

ارائه الگویی موثر برای حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران

■ عادل آذر^۱

■ نعمت حبشی^۲

چکیده:

هدف اصلی این پژوهش، مطالعه حسابرسی بخش عمومی موسسات عالی حسابرسی دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه جهان و ارائه الگویی موثر برای دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران می باشد و هدف کاربردی آن، ارائه پیشنهادهای و راهکارهای مناسب به دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران در مورد نقاط قوت و ضعف سایر کشورها با توجه به شرایط اوضاع و احوال جمهوری اسلامی ایران (نهادی، بودجه ریزی، قانونی، پاسخگوئی) می باشد. جامعه آماری شامل خبرگان و متخصصین آگاه دیوان محاسبات کشور جمهوری اسلامی ایران در کلیه رده‌های مدیریت (ارشد، میانی و عملیاتی) می گردد. یافته‌های پژوهش بیانگر آن است که، از نظر متخصصین و خبرگان دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران، بین بودجه‌ریزی بخش عمومی، قوانین و استانداردها و رویه‌های حسابرسی بخش عمومی، ساختار و استقلال دیوان محاسبات‌ها (موسسات عالی حسابرسی)، نحوه حسابرسی و ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات‌ها (موسسات عالی حسابرسی)، نحوه گزارشگری دیوان محاسبات‌ها (موسسات عالی حسابرسی) و تنفیذ یافته‌ها و نحوه رسیدگی به تخلفات توسط دیوان محاسبات‌ها (موسسات عالی حسابرسی) کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و جمهوری اسلامی ایران تفاوت معناداری وجود دارد. با توجه به وجود افتراق بین ابعاد فوق (عوامل کلیدی نظام حسابرسی بخش عمومی)، می توان نتیجه گرفت که از نظر متخصصین و خبرگان دیوان محاسبات کشور بین حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران تفاوت معناداری وجود دارد. واژگان کلیدی: دیوان محاسبات (موسسه عالی حسابرسی)، بودجه ریزی بخش عمومی، استاندارد حسابرسی بخش عمومی، استقلال دیوان محاسبات، ارزیابی عملکرد، گزارشگری بخش عمومی، نحوه رسیدگی به تخلفات و تنفیذ یافته‌ها.

۱- دکترای مدیریت و عضو هیات علمی و استاد تمام دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران AZARA@Modares.ac.ir

۲- دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب، تهران، ایران (نویسنده مسئول) habashi05@yahoo.com

مقدمه

در جوامع مردم سالار که دولت‌ها بر اساس رأی مردم انتخاب می‌شوند و قدرت تبلور اراده مردم است، دولت و مقامات منتخب مردم به عنوان پاسخگو، ملزم به ادای مسئولیت پاسخگویی در مورد مصرف منابع و وضعیت مالی کشور می‌باشند (باباجانی، ۱۳۹۰ و حسینی عراقی، ۱۳۹۱ و حبشی، ۱۳۹۲). چرخه مسئولیت پاسخگویی عمومی در نگاره (۱) نشان داده شده است:



نگاره (۱): چرخه مسئولیت پاسخگویی عمومی

در یک نگاه سیستمی به چارچوب تحلیلی نظام مسئولیت پاسخگویی عمومی^۳، به این نتیجه می‌رسیم که این نظام از مجموعه‌ای خرده نظام یا سیستم فعال و هدفمند تشکیل شده است. این خرده نظام‌ها یا زیرسیستم‌ها عناصر کلی تشکیل دهنده مدیریت عمومی نوین می‌باشند. «حسابداری» و «حسابرسی» ضمن تعامل و ارتباط با یکدیگر به عنوان دو سامانه هدفمند در نظام پاسخگویی عمومی، به ایفای نقش می‌پردازند. اگر در فرآیند مسئولیت پاسخگویی، به نقش بودجه نیز به عنوان مبنای پاسخگویی توجه شود، آنگاه تصویر روشنی از سامانه پاسخگویی آشکار می‌گردد. گروه‌های اصلی استفاده کننده (شهروندان و نمایندگان آنان)، با استفاده از گزارش‌های مالی حسابرسی شده بخش عمومی، مسئولیت پاسخگویی عمومی دولت را ارزیابی می‌نمایند. (باباجانی، ۱۳۹۰ و حبشی، ۱۳۹۲)

در کشورهای مختلف، دیوان محاسبات (موسسه عالی حسابرسی) به عنوان نهاد عالی نظارتی و حسابرس مستقل بخش عمومی، مجری حسابرسی بخش عمومی بوده و با زوری نظارتی قوه مقننه

می‌باشد (لاینت، ترجمه خاکباز، ۱۳۸۷ و حسینی عراقی، ۱۳۹۱ و حبشی، ۱۳۹۲).

در این پژوهش سعی خواهد شد، بر مبنای انجام یک مطالعه نظری و پژوهش میدانی به پرسش‌های اصلی و فرعی زیر پاسخ مناسب داده شود: با مطالعات مقدماتی صورت گرفته و مدنظر قرار دادن معیارهایی مانند درجه توسعه یافتگی کشورها از نظر سازمان ملل متحد و از سوی دیگر نقش برخی کشورهای توسعه یافته ای که با انجام مطالعات بنیادی و پژوهش‌های علمی نقش اساسی در حسابرسی بخش عمومی ایفا نموده اند و در تکامل آن تاثیر چشم گیری داشته اند و استفاده از تجربه کشورهای در حال توسعه ای و قابلیت دسترسی به اطلاعات مورد نیاز فرضیه پژوهش و موارد و ظرایف دیگری، ۱۰ کشور توسعه یافته شامل: ایالات متحده آمریکا، کانادا، بریتانیا، فرانسه، آلمان، نروژ، استرالیا، نیوزیلند (زلاندنو)، ژاپن، کره جنوبی و سه کشور در حال توسعه شامل ترکیه، آفریقای جنوبی و جمهوری اسلامی ایران به عنوان کشورهای هدف، در قالب ابعاد پژوهش مورد مقایسه قرار گرفته اند. غالب کشورهای مذکور عضو «سازمان همکاری و توسعه اقتصادی» هستند. (حبشی، ۱۳۹۲)

پرسش اصلی - آیا با مطالعه تطبیقی کشورها (توسعه یافته و در حال توسعه) می توان زیر بنای حسابرسی بخش عمومی کشور جمهوری اسلامی ایران را تعیین نمود؟

پرسش‌های فرعی این پژوهش به شرح زیر است:

- ۱- آیا وجوه افتراقی بین بودجه ریزی بخش عمومی در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و جمهوری اسلامی ایران وجود دارد؟
- ۲- آیا وجوه افتراقی بین قوانین و استانداردها و رویه‌های حسابرسی بخش عمومی در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و جمهوری اسلامی ایران وجود دارد؟
- ۳- آیا وجوه افتراقی بین ساختار و استقلال دیوان محاسبات (موسسه عالی حسابرسی) در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و جمهوری اسلامی ایران وجود دارد؟
- ۴- آیا وجوه افتراقی بین نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات (موسسه عالی حسابرسی) در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و جمهوری اسلامی ایران وجود دارد؟
- ۵- آیا وجوه افتراقی بین نحوه گزارشگری دیوان محاسبات (موسسه عالی حسابرسی) در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و جمهوری اسلامی ایران وجود دارد؟
- ۶- آیا وجوه افتراقی بین تنفیذ یافته‌ها و نحوه رسیدگی به تخلفات توسط دیوان محاسبات (موسسه عالی حسابرسی) در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و جمهوری اسلامی ایران وجود دارد؟

□ ۲- ضرورت و ابعاد پژوهش

انجام پژوهش‌ها و مطالعات تطبیقی نظام‌های حسابرسی بخش عمومی موجب می‌شود، تا قابلیت‌های نظام حسابرسی بخش عمومی جمهوری اسلامی ایران به صورتی علمی مشخص گردد. مطالعه نظام‌های حسابرسی بخش عمومی استقرار یافته در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه

می تواند به تعیین روش‌های حسابرسی مناسب بخش عمومی جمهوری اسلامی ایران با توجه به اوضاع و احوال آن (نهادی، بودجه ریزی، قانونی و پاسخگوئی) کمک شایانی نماید. این روش‌ها نسبی هستند و بایستی مداوم از آنها بازخورد گرفته شود، تا جای خودشان را به نوع کامل تری بدهند. با توجه به پژوهش‌های اندک صورت گرفته در خصوص حسابرسی بخش عمومی جمهوری اسلامی ایران، پژوهشگر اعتقاد دارد این پژوهش می تواند راه گشای انجام مطالعات آتی در خصوص حسابرسی بخش عمومی مورد نیاز جمهوری اسلامی ایران فراهم آورد، که این موضوع بیانگر اهمیت و ضرورت و جایگاه ویژه پژوهش حاضر می باشد.

ابعاد این پژوهش، به عنوان عوامل کلیدی و موثر نظام حسابرسی و ارزیابی عملکرد بخش عمومی دیوان محاسبات (موسسات عالی حسابرسی) کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه عبارتند از: ۱- بودجه ریزی، ۲- استانداردها و رویه‌های حسابرسی دولتی، ۳- ساختار سازمانی دیوان محاسبات، ۴- نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات، ۵- نحوه گزارشگری دیوان محاسبات و ۶- نحوه رسیدگی و تخلفات توسط دیوان محاسبات. (حبشی، ۱۳۹۲)

□ مبانی نظری پژوهش

مطالعه نظری ابعاد پژوهش و بررسی آنها در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه مورد مطالعه جمهوری اسلامی ایران به شرح ذیل است:

۴-۱- بودجه ریزی بخش عمومی

تکنیک‌های تهیه و تنظیم بودجه به شرح زیر سیر تکامل تدریجی داشته اند:

۱- بودجه ریزی اقلام- هزینه (بودجه ریزی متداول/سنتی/کلاسیک): بودجه‌های اقلام-هزینه سنتی، هزینه‌ها را بر مبنای دروندادها و منابعی که خریداری می شوند، نشان می دهد. در این روش، بودجه به صورت اقلام مجزای هزینه‌های جاری و سرمایه ای طبقه بندی می شود. در این روش، توزیع و تخصیص منابع منحصراً معطوف به «دستگاه - مواد هزینه» می باشد. نوعی از بودجه ریزی اقلام-هزینه، بودجه ریزی افزایشی است.

۲- بودجه ریزی بر مبنای عملکرد نسل اول: هدف بودجه ریزی عملیاتی، تغییر کانون توجه دولت از ورودی‌ها، به وظایف و فعالیت‌ها و دستاوردهای دولت است.

۳- بودجه ریزی برنامه‌ای: در روش بودجه ریزی برنامه‌ای، عملیات سازمان‌های دولتی بر حسب برنامه‌ها و فعالیت‌ها و طرح‌ها تفکیک شده و اعتبارات هر یک در قالب فصول و مواد هزینه محاسبه و پیش بینی می شود. در این روش نظارت و کنترل مخارج دولت در چارچوب اعتبارات مصوب تنها بر روی دریافت‌ها و پرداخت‌ها (دروندادها و منابع) صورت می‌گیرد و حسابرسی عملکرد در این روش کاربردی ندارد.

۴- نظام طرح ریزی، برنامه ریزی و بودجه ریزی: بودجه ریزی طرح و برنامه به عنوان یک نظام بودجه ریزی عملیاتی محسوب می گردد. فرضیه اصلی این نظام این است که برای اتخاذ بهترین تصمیمات بودجه‌ای، سطوح و انواع گوناگون عملکرد دولت را می توان دسته بندی، کمی و تجزیه

و تحلیل نمود.

۵- نظام بودجه ریزی مدیریت بر مبنای هدف: هدف اصلی این نظام، برقراری پیوند بین اهداف تعیین شده دستگاه‌های دولتی و تقاضاهای بودجه ای آنها است. این نظام، فرآیندی را بوجود آورد تا مدیران دولتی در قبال دست یابی به خروجی ها و نتایج مورد توافق، مسئول و پاسخگو باشند.

۶- بودجه ریزی بر مبنای صفر: پیترپیر بودجه‌ریزی بر مبنای صفر را چنین توصیف کرده است: یک برنامه عملیاتی و فرآیند بودجه‌ای است که هر مدیر را ملزم می‌کند که به نحوی کامل، مشروح و مستدل درخواست بودجه خود را به جای سطح جاری از پایه صفر توجیه کند و مسئول اثبات این امر باشد که چرا باید هر مبلغ را به مصرف برساند.

