

مطالعه نحوه ارزیابی عملکرد توسط دیوان محاسبات (مؤسسات عالی حسابرسی) دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران

نعمت حبشی*

چکیده

دیوان محاسبات ها (مؤسسات عالی حسابرسی) به عنوان نمایندگان قانونی مردم به وسیله «نظام حسابرسی و ارزیابی عملکرد بخش عمومی» در چارچوب قوانین و مقررات موضوعه و اصول و استاندارد های حسابرسی دولتی نسبت به گزارش های مالی و عملیاتی استخراج شده از «سیستم حسابداری دولتی» رسیدگی و اظهارنظر نموده و در قالب گزارش های حسابرسی زمینه را برای ارزیابی و قضاوت و اقدام در مورد عملکرد دولت و نهادهای بخش عمومی توسط مردم و نمایندگان قانونی آنان، فراهم می نمایند. موضوع این پژوهش، مطالعه نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه در مقایسه با ایران می باشد و هدف کاربردی آن، ارائه پیشنهاد و راهکارهای مناسب به دیوان محاسبات ایران در مورد نقاط قوت و ضعف سایر کشورها با توجه به شرایط اوضاع و احوال ایران (نهادی، بودجه ریزی، قانونی، پاسخگوئی) می باشد. روش پژوهش از نظر ماهیت و محتوایی به صورت دلفی و انجام پژوهش در چارچوب استدلال قیاسی - استقرائی صورت گرفته است. نمونه آماری شامل ۱۲۴ نفر از خبرگان و متخصصین دیوان محاسبات کشور در رده های مدیریت (ارشد، میانی و عملیاتی) می باشد. یافته های پژوهش بیانگر آن است که، طبق نظر متخصصین و خبرگان دیوان محاسبات کشور، بین نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات های کشورهای پیشرفته و در حال توسعه و نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات ایران تفاوت معناداری وجود دارد.

واژگان کلیدی: ارزیابی عملکرد، حسابرسی بخش عمومی (دولتی)، دیوان محاسبات (موسسه عالی حسابرسی)، کشور توسعه یافته، کشور در حال توسعه.

۱- مقدمه

حسابرسی، محدوده گسترده‌ای را در بر می‌گیرد. در یک نگاه کلی، هر یک از انواع حسابرسی شامل حسابرسی مالی، رعایت و عملکرد، به نوعی ارزیابی عملکرد قلمداد می‌شوند. (باباجانی، ۱۳۹۰ و لاینرت، ترجمه خاکباز؛ لامعی، ۱۳۸۹ و باباجانی، ۱۳۸۸)

۲- بیان مساله تحقیق

یکی از راه‌های ارزیابی و تشخیص کارائی روش‌ها، سیاست‌ها و یا اثربخشی نهادهای اقتصادی و اجتماعی، انجام «مطالعات و پژوهش‌های تطبیقی» است. (نازی قزلباغ، ۱۳۷۴ و باباجانی، ۱۳۸۸)

در این پژوهش سعی شده است، بر مبنای انجام یک مطالعه نظری و تحقیق میدانی به پرسش‌های زیر پاسخ مناسب ارائه شود: آیا با «مطالعه تطبیقی» کشورها (توسعه یافته و در حال توسعه) می‌توان نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات کشور جمهوری اسلامی ایران را تعیین نمود؟ (پرسش اصلی) آیا وجوه افتراقی بین نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات (موسسه عالی حسابرسی) در کشورهای پیشرفته و در حال توسعه و ایران وجود دارد؟ (پرسش فرعی)

با توجه به پژوهش‌های اندک صورت گرفته در خصوص «حسابرسی بخش عمومی (دولتی) ایران»، پژوهشگر اعتقاد دارد این پژوهش می‌تواند راه‌گشای انجام مطالعات آتی در خصوص «حسابرسی بخش عمومی (دولتی)» مورد نیاز جمهوری اسلامی ایران فراهم آورد، که این موضوع بیانگر اهمیت و ضرورت و جایگاه ویژه پژوهش حاضر می‌باشد.

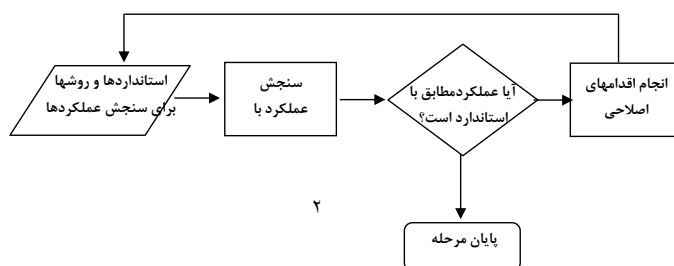
۳- مبانی نظری تحقیق

در فرآیند مسئولیت پاسخگویی و در مرحله «پاسخ خواهی» نهادهای مستقل نظارتی از جمله دیوان محاسبات (موسسه عالی حسابرسی) به عنوان نمایندگان قانونی مردم به وسیله «نظام حسابرسی و ارزیابی عملکرد بخش عمومی» نسبت به گزارش‌های مالی و عملیاتی استخراج شده از «سیستم حسابداری دولتی» رسیدگی و اظهارنظر می‌نمایند. بنابراین مفهوم مسئولیت پاسخگویی به عنوان شاخص کلی برای اندازه‌گیری عملکرد (ارزیابی عملکرد) مقامات منتخب و مسئول، مورد پذیرش بخش عمومی قرار گرفته است. (باباجانی، ۱۳۹۰ و باباجانی، ۱۳۸۸)

چنانچه هدف فرآیند گزارشگری مالی بخش عمومی را ارائه اطلاعات مالی مورد نیاز استفاده‌کنندگان و ابزار ایفای مسئولیت 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. (اصل ۵۵ قانون اساسی و ماده ۱۰۴ قانون محاسبات عمومی و باباجانی، ۱۳۸۸)

ارزیابی عملکرد، فرآیندی است که به سنجش و اندازه گیری، ارزش گذاری و قضاوت درباره عملکرد طی یک دوره معین می پردازد. هر یک از انواع حسابرسی شامل حسابرسی مالی، رعایت و عملکرد، به نوعی ارزیابی عملکرد قلمداد می شوند. مراحل اصلی ارزیابی عملکرد در نمودار زیر نشان داده شده است.

نگاره ۱: مراحل اصلی ارزیابی عملکرد



(انصاری، ۱۳۷۸ و لاینرت، ترجمه خاکباز؛ لامعی، ۱۳۸۹ و مرکز تحقیقات و برنامه ریزی دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹)

۳-۱- حسابرسی بخش عمومی (دولتی)

تا به حال تعریف جامع و مانعی از «حسابرسی دولتی» توسط مراجع ذیصلاح نظیر اینتوسای یا سایر انجمن های حرفه ای که مورد قبول اکثر کشورها باشد، ارائه نشده است. اما به بیان ساده حسابرسی دولتی فرایندی است که در رابطه با نظارت بر حسابدهی اعمال می گردد. در این فرایند حسابرسان نسبت به صحیح و منصفانه بودن گزارش های حسابدهی مقامات مسئول، اعلام نظر می نمایند. حسابدهی مسئولین یعنی تعهد به پاسخگوئی مقامات ذیربط در قبال مسئولیتی که برابر قوانین و مقررات به عهده دارند. (لاینرت، ترجمه خاکباز؛ لامعی، ۱۳۸۹)

۳-۲- انواع حسابرسی بخش عمومی (دولتی)

از دیدگاه ماهیت و نحوه رسیدگی به فعالیت ها و عملیات هر یک از دستگاه های دولتی، حسابرسی دولتی شامل حسابرسی های مالی، رعایت و عملکرد می باشد که به مجموعه آنها که به صورت همزمان اجرا می شود «حسابرسی جامع (مدیریت)» می گویند، که توضیح مختصر هر یک از آنها در زیر ارائه شده است. (نازی قزلباغ، ۱۳۷۴ و دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹)

۳-۲-۱- حسابرسی مالی: در این نوع از حسابرسی بعدی، سیستم کنترل های داخلی موسسه مورد رسیدگی به منظور بررسی نقاط ضعف و قوت آن و تعیین حدود حسابرسی مورد توجه قرار گرفته، سپس صورت های مالی تهیه شده توسط موسسه مذکور از نظر رعایت اصول و موازین و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری مورد حسابرسی می گردد.

۲-۲-۳- حسابرسی رعایت (حسابرسی قانونی یا قانون رسی)

در این نوع از حسابرسی، اسناد و مدارک مربوط به مخارج انجام شده موسسه مورد رسیدگی از جمله دستگاههای دولتی از نظر رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی حسابرسی می گردد. مجموع حسابرسی های مالی و رعایت را حسابرسی سنتی می نامند. (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹ و حسینی عراقی، ۱۳۹۱ و مرکز تحقیقات و برنامه ریزی دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹)

۳-۲-۳- حسابرسی عملکرد

حسابرسی عملکرد مفاهیم را از سلف خود یعنی حسابرسی عملیاتی بر گرفته است. براساس استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا، «حسابرسی عملکرد بررسی مستقل کارآیی و اثربخشی اقدامات، برنامه ها یا موسسه مورد رسیدگی از جمله دستگاههای دولتی است که با در نظر گرفتن صرفه اقتصادی انجام می گیرد و هدف آن راهبری به سوی اصلاح امور است». بر اساس استاندارد اجرایی حسابرسی عملیاتی، در انتخاب استاندارد و معیار، حسابرسان مسئولند که صرفاً از معیاری استفاده نمایند که تناسب و ارتباط منطقی و قابل قبول با موضوع تحت حسابرسی داشته باشند. (کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۰ و مرکز تحقیقات و برنامه ریزی دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹)

در حال حاضر در حسابرسی عملکرد عمده تأکید بر حسابرسی سه مولفه «کارآیی»، «اثربخشی» و «صرفه اقتصادی» عملیات است. در سال های اخیر، تقاضای بالقوه ای درباره رسیدگی و ارزیابی سایر موارد از قبیل حسابرسی «زیست محیطی»، «اخلاق سازمانی»، «بی طرفی (انصاف)»، «ایفای مسئولیت اجتماعی» و... نیز مطرح شده است. همه این نیازها از مفاهیم تئوری ذینفعان برگرفته شده است

۳-۲-۳-۱- حسابرسی کارایی

کارایی عبارتست از نسبت داده های واقعی (منابعی که صرف شده) به ستاده های واقعی (نتایج بدست آمده از فعالیت ها) که به صورت درصد بیان می شود.

۳-۲-۳-۲- حسابرسی صرفه اقتصادی

صرفه اقتصادی عبارتست از نسبت داده های برنامه ریزی شده به داده های واقعی با مقیاس و یا پائین نگه داشتن هزینه می باشد.

۳-۲-۳-۳- حسابرسی اثربخشی (کفایت)

اثربخشی عبارتست از نسبت ستاده های واقعی به ستاده های برنامه ریزی شده.

۳-۲-۳-۴- حسابرسی زیست محیطی

حسابرسی زیست محیطی عبارتست از بررسی مسئولانه بودن فعالیت سازمان ها، نسبت به محیط زیست می باشد.

