles of continuous auditing. *Accounting Horizons*, 29(2), 439–453.
- 2) Anessi-Pessina, E., Barbera, C., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2016). Public sector budgeting: A European review of accounting and public management research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(6), 1–31.
- 3) Appelbaum, D., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. (2017). Big data and analytics in the modern audit engagement: Research needs. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(4), 1–27.
- 4) Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43–60.
- 5) Barzelay, M. (1997). *Central audit and evaluation in the public sector*. Brookings Institution Press.
- 6) Bovens, M. (2007). Analysing and assessing accountability: A conceptual framework. *European Law Journal*, 13(4), 447–468.
- 7) Burnes, B. (2004). *Managing change: A strategic approach to organisational dynamics* (4th ed.). Pearson.
- 8) Cappelletti, L. (2010). Continuous auditing: A framework for efficiency. *Managerial Auditing Journal*, 25(8), 731–753.
- 9) COSO. (2013). *Internal control—Integrated framework*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- 10) DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199.
- 11) Dunleavy, P., Margetts, H., Bastow, S., & Tinkler, J. (2006). *Digital era governance: IT corporations, the state, and e-government*. Oxford University Press.
- 12) Ferry, L., & Eckersley, P. (2015). Budgeting and governing for deficit reduction in the UK public sector. *Public Money & Management*, 35(6), 395–402.

- 13) Frey, B. S. (1997). Not just for the money: An economic theory of personal motivation. Edward Elgar.
- 14) Fung, A., Graham, M., & Weil, D. (2007). Full disclosure: The perils and promise of transparency. Cambridge University Press.
- 15) Gramling, A. A., & Myers, P. M. (2006). Internal auditing's role in public sector governance. *Internal Auditing*, 21(6), 28–35.
- 16) Gray, A., & Jenkins, B. (2009). From public administration to public governance: The public sector audit function. *Public Administration*, 87(2), 1–15.
- 17) IIA. (2013). The three lines of defense in effective risk management and control. The Institute of Internal Auditors.
- 18) IIA. (2017). International standards for the professional practice of internal auditing. The Institute of Internal Auditors.
- 19) Klitgaard, R. (1988). Controlling corruption. University of California Press.
- 20) Lowe, A. (2000). The public sector audit environment. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(1), 1–18.
- 21) Moyes, G. D. (2011). Fraud detection and internal controls in the public sector. *Journal of Government Financial Management*, 60(2), 20–29.
- 22) Mulgan, R. (2000). Holding power to account: Accountability in modern democracies. Palgrave.
- 23) OECD. (2015). OECD principles on budgetary governance. OECD Publishing.
- 24) OECD. (2016). Integrated internal control framework for the public sector. OECD Publishing.
- 25) Osborne, S. P. (2010). The new public governance? Emerging perspectives on the theory and practice of public governance. Routledge.
- 26) Power, M. (1997). The audit society: Rituals of verification. Oxford University Press.
- 27) Rhodes, R. A. W. (1996). The new governance: Governing without government. *Political Studies*, 44(4), 652–667.
- 28) Rose-Ackerman, S., & Palifka, B. J. (2016). Corruption and government: Causes, consequences, and reform (2nd ed.). Cambridge University Press.
- 29) Shleifer, A., & Vishny, R. W. (1997). A survey of corporate governance. *The Journal of Finance*, 52(2), 737–783.
- 30) Tricker, B. (2015). Corporate governance: Principles, policies, and practices (3rd ed.). Oxford University Press.
- 31) Vasarhelyi, M. A., Kogan, A., & Tuttle, B. M. (2015). Big data in accounting: An overview. *Accounting Horizons*, 29(2), 381–396.*