۷- بودجه ریزی بر مبنای عملکرد نسل دوم^۴ (بودجه ریزی عملیاتی یا بودجه ریزی ستانده محور): در این روش زنجیره ای نتیجه محور (به صورت کمی) برای دستیابی به یک هدف خاص طراحی و ارائه می‌شود و به دنبال ایجاد پیوند میان تخصیص منابع و شاخص‌های عملکرد می‌باشد. مطابق تجارب بین المللی، این نوع بودجه ریزی در چهار دسته؛ بودجه ریزی مبتنی بر گزارش دهی از عملکرد^۵، بودجه ریزی مبتنی بر اطلاع رسانی از عملکرد^۶، بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد^۷ و بودجه ریزی مبتنی بر تعیین عملکرد^۸ متمایز می‌گردد. (آذر، بیات، ۱۳۹۴ و آذر، بیات، خدیور، ۱۳۹۲ و حبشی، ۱۳۹۲ و آذر، امیر خانی، ۱۳۹۰ و یان لاینرت، ترجمه افشین خاکباز، ۱۳۸۹ و آذر، ۱۳۹۲)

-
- 4 . Performance Base Budgeting (PBB)
 5. performance – reported budgeting (PRB)
 6. performance – informed budgeting (PIB)
 7. performance – based budgeting (PBB)
 - 8 . performance – determined budgeting (PDB)

جدول شماره (۲): خلاصه وضعیت بودجه ریزی بخش عمومی در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و جمهوری اسلامی ایران

کشورهای در حال توسعه		کشورهای توسعه یافته										بودجه ریزی	
جمهوری اسلامی ایران	آفریقای جنوبی	ترکیه	کره جنوبی	ژاپن	نیوزیلند	استرالیا	نروژ	آلمان	فرانسه	بریتانیا	کانادا		آمریکا
استفاده از بودجه ریزی برنامه ای، همچنین حرکت به سمت استفاده از نظام بودجه ریزی بر مبنای عملکرد در حد ضعیف	بودجه ریزی اقلام-هزینه و گزارش کننده بودجه ریزی عملیاتی - از نوع ضعیف و محدود	بودجه ریزی قلام- هزینه	مشابه آمریکا (۱)	مشابه آمریکا (۱)	مشابه استرالیا (۷)	بودجه ریزی بر مبنای ستانده ها	مشابه آمریکا (۱)	مشابه آمریکا (۱)	مشابه کانادا (۲)	مشابه آمریکا (۱)	مشابه آمریکا (۱) به همراه ارائه بودجه‌های «اقلام-هزینه» برای اطلاعات مالی	بودجه ریزی بر مبنای عملکرد نسل دوم (بودجه ریزی عملیاتی)	روش بودجه ریزی
مشابه فرانسه (۴)	برنامه ای از استفاده از اطلاعات عملکردی محدود	مشابه فرانسه (۴)	مشابه فرانسه (۴)	مشابه فرانسه (۴)	مشابه کانادا (۲)	مشابه کانادا و تخصیص منابع بر مبنای پیامد ها	مشابه کانادا (۲)	مشابه کانادا (۲)	برنامه ای برای دستیابی به اهداف ستانده ها	مشابه آمریکا (۱) همراه با ارائه اطلاعات عملکرد غیرمالی	برنامه ای و تخصیص منابع بر مبنای عملکرد	ویژگی ممتاز بودجه	

علی‌الرغم تصویب قانونی، کاربرد روش بودجه‌ریزی عملیاتی از سال ۱۳۸۳ به بعد، در قوانین مختلف از جمله قوانین برنامه چهارم و پنجم توسعه، قانون مدیریت خدمات کشوری و سیاست‌های کلی نظام تاکید شده است، در حال حاضر ایران از روش بودجه‌ریزی برنامه‌ای استفاده می‌نماید. هر یک از وزارتخانه‌ها، سازمانها، شرکتها و موسسه‌های دولتی، عمومی و خصوصی در زمینه طراحی، اجرا و استقرار سیستم بودجه ریزی بر مبنای عملکرد فعالیت‌هایی انجام داده‌اند. معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی (سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور) نیز دستورالعمل بودجه ریزی بر مبنای عملکرد را تهیه و در پیوست قانون بودجه سال ۱۳۹۳ به کلیه دستگاه‌ها ابلاغ کرد و برخی از دستگاه‌ها را مکلف به تهیه بودجه بر مبنای سیستم مذکور کرده است، ولی سرعت آن رضایت بخش نبوده و متناسب با زمانه‌ای پیش بینی شده در قوانین نیست.

۵-۲- قوانین و استانداردها و رویه‌های حسابرسی بخش عمومی (دولتی)

مبنای نظام حسابرسی دولتی و بخش عمومی در جهان به دو شکل می‌باشد: الف) قانون جامع حسابرسی عمومی (قانون دیوان محاسبات)، ب) استانداردها و رویه‌های حسابرسی دولتی. الف) قانون جامع حسابرسی عمومی (قانون دیوان محاسبات): اختیارات، نقش‌ها و مسئولیت‌های مرجع حسابرسی مستقل (دیوان محاسبات) باید در قانون حسابرسی مستقل (قانون دیوان محاسبات) تشریح شود. قانون حسابرسی خارجی باید در اصل، هنجارهای مبتنی بر قانون اساسی اینتوسای را تشریح نماید. حداقل معیارهای احتمالی برای یک قانون حسابرسی خارجی در نگاره (۳) نشان داده شده است. نک. خلاصه مندرج در صندوق بین‌المللی پول، ۲۰۰۱، ج، کادر (۲۴)

نگاره (۳): عناصر هنجارهای قانونی حسابرسی مستقل

استقلال (نهادی، مالی، مدیریتی و عملیاتی): قانون باید استقلال دفتر حسابرسی مستقل (دیوان محاسبات) را از سازمانی تضمین کند که مورد حسابرسی قرار می‌گیرد. استقلال از قوه مجریه باید تا حد امکان کامل باشد.

عزل و نصب رئیس، معاونان و کارکنان مرجع حسابرسی مستقل (دیوان محاسبات): قوه مقننه باید مرجع اصلی انتصاب رئیس دفتر حسابرسی خارجی (دیوان محاسبات) و معاونان او باشد. این افراد به نوبه خود باید از اختیار استخدام، ارتقا و اخراج کارمندان بدون دخالت خارجی برخوردار باشند.

وظایف (انواع حسابرسی): دست‌کم، حسابرسی‌های رعایت قانون و مقررات مدیریت مالی و حسابداری باید انجام شود. بهتر است که حساب‌های مالی تایید شوند. اثر بخشی حسابرسی‌های داخلی باید بررسی شود. استاندارد بهتر، به حسابرسی‌های عملکرد از جمله کارایی، صرفه جویی و اثر بخشی نیازمند است. این استانداردها عملکرد و مدیریت غیر مالی را پوشش می‌دهند. روابط مرجع حسابرسی مستقل با قوای مقننه و مجریه و مسئولیت‌های آن در رابطه با این قوا باید تعیین شود. می‌توان در قوانین تصریح کرد که برنامه کار سالیانه مرجع حسابرسی مستقل (دیوان محاسبات) تا حد زیادی به وسیله خود این مرجع تعیین شود یا اینکه به تصویب قوه مقننه برسد.

تعهدات مرتبط با ارائه گزارش: در مدت کمتر از ۹ ماه از پایان سال مالی، گزارش سالیانه دیوان محاسبات باید تدوین و به قوه مقننه ارائه شود. این گزارش و سایر گزارش‌های موردی که قوه مقننه درخواست کند؛ باید منتشر شود. موارد استثناء از جمله دفاع ملی باید به صراحت بیان شوند.

اختیارات بازرسی: قانون باید اختیار دسترسی به همه اسناد و اطلاعات مورد نیاز را برای اجرای وظایف محوله به دفتر حسابرسی مستقل (دیوان محاسبات) تفویض نماید.

تضمین پیگیری پیشنهادهای گزارش‌های حسابرسی: قوانین یا مقررات باید تعهدات اعضای قوه مجریه را درباره پاسخ‌گویی به مسائلی که در گزارش‌های حسابرسی مطرح شده تشریح نماید. پاسخ‌های مکتوب در مورد اقدامات کنونی یا آتی که به کمیسیون‌های پارلمانی تسلیم می‌شود، رویه‌ای عادی است.

(لاینت، ترجمه خاکباز، ۱۳۸۷ و حبشی، ۱۳۹۴ و حبشی، ۱۳۹۲ و INTOSAI، ۱۹۹۷ و IMF، ۲۰۰۱c). در بعضی از کشورها قانون دیوان محاسبات (قانون جامع حسابرسی عمومی یا حسابرس کل) تنها به بیان برخی کلیات می پردازد. اما در بعضی دیگر، استانداردها و رویه‌های حسابرسی دولتی به شکل قوانین ویژه حسابرسی عمومی‌اند که به بیان جزئیات می پردازند که داشتن این نوع قانون، عملیات حسابرسی را از ضمانت اجرایی بالایی برخوردار می‌سازد.

ب) استانداردها و رویه‌های حسابرسی دولتی: تدوین استانداردهای مناسب حسابرسی بخش عمومی و دولتی موجب ارتقاء سطح کیفی کار حسابران این بخش گردیده و حدود مسئولیت‌های آنان را مشخص می‌نماید. سازمان بین المللی موسسات عالی حسابرسی دولتی (این‌توسای) و فدراسیون بین المللی حسابداران (ایفاک) استاندارد هایی را برای حسابرسی مستقل بخش دولتی و حسابداری دولتی منتشر نموده‌اند. پارلمان هر کشور می تواند قوانینی را به تصویب برساند که استانداردهای این‌توسای (یا هر مرجع بین المللی دیگری) را از نظر قانونی الزام آور سازد. این‌توسای در بیانیه لیما در سال ۱۹۷۷، چهار استاندارد مرتبط با حسابرسی خارجی بخش عمومی را به شرح نگاره (۴) منتشر کرد.

نگاره (۴): گزیده هایی از بیانیه لیمای این‌توسای

استقلال: تاسیس موسسات عالی حسابرسی ملی و میزان استقلال مورد نیاز باید در قانون اساسی تعیین شود. جزئیات این مسئله را می توان در قوانین موضوعه تعیین کرد.

عزل و نصب: استقلال اعضا باید در قانون اساسی تضمین شود. رویه عزل (اعضا) باید در قانون اساسی گنجانده شود و نباید به استقلال آنان آسیب برساند.

روابط با پارلمان: رابطه میان موسسه عالی حسابرسی ملی و پارلمان باید در قانون اساسی و بر اساس شرایط و الزمات هر کشور تعیین گردد.

گزارش های سالیانه: موسسه عالی حسابرسی ملی باید به موجب قانون اساسی مجاز و ملزم به ارائه گزارش سالیانه و مستقل یافته های خود به پارلمان یا هر مرجع دولتی دیگر باشد. این گزارش باید منتشر شود.

(لاینت، ترجمه خاکباز، ۱۳۸۷ و حبشی، ۱۳۹۴ و حبشی، ۱۳۹۲ و INTOSAI، ۱۹۹۷ و IFAC، ۲۰۰۴) (IMF)

راه حل‌های مختلفی برای وضع و تدوین استانداردهای ملی حسابرسی در سطح جهان بدین شرح وجود دارد:

- ✓ تدوین استانداردها توسط جوامع حرفه‌ای حسابرسی کشور مانند دیوان محاسبات، سازمان حسابرسی، انجمن حسابرسی عمومی و...
- ✓ تدوین استانداردها توسط جوامع حرفه‌ای حسابرسی کشور و تصویب آن توسط مراجع عمومی مانند پارلمان و دولت،

✓ تدوین استانداردهای حسابرسی توسط مراجع منتخب دولت یا پارلمان مانند هیاتی از حسابرسان خبره،

✓ پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابرسی مانند استانداردهای مصوب فدراسیون موسسات بین‌المللی (اینیتوسای) و فدراسیون بین‌المللی حسابداران (ایفاک). در این حالت، تنها پارلمان (قوه مقننه) هر کشور می‌تواند این استانداردها را از نظر قانونی الزام‌آور سازد.

در نهایت، شمول قانون و استانداردها و رویه‌های حسابرسی دولتی بسیار مهم بوده و مشخص‌کننده شمول نظارت موسسات عالی حسابرسی (دیوان محاسبات) بر سازمانهای دولتی می‌باشد که این موضوع در کشورهای مختلف، متفاوت است. علاوه بر حسابرسی بودجه کل کشور و همه واحدهای دولتی و نیمه دولتی، در برخی از کشورها تعدادی از سازمان‌های عمومی و عام‌المنفعه نظیر سازمانهای تامین اجتماعی و خانوادگی، صندوق‌ها، انجمن‌ها، شهرداری‌ها، کمک‌بگیران از دولت و همچنین نهادهای دارای وظایف عمومی و کلیه موضوعات و فعالیت‌های مالی و غیر مالی دولت نیز مشمول حسابرسی دیوان محاسبات (موسسه عالی حسابرسی) قرار می‌گیرد.

جدول شماره (۵): خلاصه وضعیت استانداردها و رویه‌های حسابرسی بخش عمومی در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و جمهوری اسلامی ایران

وضعیت ایران		وضعیت کشورهای توسعه یافته		وضعیت کشورهای در حال توسعه		وضعیت جمهوری اسلامی ایران	
کشور	تاریخ تصویب	تاریخ تصویب	تاریخ تصویب	تاریخ تصویب	تاریخ تصویب	تاریخ تصویب	تاریخ تصویب
اسرائیل	۱۹۷۷	۱۹۷۷	۱۹۷۷	۱۹۷۷	۱۹۷۷	۱۹۷۷	۱۹۷۷
آلمان	۱۹۷۷	۱۹۷۷	۱۹۷۷	۱۹۷۷	۱۹۷۷	۱۹۷۷	۱۹۷۷
فرانسه	۱۹۷۷	۱۹۷۷	۱۹۷۷	۱۹۷۷	۱۹۷۷	۱۹۷۷	۱۹۷۷
بریتانیا	۱۹۷۷	۱۹۷۷	۱۹۷۷	۱۹۷۷	۱۹۷۷	۱۹۷۷	۱۹۷۷
کانادا	۱۹۷۷	۱۹۷۷	۱۹۷۷	۱۹۷۷	۱۹۷۷	۱۹۷۷	۱۹۷۷
ایالات متحده آمریکا	۱۹۷۷	۱۹۷۷	۱۹۷۷	۱۹۷۷	۱۹۷۷	۱۹۷۷	۱۹۷۷
ایران	۱۳۹۷	۱۳۹۷	۱۳۹۷	۱۳۹۷	۱۳۹۷	۱۳۹۷	۱۳۹۷

ارائه الگوی موثر برای حسابرسی بخش عمومی محاسبات جمهوری اسلامی ایران

(حبشی، ۱۳۹۴ و حبشی، ۱۳۹۲ و حسینی عراقی، ۱۳۹۱ و مرکز تحقیقات و برنامه ریزی دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹ و یان لاینرت، ترجمه خاکباز و لامعی، ۱۳۸۹ و نازی قزلبلاغ، ۱۳۷۴ و دیوان محاسبات کشور، ۱۳۹۰ و مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی دفتر بررسی‌های حقوقی، ۱۳۷۸ و www.GAO.gov و [www.court des comptes.gov](http://www.court-des-comptes.gov) و www.ANAO.gov و www.OAG.gov و www.BA.gov و www.OAGC.gov و www.NAO.gov و www.Bundesrechnungshof.gov و www.Riksrevisjonen.gov و www.BAI.gov و www.AGSA.gov و www.TCA.gov).

۵-۳- استقلال و ساختار سازمانی موسسات عالی حسابرسی (دیوان محاسبات ها):

۵-۳-۱- استقلال موسسات عالی حسابرسی: میزان استقلال دیوان محاسبات باید در قانون اساسی تعیین و جزئیات آن در قوانین موضوعه بیان گردد. همچنین روابط دیوان محاسبات با قوای مقننه و مجریه و مسئولیت‌های این نهاد در رابطه با قوای مذکور باید در قانون اساسی و بر اساس شرایط و الزامات هر کشور تعیین گردد.