لازم به ذکر است، نظام حسابرسی عملکرد یک نظام واقع گراست که امور هدفگذاری شده در سیستم بودجه ریزی بر مبنای عملکرد را حسابرسی کرده و میزان انحراف از اهداف و نتایج را نشان خواهد داد. بنابراین، نظام بودجه ریزی خروجی محور باید به گونه ای استقرار یابد که پاسخگوی حسابرسان عملکردی باشد. (حسینی عراقی، ۱۳۹۱ و مرکز تحقیقات و برنامه ریزی دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹)

۳-۳- وضعیت نحوه ارزیابی عملکرد توسط دیوان محاسبات ها در کشورهای مورد پژوهش

۳-۳-۱- کشورهای پیشرفته

۳-۳-۱-۱- اداره پاسخگویی دولت ایالات متحده آمریکا

بر اساس قوانین و مقررات موضوعه و استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا (۲۰۱۱) حسابرسی و ارزیابی عملکرد در اداره پاسخگویی دولت آمریکا (دیوان محاسبات) به چند شیوه صورت می گیرد:

- ✓ حسابرسی مالی و رعایت (حسابرسی سنتی): این نوع حسابرسی شامل رسیدگی به حساب های دستگاه های دولتی به منظور انطباق اعتبارات مصرفی با مقاصد کنگره (شامل استاندارد های حسابداری دولتی و قوانین و مقررات موضوعه) و ارائه گزارش رسیدگی، توأم با اظهار نظر به کنگره، به استثنای اعتبارات مصرف شده در جهت مسائل سیاست خارجی برای مدت زمان خاص. مطابق با فصل ۷ بخش ۷۱۲ قانون کلی تخصیص ها از جمله اختیارات حسابرس کل (رئیس دیوان محاسبات) آمریکا برآورد هزینه رعایت محدودیت های هزینه های یک تخصیص خاص برای دولت و گزارش برآوردها به کنگره می باشد.
- ✓ خدمات گواهی دهی: به خدماتی اطلاق می شود که در راستای اظهار نظر، تأییدیه، بررسی پیرامون موضوع مورد مطالعه از جمله کنترل های داخلی، پیش بینی های مالی و ... انجام می شود.
- ✓ حسابرسی عملیاتی (عملکرد): این نوع حسابرسی، شامل انطباق عملیات انجام شده با برنامه های از قبل تعیین شده به منظور ارزیابی پیشرفت عملیات و برنامه ها و فعالیت ها و میزان کارایی آنها و ارائه گزارش توأم با اعلام نظر به کنگره می باشد. در این نوع حسابرسی، کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات و فعالیت های واحد مورد رسیدگی و مصرف وجوه عمومی ارزیابی می گردد.
- ✓ بررسی کارایی و بهره وری برنامه های سازمان های دولتی: بر اساس قانون ۱۹۲۱ این وظیفه از طریق واریسی سازمانی، نحوه مدیریت، کنترل سازمان یافته، معرفی نقص ها و نقاط ضعف، با ارائه گزارش جامع و پیشنهادهایی دایر بر بهینه سازی صورت می گیرد.
- ✓ حسابرسی شرکت های دولتی و همچنین در صورت لزوم، رسیدگی به عملکرد شرکت های مقاطعه کاری طرف قرارداد دولت در چارچوب قراردادهای منعقد به منظور آگاهی کنگره از شرایط و موقعیت این قبیل شرکت ها.
- ✓ حسابرسی و نظارت بر اموال توقیفی گزارش شده و نشده و همچنین قراردادهای پیمانکاری دولت که مورد اعتراض افراد قرار گرفته اند.
- ✓ مطالعات و پژوهش های ویژه مانند تحقیق در مورد عملکرد دوایر وابسته به قوه مجریه، کمک به تنظیم لوائح، مشاوره های تکمیلی، تحلیل طرح های قانونگذاری در جهت کمک به کنگره به منظور بهبود اخذ تصمیم آگاهانه مبتنی بر اطلاعات توسط نمایندگان.

✓ ارائه مشاوره های حقوقی: وکلای شاغل در دیوان محاسبات بنا به درخواست کنگره و روسای دواير دولتي نسبت به ارائه تفاسير حقوقی و مشاوره ای، از عملکرد وزارتخانه ها و نحوه هزینه ها و قراردادهای آنها مبادرت می ورزند .

✓ تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی بخش عمومی و طرح و تنظیم سیستم حسابداری خزانه داری کل.

۳-۳-۱-۲- اداره حسابرس کل (دیوان محاسبات) کانادا

بر اساس مواد ۱۷ و ۷-۲ قانون حسابرس کل کانادا و بخش ۱۰ قانون مدیریت مالی، اداره حسابرس کل کانادا چندین نوع حسابرسی قانونی به شرح زیر را انجام می دهد :

✓ حسابرسی مالی و رعایت شرکت های سلطنتی، حکومت های منطقه ای و سایر سازمان ها به منظور تعیین اینکه آیا اطلاعات مالی آنها به گونه ای منصفانه ارائه شده اند و با مجوز های قانونی مطابقت دارند یا خیر .

✓ حسابرسی های تایید خلاصه گزارش مالی، برای تایید اینکه گزارش ها تصویر منصفانه ای از موقعیت مالی کلی دولت ارائه می دهند. در این حسابرسی تنها گزارش های مالی دولت کانادا بررسی می شوند .

✓ حسابرسی عملکرد وزارتخانه ها و سازمان های دولتی، بر اساس بخش دوم ماده ۶ بند ۱ و ۲ قانون حسابرس کل،

دیوان محاسبات کانادا می تواند و مخیر است رسیدگی های صرفه اقتصادی و کارایی و اثربخشی و توجه کافی به تاثیرات زیست محیطی را در سازمان ها و موسسات دولتی انجام دهد. رسیدگی به مسئله استفاده از منابع بر انجام وظائف بر می گردد. قانون حسابرسی ملی (بخش های ۶ و ۷) به حسابرس و حسابرس کل کانادا اجازه می دهد به بررسی میزان ارزشی پردازد که با صرف بودجه های وزارتخانه ها، سازمان های اجرایی، نهادهای عمومی غیر وزارتخانه ای و طیف گسترده ای از سازمان های بهداشت ملی و سایر نهادهای عمومی ایجاد شده است. در این قانون بر تشخیص و قضاوت حسابرس و حسابرس کل تاکید شده است .

✓ بررسی های ویژه شرکت های سلطنتی، برای تعیین اینکه آیا نظام و عملکرد آنها به گونه ای معقول ضامن حفاظت از دارایی ها، مدیریت صرفه جویانه و کارآمد منابع و اجرای اثربخش فعالیت ها هست یا خیر .

✓ علاوه بر این، حسابرس کل در زمینه میزان تحقق اهداف وزارتخانه ها و اجرای برنامه هایی که در راهبرد های توسعه پایدار تعیین شده اند و به موجب اصلاحیه های سال ۱۹۹۵ قانون حسابرس کل موظف به اجرای آن شده اند، گزارش سالیانه ای را ارائه می دهد. (لاینتر، ترجمه خاکباز؛ لامعی، ۱۳۸۹)

✓ (بند ۲ ماده ۱۵ قانون حسابرس کل): با توجه به قوانین و مقررات دیگری که پارلمان تصویب می کند، اما به تصویب هیات خزانه داری نمی رسد، رئیس دیوان محاسبات کانادا می تواند در چارچوب محدودیت کل دلاری که برای این دیوان مطابق قوانین تخصیص به تصویب رسیده است، برای خدمات حرفه ای قرارداد منعقد نماید.

دیوان محاسبات (اداره حسابرس کل) کانادا اجزا یک حسابرسی جامع را شامل کنترل مالی، گزارش دهی به مجلس، اعتباردهی و تایید مجوزها، کنترل مدیریت و پردازش الکترونیکی داده ها پیشنهاد نموده است. (حسینی عراقی، ۱۳۹۱)

۳-۱-۳- اداره ملی حسابرسی (دیوان محاسبات) بریتانیا

فعالیت حسابرسی اداره ملی حسابرسی بریتانیا (دیوان محاسبات) شامل موارد زیر است:

✓ حسابرسی مالی و رعایت (حسابرسی سنتی): دیوان محاسبات انگلیس، وظیفه حسابرسی مالی و صدور گواهی حساب را به عنوان یک وظیفه سنتی در سازمان های دولتی و وزارتخانه ها برعهده دارد. مبنای انجام حسابرسی مالی، قانون وزارتخانه های دارایی و حسابرسی (۱۸۶۶) می باشد. بر اساس این قانون، سازمان های دولتی در قبال دریافت ها و پرداخت ها خود مسئول و پاسخگو به عامه مردم از طریق پارلمان می باشند. (حسینی عراقی، ۱۳۹۱)

قانون وزارتخانه های دارایی و حسابرسی مصوب ۱۸۶۶، حسابرسی های کنترلی را به منظور اطمینان از مطابقت پرداخت ها و با اسناد موجود و اجرای هزینه ها برای اهداف مصوب مجلس اجباری ساخت. به موجب قانون منابع و حساب های دولتی، کلیه سازمان های اجرایی توسط حسابرس کل حسابرسی می شوند.

✓ خدمات گواهی دهی: قانون منابع و حساب های دولتی مصوب ۲۰۰۰ (بخش ۶) حسابرس کل را موظف می کند گواهی حسابرسی ای را صادر کند که به نظر او، حساب ها مواردی از قبیل تصویری منصفانه و واقعی (که در حساب های شرکت درخواست شده است)، پول و منابع مصوب مجلس برای اهداف مورد نظر مجلس هزینه شده است، معاملات مالی که در حساب ها پوشش داده شده اند با مجوز مربوطه همخوانی دارند، را نشان می دهد.

✓ حسابرسی عملیاتی (عملکرد): با تصویب قانون حسابرسی ملی^۱ (۱۹۸۳) حسابرسی مدیریت در بریتانیا جنبه قانونی پیدا کرد. در حال حاضر دیوان محاسبات بریتانیا به انجام حسابرسی جامع (حسابرسی عملکرد مدیریت) می پردازد. در این حسابرسی رسیدگی به عملکرد کلیه دستگاه ها از لحاظ بررسی کاربرد منابع و امکانات، چگونگی تحصیل درآمدها و انجام هزینه ها و تشخیص حدود اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی فعالیت ها مورد توجه قرار می گیرد. به عبارتی در این روش، عملکرد مدیریت در مجموعه فعالیت دستگاه رسیدگی و حسابرسی می شوند.

✓ همچنین دیوان محاسبات انگلیس به اصلاح یا رد پاره ای از مقررات خزانه داری کل و قوانین ادارات حسابرسی مصوب سال های ۱۸۶۶ و ۱۹۲۱ می پردازد. دیوان محاسبات انگلیس محقق تحقیق در رسیدگی اهداف دستگاه نبوده ولی می تواند و باید در مورد ابزارهای دستیابی به اهداف و چگونگی اخذ تصمیم ها رسیدگی کند. (نازی قزلبلاغ، ۱۳۷۴ و محمدی اَرانی، ۱۳۸۹ و لاینرت، ترجمه خاکباز؛ لامعی، ۱۳۸۹)

۳-۳-۱-۴- دیوان محاسبات فرانسه

به موجب ماده (۱) قانون دیوان محاسبات (مصوب ۱۹۶۷)، دیوان محاسبات فرانسه حسابداری و ارزیابی عملکرد را به چند شیوه به شرح زیر انجام می دهد:

✓ حسابداری رعایت: دیوان محاسبات فرانسه، مجلس و دولت را در کنترل اجرای قوانین مالی یاری می دهد (قانون رسی).