حسابرسان دیوان محاسبات می‌بایست در کار حرفه‌ای خود با درستی، واقع بینی و بی طرفی و بی غرضی عمل کنند. رابطه حسابرس با صاحبکارانش باید بدون هرگونه وابستگی و جانبداری باشد و رسیدگی‌هایش باید تنها بر اساس استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی و قوانین و مقررات مربوطه انجام شود تا وی بتواند نظر حرفه‌ای خود را بی طرفانه و با استقلال رای اظهار کند و بطور کلی از نظر جامعه، مستقل بنظر برسد. (حبشی، ۱۳۹۴ و ارباب سلیمانی و نفری، ۱۳۹۲ و اکبری، ۱۳۸۵ و ارباب سلیمانی، ۱۳۷۹)

۵-۳-۲- ساختارهای گوناگون موسسات عالی حسابرسی (دیوان محاسبات ها): ساختار سازمانی،

چارچوبی است که بوسیله آن فعالیت‌های سازمان شامل تقسیم کار، سازماندهی و هماهنگی مورد بررسی قرار می‌گیرد. چاندلر یکی از نظریه پردازان علم مدیریت می‌گوید: ساختار باید از استراتژی پیروی کند. نکته مدنظر چاندلر آن است که چالش‌های جدید، نیازمند ساختارهای جدید هستند. بنابر این یکی از مولفه‌های بسیار مهم در توفیق سازمان‌ها، طراحی ساختار تشکیلاتی آنهاست، ولی نه با دیدگاه سنتی، بلکه ساختاری برای یک سازمان استراتژی محور با رویکرد فرآیندی لازم است. (اتابکی و سیفی، ۱۳۸۸ و حبشی، ۱۳۹۴ و حبشی، ۱۳۹۲)

برای موسسات عالی حسابرسی (دیوان محاسبات ها) پنج نوع ساختار سازمانی در جهان به شرح

زیر وجود دارد:

الف) دادگاهی مستقل که دارای صلاحیت قضایی بوده و اعضای آن قضاتی هستند که درباره حسابهای دولتی قضاوت می‌کنند و در صورت لزوم از اختیار تعقیب قانونی برخوردارند. این دادگاه‌ها شامل دو نوع می‌باشد:

الف-۱) مرجعی مستقل که کاملاً در اختیار قوه مقننه قرار دارد و رئیس آن کارمند پارلمان محسوب می‌شود. در بعضی از کشورها برای رئیس دیوان (حسابرس کل) کارکرد کنترلی نیز در نظر گرفته شده است که وی را ملزم به امضای تمام مبالغ بودجه وزارتخانه‌های هزینه ساز می‌نماید.

الف-۲) مرجعی مستقل که در اختیار قوه مقننه بوده و به قوه مجریه نیز خدمات ارائه می دهد. ب) ساختار دانشگاهی (مدیریت بالا به پایین) بدون صلاحیت قضایی، که یکی از ویژگی‌های آن می تواند مدیریت شورایی باشد. این نوع موسسات عالی حسابرسی نیز به دو شکل زیر می باشند: ب-۱) ممیزان پارلمانی یا هیئت مشاوران که از خدمات یک دفتر حسابرسی مستقل استفاده می نمایند.

ب-۲) اداره حسابرسی وابسته به دولت با یک رئیس (حسابرس کل). ج) سازمانی مستقل و مجزا از هیئت وزیران، اما تحت نظارت قوه مجریه که دارای صلاحیت حسابرسی در سطح فدرال (مرکز)، ایالتی (استانی) و محلی می باشد. (لاینرت، خاکباز، ۱۳۸۷ و حبشی، ۱۳۹۴ و حبشی، ۱۳۹۲)

(حبشى، ۱۳۹۴ و حبشى، ۱۳۹۲ و حسيني عراقى، ۱۳۹۱ و محمدى و ارائى، ۱۳۸۹ و يان لاينرت، ترجمه خاكباز و لامعى، ۱۳۸۹ و عاليه ارفعى، ۱۳۷۲ و ديوان محاسبات كشور، ۱۳۸۹ و نازى قزلبلاغ، ۱۳۷۴ و ديوان محاسبات كشور، ۱۳۹۰ و مركز پژوهش‌هاى مجلس شوراي اسلامى دفتر بررسى‌هاى حقوقى، ۱۳۷۸ و قاضى، ۱۳۷۲ و شهبازى، ۱۳۷۳ و صفى زاده، ۱۳۹۰ و ديوان محاسبات كشور، ۱۳۸۸ و بهرامى، ۱۳۹۱ و GAO، ۲۰۱۱ و www.GAO.gov و www.court des comptes.gov و www.ANAO.gov و www.OAG.gov و www.BA.gov و www.BA.gov و OAGC.gov و OAGC.gov و www.NAO.gov و www.Bundesrechnungshof.gov و www.BAI.gov و Riksrevisjonen.gov و www.AGSA.gov و www.TCA.gov و www.BAI.gov و Riksrevisjonen.gov و www.dmk.gov و State Audit in the European Union، ۲۰۰۹ و Poncelet، ۱۹۹۷).

۴-۵- نحوه حسابرسى و ارزشيابى عملکرد توسط موسسات اعلى حسابرسى (ديوان محاسبات ها)

۴-۵-۱- نظام حسابرسى بخش عمومى: محدوده واژه حسابرسى بخش عمومى (دولتى) در هر كشورى بنا به مقتضيات سياسى، اقتصادى و فرهنگى و نحوه اعمال نظارت بر عملکرد دولت با توجه به قوانين و مقررات مربوط تعيين مى‌شود. به بيان ساده حسابرسى بخش عمومى، عبارتست از رسيدگى يا بررسى معاملات، حساب ها و كنترل‌هاى يك موسسه عمومى توسط حسابرس به منظور اظهارنظر حرفه اى در مورد اينكه: الف) فعاليت‌هاى مالى و اقتصادى طبق اصول متداول حسابدارى بخش عمومى در صورت ها و گزارشات مالى انعكاس يافته است، ب) كنترل ها و روش‌هاى عملى ناظر بر رعايت قوانين و مقررات از كفايت لازم برخوردار است، ج) دستگاه از كارايى لازم مشتمل بر پيشرفت مناسب فيزيكى كار، استفاده بهينه از منابع (مالى، انسانى و فيزيكى)، حركت صحيح به سمت تحقق اهداف كمى و كيفى طرح ها، حفاظت از مدارك مالى و ارائه به موقع اطلاعات و گزارشات و تحويل و تحول به موقع دارايى‌هاى تكميل شده برخوردار است. (حسينى عراقى، ۱۳۹۱ و حبشى، ۱۳۹۴ و حبشى، ۱۳۹۲)

حسابرسى دولتى از ديده‌گاه ماهيت و نحوه رسيدگى به فعاليت ها و عمليات به سه بخش اصلى زير تقسيم مى‌گردد:

الف) حسابرسى مالى، ب) حسابرسى رعايت، ج) حسابرسى عملکرد شامل: حسابرسى كارايى (حداكثر بازدهى با حداقل مصرف منابع)، حسابرسى اثر بخشى (انطباق نتايج حاصل از فعاليت هاى انجام شده با نتايج مورد انتظار)، حسابرسى صرفه اقتصادى (حداكثر محصول با كيفيت با مصرف هزينه مناسب)، حسابرسى زيست محيطى (اجراى فعاليت ها و عمليات ها بدون آلايندگى محيط زيست) و...

مجموع سه حسابرسى فوق را «حسابرسى جامع» مى‌نامند.

۴-۵-۲- ارزشيابى عملکرد: ارزشيابى عملکرد، فرآيندى است كه به سنجش و اندازه گيرى، ارزش گذارى و قضاوت درباره عملکرد طى يك دوره معين مى‌پردازد. چنانچه هدف فرآيند گزارشگرى مالى بخش عمومى را ارائه اطلاعات مالى مورد نياز استفاده كنندگان و ابزار ايفاي مسئوليت

پاسخگویی دولت قلمداد نمائیم، فعالیت تفریغ بودجه به نوعی یک ابزار ارزیابی عملکرد و گزارش تفریغ بودجه ابزار انتقال یافته‌های ناشی از این ارزیابی به ذینفعان قلمداد می‌شود. هر یک از انواع حسابرسی شامل حسابرسی مالی، رعایت و عملکرد، به نوعی ارزیابی عملکرد محسوب می‌شوند. در حسابرسی عملکرد عمدتاً تأکید بر حسابرسی سه مولفه «کارآیی»، «اثربخشی»، «صرفه اقتصادی» می‌باشد که اخیراً «حسابرسی زیست محیطی» نیز به آنها اضافه شده است. قوانین بسیاری از کشورها حسابرسی عملکرد را نیز الزامی ساخته‌اند. همچنین به موجب قوانین، دفاتر حسابرسی مستقل (دیوان محاسبات‌ها) از اختیار تحقیق درباره سوء مدیریت مالی نیز برخوردارند. (حسینی عراقی، ۱۳۹۱ و دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹ و نازی قزلبلاغ، ۱۳۷۴ انصاری، ۱۳۷۸ و حبشی، ۱۳۹۴ و حبشی، ۱۳۹۲)

همچنین سایر خدمات حسابرسی نظیر خدمات گواهی دهی (صدور تاییدیه نهایی)، حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی، کنترل شرکتی (کنترل شخصیت حقوقی)، بررسی‌های ویژه و... توسط دیوان محاسبات‌ها (موسسات عالی حسابرسی) ارائه می‌گردد.

همچنین در برخی دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه، کنترل بودجه و عدم تداخل منابع حسابهای مستقل و تجزیه و تحلیل بودجه کل کشور به منظور تهیه گزارش تفریغ بودجه اجرا می‌شود.

اکنون قوانین بسیاری از کشورها علاوه بر حسابرسی‌های کنترلی، حسابرسی رعایت قوانین، حسابرسی عملکرد را نیز الزامی ساخته‌اند. همچنین به موجب قوانین، موسسات عالی حسابرسی (دیوان محاسبات‌ها) از اختیار تحقیق درباره سوء مدیریت مالی نیز برخوردارند.

دیگر وظایف قانونی، تکمیل کننده وظایف اصلی (انواع حسابرسی) دیوان محاسبات می‌باشد.

(حبشی، ۱۳۹۴ و حبشی، ۱۳۹۲ و حسینی عراقی، ۱۳۹۱ و محمدی و ارائی، ۱۳۸۹ و یان لاینرت، ترجمه خاکباز و لامعی، ۱۳۸۹ و عالیه ارفعی، ۱۳۷۲ و دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹ و نازی قزلبلاغ، ۱۳۷۴ و دیوان محاسبات کشور، ۱۳۹۰ و مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی دفتر بررسی‌های حقوقی، ۱۳۷۸ و قاضی، ۱۳۷۲ و شهبازی، ۱۳۷۳ و صفی زاده، ۱۳۹۰ و دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۸ و بهرامی، ۱۳۹۱ و ترجمه نجاتیان و مظفری، ۱۳۹۱ و زارعی، ۱۳۸۴ و مرکز تحقیقات و برنامه ریزی دیوان محاسبات کشور، ۱۳۹۱ و باباجانی، ۱۳۸۸ و www.GAO.gov و www.BA.gov و www.OAG.gov و www.ANAO.gov و www.NAO.gov و www.OAGC.gov و www.Bundesrechnungshof.gov و www.Riksrevisjonen.gov و www.BAI.gov و www.TCA.gov و www.AGSA.gov و www.dmk.gov و www.StateAuditintheEuropeanUnion، ۲۰۰۹ و www.Cieutat، ۲۰۰۱).

۵-۵- نحوه گزارشگری موسسات عالی حسابرسی (دیوان محاسبات ها)

ماحصل انواع حسابرسی های بخش عمومی توسط دیوان محاسبات ها (موسسات عالی حسابرسی) در گزارش حسابرسی نمود پیدا می کند، بنابراین به تعداد انواع حسابرسی بخش عمومی می تواند گزارش حسابرسی بخش عمومی وجود داشته باشد. همچنین بررسی های ویژه و خاص نیز نوعاً می تواند به گزارشات خاص منجر گردد. قوانین اساسی یا قوانین حسابرسی مستقل (دیوان محاسبات)، تعهدات گزارش دهی را تعیین می کنند. به موجب قوانین بسیاری از کشورها گزارش های حسابرسی بخش عمومی باید به طور مستقیم به قوه مقننه ارائه شود؛ اما در بیشتر کشورهای اروپای شمالی، دفاتر حسابرسی مستقل (دیوان محاسبات ها) گزارش خود را به حسابرسان پارلمانی و آنها نیز این یافته ها را به صحن علنی پارلمان ارائه می نمایند. در سوئد، حسابرس ارشد بخش عمومی گزارش های حسابرسی مالی و عملکردی را (به جز گزارش های سازمان های تحت پوشش دولت) به دولت ارائه می دهد. گزارش حسابرسی حساب های سالیانه دولت، به دولت و پارلمان تسلیم می شود. هیئت مشاوران ممکن است گزارش ها را به پارلمان تسلیم کنند. به موجب قانون کره جنوبی، گزارش های دفتر حسابرسی مستقل (دیوان محاسبات)، باید به طور همزمان به قوای مجریه و مقننه تسلیم شود. در ژاپن، به موجب قانون مالیه عمومی کابینه (مرجعی که دارای جایگاه قانون اساسی است) گزارش حسابرسی حساب ها را به پارلمان تسلیم می نماید و هیئت مشاوران ابتدا باید گزارش حسابرسی خود را به کابینه ارائه دهد. به طور خلاصه، درباره ترتیبات پاسخگویی تفاوت هایی وجود دارد که ناشی از قوانین حسابرسی مستقل است. قانون بودجه باید محدوده و محتوای گزارش های اجرای بودجه و حساب های مالی سال گذشته را - که به همراه گزارش سالیانه حسابرسی مستقل تا تاریخ معینی پس از پایان سال مالی ارائه می شوند - تصریح کند. با رایانه ای شدن روزافزون حسابرسی بخش عمومی، می توان مهلت های قانونی ارائه گزارش ها و حسابرسی حساب های سالیانه را به پارلمان کاهش داد. (باباجانی، ۱۳۹۰ و باباجانی، ۱۳۸۸ و لاینرت، ترجمه خاکباز، ۱۳۸۷ و حبشی، ۱۳۹۴ و حبشی، ۱۳۹۲ و OECD، ۲۰۰۲)

توزیع گزارشات حسابرسی دیوان محاسبات ها (موسسات عالی حسابرسی) متأثر از استقلال نهادی و مدیریتی آن می باشد.

به موجب قوانین بسیاری از کشورها، گزارش های حسابرسی، باید به طور مستقیم به قوه مقننه ارائه شود؛ اما در بیشتر کشورهای اروپای شمالی، موسسات عالی حسابرسی (دیوان محاسبات ها)، گزارش خود را به حسابرسان پارلمانی و آنها نیز این یافته ها را به صحن علنی پارلمان ارائه می کنند. در بعضی از کشورها گزارش های حسابرسی مالی و عملکردی (به جز گزارش های سازمان های تحت پوشش دولت) به دولت ارائه می شود. گزارش حسابرسی سالیانه حساب های دولت معمولاً ظرف مدتی کمتر از ۹ ماه پس از پایان سال مالی، به طور همزمان به دولت و پارلمان تسلیم می شود. بنابراین گزارش های حسابرسی دیوان محاسبات ها باید به مراجع ذیل ارائه شود، مگر اینکه محدودیت های قانونی مانع شود. الف) پارلمان (قوه مقننه)، ب) دولت شامل رئیس جمهور، کمیته عملیات (برنامه ریزی) دولت، سازمان های دولتی مورد رسیدگی، ج) شهرداری ها (شوراهای شهرداری ها). کلیه گزارش ها باید در پایگاه اینترنتی دیوان محاسبات و همچنین از طریق روزنامه رسمی کشور انتشار و در دسترس عموم مردم (صاحبان اصلی منابع عمومی و پرداخت کنندگان مالیات و عوارض) قرار گیرد. موارد استثناء و مسائل محرمانه از جمله دفاع ملی و تحقیقات محرمانه باید به صراحت بیان گردند.

(حبشی، ۱۳۹۴ و حبشی، ۱۳۹۲ و حسینی عراقی، ۱۳۹۱ و محمدی و ارائی، ۱۳۸۹ و یان لاینرت، ترجمه خاکباز و لامعی، ۱۳۸۹ و عالیه ارفعی، ۱۳۷۲ و دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹ و نازی قزلبلاغ، ۱۳۷۴ و دیوان محاسبات کشور، ۱۳۹۰ و مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی دفتر بررسی‌های حقوقی، ۱۳۷۸ و قاضی، ۱۳۷۲ و شهبازی، ۱۳۷۳ و صفی زاده، ۱۳۹۰ و دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۸ و بهرامی، ۱۳۹۱ و ترجمه نجاتیان و مظفری، ۱۳۹۱ و زارعی، ۱۳۸۴ و قانون دیوان محاسبات فرانسه، ۱۹۶۷ و www.GAO.gov و www.BA.gov و www.OAG.gov و www.NAO.gov و www.ANAO.gov و www.OAG.gov و www.Bundesrechnungshof.gov و www.Riksrevisjonen.gov و www.StateAudit.in و www.dmk.gov و www.AGSA.gov و www.TCA.gov و www.BAI.gov و www.theEuropeanUnion.com، ۲۰۰۹ و www.SilkandWalters.com، ۱۹۹۷).

۵-۶- تنفیذ یافته‌ها و نحوه رسیدگی به تخلفات توسط موسسات عالی حسابرسی

وقتی دیوان محاسبات (موسسه عالی حسابرسی) گزارشی را ارائه می‌کند که شامل پیشنهادی خطاب به رئیس دستگاه اجرایی مورد رسیدگی است، رئیس دستگاه باید گزارش مکتوبی از اقداماتی که درباره این پیشنهاد انجام شده، را ارائه کند، که این گزارش باید در مدت زمان معینی به کمیته‌های مجلس نمایندگان ارائه شود، که از آن تحت عنوان تنفیذ یافته‌ها یاد می‌شود. تعقیب موارد ممکن است به وسیله کمیسیون حسابرسی یا یک کمیسیون پارلمانی انجام شود، که مسئولیت پیگیری پیشنهادهای مندرج در گزارش‌های سالیانه یا ویژه دفتر حسابرسی خارجی را (دیوان محاسبات) بر عهده دارد.

از سوی دیگر نظارت‌های مالی و عملکردی دیوان محاسبات می‌تواند منجر به نظارت قضایی شود. نظارت قضایی، نظارتی است که نسبت به مقررات مالی و اجرای صحیح بودجه به طور غیرمستقیم توسط دیوان محاسبات در مورد مسئولین مالی و محاسباتی که تحت قضاوت و محاکمه دیوان محاسبات واقع می‌شود، با عنوان "رسیدگی به تخلفات" می‌باشد. در نهایت، نظارت‌ها و حسابرسی‌های دیوان محاسبات به اخذ تصمیم در خصوص تشویق یا تنبیه، در قالب انتخاب مجدد یا سلب اعتماد و عزل مقامات دولتی و نهادهای بخش عمومی توسط شهروندان (مردم) و یا نمایندگان آنها و ... منجر می‌گردد.

(حبشی، ۱۳۹۴ و حبشی، ۱۳۹۲ و حسینی عراقی، ۱۳۹۱ و محمدی و ارائی، ۱۳۸۹ و یان لاینرت، ترجمه خاکباز و لامعی، ۱۳۸۹ و دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹ و نازی قزلبلاغ، ۱۳۷۴ و دیوان محاسبات کشور، ۱۳۹۰ و شهبازی، ۱۳۷۳ و صفی زاده، ۱۳۹۰ و دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۸ و زارعی، ۱۳۸۴ و باباجانی، ۱۳۸۸ و www.INTOSAI.com، ۱۹۷۷ & ۱۹۹۸ و www.INTOSAI.com، ۲۰۰۴ و www.GAO.gov و www.court-des-comptes.gov و www.ANAO.gov و www.OAG.gov و www.BA.gov و www.OAG.gov و www.NAO.gov و www.Bundesrechnungshof.gov و www.Riksrevisjonen.gov و www.StateAudit.in و www.dmk.gov و www.AGSA.gov و www.TCA.gov و www.BAI.gov و www.StateAudit.in، ۲۰۰۹).

<p>از جمله موضوع رسیدگی دیوان محاسبات فرانسه تاخیر در ارائه حسابها توسط حسابداران عمومی (دولتی) مطلق تصویب نامه فقه مجریه می باشد. ابلاغ احکام و رای دیوان محاسبات تابع تصویب نامه می باشد و توسط دبیرکل دیوان محاسبات به حسابداران عمومی ابلاغ می گردد. آئین نامه دادرسی دیوان محاسبات فرانسه کنسی است و جنبه ادعائی دارد. دادستان کل موارد تخلف و افتتاح پرونده کیفری را به وزیر مربوط، وزیر دادگستری و وزیر اقتصاد و دارائی گزارش می نماید. دیوان محاسبات با صدور حکم نهائی بدهی حساب حسابداران را تعیین می نماید. در غیر این صورت مفاسدحساب ارائه می گردد. امکان تجدید نظر وجود دارد.</p>	<p>از جمله موضوع رسیدگی دیوان محاسبات فرانسه تاخیر در ارائه حسابها توسط حسابداران عمومی (دولتی) مطلق تصویب نامه فقه مجریه می باشد. ابلاغ احکام و رای دیوان محاسبات تابع تصویب نامه می باشد و توسط دبیرکل دیوان محاسبات به حسابداران عمومی ابلاغ می گردد. آئین نامه دادرسی دیوان محاسبات فرانسه کنسی است و جنبه ادعائی دارد. دادستان کل موارد تخلف و افتتاح پرونده کیفری را به وزیر مربوط، وزیر دادگستری و وزیر اقتصاد و دارائی گزارش می نماید. دیوان محاسبات با صدور حکم نهائی بدهی حساب حسابداران را تعیین می نماید. در غیر این صورت مفاسدحساب ارائه می گردد. امکان تجدید نظر وجود دارد.</p>	<p>موارد تخلف قابل پیگیری شامل: الف) ضرر و زیان سهوی یا عمدی به دولت، ب) تأخیر پرداخت های مربوط به قراردادهای دولتی، ج) عدم رعایت مقررات، د) عدم ارائه موارد مورد نیاز دیوان محاسبات، ه) عدم چگونگی و حضور مقامات مسئول برای ارائه پاسخ به دیوان محاسبات. در صورت تخلف کارکنان خاصی دیوان محاسبات می تواند از مقامات بالای وزارتخانه ها و مسئولین ذیربط تقاضای اجرای مجازاتهای انضباطی نماید. مرجع حل اختلاف بین دیوان محاسبات و دستگاه متخلف با دادگاه صالح وی باید این موضوع را به اطلاع رئیس هیات خزانه داری برساند.</p>	<p>گزارشات شامل موارد تخلف دیوان محاسبات کاتانا به مجلس عوام شامل موارد زیر است: الف) حسابهائی که صادقانه و به درستی نگهداری نشده اند، ب) منابع مالی عمومی که حساب مربوط به آنها کاملاً پس داده نشده و یا مطابق قانون مالی تطفیقی واریز نشده اند، ج) ثبت های اساسی که نگهداری نشده، د) عدم رعایت قوانین و مقررات مربوط به حفاظت و کنترل دارایی های عمومی، مخارج انجام شده و جمع آوری و تخصیص مناسب در صورت تخلف کارکنان خاص دیوان محاسبات می تواند از مقامات بالای وزارتخانه ها و مسئولین ذیربط تقاضای اجرای مجازاتهای انضباطی نماید. مرجع حل اختلاف بین دیوان محاسبات و دستگاه متخلف با دادگاه صالح وی باید این موضوع را به اطلاع رئیس هیات خزانه داری برساند.</p>
<p>اداره ملی حساسیاری (دیوان محاسبات) استرالیا می بایست به بررسی و افساری موثری مانند استفاده بیش از حد استفاده غیرمجاز، استفاده نامنظم، و سوء مدیریت منابع عمومی به استناد اطلاعات مربوط به مسائل امنیتی و دفاعی و روابط بین المللی کشورهای مشترک المنافع، تصمیمات کابینه، مسائل مجرمانه به روشی که مستجوی سایت دیوان محاسبات با توجه به جستجوی سایت دیوان محاسبات تواریز مورد یافت نشد.</p>	<p>موضوعات تخلف قابل پیگیری شامل: تجاوز از سقف تخصیص های اصلی و فرعی و عدم رعایت مقررات مربوط توسط مقامات دولت فدرال می باشد. برای هر یک از مقامات یا کارکنان دولت که آگاهانه و عمدتاً به ترتیب قانونی تعیین شده را نقض نماید، تنبیه آداری شامل جرایی نقدی حداکثر ۵۰۰۰ دلار آمریکا، زندان حداکثر تا دو سال، جرایی نقدی و زندان، تعلیق از خدمت بدون پرداخت حقوق و عزل در نظر گرفته شده است.</p>	<p>موارد تخلف قابل رسیدگی شامل: ۱) مصرف بیش از حد منابع بدون ایجاد زبان عمومی (۲) ایجاد زبان عمومی در نتیجه تصمیم مایه، اقدام با ترک قضائی که برخلاف قوانین باشد، ۳) وصول و پرداخت بدون مجوز قانونی یا دریافت هر گونه هدیه یا کمک بلاعوضی یا استناد از اختیارات عمومی یا در مقابل ارائه خدمت عمومی یا ایجاد ارتباط با سازمان های عمومی یا هر گونه وصول یا پرداخت تحت عنوان مشابه. دیوان محاسبات ترکیه مکلف به ارسال پرونده مسئولین متخلف به دادرسی دیوان محاسبات می باشد. امکان تجدید نظر وجود دارد. در صورت تخلف جرایم شامل موارد زیر است: الف) جرمه های حداکثر تا دو برابر کل دریافتی های هرامه برای مصرف منابع بیش از حد، ب) عدم رعایت که در جریان کنترل ها، حساسیاری ها و بررسی ها در حساب قانونی ثبت یا بر اساس رای دادگاه مشخص شود باید به همراه پرونده های قانونی از افراد مسئول دریافت شود. مقاماتی که با صدور اسناد خلاف واقع یا اقصاء یا تأیید عمدی چنین اسنادی مانع از افزایش ثروت عمومی شوند یا موجبات کاهش آن را فراهم سازند بر اساس قوانین جزایی ترکیه مورد تعقیب قضائی قرار می گیرند. افراد متخلف حداکثر به میزان دو برابر کل حقوق و مزایای خالص ماهانه و هر گونه مزایای دیگری جرمه می شوند، ج) وصول و پرداخت مبالغ بدون مجوز قانونی و تحت عنوان مشابه باید از مرکزین وصول شود و به عنوان درآمد در بودجه ثبت نمود یا در حسابهای انتظامی به منظور عودت به پرداخت کنندگان نگهداری شود. علاوه بر این پیگیری های حقوقی و اداری باید بر اساس قوانین مربوط دربار افراد فوق اعمال شود، د) رسانی سازمان های عمومی وظیفه اعمال جرمه های مترجم در این قانون را بر عهده دارند. این جرمه ها باید بدون نیاز به هیچ گونه قضاوت دیگری با کسر یک چهارم از کلیه دریافتی های مرکزین از جمله حقوق و دستمزد، مزایا و پاداش اعمال شود، ه) از آغاز مالی پس از وقوع زیان عمومی و اقدام تنبیهی فوق، زیان های عمومی و جرمه های که ظرف مدت ۱۰ سال قابل تعیین و وصول نباشند، مشمول مرور زمان می شود.</p>	<p>موضوعات تخلف قابل پیگیری شامل: الف) در صورتیکه مقامات مسئول نگهداری پول نقد یا اموال متعلق عمدا یا سهواً آن را مقفول یا نابود نمایند، ب) هر صورتی که شخص مسئول اجرا و مصرف بودجه سازمان دولتی سهواً یا عمداً باعث ایجاد هزینه های برخلاف مقررات قانونی شده و به هر موجب ضرر زیان دولت شود، ج) مسئولاتی که مدیریت کالاهای دولتی را برعهده دارند و به این کالاها آسیب برسانند یا به نحوی از آنجا به بیت المال زیان وارد نمایند. خواه به علت نقض قانون مدیریت کالاهای دولتی باشد و خواه به علت سوء مدیریت موضوع از حد تمدد و تسامح بیش از حد بررسی می نماید. صورت تخلف مسئولان حساسیاری دولتی، دیوان محاسبات ملزم می باشد که تخلف را به دادرسی عمومی اطلاع دهد. اجرای قضاوت و مجازات های دیوان محاسبات برای سازمان ها و افراد ذیربط الزامی است. تجدید نظر وجود دارد. جبران خسارت و قضاوت دیوان محاسبات فقط توسط مجلسین مجسده یا تقلیل خواهد یافت. در صورتی که یکی از مسئولان مالی زمانی به بیت المال وارد کرده باشد، دیوان محاسبات جبران یا عدم جبران ضرر و زیان را رای خواهد داد. رئیس وزارتخانه مربوطه موظف است به فرد خاطی دستور دهد تا براساس رای دیوان محاسبات غرامت پرداخت کند.</p>