✓ حسابداری مالی و عملیاتی: در این نوع حسابداری، دیوان محاسبات صحت و درستی درآمدها و هزینه های مذکور در محاسبات عمومی را بررسی می کند و با امتحان آنها احراز اطمینان می نماید که اعتبارات و منابع مالی و ارزش هائی که توسط ادارات دولتی و موسسات صنعتی و تجاری دولتی که بوسیله سایر شخصیت های حقوقی عمومی اداره می شوند به صحت و درستی مورد عمل قرار گرفته است (حسابداری مالی و عملکرد). در عمل، بخش های قابل توجهی از فعالیت های حسابداری دیوان محاسبات و واحدهای هفت گانه اش به حسابداری عملکرد گرایش دارد و این موضوع یکی از عناصر مهم الزام قانونی «کاربرد صحیح وجوه عمومی» است، که در برخی از کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی، با تاکید بر صرفه جویی، کارایی و اثر بخشی آشکارتر شده است. (لاینت، ترجمه خاکباز؛ لامعی، ۱۳۸۹)

✓ خدمات گواهی دهی: گواهی این که حساب های دولت، قانونی و صحیح است و تصویر واقعی و منصفانه ای را ارائه می دهد. این گواهی همراه با گزارش حسابداری های اجرا شده پیوست لایحه بررسی بودجه می شود. دیوان محاسبات فرانسه موظف است بر مبنای اسناد و بازدید های میدانی، انضباط حساب های درآمدها و هزینه ها و استفاده صحیح از وجوه عمومی را تایید کند (ل ۱۱۱-۳). قانون ارگانیک بودجه فرانسه مصوب ۲۰۰۱ که دیوان محاسبات را به تایید حساب های تعهدی ملزم می سازد، تغییرات عمده ای را در رویه های دیوان محاسبات ایجاد می کند. در مورد نهادهای عمومی، دیوان محاسبات ملزم به اجرای حسابداری های مالی و مدیریتی است (ل ۱۱۱-۴) در مورد سازمان های تامین اجتماعی، دیوان محاسبات ملزم به صدور تاییدیه های سالیانه است (ل ۱۱۱-۵). در قانون صراحتاً به حسابداری عملکرد، یعنی ارزیابی اینکه آیا سازمان های تامین اجتماعی به اهداف ابراز شده خود برای سال مورد نظر نائل شده اند یا خیر اشاره ای نشده است ولی در عمل، این حسابداری ها انجام می شوند.

✓ همچنین دیوان محاسبات فرانسه سازمانی را که از مشارکت مالی دولت برخوردار باشند و نیز موسسات مربوط به امنیت عمومی را تحت کنترل و نظارت خود دارد.

✓ ماده (۱۰) قانون ۶۷/۴۸۳-۱۹۶۷: دیوان محاسبات به انجام تحقیقاتی می پردازد که از طرف کمیسیون دارائی مجلس در مورد مدیریت ادارات یا سازمان هائی که کنترل می کند به وی ارجاع می شود.

✓ به موجب پاراگراف آخر ماده (۴۷) قانون اساسی، دیوان محاسبات فرانسه موظف است در موارد زیر به پارلمان کمک نماید:

۱- تعهد پاسخگویی به درخواست های رئیس و نایب رئیس هر یک از کمیسیون های مالی مجلس برای اجرای مأموریت های حسابداری و ارزیابی به شرح ماده (۵۷) قانون فوق؛

۲- اجرای هرگونه تحقیق درخواستی کمیسیون های مالی مجلس شورای ملی و مجلس سنا از مدیران سازمان ها یا مجامعی که تحت نظارت این سازمان هستند. نتایج این تحقیقات باید ظرف هشت ماه از تنظیم درخواست به کمیسیون صادر کننده درخواست ارسال شود و این کمیسیون در زمینه انتشار آن تصمیم گیری می کند.

✓ ماده (۱۳) قانون ۱۹۶۷/۴۸۳-۱۹۶۷: شرایطی که بر طبق پیش بینی این قانون برای نظارت های دیوان محاسبات بر روی عملیات صندوق سپرده ها و امانات اعمال می گردد توسط آئین نامه ای و با در نظر گرفتن اساسنامه خاص موسسات تنظیم می گردد.

✓ ماده ۲۸ مصوبه ۱۹۶۸-۸۲۷/۶۸: دیوان محاسبات در مورد کارهای مربوط به عملیات دولت هر سه ماه یکبار اسناد مربوط به درآمد و هزینه را که در بودجه کل و یا در بودجه های متمم و بودجه ویژه دولت صورت می گیرد، دریافت و بررسی می نماید تا نسبت به نظارت بودجه ای و مدیریت مالی آن مطمئن و قضاوت خود را درباره حساب حسابداران تهیه کند.

✓ ماده ۳۱ مصوبه ۱۹۶۸-۸۲۷/۶۸: کنترل احراز صحت مربوط به احکام مربوط به وضع عوارض یا تغییر عوارض نواحی در صلاحیت رسیدگی. (نازی قزلبلاغ، ۱۳۷۴ و مطالعات حوزه نظارت و ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۸)

۳-۱-۵- دیوان حسابرسی (محاسبات) آلمان

ماده (۱۱۴) قانون اساسی آلمان: دیوان حسابرسی فدرال آلمان موظف است حساب ها را بررسی کند و تعیین نماید که آیا منابع مالی عمومی به خوبی به گونه ای کارآمد مدیریت شده اند یا خیر. مجموعه قوانین بودجه فدرال بخش ۹۰، صراحتاً از حسابرسی های حسابرسی های مالی (رعایت قانون بودجه)، حسابرسی های تطابق اسناد (انعکاس دقیق

دریافت ها و پرداخت ها در اسناد مالی)، حسابرسی ارزش^۱ (کارایی مالی) -وجه به گونه ای اثر بخش و صرفه جویانه مصرف شده اند و وظائف با افراد یا منابع مالی کمتر، یا اثر بخش تر از روش های دیگر اجرا شده اند- نام می برد. (لاینرت، ترجمه خاکباز؛ لامعی، ۱۳۸۹)

دیوان محاسبات آلمان با استقلال به حسابرسی دستگاه های دولتی و نیز به ارزیابی تصمیم های اتخاذ شده سیاسی و انطباق آنها با قوانین و مقررات می پردازد. دیوان محاسبات آلمان به بررسی مدیریت مالی دولت و حسابرسی درآمد سالانه و هزینه های آن می پردازد و بیشترین قدرت و نفوذ را بر دولت دارد. حسابها را حسابرسی نموده، عملکرد، مقررات و رعایت مدیریت مالی را بررسی می نماید. حسابرسان رعایت مقررات و اصول مدیریت صحیح مالی را بررسی می کنند. (نجاتیان؛ مظفری (مترجمان)، ۱۳۹۱)

علاوه بر حسابرسی، دیوان حسابرسی فدرال آلمان وظائف مشورتی را نیز بر عهده دارد: به موجب بخش ۱۰۳ قانون فوق، ۱- قبل از صدور مقررات اداری برای اجرای مجموعه قوانین بودجه فدرال، باید با این دیوان مشورت گردد. طبق بخش ۱۰۲ قانون مذکور، مقامات دولت فدرال موظف اند بدون تأخیر، وضع قوانین فدرال جدید مرتبط با وجوه بودجه فدرال یا مقرراتی که بر دریافت ها و پرداخت های دولت فدرال تأثیر می

گذرانند را به دیوان حسابرسی فدرال آلمان اطلاع دهند. ۲- طبق بخش ۲۷، بند ۲ مجموعه قوانین فوق، دیوان حسابرسی فدرال آلمان در مذاکرات بودجه ای بین وزارت دارایی فدرال و سایر وزارتخانه ها شرکت می کند. ۳- دیوان حسابرسی فدرال آلمان در گفتگوهای مقدماتی با روسای کمیته تخصیص مجلس و در طول مذاکرات و بررسی های کمیته مزبور به ادای شهادت می پردازد. دیوان حسابرسی فدرال آلمان به عنوان منبع اطلاعات ارزشمندی برای کمیته تخصیص مجلس عمل می کند، چون به گونه ای حرفه ای و بدون جانبداری سیاسی به سخن گویان کلیه احزاب سیاسی مجلس، اطلاعات و مشورت ارائه می نماید. (لاینرت، ترجمه خاکباز؛ لامعی، ۱۳۸۹)

۳-۳-۱-۶- اداره حسابرس کل (دیوان محاسبات) نروژ

عملیات حسابرسی دیوان محاسبات نروژ به شرح زیر می باشد:

✓ حسابرسی مالی: هدف از انجام حسابرسی مالی در دیوان محاسبات نروژ، تأیید حسابها و کنترل کاستی ها و نواقص آنهاست. دامنه حسابرسی مالی شامل حساب های دولت مرکزی، حساب های سازمان های دولتی، صندوق های دولتی و سازمان های دارای اختیارات ویژه و آن دسته از شرکت های دولتی است که بر اساس مقررات مجزا و خاص ایجاد شده اند.

✓ حسابرسی عملیاتی (عملکرد): در زمینه حسابرسی عملکرد و تداوم اجرای حسابرسی های سنتی، مبنای قانونی قدرت مندی وجود دارد. هدف از حسابرسی عملکرد بررسی اقدامات دولت و تعیین اثرات آنهاست. رسیدگی نظام مند به اثربخشی، کارایی و مقرون به صرفه بودن فعالیت های دولت به عنوان حسابرسی عملکرد تعریف شده است. در نروژ صرفاً مسائل زیربنایی و اقتصادی و فعالیت های مهم اجتماعی دولت، مشمول حسابرسی عملکردی دیوان محاسبات است. فعالیت های سازمان های دولتی، صندوق های دولتی و سازمان های دارای اختیارات ویژه، شرکت های دولتی که بر اساس مقررات ویژه ایجاد شده اند، شرکت هایی که تماماً تحت مالکیت دولت هستند و مؤسسات بهداشتی، مورد حسابرسی عملکردی قرار می گیرند. البته انتخاب نمونه های رسیدگی برای حسابرسی عملکردی بر اساس اهمیت و میزان ریسک موجود صورت می پذیرد و برنامه منظم سالانه ای برای حسابرسی عملکردی تمام فعالیت های سازمان ها و شرکت های فوق الذکر وجود دارد. (لاینرت، ترجمه خاکباز؛ لامعی، ۱۳۸۹ و دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹)

✓ کنترل شخصیت حقوقی (کنترل شرکتی): در نظام نظارتی نروژ، کنترل شرکتی (یا کنترل شخصیت حقوقی) به معنی نظارت بر نحوه مدیریت حقوق مالکانه دولت در شرکت ها و ارزیابی این مسأله است که آیا وزیر مربوطه ای که مسئول مدیریت این دارایی ها بوده، وظایف خود را به نحو رضایت بخشی انجام داده است یا خیر. دامنه شمول کنترل شرکتی دیوان محاسبات نروژ شامل: ۱- شرکت هایی که تحت مقررات مجزا و خاص ایجاد شده اند، ۲- شرکت هایی که تماماً تحت مالکیت دولت هستند، ۳- شرکت های با مسئولیت محدودی که تمام یا قسمتی از سهام آنها به دولت تعلق دارد (انواع شرکت های سهامی).