<p>موارد تخلف قابل رسیدگی شامل: ۱) عدم ارائه صورتزایی مالی، حساب درآمد و هزینه، تقارن قانونی و صورت حساب کسری و یا اسناد و مدارک در موعد مقرر در دیوان محاسبات کشور، ۲) عهد پندار پندار یا عدم رعایت قوانین و مقررات مالی، ۳) عدم واریز بوقوع درآمد و سایر منابع تأمین اعتبار منظور، در بودجه عمومی و نیز وجوه سرده یا وجه اضماع و نظیر آنها، ۴) عدم پرداخت بوقوع تعهدات دولت که موجب ضرر و زیان به بیت المال می گردد، ۵) سوء استفاده و غفلت و تسامح در حفظ اموال و اسناد وجود دولتی یا هر رخ یا تصمیم نادرست، ۶) موارد اشاره شده در گزارشات حسابرسی و گواهی حسابهائی صادره توسط دیوان محاسبات کشور، ۷) پرونده های کسری اوباد جمعی مسئولین مربوط، ۸) ایجاد موانع و محظورات غیرقابل توجه از تسامح نتیجه ذیربط در قبال حسابریان و کارشناسان دیوان در جهت توافق، ۹) پرداخت و دریافت های ۱۰) تأیید یا صدور آوری نامه نسبت به موارد مندرج در گزارشات حسابریان داخلی و خارجی شرکتها و موسسات و سازمانهای زیربط. دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران فاقد آئین نامه دادرسی می باشد. دادستان پس از تحقیق و تفحص و بررسی لازم توسط دادیاران، در صورتی که موضوع تخلف را از مصادیق ماده (۲۳) قانون دیوان محاسبات تشخیص دهد، موضوع را به منظور رسیدگی به یکی از هیئتهای مستشاری ارجاع می نماید. هیئت پس از استماع دفاعیات کتبی و حضوری خواننده یا خواندگان، صدور رای می نماید. آرای صادره قابل تجدید نظر است ضمن جبران ضرر و زیان وارده توسط متخلفین، مجازاتهای اداری ذیل نیز برای آنها صادر می گردد: الف) توبیخ کتبی یا درج در پرونده استخدامی، ب) کسر حقوق و مزایا حداکثر یک سوم از یک ماه تا یک سال، ج) انفصال موقت از یکماه تا یکسال، د) اخراج از محل خدمت، ه) انفصال دائم از خدمات دولتی.</p>	<p>موارد تخلف قابل پیگیری شامل: ۱) عدم رعایت الزامات مستهای مهم مالی (مواد ۳ تا ۲۳ قانون ۴۴ و ۵۵ قانون اساسی)، ۲) انجام یا اجزاء انجام هر گونه قذف مجوز، نامتعارف یا ناگامد و بی حاصل، ۳) خودداری عمدی یا سهوی هر یک از مقامات سازمانها و شرکتها ی دولتی از اعمال و اجرای اختیارات یا وظایف، ۴) در صورتی که مرجع پاسخگو هیئت یا مرجعی است که از چند عضو تشکیل شده، هر یک از اعضا به صورت فردی و جمعی در برابر تخلف مالی آن مرجع مسئول هستند. اتهام تخلف مالی به یک مرجع پاسخگو باید بر اساس قوانین موضوعه یا سایر شرایط انتصاب و استخدام که برای آنان قابل اعمال است و همچنین هر گونه مقررات دیگری که وزیر تعیین می کند بررسی، استماع و تصمیم گیری شود. تخلف مالی می تواند علاوه بر ترتیباتی که در قوانین دیگر پیش بینی شده، موجب عزل یا تعلیق عضو یا فرد مورد اشاره در بندهای (ج) یا (د) باشد یا اعمال سایر مجازاتها علیه آنان شود. هر مرجع پاسخگویی و در ذیصلاح که عمداً یا سهواً مفاد مواد ۲۸ و ۲۹ و ۴۰ را رعایت نکند و هر فردی که قصد دریافت وام یا صدور ضمانت، تضمین خسارات یا وثیقه را برای به نیابت از وزارتخانه، شرکت عمومی یا موسسه یا نهاد مندرج در قانون اساسی داشته باشد یا وارد هر گونه قرارداد دیگری شود که برای سازمانهای فوق در آینده منتهی ایجاد کند، مجرم محسوب می شود و به جرمه یا حداکثر ۵ سال زندان محکوم می شود.</p>	<p>موارد تخلف قابل رسیدگی شامل: ۱) مصرف بیش از حد منابع بدون ایجاد زبان عمومی (۲) ایجاد زبان عمومی در نتیجه تصمیم مایه، اقدام با ترک قضائی که برخلاف قوانین باشد، ۳) وصول و پرداخت بدون مجوز قانونی یا دریافت هر گونه هدیه یا کمک بلاعوضی یا استناد از اختیارات عمومی یا در مقابل ارائه خدمت عمومی یا ایجاد ارتباط با سازمان های عمومی یا هر گونه وصول یا پرداخت تحت عنوان مشابه. دیوان محاسبات ترکیه مکلف به ارسال پرونده مسئولین متخلف به دادرسی دیوان محاسبات می باشد. امکان تجدید نظر وجود دارد. در صورت تخلف جرایم شامل موارد زیر است: الف) جرمه های حداکثر تا دو برابر کل دریافتی های هرامه برای مصرف منابع بیش از حد، ب) عدم رعایت که در جریان کنترل ها، حساسیاری ها و بررسی ها در حساب قانونی ثبت یا بر اساس رای دادگاه مشخص شود باید به همراه پرونده های قانونی از افراد مسئول دریافت شود. مقاماتی که با صدور اسناد خلاف واقع یا اقصاء یا تأیید عمدی چنین اسنادی مانع از افزایش ثروت عمومی شوند یا موجبات کاهش آن را فراهم سازند بر اساس قوانین جزایی ترکیه مورد تعقیب قضائی قرار می گیرند. افراد متخلف حداکثر به میزان دو برابر کل حقوق و مزایای خالص ماهانه و هر گونه مزایای دیگری جرمه می شوند، ج) وصول و پرداخت مبالغ بدون مجوز قانونی و تحت عنوان مشابه باید از مرکزین وصول شود و به عنوان درآمد در بودجه ثبت نمود یا در حسابهای انتظامی به منظور عودت به پرداخت کنندگان نگهداری شود. علاوه بر این پیگیری های حقوقی و اداری باید بر اساس قوانین مربوط دربار افراد فوق اعمال شود، د) رسانی سازمان های عمومی وظیفه اعمال جرمه های مترجم در این قانون را بر عهده دارند. این جرمه ها باید بدون نیاز به هیچ گونه قضاوت دیگری با کسر یک چهارم از کلیه دریافتی های مرکزین از جمله حقوق و دستمزد، مزایا و پاداش اعمال شود، ه) از آغاز مالی پس از وقوع زیان عمومی و اقدام تنبیهی فوق، زیان های عمومی و جرمه های که ظرف مدت ۱۰ سال قابل تعیین و وصول نباشند، مشمول مرور زمان می شود.</p>	<p>موضوعات تخلف قابل پیگیری شامل: الف) در صورتیکه مقامات مسئول نگهداری پول نقد یا اموال متعلق عمدا یا سهواً آن را مقفول یا نابود نمایند، ب) هر صورتی که شخص مسئول اجرا و مصرف بودجه سازمان دولتی سهواً یا عمداً باعث ایجاد هزینه های برخلاف مقررات قانونی شده و به هر موجب ضرر زیان دولت شود، ج) مسئولاتی که مدیریت کالاهای دولتی را برعهده دارند و به این کالاها آسیب برسانند یا به نحوی از آنجا به بیت المال زیان وارد نمایند. خواه به علت نقض قانون مدیریت کالاهای دولتی باشد و خواه به علت سوء مدیریت موضوع از حد تمدد و تسامح بیش از حد بررسی می نماید. صورت تخلف مسئولان حساسیاری دولتی، دیوان محاسبات ملزم می باشد که تخلف را به دادرسی عمومی اطلاع دهد. اجرای قضاوت و مجازات های دیوان محاسبات برای سازمان ها و افراد ذیربط الزامی است. تجدید نظر وجود دارد. جبران خسارت و قضاوت دیوان محاسبات فقط توسط مجلسین مجسده یا تقلیل خواهد یافت. در صورتی که یکی از مسئولان مالی زمانی به بیت المال وارد کرده باشد، دیوان محاسبات جبران یا عدم جبران ضرر و زیان را رای خواهد داد. رئیس وزارتخانه مربوطه موظف است به فرد خاطی دستور دهد تا براساس رای دیوان محاسبات غرامت پرداخت کند.</p>
--	--	--	---

۵- پیشینه پژوهش

مهدی صالحی و وهاب رستمی (۲۰۱۰) در مقاله ای با عنوان «مطالعه عملکرد دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران» به این نتیجه دست یافته اند که نقاط قوت و ضعف‌هایی در عملکرد دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران وجود دارد. حسابرسان دیوان محاسبات وظایف خود را صرفاً بر اساس قوانین و مقررات انجام می دهند. به عبارتی هیچ رهنمود و استاندارد و رویه ای به عنوان پشتوانه انجام حسابرسی ها در جمهوری اسلامی ایران وجود ندارد.

عادل آذر (۱۳۸۹) در مقاله ای با عنوان «بودجه ریزی بر مبنای عملکرد و حسابرسی عملکرد» به این یافته دست پیدا کرده است که استقرار نظام بودجه ریزی و حسابرسی بر مبنای عملکرد به روسای دستگاه‌های اجرایی و مقامات ارشد تصمیم گیرنده کشور به منظور اتخاذ تصمیمات بهتر و بکارگیری اثربخش تر منابع کمک می نماید و تاثیر بسزایی در بهبود کیفیت مدیریت دارد. به عبارتی دیگر، نظام‌های حسابرسی عملکرد و بودجه ریزی بر مبنای عملکرد در صدد تحقق شعار سرآمدی سازمان هستند.

جعفر باباجانی (۱۳۸۹) در مقاله ای با عنوان «مزایای اجرای حسابرسی عملکرد در کشور و نقش آن در پاسخگویی» به این نتیجه دست یافته است که نظام پاسخگویی نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت، بر اساس نظریه سیستم ها از خرده نظام‌هایی تشکیل گردیده که در ارتباط و تعامل با یکدیگر شرایط لازم را برای تحقق هدف‌های آن فراهم می نمایند. نظام پاسخگویی این قبیل نهادها از انواع و سطوح مختلفی برخوردار می باشد که تحقق آن در گرو کارکرد خرده نظام هائی نظیر بودجه بندی، حسابداری و حسابرسی، ارزیابی عملکرد و دسترسی آزاد و آسان به اطلاعات و تناسب منطقی این سیستم ها می باشد.

معبود محمدی و سید محمد مهدی ارائی (۱۳۸۹) در گزارشی با عنوان «بررسی تطبیقی جایگاه، کارکردها و نحوه نظارت دیوان محاسبات در جمهوری اسلامی ایران با برخی کشورهای منتخب» به این نتیجه دست یافته اند که مقایسه دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران با کشورهای منتخب، شباهت ها و تفاوت‌های زیادی را نشان می دهد. تفاوت ها در مواردی نظیر جایگاه نظارت، شمول نظارت بر دستگاه ها، نوع حسابرسی و نظارت، نحوه گزارش و نتایج نظارت محرز می باشد.

غلامرضا اسلامی بیدگلی (۱۳۸۷) در مقاله ای با عنوان «الگوهای نظارتی در حسابرسی بودجه و حسابرسی مالی» به این یافته دست پیدا کرده است که بین ارقام برنامه و ارقام بودجه، بین ارقام برنامه و ارقام عملکرد و بین ارقام بودجه و ارقام عملکرد تفاوت معنی داری وجود دارد. تجدید نظر در الگوی نظارت، بودجه بندی و برنامه ریزی در کشورمان قویاً توصیه می شود.

اسماعیل نازی قزلبلاغ (۱۳۷۴) در پایان نامه مقطع کارشناسی ارشد خود با عنوان «بررسی قانون دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران و مقایسه آن با قانون کشورهای ژاپن، انگلستان، فرانسه، کانادا، مصر و استرالیا» به این یافته دست پیدا کرده است که دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران دارای چندین ضعف اصلی می باشد و این امر موجب گردیده که این دیوان دارای نارسائی‌هایی باشد. همچنین قانون دیوان محاسبات از جنبه‌های مختلف فاقد پارامترهای لازم و کافی می باشد و

نیز ضعف‌های اساسی در بسترهای نظام مالی، اداری، فرهنگی، سیاسی و... موجب ضعف نظام نظارت می‌باشد.

۶- روش شناسی پژوهش

روش پژوهش از نظر ماهیت و محتوایی به صورت دلفی و از نظر هدف، کاربردی می‌باشد. انجام پژوهش در چارچوب استدلال قیاسی- استقرایی است. بدین معنی که مبانی نظری و پیشینه پژوهش از راه مطالعات کتابخانه‌ای، در قالب قیاسی و گردآوری اطلاعات از روی مدارک و استدلال معتبر بصورت نظرخواهی از متخصصین و صاحب نظران در تأیید یا رد فرضیه در چارچوب استقرایی انجام پذیرفته است. روش گردآوری اطلاعات در این پژوهش، پس از بررسی مبانی نظری و همچنین مطالعه نظام حسابرسی بخش عمومی و دولتی دیوان محاسبات (موسسات عالی حسابرسی) کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه مورد پژوهش، از طریق مطالعات کتابخانه‌ای و جستجو در مقالات و سایت‌ها، یک بسته نرم افزاری بر مبنای تفاوت نظام حسابرسی دولتی دیوان محاسبات (موسسات عالی حسابرسی) کشورهای مورد مطالعه و جمهوری اسلامی ایران، در چارچوب ابعاد و فرضیه پژوهش تهیه و تنظیم گردید، سپس برای اعتبار سنجی و رسیدن به یک نقطه نظر مشترک (کسب توافق جمعی و اجماع نظر) در مورد وجوه افتراق عوامل کلیدی تحصیل شده از مرحله قبلی، از طریق پژوهش دلفی طی سه مرحله (سه دور متوالی) فرم‌های نظرخواهی بصورت پایلوت در اختیار تعداد محدودی از مدیران، حساب‌رسان کل، مستشاران دیوان محاسبات کشور و افراد صاحب‌نظر (اعضاء گروه دلفی) قرار گرفت و نظرات آنها اخذ، ارزیابی و در فرم نظرخواهی اعمال گردید. متخصصین فوق با شدت و اطمینان کافی نظر موافق خود را در مورد عوامل و مولفه‌های کلیدی و تاثیر آنها در نظام حسابرسی دولتی مورد عمل دیوان محاسبات‌ها (موسسات عالی حسابرسی) ابراز نمودند. به عبارتی این عوامل کلیدی می‌توانند به عنوان مولفه‌های قابل مقایسه در کشورهای مورد مطالعه و جمهوری اسلامی ایران باشند، که بر این اساس نیز فرم‌های نظرخواهی اصلاح و تدوین شد. در پایان به منظور اجرای پیمایش و آزمون عملی وجوه افتراق مذکور، اقدام به توزیع فرم نظرخواهی به تعداد حجم نمونه در بین متخصصین و خبرگان دیوان محاسبات کشور، نسبت به گردآوری اطلاعات و داده‌های ثانویه و طبقه بندی و واکاوی و آزمون آنها اقدام شد، که نتایج این واکاوی‌ها در صفحات بعد ارائه شده است. (حبشی، ۱۳۹۴ و حبشی، ۱۳۹۲)

۷- جامعه و نمونه آماری و قلمرو پژوهش

۷-۱- جامعه و نمونه آماری:

با توجه به موضوع پژوهش، دو نوع جامعه به شرح زیر مورد توجه قرار گرفته است:
الف- با مطالعات مقدماتی صورت گرفته و مدنظر قرار دادن معیارهایی مانند درجه توسعه یافتگی کشورها از نظر سازمان ملل متحد و از سوی دیگر نقش برخی کشورهای توسعه یافته‌ای که با انجام

مطالعات بنیادی و پژوهش‌های علمی نقش اساسی در حسابرسی بخش عمومی ایفا نموده اند و در تکامل آن تاثیر چشم گیری داشته اند و استفاده از تجربه کشورهای در حال توسعه ای و قابلیت دسترسی به اطلاعات مورد نیاز فرضیه پژوهش و موارد و ظرایف دیگری، ۱۰ کشور توسعه یافته شامل: ایالات متحده آمریکا، کانادا، بریتانیا، فرانسه، آلمان، نروژ، استرالیا، نیوزیلند (زلاندنو)، ژاپن، کره جنوبی و ۳ کشور در حال توسعه شامل ترکیه، آفریقای جنوبی و جمهوری اسلامی ایران به عنوان کشورهای هدف، در قالب ابعاد پژوهش مورد مقایسه قرار گرفته اند. غالب کشورهای مذکور عضو «سازمان همکاری و توسعه اقتصادی» هستند. (حبشی، ۱۳۹۲)

ب- از آنجا که تعیین وجوه افتراق در زمینه ابعاد پژوهش به عنوان عوامل کلیدی و موثر نظام حسابرسی و ارزیابی عملکرد دولتی در دیوان محاسبات (موسسات عالی حسابرسی) کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه مورد مطالعه و جمهوری اسلامی ایران به روش دلفی مد نظر بوده است، لذا بر این اساس صرفاً کلیه کارکنان متخصص و خبره دیوان محاسبات کشور در کلیه رده‌های مدیریت (ارشد، میانی و عملیاتی) شاغل در دیوان محاسبات کشور جمهوری اسلامی ایران به منظور انجام یک نظر سنجی تخصصی به شرح جدول شماره (۱۰) زیر انتخاب گردیدند.

جدول شماره (۱۰): وضعیت جامعه آماری

تعداد نمونه	تعداد (نفر)	رده‌های مدیریت
۱۵	۲۳	مدیران ارشد
۴۱	۶۰	مدیران میانی
۶۸	۱۰۰	مدیران عملیاتی
۱۲۴	۱۸۳	جمع (حجم جامعه)

مأخذ: آمار دیوان محاسبات کشور
با توجه به فرمول کوکران و نگاره استاندارد مفروض که توسط کوهن (۱۹۶۹) و کرجسی و مورگان (۱۹۷۰) تنظیم و ارائه شده است، نسبت به تعیین حجم نمونه گزینه گردید.

$$M = \left(N Z_{\alpha}^2 pq \right) / \left((N - 1)\epsilon^2 + Z_{\alpha}^2 pq \right) \quad \text{رابطه ۱:}$$

که در آن $\epsilon = 0/05$ ، $Z_{\alpha} = 1/96$ ، $q = 0/5$ ، $p = 0/5$ و $N = 183$ می باشد.
۷-۲- قلمرو پژوهش: قلمرو زمانی پژوهش، سال‌های ۹۲-۱۳۹۱ و موضوع آن مطالعه روش‌های حسابرسی موسسات عالی حسابرسی (دیوان محاسبات) دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه جهان در مقایسه با دیوان محاسبات کشور جمهوری اسلامی ایران می باشد.

۸- تعریف متغیرهای عملیاتی پژوهش

دیوان محاسبات (موسسه عالی حسابرسی): دیوان محاسبات (موسسه عالی حسابرسی) یک ضرورت

برای فرآیند پاسخگویی به منظور اعتباردهی و ارائه گزارش به پارلمان در خصوص حساب‌های دولت می‌باشند. (حبشی، ۱۳۹۲ و State Audit in the European Union, 2009)

استاندارد حسابرسی بخش عمومی: رهنمودی است که قدرت اعمال را در قلمرو هر موسسه عالی حسابرسی (دیوان محاسبات) حفظ می‌نماید و معمولاً به شرایط حرفه‌ای حسابرس، کیفیت کار حسابرسی، خصوصیات حرفه‌ای و گزارش‌های حسابرسی مربوط می‌شوند. (حسینی عراقی، ۱۳۹۱ و حبشی، ۱۳۹۲ و INTOSAI, ۱۹۹۸)

استقلال دیوان محاسبات (موسسه عالی حسابرسی): قانون باید استقلال نهادی، مالی، مدیریتی و عملیاتی دیوان محاسبات را از سازمانی تضمین کند که توسط آن مورد حسابرسی قرار می‌گیرد. استقلال از قوه مجریه باید تا حد امکان کامل باشد. (INTOSAI, 1997 و حبشی، ۱۳۹۲ و IMF, 2001c)

ارزیابی عملکرد: در یک نگاه کلی، هر یک از انواع حسابرسی (شامل حسابرسی مالی، رعایت و عملکرد) به نوعی ارزیابی عملکرد قلمداد می‌شود. اندازه‌گیری عملکرد، مقایسه وضع موجود با وضع مطلوب بر اساس معیارهای از پیش تعیین شده است. اما با نگاهی ویژه و محدود، ارزیابی عملکرد، از اهداف حسابرسی عملکرد محسوب می‌گردد. ارزیابی عملکرد، فرآیندی است که به سنجش و اندازه‌گیری، ارزش‌گذاری و قضاوت درباره عملکرد طی یک دوره معین می‌پردازد. (انصاری، ۱۳۷۸ و حبشی، ۱۳۹۲)

تنفیذ یافته‌ها: وقتی دیوان محاسبات گزارشی را ارائه می‌کند که شامل پیشنهادی خطاب به رئیس سازمان مورد رسیدگی است، رئیس سازمان باید گزارش مکتوبی از اقداماتی که درباره این پیشنهاد انجام شده را به دیوان محاسبات ارائه کند که این گزارش باید در مدت زمان معینی به کمیته‌های مجلس نمایندگان ارائه شود. (لاینرت، ۱۳۸۹ و حبشی، ۱۳۹۲)

۹- فرضیه پژوهش

فرضیه این پژوهش عبارت است از: بین حسابرسی بخش عمومی توسط دیوان محاسبات (موسسه عالی حسابرسی) کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران تفاوت معناداری وجود دارد.

۱۰- یافته‌های پژوهش

۱۰-۱- آمار توصیفی: متغیرهای جمعیت شناختی پژوهش به شرح جدول شماره (۱۱) می باشد:

رشته تحصیلی و حوزه مدیریتی	متغیرهای جمعیت شناختی		مدارج تحصیلی و سابقه خدمت	متغیرهای جمعیت شناختی	جنسیت و رده مدیریتی	متغیرهای جمعیت شناختی			
	حسابداری	مدیریت				مرد	زن		
	۵۴		رشته تحصیلی	۶۴	مدارج تحصیلی	۱۲۴			
	۴۳			۱۱			۰		
	۱۰			۴۹					
	۱۷			۵۸			۶۸	مدیران عملیاتی	
	۹۳	حوزه فنی حسابرسی	حوزه مدیریتی (تجربه کاری)	۲۶	سابقه خدمت	۱۵	مدیران ارشد		
	۵	حوزه مدیریت							
	۱۴	حوزه تفریح بودجه							
	۱۲	حوزه دادیاری		۴۰			بیش از ۲۷ سال	۴۱	مدیران میانی

جدول شماره (۱۱): متغیرهای جمعیت شناختی پژوهش

۱۰-۲- آمار استنباطی: پاسخ دهندگان (اعضاء گروه دلفی) با اعلام نظر موافق یا مخالف نسبت به سوالات اختصاصی فرم نظر خواهی در دامنه ای از نمرات ۰ (صفر) یا ۱ (یک) به ترتیب خیر یا بلی، نظر تخصصی خود را در خصوص نظر پژوهشگر درباره وجوه افتراق هر یک از عوامل موثر و کلیدی در یک نظام مطلوب حسابرسی بخش عمومی و دولتی در کشور های توسعه یافته و در حال توسعه و جمهوری اسلامی ایران اعلام می نمایند.

نحوه داوری فرضیه مطرح شده در این پژوهش در سطح معنی داری ۰/۰۱ در نظر گرفته شده است. این بدین معنی است که در صورتی که سطح معناداری به دست آمده از آزمون مورد نظر کمتر از ۱٪ باشد فرض صفر رد می شود. شایان ذکر است، واکاوی‌های فوق با استفاده از رایانه صورت پذیرفته است. (آذر، مومنی، ۱۳۹۰ و حبشی، ۱۳۹۲)

۱۱- واکاوی استنباطی داده ها

برای آزمون فرضیه پژوهش از آزمون توزیع دو جمله ای در ابعاد مختلف پژوهش مطابق جدول

(۱۲) استفاده گردید:

جدول شماره (۱۲): آزمون توزیع دو جمله ای

نحوه رسیدگی به تخلفات	نحوه گزارشگری	نحوه ارزیابی عملکرد	ساختار سازمانی	استانداردها	بودجه ریزی	
۶۲	۶۲	۶۲	۶۲	۶۲	۶۲	نسبت افراد موافق
۱۲۴	۱۲۴	۱۲۴	۱۲۴	۱۲۴	۱۲۴	حجم نمونه (جمع کل)
۱۲۱	۱۱۷	۱۱۶	۱۱۳	۱۱۷	۱۱۲	آماره توزیع دو جمله ای - تعداد موافق
۳	۷	۸	۱۱	۷	۱۲	تعداد مخالف
۱۰/۵۹	۹/۸۷	۹/۶۹	۹/۱۶	۹/۸۷	۸/۹۸	آماره نرمال
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	سطح معناداری (sig)
تایید	تایید	تایید	تایید	تایید	تایید	نتیجه تایید یا رد وجود و یا عدم وجود موارد افتراق

با توجه به داده‌های جدول شماره (۱۲) و مشاهده سطح معناداری آزمون ($p=0/000$) و کوچکتر بودن آن از ($0/01 < 0/000 < 0/01$) می‌توان مطرح نمود که تفاوت معناداری میان فراوانی‌های مشاهده شده و مورد انتظار وجود دارد، در نتیجه فرض‌های صفر رد و فرضیه بالا تایید می‌شود. به عبارتی دیگر با اطمینان بیش از $0/99$ می‌توان نتیجه گرفت که طبق نظر متخصصین و خبرگان دیوان محاسبات کشور:

بین بودجه‌ریزی کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و بودجه‌ریزی جمهوری اسلامی ایران تفاوت معناداری وجود دارد.

بین قوانین و استانداردها و رویه‌های حسابرسی بخش عمومی کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و قوانین و استانداردها و رویه‌های حسابرسی بخش عمومی جمهوری اسلامی ایران تفاوت معناداری وجود دارد.

بین ساختار و استقلال دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و ساختار و استقلال دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران تفاوت معناداری وجود دارد.

بین نحوه حسابرسی و ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و نحوه حسابرسی و ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران تفاوت معناداری وجود دارد.

بین نحوه گزارشگری دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و نحوه گزارشگری دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران تفاوت معناداری وجود دارد.

بین تنفیذ یافته‌ها و نحوه رسیدگی به تخلفات توسط دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و تنفیذ یافته‌ها و نحوه رسیدگی به تخلفات توسط دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران تفاوت معناداری وجود دارد.

۱۱-۷- نتیجه آزمون فرضیه پژوهش: همانگونه که در جدول شماره تحلیل یافته‌های پژوهش ملاحظه می‌گردد، با توجه به تایید سوالات اختصاصی پژوهش مبنی بر وجود افتراق بین ابعاد پژوهش (عوامل کلیدی نظام حسابرسی بخش عمومی) به شرح بالا توسط خبرگان و متخصصین دیوان محاسبات کشور جمهوری اسلامی ایران و تأیید آزمون توزیع دو جمله ای در ابعاد شناسایی شده پژوهش، می‌توان نتیجه گرفت که از نظر متخصصین و خبرگان دیوان محاسبات کشور بین حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات (موسسه عالی حسابرسی) کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات (موسسات عالی حسابرسی) جمهوری اسلامی ایران تفاوت معناداری وجود دارد. پس فرضیه پژوهش مورد تایید قرار گرفته است. (حبشی، ۱۳۹۴، ۱۳۹۲)

۱۲- پیشنهادهای در راستای ابعاد و فرضیه پژوهش

با توجه به وجود افتراق بین روشهای حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات (موسسات عالی حسابرسی) کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و روشهای حسابرسی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران و مشاهده برخی اشکالات و کاستی‌ها مواردی به شرح ذیل پیشنهاد می‌گردد:

با توجه به وجود افتراق بین بودجه ریزی بخش عمومی کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و جمهوری اسلامی ایران به شرح جدول شماره (۲)، همانگونه که مشاهده گردید در حال حاضر ایران از روش بودجه‌ریزی برنامه‌ای استفاده می‌نماید. استفاده از روش بودجه ریزی برنامه‌ای موجب می‌شود، تخصیص منابع و هزینه‌ها از کارایی و اثربخشی لازم برخوردار نباشد. روش بودجه ریزی بر مبنای عملکرد نسل دوم (بودجه ریزی عملیاتی و ستانده محور) در کشورهای آمریکا، کانادا، بریتانیا، فرانسه، آلمان، نروژ، استرالیا، نیوزیلند، ژاپن، کره جنوبی و قسمت محدودی از بودجه آفریقای جنوبی استفاده می‌گردد. در این روش زنجیره‌ای نتیجه محور (به صورت کمی) برای دستیابی به یک هدف خاص طراحی و ارائه می‌شود و به دنبال ایجاد پیوند میان تخصیص منابع و شاخص‌های عملکرد می‌باشد و توجه و تمرکز اصلی آن دستیابی به کارایی و اثربخشی عملیاتی و بهبود پاسخگویی در قبال تحویل خدمات و محصولات و عملکرد ستانده‌ها و نتایج و پیامدها و تاثیرات می‌باشد. بنابراین با توجه به مطالب مذکور، روش بودجه ریزی مناسب برای ایران، بودجه ریزی بر مبنای عملکرد نسل دوم با رویکرد پیامد (نتیجه) محور می‌باشد. همچنین به همراه اجرای این روش می‌توان همانند کشور کانادا اطلاعات عملکرد مالی و غیرمالی را همراه با سند بودجه ارائه نمود و در صورت موفقیت در اجرای این روش می‌توان رویکرد را به استفاده از روش بودجه ریزی مبتنی بر تعیین عملکرد و اتصال مستقیم تخصیص منابع به واحد‌های عملکرد مانند استرالیا تغییر داد. در جمهوری اسلامی ایران، هر یک از وزارتخانه‌ها، سازمانها، شرکتهای و موسسه‌های دولتی، عمومی و خصوصی در زمینه طراحی، اجرا و استقرار سیستم بودجه ریزی بر مبنای عملکرد فعالیت‌هایی انجام داده‌اند، ولی سرعت آن رضایت بخش نبوده و متناسب با زمانهای پیش بینی شده در قوانین نیست. لازم است که سازمان‌ها نهایت تلاش خود را در راستای تغییر نظام بودجه ریزی بکار گیرند.