۳-۳-۱-۷- اداره ملی حسابرسی (دیوان محاسبات) استرالیا

فعالیت های حسابرسی اداره ملی حسابرسی استرالیا به شرح زیر می باشد :

✓ حسابرسی مالی : هر ساله اداره ملی حسابرسی استرالیا اقدام به انجام حسابرسی و ارائه پیشنهاد در خصوص صورت های مالی سالانه و کلیه شاخص های اجرایی بیش از ۲۰۰ سازمان دولتی ، ادارات دولتی ، مقامات قانونی ، ادارات مجلس و دانشگاه ها می پردازد . با انجام این حسابرسی برای مجلس اطمینان حاصل می گردد که دستگاه ها و نهادها از قوانین و دستورالعمل ها پیروی می نمایند.

✓ حسابرسی رعایت : اداره ملی حسابرسی (دیوان محاسبات) استرالیا با انجام حسابرسی رعایت اطمینان حاصل می کند آیا نهادها در انجام وظایف قوانین ، سیاست های بخش دولتی و رویه های مناسب را در پیش گرفته اند . این بررسی ها پیرامون مسائل نظارتی و فرآیندهای مالی و اداری سازمان ها صورت می گیرد . اداره ملی حسابرسی (دیوان محاسبات) استرالیا به عنوان حسابرس خارجی از حوزه دولت گزارشات حسابرسی خود را تقدیم مجلس می نماید. بر اساس ماده ۴۱ قانون حسابرس کل استرالیا : "۱- رئیس دیوان محاسبات استرالیا به حساب های درآمد رسیدگی می کند تا مطمئن شود که وجوه حاصل شده قانوناً و باید به حساب کشور های مشترک المنافع یا سازمان پیشنهاد شده دیگری واریز شده است یا خیر . ۲- رئیس دیوان محاسبات استرالیا به حساب های مخارج از بعد مصرف در جای مناسب و نگهداری صادقانه حساب ها و به حساب موجودی از لحاظ رعایت مقررات ، کنترل و موجودی گیری انبارها رسیدگی می نماید . ۳- رئیس دیوان محاسبات باید حساب ها و ثبت هایی که مطابق بخش ۴۰ قانون مذکور نگهداری می شود ، حسابرسی نماید تا ؛ الف) اطمینان حاصل کند که وجوه نقد مصرف رسیده ، قانوناً برای اهداف و خدمات مورد نظر خرج شده است (قانون و هدف رسی) . ب) اطمینان یابد که آیا اصول قانون اساسی و قانون دیوان محاسبات و قوانین و مقررات دیگر مربوط به وجوه نقد عمومی از تمام جنبه ها رعایت شده است یا نه . (نازی قزلبلاغ، ۱۳۷۴)

✓ حسابرسی عملیاتی (عملکرد) : با گذشت زمان و افزایش حدود اختیارات قانونی ، اداره ملی حسابرسی استرالیا علاوه بر حسابرسی صورت های مالی (تمامی نهادهای دولتی در کشور) ، به انجام حسابرسی عملکرد برنامه های بخش دولتی نیز می پردازد. هر ساله اداره ملی حسابرسی (دیوان محاسبات) استرالیا با در نظر گرفتن طیف متنوعی از موضوعات ، شماری از فعالیت های دولت را مورد حسابرسی عملکردی قرار می دهد. موضوعات مورد آزمون توسط رئیس اداره ملی حسابرسی (دیوان محاسبات) استرالیا پس از یک فرآیند جامع انتخاب می گردد. البته ممکن است این موضوعات مورد درخواست مجلس ، دولت ، یا چندین سازمان دولتی دیگر هم باشد. دیوان محاسبات استرالیا به

ارتقای نقش حسابرسی داخلی برای فعالیت های غیرمالی نیز توجه خاصی دارد. (حسینی عراقی، ۱۳۹۱)
در سال ۱۹۷۹ انجام «حسابرسی کارایی» از دستگاه های بخش عمومی توسط دیوان محاسبات استرالیا ، به تصویب پارلمان رسید و جنبه قانونی پیدا کرد. در این قانون ، «حسابرسی اثربخشی» در دفتري زیر نظر نخست وزیر (قوه مجریه) صورت می پذیرفت. رئیس دیوان محاسبات استرالیا می تواند به وسیله ابزارهای در اختیار ، شخصی را جهت انجام کارهایی از جمله انجام هرگونه حسابرسی کارائی و ارائه گزارش به رئیس دیوان مشخص کند .

ماده ۴۸ بخش C قانون حسابرس مستقل استرالیا: زمانی که وزیر با هر دو پارلمان از رئیس دیوان محاسبات تقاضا می کنند که درباره کلیه عملیات ها و یا برخی از آنها و یا درباره شرکت تلفیقی واجد شرایط به انجام حسابرسی کارائی بپردازد وی (رئیس دیوان محاسبات) ملزم به انجام این کار است که البته شرط صلاحدید رئیس دیوان محفوظ می باشد. ماده (۵۴) قانون حسابرس مستقل استرالیا: رئیس دیوان محاسبات استرالیا هر زمانی که مصلحت بداند حسابرسی عملکرد طرح های کلیه عملیات های یک سازمان را انجام می دهد. چنین سازمانی مطابق این قانون و سایر مصوبات پارلمان باید ثبت ها و حساب های مورد نیاز رسیدگی و حسابرسی را در اختیار دیوان محاسبات قرار دهد. (نازی قزلباغ، ۱۳۷۴)

✓ حسابرسی نظام اطلاعات (حسابرسی کامپیوتری): حسابرسی نظام اطلاعات بر کامپیوتر سازمان های دولتی کنترل دارد تا مشخص نماید که آیا کامپیوتر های سازمان های مذکور به گونه ای موثر از امنیت، محرمانه بودن اطلاعات، صحت و درستی اطلاعات و در دسترس بودن نظام اطلاعاتی برخوردار است. اداره ملی حسابرسی (دیوان محاسبات) استرالیا هر ساله سه چرخه حسابرسی نظام اطلاعات را انجام می دهد، که در آن به بررسی سازمانها، دانشگاهها و کالج ها در خصوص محیط های قابل توجه کامپیوتری می پردازد. (صفی زاده، مترجم، ۱۳۹۰)

۳-۱-۸- اداره حسابرس کل (دیوان محاسبات) نیوزیلند (زلاندنو)

به موجب قانون حسابرسی عمومی، حسابرس کل (رئیس دیوان محاسبات) می تواند حسابرسی های زیر را انجام دهد:

✓ حسابرسی های مالی از جمله حسابرسی گزارش های مالی، حساب ها و سایر اطلاعات سازمان های عمومی که نیازمند حسابرسی است (بخش ۱۵ قانون فوق الذکر). اداره ملی حسابرسی (دیوان محاسبات) استرالیا با انجام حسابرسی صورت های مالی دولت تمامی نهاد ها را کنترل می نماید و به دنبال ارائه راهکارهایی است که بتواند در مدیریت دولتی و ارائه خدمات بهبود ایجاد نماید. اداره ملی حسابرسی (دیوان محاسبات) استرالیا این هدف را با شیوه ای سازنده و مشورتی به انجام می رساند. تحقق این هدف از طریق همکاری مشترک با کسانی است که دارای مسئولیت های اصلی نظارتی در نهادهایی مانند کمیته های حسابرسی هستند. (صفی زاده، مترجم، ۱۳۹۰)

✓ حسابرسی رعایت: اصلاحیه های قانون مالیه عمومی نیوزیلند (۲۰۰۴) کارکردهای کنترلی حسابرس کل (دیوان محاسبات) را تقویت کرد. این قانون اختیارات دولت برای مصرف پول را تعیین می کند؛ هدف از انجام هزینه باید قانونی باشد، اعتبارات مورد نیاز باید به تصویب مجلس رسیده باشد و فرماندار کل نیز باید این اعتبارات را تأیید کرده باشد. به موجب این قانون قبل از برداشت هر گونه وجهی از حساب دربار، حسابرس کل (رئیس دیوان محاسبات) باید اطمینان حاصل کند که این پول برای اهداف قانونی به کار می رود و جزئی از اعتبارات مصوب مجلس است. به منظور کنترل رعایت این مصوبات توسط دولت، کارکرد کنترلی برای این اصل مهم قانون اساسی مبتنی است که دولت بدون مجوز مجلس اجازه هزینه یا استقراض را ندارد. (لاینرت، ترجمه خاکباز؛ لامعی، ۱۳۸۹)

✓ حسابرسی یک یا چند جنبه از عملکرد؛ میزان اثر بخشی و کارایی فعالیت های نهادهای عمومی، رعایت تعهدات قانونی،

اتلاف یا احتمال منابع سازمان و سلامت مالی سازمان (بخش ۱۶ قانون فوق الذکر). در امر رسیدگی به فعالیت های غیرمالی دستگاه های اجرایی توسط دیوان محاسبات استرالیا، از حسابرسی سیستمیک استفاده می شود. حسابرسی سیستمیک بدین مفهوم است که حسابرسان در فرایند رسیدگی و گزارش های مربوط به آن، به جای توجه به رویکردها، معادلات و افراد، بر سیستم های مدیریت، تصمیم گیری و فرایند اجرا و کنترل تأکید دارند.

✓ تحقیق (به درخواست سازمان های دیگر یا به ابتکار حسابرس کل) در زمینه موضوع های مرتبط با استفاده یک نهاد عمومی از منابع (بخش ۱۸ قانون فوق الذکر).

✓ همچنین حسابرس کل می تواند به درخواست یک نهاد عمومی خدمات حسابرسی دیگری را نیز ارائه دهد (بخش ۱۷ قانون فوق الذکر).

۳-۱-۹- هیأت حسابرسی (دیوان محاسبات) ژاپن

مبانی قانونی حسابرسی دیوان محاسبات ژاپن از جمله شامل قانون اساسی (ماده ۲۰) و قانون حسابرسی ژاپن می باشد. به موجب ماده (۱۹) قانون حسابرسی ژاپن، هدف از فعالیت های حسابرسی هیأت حسابرسی (دیوان محاسبات) ژاپن به شرح زیر است:

✓ حسابرسی مالی: در این نوع حسابرسی درباره مواردی از قبیل آیا هزینه ها (تسویه حساب ها) به درستی نمایانگر اجرای بودجه و وضعیت مالی آن هستند (دقت)؟ آیا صورت حسابها به درستی وضعیت مالی را منعکس می کنند یا خیر (صحت و درستی)؟ و... اظهار نظر می شود. (لاینت، ترجمه خاکباز؛ لامعی، ۱۳۸۹)

✓ حسابرسی رعایت: در این نوع حسابرسی در خصوص مواردی مانند آیا حسابداری با الزامات بودجه، قوانین و مقررات انطباق دارد (قانون مند بودن)؟ آیا معاملات مالی در انطباق با بودجه مصوب، قوانین، و دستورالعملها به صورت مناسب پردازش شده اند یا خیر (قانونمندی) و آیا ضمایم سند هزینه کافی است یا نه؟ و... اظهار نظر می شود. مطابقت با قوانین و مقررات از لحاظ هزینه و درآمد و موقعیت قانونی امور اموال دولت شامل: تحویل یا دریافت، محافظت و مصرف، همچنین اطمینان از صحت حساب های سالیانه، این حساب ها را حسابرسی می کند و اشتباهات آنها را از نظر دقت، قانونمند بودن، صرفه جویی، کارایی و اثربخشی اصلاح می نماید (ماده ۲۰). (لاینت، ترجمه خاکباز؛ لامعی، ۱۳۸۹)

دیوان محاسبات ژاپن حسابرسی رعایت و عملکرد را به صورت همزمان در دستور کار خود دارد. (محمدی، ارائی، ۱۳۸۹)