با توجه به وجود افتراق بین قوانین و استانداردها و رویه‌های حسابرسی دولتی کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و جمهوری اسلامی ایران به شرح جدول شماره (۵)، در بعضی از کشورها مانند جمهوری اسلامی ایران قانون دیوان محاسبات (قانون جامع حسابرسی عمومی یا حسابرس کل) تنها به بیان برخی کلیات می‌پردازد. اما بعضی دیگر از کشورها مانند کانادا، فرانسه، آلمان، ژاپن استانداردها و رویه‌های حسابرسی دولتی به شکل قوانین ویژه حسابرسی عمومی‌اند که به بیان جزئیات می‌پردازند که داشتن این نوع قانون، عملیات حسابرسی را از ضمانت اجرایی بالایی برخوردار می‌سازد. کلی و ناقص بودن قانون دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران به عنوان مبنای نظام حسابرسی دیوان محاسبات کشور منجر به برداشتهای متفاوت ذینفعان از این قانون شده است. از سوی دیگر نداشتن استانداردها و رویه‌های حسابرسی دولتی موجب می‌شود سطح کیفی کار حسابرسان دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران کاهش یابد. راه‌های مختلفی برای وضع و تدوین استانداردهای ملی حسابرسی در سطح جهان وجود دارد. یکی از این راه‌ها، تدوین استانداردها توسط جوامع حرفه‌ای حسابرسی کشور مانند دیوان محاسبات، سازمان حسابرسی، انجمن حسابرسی عمومی و... این روش در آمریکا، بریتانیا، استرالیا، نیوزیلند، کره جنوبی و آفریقای جنوبی کاربرد دارد. بنابراین با توجه به شرایط ایران، پیشنهاد می‌گردد ضمن اصلاح قانون دیوان محاسبات کشور و تدوین مجموعه استاندارد های پذیرفته شده حسابرسی دولتی با همکاری و مشارکت جوامع حرفه‌ای حسابرسی کشور و اساتید و صاحب‌نظران و تصویب این مجموعه استانداردها به عنوان قانون توسط مجلس شورای اسلامی و دولت، ضمانت اجرایی آن را تضمین نمود. از سوی دیگر، شمول قانون و استانداردها و رویه‌های حسابرسی دولتی بسیار مهم بوده و مشخص‌کننده شمول نظارت موسسات عالی حسابرسی (دیوان محاسبات) بر سازمانهای دولتی می‌باشد که این موضوع در کشورهای مختلف، متفاوت است. لذا با توجه به شمول ناقص و غیرشفاف بودن حدود مسئولیت حسابرسی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران تنها به بودجه کل کشور و عدم شمول نظارت و حسابرسی آن به سازمانها و وظایف عمومی و عام‌المنفعه نظیر سازمان تامین اجتماعی، شهرداری ها و کلیه فعالیت‌های غیرمالی دولت و... موجب کاهش کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی مصرف منابع عمومی می‌گردد. لذا پیشنهاد می‌گردد به منظور بهره‌مندی از مزایای حسابرسی دولتی کارا، دامنه شمول نظارت دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران افزایش یابد.

با توجه به وجود افتراق بین ساختار سازمانی و استقلال دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و جمهوری اسلامی ایران به شرح جدول شماره (۶)، دیوان محاسبات کشورها در جهان از نظر استقلال نهادی دارای دو نوع ساختار سازمانی (ارکان تشکیلاتی) متفاوت می‌باشند: الف) دادگاهی مستقل که دارای صلاحیت قضایی بوده و از اختیار تعقیب قانونی برخوردار است. ب) ساختار دانشگاهی (مدیریت بالا به پایین) بدون صلاحیت قضایی، که یکی از ویژگی‌های آن می‌تواند مدیریت شورایی (کمیسیون یا هیئت) باشد. گروه الف به پنج دسته تقسیم می‌شود که دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران در دسته اول قرار دارد. یعنی مرجعی مستقل که کاملاً در اختیار قوه مقننه بوده و روسای رده بالای آن توسط پارلمان (قوه مقننه) تعیین می‌گردند. (کاربرد در

استرالیا و ایران). دسته پنجم در این گروه، کامل‌ترین نوع می‌باشد. در این دسته، دیوان محاسبات سازمان اداری مستقل بوده که به پارلمان (قوه مقننه) نیز خدمات ارائه می‌دهد، در این حالت هم از قوای سه‌گانه مستقل می‌باشد و هم به مردم و نمایندگان قانونی آنان خدمات ارائه می‌نماید. (کاربرد در ترکیه، آلمان، ژاپن). در کشور فرانسه دیوان محاسبات مرجعی مستقل است که وابسته به قوه قضائیه بوده و به پارلمان نیز خدمات ارائه می‌دهد. بقیه کشورها در گروه ب قرار می‌گیرند. لذا پیشنهاد می‌گردد، با توجه به اوضاع و احوال جمهوری اسلامی ایران استقلال نهادی فعلی آن به نوع کامل تر (یعنی دسته پنجم گروه الف) انتقال یافته و در این خصوص اصلاحات لازم در قانون دیوان محاسبات لحاظ گردد.

مدت انتصاب رئیس و اعضاء اصلی دیوان محاسبات در کشورهای مختلف به شرح ذیل متفاوت می‌باشد:

آمریکا (۱۵ سال)، کانادا (۱۰ سال)، فرانسه (مادام‌العمر)، آلمان (۱۲ سال)، نروژ و کره جنوبی و ایران (۴ سال)، استرالیا (۳ الی ۵ سال)، نیوزلند و ژاپن و ترکیه (۷ سال)، آفریقای جنوبی (۵ الی ۱۰ سال). با توجه به شرایط ایران و به دلیل تخصصی و حرفه‌ای بودن کار دیوان محاسبات، بایستی انتصاب رییس و اعضای اصلی این سازمان، بدون وابستگی به انتخابات مجلس شورای اسلامی به مدت مناسب ۷ الی ۱۰ سال باشد، زیرا در این حالت مدیران با صلاحیت حرفه‌ای و مدیریتی خواهند توانست علم و تجربه خود را از جهت اعتلای سازمانی دیوان محاسبات از هر جهت بکار گیرند.

با توجه به وجود افتراق بین نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و جمهوری اسلامی ایران به شرح جدول شماره (۷)، کاربرد حساسی‌عملکرد در جهان به سه شکل است: (۱) به شکل قوی: کاربرد در آمریکا، کانادا، بریتانیا، فرانسه، نروژ، نیوزیلند، ژاپن، کره جنوبی و ترکیه، (۲) محدود به حساسی‌کارایی: کاربرد در آلمان و استرالیا (۳) به شکل ضعیف: کاربرد در جمهوری اسلامی ایران و آفریقای جنوبی. پیشنهاد می‌گردد با توجه به شرایط ایران اجرای حساسی‌عملکرد (کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی و زیست محیطی) و شیوه‌های نوین دیگر در قانون دیوان محاسبات ایران به همراه حساسی‌مالی و رعایت به روشنی بیان گردد. متناسب با این شرایط، باید استانداردها و رویه‌های حساسی‌دولتی مناسب تدوین گردد، زیرا این موضوع علاوه بر ایجاد ضمانت اجرایی قانونی، شرایط لازم را برای انجام وظایف اصلی دیوان محاسبات فراهم می‌آورد.

همچنین سایر خدمات حساسی‌نظیر حساسی‌سیستم‌های اطلاعاتی، کنترل شرکتی (کنترل شخصیت حقوقی)، بررسی‌های ویژه و... توسط دیوان محاسبات (مؤسسات عالی حساسی) ارائه می‌گردد (کاربرد در آمریکا، کانادا، بریتانیا، فرانسه، نروژ، استرالیا، ژاپن، ترکیه). لذا پیشنهاد می‌گردد، با عنایت به شرایط جمهوری اسلامی ایران، در قانون دیوان محاسبات سایر وظایف مربوطه نیز به همراه وظایف اصلی (انواع حساسی) آن پیش‌بینی و تقویت گردد، زیرا هر چه دامنه عملیات دیوان محاسبات وسیع‌تر و شفاف‌تر باشد این سازمان به عنوان ابزار کنترلی قوی در جامعه عمل

خواهد نمود، که این موضوع سلامت و انطباط مالی و عملکردی و پیشرفت امور دولتی را تضمین خواهد نمود.

با توجه به وجود افتراق بین نحوه گزارشگری دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و جمهوری اسلامی ایران به شرح جدول شماره (۸)، نتایج حسابرسی‌های دیوان محاسبات در قالب گزارشات حسابرسی به نهادهای ذینفع ارائه می‌گردد. انواع گزارشات حسابرسی دیوان محاسبات ها (موسسات عالی حسابرسی)، متأثر از انواع حسابرسی و وظایف اصلی آن می‌باشد، که عبارتند از: ۱- گزارش سالیانه عملکرد دیوان محاسبات، ۲- گزارش حسابرسی مالی، ۳- گزارش حسابرسی رعایت، ۴- گزارش‌های حسابرسی عملکرد (از قبیل کارائی، اثربخشی، صرفه اقتصادی، زیست‌محیطی و...)، ۵- گزارش‌های ویژه (خاص)، ۶- گزارش‌های حسابرسی بر اساس حوزه‌های مختلف اقتصادی و اجتماعی و سیاسی، ۷- گزارش‌های حسابرسی بر اساس دستگاه‌های دولتی، ۸- نظریه‌ها و رهنمودهای منتشر شده عملکرد دولت، ۹- گزارش تفریغ بودجه سالیانه (گزارش نهایی)، ۱۰- صورت تاییدیه کلی یا گواهی حساب، ۱۱- گزارش ارزیابی رئیس دیوان محاسبات (حسابرس کل)، ۱۲- گزارش حسابرسی استفاده از صندوق ذخیره ارزی، ۱۳- گزارش حسابهای سالیانه درآمدها و هزینه‌ها، ۱۴- گزارشات حسابرسی اختیاری، ۱۵- گزارش‌های عمومی. (کاربرد در همه کشورها به صورت موردی) پیشنهاد می‌گردد هر کدام از گزارشات فوق متناسب با انواع حسابرسی و سایر وظایف قانونی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران، در قانون دیوان محاسبات و استانداردهای حسابرسی دولتی آن پیش بینی گردد.

توزیع گزارشات حسابرسی دیوان محاسبات ها (موسسات عالی حسابرسی) متأثر از استقلال نهادی و مدیریتی آن می‌باشد. کلیه گزارش‌ها باید در پایگاه اینترنتی دیوان محاسبات و همچنین از طریق روزنامه رسمی کشور انتشار و در دسترس عموم مردم (صاحبان اصلی منابع عمومی و پرداخت‌کنندگان مالیات و عوارض) قرار گیرد. موارد استثناء و مسائل محرمانه از جمله دفاع ملی و تحقیقات محرمانه باید به صراحت بیان گردند. (کاربرد در همه کشورها به صورت موردی) لذا پیشنهاد می‌گردد، نسخه ای از گزارش حسابرسی سالیانه دیوان محاسبات (تفریغ بودجه) در پایگاه اینترنتی در دسترس عموم مردم قرار گیرد و از طریق روزنامه رسمی کشور نیز منتشر گردد، زیرا ارزیابی و قضاوت مردم از عملکرد دیوان محاسبات بستگی به توزیع و انتشار با کیفیت این گزارشات دارد.

با توجه به وجود افتراق بین نحوه تنفیذ یافته‌ها و نحوه رسیدگی به تخلفات توسط دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و جمهوری اسلامی ایران به شرح جدول شماره (۹)، از نظر تنفیذ یافته‌ها دیوان محاسبات ها (موسسات عالی حسابرسی) به سه دسته کلی تقسیم می‌شوند: الف) برخوردار از اختیار تنفیذ یافته‌های حسابرسی (کاربرد در دیوان محاسبات‌های آمریکا، ترکیه، نروژ، استرالیا، ژاپن، کره جنوبی و فرانسه. ب) عدم اختیار تنفیذ یافته‌های حسابرسی (کاربرد در دیوان محاسبات‌های کانادا، بریتانیا، آلمان). ج) در قانون حسابرسی عمومی (قانون دیوان محاسبات) برخی کشورها نیز ترتیبات خاصی برای تنفیذ یافته‌ها توسط دیوان محاسبات مطلبی

اشاره نشده است (کاربرد در دیوان محاسبات نیوزیلند، آفریقای جنوبی و ایران). با عنایت به اینکه قوانین و مقررات باید تعهدات اعضای قوه مجریه را درباره پاسخگویی به مسائلی که در گزارش‌های حسابرسی دیوان محاسبات مطرح شده تشریح کنند و از سوی دیگر پاسخ‌های مکتوب در مورد اقدامات کنونی یا آتی که به کمیسیون‌های پارلمانی تسلیم می‌شود، رویه‌ای عادی محسوب می‌گردد. لذا با عنایت به موارد فوق پیشنهاد می‌گردد با توجه به شرایط ایران، برخورداری از اختیار تنفیذ یافته‌های حسابرسی و اطلاع به تمامی مسئولین ذیربط، در قانون دیوان محاسبات ایران پیش بینی گردد، زیرا این موضوع بازدارندگی زیادی در بهبود عملیات دولت خواهد داشت.