✓ حسابرسی عملیاتی (عملکرد): دیوان محاسبات ژاپن جهت یافتن آنچه که در پشت معاملات مالی است، حسابرسی عملیاتی - اجرایی را انجام می دهد. با این حال، این نوع حسابرسی به صورت نمونه ای برای تمامی ادارات دستگاه مورد حسابرسی انجام می شود. تمامی موارد حسابرسی از قبیل مقادیر نامناسب که در گزارشات حسابرسی ذکر می گردد حاصل حسابرسی عملیاتی - اجرایی است. دستگاه های اجرایی موظفند

سالیانه و یا هر چند سال یکبار مورد حسابرسی عملیاتی-اجرایی قرار گیرند. از اواخر دهه ۱۹۹۰، حسابرسی در خصوص صرفه جویی، کارایی و اثر بخشی اهمیت روزافزونی یافته اند. (صفی زاده، مترجم)، ۱۳۹۰، نازی قزلبلاغ، ۱۳۷۴ و لاینرت، ترجمه خاکباز؛ لامعی، ۱۳۸۹)

✓ خدمات گواهی دهی: یکی از اهداف حسابرسی توسط هیات حسابرسی (دیوان محاسبات) ژاپن تأیید نهایی مخارج و درآمدهای دولتی است. دیوان محاسبات ژاپن وظیفه دارد تا این حسابها را با توجه به نتایج حسابرسی های خود تأیید نماید. تأیید نهایی هزینه ها و درآمدهای دولتی یعنی اعلام اتمام حسابرسی پس از مشخص نمودن صحت صورت های مالی و کفایت حسابداری دولتی. (محمدی؛ ارانی، ۱۳۸۹ و لاینرت، ترجمه خاکباز؛ لامعی، ۱۳۸۹ و صفی زاده، مترجم)، ۱۳۹۰ و نازی قزلبلاغ، ۱۳۷۴)

۳-۱-۱۰- هیأت حسابرسی و بازرسی جمهوری کره جنوبی

به موجب ماده ۲۰ قانون هیئت حسابرسی و بازرسی کره جنوبی، این هیئت (دیوان محاسبات) موظف است به منظور اطمینان از مطابقت حساب های نهایی درآمدها و هزینه ها با قوانین و مقررات مربوطه، این حساب ها را رسیدگی کند و نحوه اجرای وظائف سازمان های دولتی و مقامات عمومی را به منظور بهبود و افزایش کیفیت فعالیت های سازمان های عمومی بررسی کند. به منظور اجرای این وظائف، هیئت حسابرسی و بازرسی (دیوان محاسبات) کره جنوبی به طور سنتی بر حسابرسی های مالی تأکید ورزیده و هزینه کردن پول، طبق رویه ها و مقررات را بررسی می کند. اخیراً هیئت حسابرسی مذکور (دیوان محاسبات) به حسابرسی عملکرد نیز پرداخته است. (لاینرت، ترجمه خاکباز؛ لامعی، ۱۳۸۹)

۳-۳-۲- کشورهای در حال توسعه

۳-۳-۱-۲- دیوان محاسبات ترکیه

تا سال ۱۹۹۶ میلادی، وظیفه دیوان محاسبات ترکیه فقط حسابرسی مالی بود که از آن سال به این طرف، مطابق اصلاحیه سال ۱۹۹۶ قانون دیوان محاسبات ترکیه، حسابرسی عملکرد نیز به وظائف دیوان افزوده شده است. دیوان محاسبات کشور ترکیه از میان سه نوع روش حسابرسی مالی رعایت و عملکرد، بر هر سه نوع آن متمرکز شده است.

بر اساس ماده (۶۸) قانون کنترل و مدیریت مالییه عمومی ترکیه^۱ (مصوب ۲۰۰۳)، هدف حسابرسی های خارجی پس از اجرای هزینه که توسط دیوان محاسبات ترکیه انجام می شود بررسی فعالیت ها، تصمیمات و مبادلات مدیریت از نظر رعایت اهداف، مقاصد و برنامه های سازمانی و همچنین رعایت قوانین در چارچوب پاسخگویی سازمان های عمومی تابع دولت عمومی و گزارش نتایج این بررسی ها به مجلس ترکیه است. همچنین حسابرسی خارجی ترکیه بر اساس استانداردهای بین المللی حسابرسی و با اهدافی از قبیل؛ (۱) تعیین رعایت حسابرسی های مالی مرتبط با اعتبار و دقت جداول مالی و مبادلات مالی مرتبط با درآمدها، هزینه ها و دارایی های سازمان های عمومی با قوانین و سایر ترتیبات حقوقی بر مبنای حساب های

سازمان های عمومی و اسناد مرتبط با آنها . ۲) تعیین استفاده کارآمد ، اقتصادی و بهینه از منابع عمومی ، ارزیابی نتایج فعالیت ها و ارزشیابی آنها بر اساس عملکرد ، انجام می شود.

در بخش حسابرسی مالی ، هدف ارزیابی قابلیت اعتماد و صحت و دقت صورت های مالی و نیز تعیین این موضوع است که آیا معاملات مالی با قوانین و مقررات مطابقت داشته اند یا خیر مورد توجه قرار می گیرد و در بخش حسابرسی عملکرد هدف اظهارنظر درباره این موضوع است که آیا ادارات و دستگاه های دولتی منابع مالی خود را به صورت اقتصادی ، کارآ و موثر به کار برده اند یا خیر . (همان مأخذ و دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹)

لازم به ذکر است ، مطابق با ماده (۶۹) قانون کنترل و مدیریت مالی عمومی ، کمیسیون مستقلی که از حسابرسان واجد صلاحیت های حرفه ای مناسب و به انتخاب هیئت نمایندگان مجلس ترکیه تشکیل شده و هر سال به نیابت از مجلس ، فعالیت های دیوان محاسبات ترکیه را بر مبنای حساب ها و اسناد مربوط حسابرسی می نماید .

۳-۲-۲-۳- اداره حسابرس کل آفریقای جنوبی

در ماده (۱۸۸) قانون اساسی و بخش چهار ماده (۳) قانون حسابرسی عمومی آفریقای جنوبی (مصوب ۲۰۰۴) به طور مفصل ساختار ، وظایف و اهداف حسابرس کل (دیوان محاسبات) آفریقای جنوبی تشریح شده است. (بهرامی، ۱۳۹۱)

به موجب ماده ۶۲ قانون حسابرسی عمومی آفریقای جنوبی ، حسابرس کل (دیوان محاسبات) می تواند در صورتی که به عنوان حسابرس یک شرکت عمومی تعیین نشده باشد ، گزارش های مالی آن شرکت را در صورتی که صلاح بداند و یا بر مبنای دریافت شکایت از شرکت های عمومی ، حسابرسی و بررسی نماید و هزینه های این بررسی یا حسابرسی را از آن شرکت عمومی دریافت کند . بررسی مزبور می تواند توسط حسابرس کل یا فردی که وی منصوب می کند انجام شود . مقام اجرایی مسئول یک شرکت عمومی که حسابرس کل (دیوان محاسبات) درباره آن و به موجب موارد فوق گزارش ویژه ای را منتشر کرده است ، باید فوراً این گزارش را به مجلس ارائه دهد .

به موجب ماده ۶۰ قانون حسابرسی عمومی آفریقای جنوبی ، حسابرسی که به موجب قسمت ۵۸ (۱) (ب) فوق منصوب شده باید وظائف حسابرس را که در قسمت ۲۰ قانون حسابداران و حسابرسان عمومی (قانون شماره ۸۰ مصوب سال ۱۹۹۱) تعیین شده ، انجام دهد. (مطالعات حوزه نظارت و ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۸)

کمیسیون حسابرس کل مجلس شورای ملی آفریقای جنوبی ، یکی از کمیسیون های مستقل نظارتی پارلمان می باشد ، که وظیفه حسابرسی کلیه بخش های دولتی از نظر مالی ، پولی و تحقیق درباره نحوه گردش مالی نهادهای دولتی را در همه سطوح ملی ، ایالتی و محلی بر عهده دارد و گزارش خود را به مرجع قانونگذاری هر سطح ارسال می دارد. این کمیسیون ، نظارت بر عملکرد اداره حسابرس کل (دیوان محاسبات) آفریقای جنوبی را به نمایندگی از مجلس شورای ملی بر عهده دارد. (زارعی، ۱۳۸۴)

۳-۲-۳-۳- دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران

تکالیف و مأموریت های دیوان محاسبات کشور ایران در قوانین و مقررات بالادستی و پایین دستی از جمله اصول (۵۴) و (۵۵) قانون اساسی، فرمان رهبری در خصوص مبارزه همه جانبه و سازمان یافته با مفاسد مالی و اقتصادی (۱۳۸۰)، سند چشم انداز در افق ۱۴۰۴ هجری شمسی (۱۳۸۲)، ماده (۲۲۶) قانون آئین نامه داخلی مجلس شورای اسلامی، قانون دیوان محاسبات (۱۳۶۱)، قانون تفریغ بودجه سالهای پس از انقلاب (مصوب ۱۳۶۵)، قانون پولی و بانکی کشور (۱۳۵۱)، قانون محاسبات عمومی (۱۳۶۶) و سایر قوانین موضوعه به طور مشخص و شفاف بیان شده است.

نوع حسابرسی دیوان محاسبات ایران حسابرسی رعایت است. در این نوع از حسابرسی، هزینه‌ها و سایر پرداختهای دستگاههای دولتی که قبلاً با اعمال نظارت مالی ذیحساب تامین اعتبار و پرداخت شده، مجدداً از نظر انطباق آنها با قوانین و مقررات مربوطه مورد رسیدگی قرار گرفته و رعایت و یا عدم رعایت مقررات در گزارش حسابرسی منعکس می‌شود. (محمدی؛ ارائی، ۱۳۸۹)

در اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مقرر شده است که "... هیچ هزینه‌ای نباید از اعتبارات مصوب تجاوز نماید." براساس این اصل حسابرسان دیوان محاسبات کشور در موقع رسیدگی به حسابها و صورت های مالی، صورتحساب عملکرد سالانه بودجه حسابهای مستقل وجوه اعتبارات هزینه‌ای و تملک دارائی های سرمایه‌ای و اختصاصی را از نظر رعایت بودجه مصوب تخصیص یافته مورد رسیدگی دقیق قرار می‌دهند و موارد تخلف از اعتبار مصوب تخصیص یافته را گزارش می نمایند (تاکید بر کنترل بودجه). به لحاظ تأکید اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی مبنی بر اینکه "... هر وجهی باید در محل صحیح خود به مصرف برسد..." بنابراین منابع هر یک از حسابهای مستقل وجوه اعتبارات هزینه‌ای و تملک دارائی‌های سرمایه‌ای و اختصاصی و غیره بایستی به مصرف هزینه‌های قانونی خود برسد. رسیدگی به چگونگی مصرف منابع مالی و مقایسه آن با بودجه مصوب، تسهیلات لازم را برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی فراهم می نماید. (عدم تداخل منابع حسابهای مستقل).

در مسیر استقرار حسابرسی عملکرد در ایران موانعی وجود دارد که از جمله می توان به ؛ عدم وجود پشتوانه قانونی و اجرایی، عدم وجود استانداردهای حسابرسی عملیاتی (شفاف)، عدم شناخت کافی مدیران از اهمیت و فواید انجام حسابرسی عملیاتی، عدم جود مهارت و تخصص و دانش لازم و کافی از حسابرسی عملیاتی برای حسابرسان و ... اشاره کرد. (ناصر زاده، ۱۳۸۳ و مرکز تحقیقات و برنامه ریزی دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹) در حال حاضر چارچوب نظری و اصول و استانداردهای مدون حسابرسی دولتی که به تصویب مراجع ذیربط قانونی ایران رسیده باشد وجود ندارد، اما اقداماتی از سوی دیوان محاسبات ایران در حال انجام است، بطوری که تاکنون تعداد معدودی پیش نویس استانداردهای حسابرسی دولتی توسط مرجع مذکور تهیه گردیده و جهت اظهار نظر متخصصین در سایت این سازمان گذاشته شده است.

۴- پیشینه تحقیق

معبود محمدی و سید محمد مهدی ارائی (۱۳۸۹) در گزارشی با عنوان بررسی تطبیقی جایگاه، کارکردها و نحوه نظارت دیوان محاسبات در ایران با برخی کشورهای منتخب به این نتیجه دست یافته اند که مقایسه دیوان محاسبات ایران با کشورهای منتخب، شباهت ها و تفاوت های زیادی را نشان می دهد. تفاوت ها در مواردی از جمله شمول نظارت بر دستگاه ها و نوع حسابرسی و نظارت محرز می باشد. عادل آذر (۱۳۸۹) در مقاله ای با عنوان بودجه ریزی بر مبنای عملکرد و حسابرسی عملکرد به این یافته دست پیدا کرده است که نظام های حسابرسی عملکرد و بودجه ریزی بر مبنای عملکرد در صدد تحقق شعار سرآمدی سازمان هستند.

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... تجدید نظر در الگوی نظارت، بودجه بندی در کشورمان قویاً توصیه می شود.

جعفر باباجانی (۱۳۸۲) در مقاله ای با عنوان تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پلسخگویی به این نتیجه دست یافته است که ... ایجاد تغییرات بنیادی در نظام نظارت مالی ایران، مستلزم تغییر اساسی در نگرش متولیان نظارت اعم از مالی و عملیاتی است.

نازی قزلباغ (۱۳۷۴) در پایان نامه مقطع کارشناسی ارشد خود با عنوان بررسی قانون دیوان محاسبات ایران و مقایسه آن با قانون کشورهای ژاپن، انگلستان، فرانسه، کانادا، مصر و استرالیا به این یافته دست پیدا کرده است که... ضعف های اساسی در بسترهای نظام مالی و اداری و فرهنگی و سیاسی و ... موجب و باعث ضعف نظام نظارت می باشد.

۵- روش شناسی تحقیق :

روش پژوهش از نظر ماهیت و محتوایی به صورت دلفی و از نظر هدف، کاربردی می باشد. انجام پژوهش در چارچوب استدلال قیاسی- استقرائی است. بدین معنی که مبانی نظری و پیشینه پژوهش از راه مطالعات کتابخانه ای، 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 استقرائی انجام پذیرفته است.

روش گردآوری اطلاعات در این پژوهش، پس از بررسی مبانی نظری و همچنین مطالعه نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات ها (مؤسسات عالی حسابرسی) کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه مورد پژوهش، از طریق مطالعات کتابخانه ای و جستجو در مقالات و سایت ها، یک بسته نرم افزاری بر مبنای تفاوت نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات (مؤسسات عالی حسابرسی) کشورهای مورد مطالعه و ایران در چارچوب 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) فرم های نظرخواهی بصورت پایلوت در اختیار تعداد محدودی از مدیران و حسابرسان کل و مستشاران دیوان محاسبات کشور و افراد صاحب نظر (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 مولفه های کلیدی و تاثیر آنها در نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات ها (مؤسسات عالی حسابرسی) ابراز نمودند. بر این اساس نیز فرم های نظرخواهی اصلاح و تدوین شد. در پایان به منظور اجرای پیمایش و آزمون عملی و جوه افتراق مذکور، اقدام به توزیع فرم نظرخواهی به تعداد حجم نمونه در بین متخصصین و خبرگان دیوان محاسبات کشور، نسبت به گردآوری اطلاعات و داده های ثانویه و طبقه بندی و واکاوی و آزمون آنها اقدام شد، که نتایج این واکاوی ها در صفحات بعد ارائه شده است.

۶- جامعه و نمونه آماری و قلمرو تحقیق

۶-۱- جامعه و نمونه آماری

با توجه به موضوع پژوهش، دو نوع جامعه به شرح زیر مورد توجه قرار گرفته است:

الف- با عنایت به مطالعات مقدماتی صورت گرفته و با مدنظر قرار دادن معیارهایی مانند درجه توسعه یافتگی اقتصادی، شاخص توسعه انسانی کشورها از نظر سازمان ملل متحد و از سوی دیگر نقش برخی کشورهای پیشرفته که با انجام مطالعات بنیادی و پژوهش های علمی نقش اساسی در حسابرسی بخش عمومی (دولتی) ایفا نموده اند و در تکامل آن تاثیر چشم گیری داشته اند و استفاده از تجربه کشورهای در حال توسعه و قابلیت دسترسی به اطلاعات مورد نیاز فرضیه پژوهش و موارد و ظرایف دیگری، در نهایت ده کشور توسعه یافته (پیشرفته) شامل ایالات متحده آمریکا، کانادا، بریتانیا، فرانسه، آلمان، نروژ، استرالیا، نیوزیلند (زاندنو)، ژاپن، کره جنوبی و سه کشور در حال توسعه شامل ترکیه، آفریقای جنوبی و جمهوری اسلامی ایران به عنوان کشورهای هدف، مورد مقایسه قرار گرفته اند. غالب کشورهای بالا عضو «سازمان همکاری و توسعه اقتصادی» هستند.

ب- تعیین وجوه افتراق در زمینه نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات (مؤسسات عالی حسابرسی) کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه بالا و ایران به روش دلفی مدنظر بوده است، لذا بر این اساس صرفاً کلیه کارکنان متخصص و خبره دیوان محاسبات کشور در کلیه رده های مدیریت (ارشد، میانی و عملیاتی) شاغل در دیوان محاسبات کشور ایران به منظور انجام یک نظر سنجی تخصصی به شرح زیر انتخاب گردیدند.

جدول ۱: وضعیت جامعه آماری

رده های مدیریت	تعداد (نفر)
مدیران ارشد	۲۳
مدیران میانی	۶۰
مدیران عملیاتی	۱۰۰
جمع (حجم جامعه)	۱۸۳

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.

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

که در آن $\alpha = 0/05$ ، $Z_{\frac{\alpha}{2}} = 1/96$ ، $q = 0/5$ و $p = 0/5$ و $N = 183$ می باشد.

با توجه به حجم نمونه بدست آمده، فرم های نظر سنجی مربوطه بطور تصادفی بر اساس طبقه بندی نسبی زیر بین رده های متفاوت مدیریت (ارشد، میانی و عملیاتی) توزیع گردید.

$$M = \frac{\left\{ 183 \times (1/96)^2 \times \frac{1}{2} \times \frac{1}{2} \right\}}{\left\{ (183-1) \times (0.05)^2 + (1/96)^2 \times \frac{1}{2} \times \frac{1}{2} \right\}} = 124$$

$\frac{23}{183} \times 124 = 15$	تعداد فرم های نظرسنجی توزیع شده بین مدیران ارشد
$\frac{60}{183} \times 124 = 41$	تعداد فرم های نظرسنجی توزیع شده بین مدیران میانی
$\frac{100}{183} \times 124 = 68$	تعداد فرم های نظرسنجی توزیع شده بین مدیران عملیاتی

۶-۲- قلمرو تحقیق

قلمرو زمانی تحقیق، سال های ۹۲-۱۳۹۱ و موضوع آن مطالعه نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات (مؤسسات عالی حسابرسی) دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران می باشد.

۷- تعریف متغیرهای عملیاتی تحقیق

۱) حسابرسی بخش عمومی: عبارتست از رسیدگی یا بررسی بی طرفانه و پرشکافانه معاملات، حساب ها و کنترل ها و فعالیت های یک موسسه عمومی توسط حسابرسان به منظور اظهار نظر حرفه ای درباره مطلوبیت ارائه صورت ها و گزارشات مالی، رعایت قوانین و مقررات، کارایی، اثربخشی، توجیه اقتصادی، زیست محیطی و... (حسینی عراقی، ۱۳۹۱ و ارباب سلیمانی، ۱۳۷۹ و اکبری، ۱۳۸۵)

۲) انواع حسابرسی دولتی: انواع حسابرسی دولتی بر حسب اهداف آن و یا ماهیت و نحوه رسیدگی به فعالیت ها شامل حسابرسی های مالی، رعایت و عملکرد می باشد که مجموعه آنها را به صورت همزمان «حسابرسی جامع (مدیریت)» می نامند. (قوامی، ۱۳۸۹ و حسینی عراقی، ۱۳۹۱ و دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹)

۳) 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. (همان مأخذ و انصاری-۱۳۷۸)

۴) کشور توسعه یافته: برای توصیف کشورهای استفاده می‌شود که بر اساس معیارهایی نظیر میزان سرانه درآمد یا نرخ تولید ناخالص داخلی، میزان صنعتی بودن، شاخص توسعه انسانی و ... به توسعه دست یافت‌اند (http://fa.wikipedia.org/w/index.php?title=Development_country).

۵) کشور در حال توسعه: کشوری است با استانداردهای نسبتاً پایین زندگی، پایه صنعتی توسعه نیافته، و شاخص پایین توسعه انسانی (http://en.wikipedia.org/w/index.php?title=Developing_country).

۸- فرضیه تحقیق

وجوه افتراقی بین نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات (مؤسسات عالی حسابرسی) کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و جمهوری اسلامی ایران وجود دارد.

۹- یافته‌های تحقیق

۹-۱- آمار توصیفی

متغیرهای جمعیت‌شناختی پژوهش به شرح جدول ذیل می‌باشد:

جدول ۲: متغیرهای جمعیت شناختی پژوهش

متغیرهای جمعیت شناختی	جنسیت	رده مدیریتی	مدارج تحصیلی	رشته تحصیلی	سابقه خدمت	حوزه مدیریتی (تجربه کاری)
جنسیت	مرد	۱۲۴				
	زن	۰				
رده مدیریتی	مدیران عملیاتی	۶۸				
	مدیران ارشد	۱۵				
	مدیران میانی	۴۱				
مدارج تحصیلی	کارشناسی ارشد		۶۴			
	دکتری		۱۱			
	کارشناسی		۴۹			
رشته تحصیلی	حسابداری			۵۴		
	مدیریت			۴۳		
	اقتصاد			۱۰		
	حقوق			۱۷		
سابقه خدمت	بین ۲۴ الی ۲۷ سال				۵۸	
	بین ۲۰ الی ۲۳ سال				۲۶	
	بیش از ۲۷ سال				۴۰	
حوزه مدیریتی (تجربه کاری)	حوزه فنی و حسابداری					۹۳
	حوزه مدیریت					۵
	حوزه تفریح بودجه					۱۴
	حوزه دادیاری					۱۲

۹-۲- 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 نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات ها (مؤسسات عالی حسابداری) در کشور های پیشرفته و در حال توسعه و ایران اعلام نمودند. در ادامه در سطح آمار استنباطی، از تکنیک توزیع دو جمله ای در سطح دو دامنه برای واکاوی آن استفاده شده است.