(حبشی، ۱۳۹۲ و حبشی، ۱۳۹۴ و آذر، بیات، ۱۳۹۴ و آذر، بیات، خدیور، ۱۳۹۲ و آذر، امیرخانی، ۱۳۹۰ و یان لاینرت، ترجمه افشین خاکباز، ۱۳۸۹ و آذر، ۱۳۹۲ و حسینی عراقی، ۱۳۹۱ و محمدی و ارائی، ۱۳۸۹ و مرکز تحقیقات و برنامه ریزی دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹ و یان لاینرت، ترجمه خاکباز و لامعی، ۱۳۸۹ و نازی قزلبلاغ، ۱۳۷۴ و دیوان محاسبات کشور، ۱۳۹۰ و مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی دفتر بررسی‌های حقوقی، ۱۳۷۸ و قاضی، ۱۳۷۲ و شهبازی، ۱۳۷۳ و صفی زاده، ۱۳۹۰ و دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۸ و بهرامی، ۱۳۹۱ و ترجمه نجاتیان و مظفری، ۱۳۹۱ و زارعی، ۱۳۸۴ و قانون دیوان محاسبات فرانسه، ۱۹۶۷ و GAO، ۲۰۱۱ و www.GAO.gov و www.BA.gov و court des comptes.gov و www.ANAO.gov و www.OAG.gov و www.Bundesrechnungshof.gov و www.OAGC.gov و www.Riksrevisjonen.gov و www.BAI.gov و www.TCA.gov و www.dmk.gov و www.State Audit in the European Union، ۲۰۰۹ و Poncelet، ۱۹۹۷ و www.AGSA.gov و Joxe، ۲۰۰۱ و Cieutat، ۲۰۰۱ و Silk and Walters op.cit و Magnet، ۱۹۹۷).

۱۳- پیشنهادها برای پژوهش‌های آتی

- ۱) مطالعه روشهای حسابرسی سازمانهای حسابرسی چند کشور نمونه توسعه یافته و در حال توسعه جهان در مقایسه با سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران.
- ۲) انتخاب سازمانهای دولتی نمونه و بررسی و تعیین آثار ناشی از بکارگیری یا عدم بکارگیری هر یک از موارد افتراق یاد شده در این پژوهش، در حسابرسی سازمانهای دولتی نمونه.
- ۳) مطالعه روشهای حسابرسی داخلی سازمانهای دولتی (توسط ذیحسابی وزارت امور اقتصادی و دارایی) چند کشور نمونه توسعه یافته و در حال توسعه جهان در مقایسه با جمهوری اسلامی ایران
- ۴) مطالعه روشهای حسابرسی داخلی سازمانهای خصوصی چند کشور توسعه یافته و در حال توسعه جهان در مقایسه با جمهوری اسلامی ایران. (حبشی، ۱۳۹۲)

۱۴- فهرست منابع

۱. آذر، عادل، مومنی، منصور، (۱۳۹۰)، آمار و کاربرد آن در مدیریت، جلد اول، چاپ سیزدهم، تهران: انتشارات سمت.
۲. آذر، عادل، امیر خانی، طیبه، (۱۳۹۰)، بودجه ریزی بخش عمومی: مفاهیم و نظریه ها، چاپ اول، تهران: انتشارات سمت.
۳. آذر، عادل، خدیور، آمنه، (۱۳۹۲)، پارادایم های مدل سازی و اجرای بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، چاپ اول، تهران: مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی.
۴. آذر، عادل، امیر خانی، طیبه، (۱۳۹۲)، مدل پیاده سازی بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، چاپ اول، تهران: انتشارات مؤسسه عالی پژوهش در برنامه ریزی و توسعه.
۵. آذر، عادل، بیات، کریم، (۱۳۹۴)، «مدل اجرایی نظام بودجه ریزی بر مبنای عملکرد در سازمان های خدما تی (بانکداری و بیمه)»، چاپ اول، تهران: انتشارات راه ثریا.
۶. آذر، عادل، (۱۳۹۲)، «پارادایم های بودجه ریزی در گذر زمان»، پنجمین کنفرانس بین المللی بودجه ریزی بر مبنای عملکرد (با تاکید بر پیاده سازی)، دبیرخانه کنفرانس بودجه ریزی بر مبنای عملکرد.
۷. آذر، عادل، بیات، کریم، خدیور و امیرخانی، (۱۳۹۲)، «خلاصه گزارش جایزه بلوغ بودجه ریزی بر مبنای عملکرد»، ویرایش سوم، تهران: دبیرخانه کنفرانس بودجه ریزی بر مبنای عملکرد.
۸. ارفعی، عالییه، (۱۳۷۲)، جایگاه دیوان محاسبات در کنگره ایالات متحده آمریکا، مجلس و پژوهش، شماره ۴، صص ۳۳۰-۳۲۶.
۹. باباجانی، جعفر، (۱۳۹۰)، حسابداری و کنترل های مالی دولتی، چاپ هشتم، تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.
۱۰. باباجانی، جعفر، (۱۳۸۸)، حسابداری و مسئولیت پاسخگوئی در بخش عمومی (مجموعه مقالات)، چاپ اول، تهران: انتشارات ترمه.
۱۱. بهرامی، سیامک، (مترجم)، (۱۳۹۱)، «دیوان محاسبات آفریقای جنوبی»، مجله حسیب، شماره ۱۱، صص ۲۹-۲۸.
۱۲. حبشی، نعمت، (۱۳۹۵)، «مطالعه نحوه گزارشگری توسط دیوان محاسبات (موسسات عالی حسابرسی) دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران»، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۶۳، تابستان ۱۳۹۵، صص ۲۳۶-۱۹۳.
۱۳. حبشی، نعمت، (۱۳۹۵)، «مطالعه مبانی قانونی دیوان محاسبات (موسسات عالی حسابرسی) دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران»، فصلنامه ترجمان حسابرسی، شماره ۸، فروردین و اردیبهشت ۱۳۹۵، صص ۸۴-۵۰.
۱۴. حبشی، نعمت، (۱۳۹۴)، «مطالعه نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات (موسسات عالی حسابرسی) دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران»،

- فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۵۹، تابستان ۱۳۹۴، صص ۱۷۴-۱۴۷.
۱۵. حبشی، نعمت، (۱۳۹۴)، «مطالعه استقلال دیوان محاسبات (موسسات عالی حسابرسی) دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران»، فصلنامه ترجمان حسابرسی، شماره ۴، مرداد و شهریور ۱۳۹۴، صص ۶۵-۴۳.
۱۶. حبشی، نعمت، (۱۳۹۴)، «مطالعه ارائه الگویی موثر برای ساختار سازمانی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران»، فصلنامه ترجمان حسابرسی، شماره ۵، مهر و آبان ۱۳۹۴، صص ۱۰۰-۶۲.
۱۷. حبشی، نعمت، (۱۳۹۲)، «مطالعه روشهای حسابرسی دیوان محاسبات (موسسات عالی حسابرسی) دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران»، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب، بهمن ۱۳۹۵.
۱۸. حسینی عراقی، سید حسین، (۱۳۹۱)، حسابرسی دولتی، چاپ اول، تهران: انتشارات دانشگاه علوم اقتصادی.
۱۹. خسروی، سارا، (مترجم)، (۱۳۹۲)، «آشنایی با دیوان محاسبات فرانسه»، مجله حسیب، شماره ۲۲، صص ۳۱-۳۰.
۲۰. دفتر بررسی‌های حقوقی، (۱۳۷۸)، «گزارش هم سنجی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران، ژاپن، فرانسه»، شماره مسلسل ۱۱۰۸۴، ویرایش اول، تهران: انتشارات مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، صص ۱۰-۱.
۲۱. دفتر بررسی‌های حقوقی، (۱۳۷۵)، «گزارش تحولات و جایگاه قانونی دیوان محاسبات کشور»، شماره مسلسل ۲۷۰۱۳۱۴، تهران: انتشارات مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، صص ۱۷-۱.
۲۲. دفتر مطالعات برنامه و بودجه، (۱۳۸۹)، «گزارش ضرورتها و رویکردهای اصلاح قانون دیوان محاسبات»، شماره مسلسل ۱۰۱۹۴، تهران: انتشارات مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، صص ۲۰-۱.
۲۳. دفتر مطالعات و تدوین استانداردها و دستورالعملها (مرکز آموزش و برنامه ریزی دیوان محاسبات کشور)، (۱۳۹۱)، پیش نویس استانداردهای بیانیه اصول بنیادی حسابرسی، اصول استقلال، اصول اخلاق حرفه ای حسابرسی، کنترل کیفیت در دیوان محاسبات کشور، صص ۳۰-۱.
۲۴. دیوان محاسبات کشور، (۱۳۸۹)، برنامه راهبردی دیوان محاسبات کشور، چاپ اول، تهران: انتشارات مرکز آموزش و برنامه ریزی دیوان محاسبات کشور.
۲۵. شباهنگ، رضا، (۱۳۸۶)، حسابرسی عملکرد مدیریت (نشریه ۹۸)، چاپ چهارم، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی، صص ۱۱۷-۱.
۲۶. صفی زاده، سیدامیرعباس (مترجم)، (۱۳۹۰)، «دیوان محاسبات استرالیا»، مجله حسیب، شماره ۳، صص ۲۸-۲۶.
۲۷. صفی زاده، سیدامیرعباس (مترجم)، (۱۳۹۰)، «دیوان محاسبات ژاپن»، مجله حسیب، شماره ۵، صص ۲۴-۲۲.

۲۸. عسکری، مهدی، (۱۳۸۰)، «بررسی مشکلات دیوان محاسبات کشور در نظارت بر بودجه کل کشور»، پایان نامه کارشناسی ارشد مدیریت دولتی، دانشگاه تربیت مدرس.
۲۹. محمدی، معبود، ارائی، سید محمد مهدی، (۱۳۸۹)، «بررسی تطبیقی جایگاه، کارکردها و نحوه نظارت دیوان محاسبات در جمهوری اسلامی ایران با برخی کشورهای منتخب»، شماره مسلسل ۱۰۱۸۱، ویرایش اول، تهران: انتشارات مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، صص ۲۸-۱.
۳۰. مجموعه قوانین اختیارات مالی فرانسه (قانون حسابرسی مستقل)، مصوب ۱۹۹۵-۱۹۹۴.
۳۱. مطالعات حوزه برنامه ریزی دیوان محاسبات کشور، (۱۳۸۸)، طرح بازنگری و اصلاح قانون برنامه و بودجه کشور: مبانی تطبیقی، گزارش جلد‌های ۶ و ۷ و ۸.
۳۲. قوامی، محمدعلی (مترجم)، (۱۳۸۹)، استانداردهای حسابرسی دولتی (نشریه ۱۲۷)، چاپ چهارم، تهران: انتشارات کمیته حسابرسی عملیاتی، صص ۱۱۸-۱.
۳۳. لاینرت، یان، (۱۳۸۹)، بودجه ریزی در جهان، چارچوب حقوقی نظام های بودجه‌ای (مطالعه موردی برخی کشورهای عضو سازمان همکاری اقتصادی و توسعه)، ترجمه خاکباز، افشین، لامعی، بهزاد، چاپ اول، تهران: انتشارات مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
۳۴. لاینرت، یان، (۱۳۸۷)، بودجه ریزی در جهان: چارچوب حقوقی نظام های بودجه‌ای (مطالعه تطبیقی)، ترجمه خاکباز، افشین، چاپ اول، تهران: مجلس شورای اسلامی، انتشارات مرکز پژوهش‌ها.
۳۵. موفق، مسعود، (مترجم)، (۱۳۹۱)، «آشنایی با دیوان محاسبات بریتانیا»، مجله حسیب، شماره ۱۵، صص ۳۵-۳۴.
۳۶. نازی قزلباغ، اسماعیل، (۱۳۷۴)، «بررسی قانون دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران و مقایسه آن با قانون کشورهای ژاپن، انگلستان، فرانسه، کانادا، مصر و استرالیا»، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی.
۳۷. نجاتیان، علیرضا، مظفری، زهرا، (مترجمان)، (۱۳۹۱)، «دیوان محاسبات آلمان»، مجله حسیب، شماره ۸، صص ۳۷-۳۶.

38. Audit of the Bundesrechnungshof, 2006, VI EUROSAI Training Event: Seminar on "BETTER AUDITING OF PUBLIC AIDS AND SUBSIDIES", TRANSPARENCY AND SUBSIDY REPORT.

39. Auditing Standards Committee at the XVIth Congress of INTOSAI, 1998, Code of Ethics and Auditing Standards, Montevideo, Uruguay, p.182-.

40. Cameron, Charles M., Jerrey A. Segal and Donald Songer, 2000, Strategic Auditing in a Political Hierarchy: An Informational Model of the Supreme Court's Certiorari Decisions." American Political Science Review 94 (1):101 {116}.

41. Delfiese L, Jaenicke P, O'Reilly HU, Hirsch M (1988). Auditing. Eleventh Edition, John Wiley and Sons.

42. E. L. Normanton, 1966, The Accountability and Audit of Governments A Comparative Study, Manchester University Press, pp.12-.

43. Eastman, Michael, 2008, Best Practices for Capacity Development in Supreme Audit Institutions, Conference of The International Consortium on Governmental Financial Management, Miami, Florida.
44. F. L. Greathouse and M. Funkhouser, "Audit Standards and Performance Auditing in State Government", GAJ, Vol. XXXVI, Number 4, pp. 5758-.
45. Gill G, Cosserat G (1996). Modern Auditing in Australia, Fourth Edition. John Wiley and Sons, Australia.
46. Governmental Auditing Standards (yellow book), (2011), Revision. By the comptroller General of the united states General Accountability Office.
47. ICAEW, 2001, Practice Note 10: Audit of Financial Statements of Public Sector Entities in the United Kingdom, CCAB Limited, p.18.
48. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), 2004, Audit of international institutions Guidance for SAIs, ISSAI 5020, p.183-.
49. L. R. Smith and D. C. Hauge (ed.), 1971, The Dilemma of Accountability in Modern Government: Independence versus Control, Macmillan, p.320.
50. National Audit Office (NAO), 2009, State Audit in the European Union, P.1279-.
51. Shyam Sunder, 2003, Rethinking the Structure of Accounting And Auditing, Yale ICF Working Paper No. 317-.
52. The World Bank, 2001, Features and functions of supreme audit institutions, prem notes, Public Sector, p.14-.
53. Yutaka SUZUKI, 2004, Basic Structure of Government Auditing by a Supreme Audit Institution, Government Auditing Review VOLUME11, p.3953-.