فرمول (قانون توزیع/تابع احتمال) توزیع دو جمله ای به شرح زیر است :

$$f_x = p \left(x = \text{تعداد پیروزی یا موفقیت} \right) = C_n^x p^x q^{n-x} = \binom{n}{x} p^x q^{n-x} \quad \text{رابطه ۲:}$$

در رابطه (۲) تعداد آزمایش ها= n ، پیروزی (احتمال حالت مساعد)= p و شکست (احتمال حالت نامساعد)= q می باشد .

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 صورتیکه سطح معناداری به دست آمده از آزمون مورد نظر کمتر از ۱٪ باشد فرض صفر رد می شود . شایان ذکر است ، واکاوی های فوق با استفاده از رایانه صورت پذیرفته است . (آذر، مومنی، ۱۳۸۵)

۱۰- واکاوی استنباطی داده ها

برای آزمون فرضیه پژوهش (بین نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات (مؤسسات عالی محاسبات) کشور های پیشرفته و در حال توسعه و ایران تفاوت معناداری وجود دارد) از آزمون توزیع دو جمله ای در ابعاد مختلف پژوهش به شرح جدول زیر استفاده گردید :

جدول ۳: آزمون توزیع دو جمله ای

نحوه ارزیابی عملکرد	
۶۲	نسبت افراد موافق
۱۲۴	حجم نمونه
۱۱۶	آماره توزیع دو جمله ای*
۹/۶۹	آماره نرمال**
۰/۰۰۰	سطح معناداری*** (Sig)

* $X = 116$ آماره توزیع دو جمله ای یا تعداد موفقیت یا تعداد افراد موافق

** $X - \mu / \sigma = x - np / \sqrt{npq} = 113 - 62 / \sqrt{31} = 9/16$

*** $f_x = p \left(x = \text{تعداد موفقیت یا پیروزی} \right) = C_n^x p^x q^{n-x} = \binom{n}{x} p^x q^{n-x} = f_x = p \left(x = 113 \right) = C_{124}^{113} p^{113} q^{124-113} =$

استفاده از فرمول تابع احتمال: روش اول (محاسبه جواب با استفاده از نرم افزار اکسل). $p^{113} q^{124-113} = 0/000$ (۱۲۴/۱۱۳)

(محاسبه جواب با استفاده از جدول احتمال های نرمال استاندارد پیوست کتب) استفاده از تقریب نرمال

توزیع دوجمله ای : روش دوم آمار

$$P - \text{value} = P(x \leq A) = p(= P(x \leq 11) + P(x \geq 113) = p(z \leq (31\sqrt{)/62-11) + P(z \geq 31\sqrt{)/62-113) = p(z \leq 16/9-) + p(z \geq 2) = (16/9 p(z \geq 0/000 = (16/9$$

با توجه به داده های جدول (۳) و مشاهده سطح معناداری آزمون ($p=0/000$) و کوچکتر بودن آن از ($0/01 < 0/000 < 0/01$) می توان مطرح نمود که تفاوت معناداری میان فراوانی های مشاهده شده و مورد انتظار وجود دارد، در نتیجه فرض صفر رد و فرضیه بالا تایید می شود. به عبارتی دیگر با اطمینان بیش از ۹۹/۰ می توان نتیجه گرفت که طبق نظر متخصصین و خبرگان دیوان محاسبات کشور بین نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات کشورهای پیشرفته و در حال توسعه و نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات نظام جمهوری اسلامی ایران تفاوت معناداری وجود دارد.

۱-۱۰- نتیجه آزمون فرضیه تحقیق:

با توجه به تائید آزمون توزیع دو جمله ای فرضیه پژوهش، می توان نتیجه گرفت که از نظر متخصصین و خبرگان دیوان محاسبات کشور بین نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات (مؤسسات عالی حسابرسی) کشورهای پیشرفته و در حال توسعه و نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران تفاوت معناداری وجود دارد.

۱۱- تحلیل و نتیجه گیری کلی

جدول ۴: خلاصه مطالعه وجوه افتراق بین نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات (موسسات عالی حسابرسی) کشورهای پیشرفته و در حال توسعه و ایران

نحوه ارزیابی عملکرد	انواع حسابرسی (شیوه های ارزیابی عملکرد)	دیگر وظایف قانونی دیوان محاسبات
آمریکا	۱- حسابرسی مالی ۲- حسابرسی رعایت ۳- خدمات گامی نمی ۴- حسابرسی عملکرد ۵- حسابرسی های ویژه	۱- ارائه نظرات مالی حقوقی - قانونی ۲- استاندارد حسابداران و محاسبی ۳- بخش عمومی - آموزشی و تنظیم ۴- سیستم حسابداران دولتی کل - ۵- نظارت بر خود اود و سایر نهادها ۶- داریوش با اجرای کنترل های ۷- دانش و مدیریت مالی بودجه ۸- بودجه و مدیریت مالی بودجه و ۹- کاره های خاص بودجه و ۱۰- بررسی مالی بودجه و ۱۱- نظارت بر ۱۲- خدمات ۱۳- خدمات ۱۴- خدمات
کانادا	۱) مشابه آمریکا	۱- کنترل ۲- مدیریت ۳- بودجه ۴- خدمات ۵- خدمات
بریتانیا	۱) مشابه آمریکا	۱- خدمات ۲- خدمات ۳- خدمات ۴- خدمات ۵- خدمات
فرانسه	۱) مشابه آمریکا	۱- خدمات ۲- خدمات ۳- خدمات ۴- خدمات ۵- خدمات
آلمان	۱- حسابرسی مالی ۲- حسابرسی رعایت ۳- حسابرسی ازنظر کلیه مالی ۴- حسابرسی اول مدیریت (محاسبی)	۱- خدمات ۲- خدمات ۳- خدمات ۴- خدمات ۵- خدمات
نروژ	۱- حسابرسی مالی ۲- حسابرسی رعایت ۳- حسابرسی عملکرد ۴- کنترل وضعیت حقوقی (کنترل داخلی)	۱- خدمات ۲- خدمات ۳- خدمات ۴- خدمات ۵- خدمات
اسرائیل	۱- حسابرسی مالی ۲- حسابرسی رعایت ۳- حسابرسی کلیه ۴- حسابرسی نظام اطلاعات ۵- حسابرسی اخلاقی، اثرات تحت اذیت	۱- خدمات ۲- خدمات ۳- خدمات ۴- خدمات ۵- خدمات
نیوزیلند	۱) مشابه آمریکا بدون خدمات گواهی محاسبی	۱- خدمات ۲- خدمات ۳- خدمات ۴- خدمات ۵- خدمات
ژاپن	۱) مشابه آمریکا	۱- خدمات ۲- خدمات ۳- خدمات ۴- خدمات ۵- خدمات
کره جنوبی	۱) مشابه نیوزیلند	۱- خدمات ۲- خدمات ۳- خدمات ۴- خدمات ۵- خدمات
ترکیه	۱) مشابه آمریکا	۱- خدمات ۲- خدمات ۳- خدمات ۴- خدمات ۵- خدمات
آلبانیا جنوبی	۱- حسابرسی مالی ۲- حسابرسی رعایت ۳- حسابرسی عملکرد ۴- خدمات	۱- خدمات ۲- خدمات ۳- خدمات ۴- خدمات ۵- خدمات
ایران	۱) مشابه آلبانیا جنوبی (۱۲)	۱- خدمات ۲- خدمات ۳- خدمات ۴- خدمات ۵- خدمات

مطالعه نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات (موسسات عالی حسابرسی) دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران

۱۱-۱- تجزیه و تحلیل پژوهشگر از وجوه افتراق بین نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات

ایران و کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه:

حسابرسی های مالی و رعایت در همه کشورها کاربرد دارد.

کاربرد حسابرسی عملکرد به سه شکل زیر است: (۱) به شکل قوی: کاربرد در آمریکا، کانادا، بریتانیا، فرانسه، نروژ، نیوزیلند، ژاپن، کره جنوبی، ترکیه (۲) محدود به حسابرسی کارایی: کاربرد در آلمان و استرالیا (۳) به شکل ضعیف: کاربرد در ایران و آفریقای جنوبی همچنین سایر خدمات حسابرسی نظیر خدمات گواهی دهی (صدور تاییدیه نهایی)، حسابرسی سیستم های اطلاعاتی، کنترل شرکتی (کنترل شخصیت حقوقی)، بررسی های ویژه و ... توسط دیوان محاسبات ها (مؤسسات عالی حسابرسی) ارائه می گردد. (کاربرد در آمریکا، کانادا، بریتانیا، فرانسه، نروژ، استرالیا، ژاپن، ترکیه) همچنین در برخی دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه نظیر فرانسه و ایران، کنترل بودجه و عدم تداخل منابع حسابهای مستقل و تجزیه و تحلیل بودجه کل کشور به منظور تهیه گزارش تفریغ بودجه اجرا می گردد.

اکنون قوانین بسیاری از کشورها علاوه بر حسابرسی های کنترلی، حسابرسی رعایت قوانین، حسابرسی عملکرد را نیز الزامی ساخته اند. همچنین به موجب قوانین، مؤسسات عالی حسابرسی (دیوان محاسبات ها) از اختیار تحقیق درباره سوء مدیریت مالی نیز برخوردارند.

دیگر وظایف قانونی دیوان محاسبات ها، تکمیل کننده وظایف اصلی (انواع حسابرسی) می باشد. از جمله این وظایف می توان به تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی بخش عمومی (دولتی)، بررسی و کنکاش در برنامه ریزی های دولتی، شرکت در مذاکرات بودجه ای، نظارت بر اجرای بودجه ریزی عملیاتی، ارائه مشورت قبل از صدور قوانین و مقررات، ارائه مشاوره های حقوقی، انعقاد قرارداد برای خدمات فنی و حرفه ای، ارزیابی و اجرای کنترل های داخلی و مدیریت مالی دولت، ارتقای نقش حسابرسی داخلی برای فعالیت های غیر مالی، حق سرپرستی در نحوه تخصیص و مصرف اعتبارات نامزد های ریاست جمهوری، پیگیری حق دسترسی دیوان محاسبات در دادگاه صالحه یا شعب دیوان مزبور و ... اشاره نمود. (کاربرد در همه کشورها به صورت موردی)

جدول ۵: جمع بندی نتایج حاصل از فرم های نظرخواهی دریافت شده

شرح	موافق	مخالف	جمع کل	نتیجه تایید یا رد وجود یا عدم وجود موارد افتراق
	تعداد	تعداد	تعداد	
نتایج حاصل از پاسخ خبرگان و متخصصین دیوان محاسبات کشور در ارتباط با سوال تحقیق	۱۱۶	۸	۱۲۴	تایید

همانگونه که در جدول تحلیل یافته های پژوهش ملاحظه می گردد، از تعداد ۱۲۴ فرم نظرخواهی دریافت شده از خبرگان و متخصصین دیوان محاسبات کشور، تعداد ۱۱۶ نفر مذکور (معادل ۹۳/۵ درصد)

نظر مثبت نسبت به وجوه افتراق ارائه نموده اند و تعداد ۸ نفر دیگر نیز بنا به دلایلی مخالفت خود را اعلام نموده اند. بنابر این با عنایت به اجماع نظر اکثر متخصصین مبنی بر وجود افتراق بین نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و ایران سوال تحقیق مورد تایید قرار گرفته است.

۱۱-۲- نتیجه گیری کلی

با توجه به تایید سوال اختصاصی پژوهش در خصوص وجوه افتراق بین عوامل کلیدی نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات ها (مؤسسات عالی حسابرسی) توسط خبرگان و متخصصین دیوان محاسبات کشور، می توان نتیجه گرفت که بین نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات (مؤسسات عالی حسابرسی) در کشورهای پیشرفته و در حال توسعه و نظام جمهوری اسلامی ایران تفاوت معناداری وجود دارد، پس فرضیه پژوهش تایید می گردد.

۱۲- پیشنهادها در راستای ابعاد و فرضیه تحقیق

با توجه به وجود افتراق بین نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات کشورهای پیشرفته و در حال توسعه و جمهوری اسلامی ایران (به شرح جدول ۴) و مشاهده برخی اشکالات و کاستی ها در نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات ایران مواردی به شرح ذیل پیشنهاد می گردد:

الف) به منظور همسویی با استانداردهای بین المللی از جمله اینتوسای و با توجه به شرایط ایران بایستی اجرای انواع حسابرسی شامل حسابرسی های مالی، رعایت، عملکرد (شامل کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی و زیست محیطی و شیوه های نوین دیگر) در قانون دیوان محاسبات ایران لحاظ گردیده و در این راستا اصلاح گردد.

ب) با توجه به کاربرد ضعیف حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات ایران، که غالباً در چارچوب حسابرسی رعایت صورت می پذیرد و از سوی دیگر با توجه به نتایج کاربردی و بسیار مفید ناشی از بکارگیری حسابرسی عملکرد در کشورهای مورد پژوهش پیشنهاد می گردد با دعوت از اساتید دانشگاه و اهل حرفه در این خصوص با آموزش و تربیت حسابرسان ویژه، حسابرسی عملکرد به شکل بسیار قوی بکارگیری و اجراء گردد.

ج) با عنایت به اجرای سایر خدمات حسابرسی نظیر گواهی دهی به حسابها (صدور تاییدیه نهائی حسابهای مالی)، حسابرسی سیستم های اطلاعاتی، کنترل شرکتی (کنترل شخصیت حقوقی)، بررسی های ویژه و ... توسط دیوان محاسبات کشورهای دیگر، لازم است خدمات مذکور نیز بطور ویژه در قانون دیوان محاسبات و استانداردهای حسابرسی دولتی ایران لحاظ گردد.

د) با توجه به اینکه فعالیت تفریغ بودجه به نوعی یک ابزار ارزیابی عملکرد و گزارش تفریغ بودجه ابزار انتقال یافته های ناشی از این ارزیابی به ذینفعان قلمداد می شود، پیشنهاد می گردد با استفاده از تجربیات سایر کشورها نظیر دیوان محاسبات فرانسه، عواملی نظیر کنترل بودجه و عدم تداخل منابع حسابهای

مستقل و تجزیه و تحلیل تفصیلی بودجه کل کشور با هدف گذاری دقیق و کاربردی توسط دیوان محاسبات ایران بکار گرفته شود.

ه) با عنایت به شرایط ایران، بایستی در قانون دیوان محاسبات (حسابرسی عمومی) سایر وظایف دیوان، هم راستای وظایف اصلی (انواع حسابرسی) آن اصلاح و تقویت گردد، زیرا هر چه دامنه عملیات دیوان محاسبات وسیعتر و شفاف تر باشد این سازمان به عنوان ابزار کنترلی قوی در جامعه عمل خواهد نمود که این موضوع سلامت و پیشرفت امور دولتی را تضمین خواهد نمود. از جمله این وظایف می توان به تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی بخش عمومی (دولتی)، بررسی و کنکاش در برنامه ریزی های دولتی، نظارت قوی بر اجرای بودجه ریزی عملیاتی، ارائه مشورت قبل از صدور قوانین و مقررات، انعقاد قرارداد برای ارائه خدمات فنی و حرفه ای، ارزیابی و اجرای کنترل های داخلی و مدیریت مالی دولت، ارتقای نقش حسابرسی داخلی برای فعالیت های غیر مالی، حق سرپرستی در نحوه تخصیص و مصرف اعتبارات نامزد های ریاست جمهوری، پیگیری حق دسترسی دیوان محاسبات در دادگاه صالحه یا شعب دیوان مزبور و ... اشاره نمود.

۱۳- فهرست منابع

۱. آذر، عادل، مومنی، منصور، (۱۳۸۵)، آمار و کاربرد آن در مدیریت، جلد اول، چاپ سیزدهم، تهران: انتشارات سمت.
۲. ارفعی، عالیله، (۱۳۷۲)، جایگاه دیوان محاسبات در کنگره ایالات متحده آمریکا، مجلس و پژوهش، شماره ۴، صص ۳۳۰-۳۲۶.
۳. باباجانی، جعفر، (۱۳۸۸)، حسابداری و مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی (مجموعه مقالات)، چاپ اول، تهران: انتشارات ترمه.
۴. بهرامی، سیامک، (مترجم)، (۱۳۹۱)، «دیوان محاسبات آفریقای جنوبی»، مجله حسب، شماره ۱۱، صص ۲۹-۲۸.
۵. حساس یگانه، یحیی، (۱۳۸۸)، فلسفه حسابرسی، چاپ دوم، تهران، انتشارات علمی و فرهنگی.
۶. حسینی عراقی، سید حسین، (۱۳۹۱)، حسابرسی دولتی، چاپ اول، تهران: انتشارات دانشگاه علوم اقتصادی.
۷. خاکی، غلامرضا، (۱۳۸۹)، روش تحقیق با رویکردی به پایان نامه نویسی، چاپ هفتم، تهران: انتشارات درایت.
۸. خسروی، سارا، (مترجم)، (۱۳۹۲)، «آشنایی با دیوان محاسبات فرانسه»، مجله حسب، شماره ۲۲، صص ۳۱-۳۰.
۹. دفتر بررسی های حقوقی، (۱۳۷۸)، «گزارش هم سنجی دیوان محاسبات ایران، ژاپن، فرانسه»، شماره مسلسل ۱۱۰۸۴، ویرایش اول، تهران: انتشارات مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی، صص ۱-۱۰.
۱۰. دیوان محاسبات کشور، (۱۳۸۹)، برنامه راهبردی دیوان محاسبات کشور، چاپ اول، تهران: انتشارات مرکز آموزش و برنامه ریزی.
۱۱. سازمان ملل متحد، (۱۳۹۰)، نقشه جهانی مقدار شاخص توسعه انسانی برای کشورها در سال ۲۰۱۱.
۱۲. شباهنگ، رضا، (۱۳۸۶)، حسابرسی عملکرد مدیریت (نشریه ۹۸)، چاپ چهارم، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی، صص ۱۱۷-۱.
۱۳. صفی زاده، سیدامیر عباس (مترجم)، (۱۳۹۰)، «دیوان محاسبات استرالیا»، مجله حسب، شماره ۳، صص ۲۸-۲۶.
۱۴. صفی زاده، سیدامیر عباس (مترجم)، (۱۳۹۰)، «دیوان محاسبات ژاپن»، مجله حسب، شماره ۵، صص ۲۴-۲۲.
۱۵. فاوچی، هادی (مترجم)، (۸۷)، «هنرمودهای اجرای استانداردهای حسابرسی عملکرد»، چاپ اول، تهران: انتشارات دیوان محاسبات کشور.
۱۶. قادری، کمال، شاهوردی، پروانه، مصدق، فاطمه، (۱۳۸۹)، حسابرسی دولتی، چاپ اول، تهران: انتشارات مجال.
۱۷. قانون دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران، مصوب ۱۳۶۱.
۱۸. محمدی، معبودارائی، سید محمد مهدی، (۱۳۸۹)، «بررسی تطبیقی جایگاه کارکردها و نحوه نظارت دیوان محاسبات در ایران با

- برخی کشورهای منتخب، شماره مسلسل ۱۰۱۸۱، ویرایش اول، تهران: انتشارات مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، صص ۲۸-۱.
۱۹. مجموعه قوانین اختیارات مالی فرانسه (قانون حسابرسی مستقل)، مصوب ۱۹۹۵-۱۹۹۴
۲۰. قوامی، محمدعلی (مترجم)، (۱۳۸۹)، استانداردهای حسابرسی دولتی (نشریه ۱۲۷)، چاپ چهارم، تهران: انتشارات کمیته حسابرسی عملیاتی، صص ۱۱۸-۱.
۲۱. کمیته تخصصی حسابرسی مدیریت، (۱۳۷۵)، حسابرسی مدیریت در بخش عمومی، چاپ اول، تهران: انتشارات موسسه حسابرسی مفید راهبر.
۲۲. لاینرت، یان، (۱۳۸۹)، بودجه ریزی در جهان؛ چارچوب حقوقی نظام‌های 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.
۲۳. لاینرت، یان، (۱۳۸۷)، بودجه ریزی در جهان؛ چارچوب حقوقی نظام‌های بودجه‌ای (مطالعه تطبیقی)، ترجمه خاکباز، افشین، چاپ اول، تهران: مجلس شورای اسلامی، انتشارات مرکز پژوهش‌ها.
۲۴. موفق، مسعود، (مترجم)، (۱۳۹۱)، «آشنایی با دیوان محاسبات بریتانیا»، مجله حسابداری، شماره ۱۵، صص ۳۵-۳۴.
۲۵. نازی قزلباغ، اسماعیل، (۱۳۷۴)، «بررسی قانون دیوان محاسبات ایران و مقایسه آن با قانون کشورهای ژاپن، انگلستان، فرانسه، کانادا، مصر و استرالیا»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی.
۲۶. نجاتیان، علیرضا؛ مظفری، زهرا، (مترجمان)، (۱۳۹۱)، «دیوان محاسبات آلمان»، مجله حسابداری، شماره ۸، صص ۳۷-۳۶.
1. Auditing Standards Committee at the XVIth Congress of INTOSAI, 1998, Code of Ethics and Auditing Standards, Montevideo, Uruguay.
2. E. L. Normanton, 1966, The Accountability and Audit of Governments A Comparative Study, Manchester University Press.
3. F. L. Greathouse and M. Funkhouser, "Audit Standards and Performance Auditing in State Government", GAI, Vol. XXXVI, Number 4, pp. 57-58.
4. Gill G, Cosserrat G (1996). Modern Auditing in Australia, Fourth Edition. John Wiley and Sons, Australia.
5. Governmental Auditing Standards (yellow book), (2011), Revision. By the comptroller General of the united states General Accountability Office.
6. ICAEW, 2001, Practice Note 10: Audit of Financial Statements of Public Sector Entities in the United Kingdom, CCAB Limited, p. 18.
7. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), 2004, Audit of international institutions Guidance for SAIs, ISSAI 5020, p. 1-83.
8. National Audit Office (NAO), 2009, State Audit in the European Union, P. 1-279.
9. P. C. Jones and J. B. Bates, 1994, Public Sector Auditing, 2nd edition, Chapman & Hall.
10. Schwarze, Jurgen, (1992), European Administrative Law, Office for Official Publications of the European Communities, Sweet and Maxwell, London.
11. The European Court of Auditors, 1998, "European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards", Contact Committee of Presidents of the SAIs of the European Union.
12. The World Bank, 2001, Features and functions of supreme audit institutions, prem notes, Public Sector.
13. Yutaka SUZUKI, 2004, Basic Structure of Government Auditing by a Supreme Audit Institution, Government Auditing Review VOLUME 11.