

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

نعمت حبشی*

چکیده

نحوه گزارشگری مالی و عملیاتی در به ثمر رسیدن نظارت دیوان محاسبات ها (موسسات عالی حسابرسی) و اصلاح رویه های غیرقانونی نقش مهمی دارد. به عبارتی دیگر نتایج نظارت دیوان محاسبات ها در قالب گزارش هایی به مقامات مسئول منعکس شده و حتی به عنوان یک سند به تصویب می رسد زیرا این گزارش ها زمینه را برای ارزیابی، قضاوت و اقدام در مورد عملکرد دولت و نهادهای بخش عمومی توسط مردم و نمایندگان قانونی آنان، فراهم می نماید. موضوع اصلی این پژوهش، مطالعه نحوه گزارشگری دیوان محاسبات (موسسات عالی حسابرسی) دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه جهان 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 گزارشگری دیوان محاسبات ها (موسسات عالی حسابرسی) کشورهای پیشرفته و در حال توسعه و نحوه گزارشگری دیوان محاسبات ایران تفاوت معناداری وجود دارد.

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

* حسابرس دیوان محاسبات استان تهران و کارشناس ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب، تهران، ایران (نویسنده مسئول)
habashi05@yahoo.com.

۱- مقدمه

نتایج حسابرسی‌های دیوان محاسبات‌ها (مؤسسات عالی حسابرسی) در قالب گزارشات حسابرسی به نهادهای ذینفع ارائه می‌گردد. چنانچه هدف فرآیند گزارشگری مالی بخش عمومی را ارائه اطلاعات مالی مورد نیاز استفاده کنندگان و ابزار ایفای مسئولیت پاسخگوئی دولت قلمداد نمائیم، گزارش تفریغ بودجه ابزار انتقال یافته‌های ناشی از ارزیابی عملکرد به ذینفعان قلمداد می‌شود. دیوان محاسبات‌ها (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 استانداردهای حسابرسی دولتی نسبت به گزارش‌های مالی و عملیاتی استخراج شده از "سیستم حسابداری دولتی" رسیدگی و اظهارنظر نموده و در قالب گزارش‌هایی از جمله "گزارش تفریغ بودجه" زمینه را برای ارزیابی و قضاوت و اقدام در مورد عملکرد دولت و نهادهای بخش عمومی توسط مردم و نمایندگان قانونی آنان، فراهم می‌نمایند. (باباجانی، ۱۳۹۰ و لاینرت، ترجمه خاکباز؛ لامعی، ۱۳۸۹ و باباجانی، ۱۳۸۸)

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.

۲- بیان مساله تحقیق

در جهان امروزی، "الگوپردازی ۱۱" یک نگرش و تفکر زیربنایی و یک ضرورت محسوب می‌گردد. "الگوپردازی" یک فرایند نظام‌مند و مستمر بوده و سازمان‌ها از جمله سازمان‌های بخش عمومی مانند دیوان محاسبات‌ها بوسیله آن می‌توانند فعالیت‌های خود را بر اساس بهترین سازمان‌ها اندازه‌گیری و اصلاح نمایند. از سوی دیگر، این مطلب صحیحی است که، برخی تفاوت‌ها در "نظام‌های حسابرسی بخش عمومی" از جمله نحوه گزارشگری دیوان محاسبات (موسسه عالی حسابرسی) کشورها تصادفی نبوده، بلکه ممکن است تحت تأثیر سیستم اقتصادی و یا قوانین و مقررات و محیط اجتماعی ایجاد شده باشند. (باباجانی، ۱۳۹۰ و اخوان، ۱۳۸۳ و نازی قزلبلاغ، ۱۳۷۴)

بنابر این در این پژوهش سعی شده است، بر مبنای انجام یک مطالعه نظری و تحقیق میدانی به پرسش‌های زیر پاسخ مناسب ارائه شود:

پرسش اصلی- آیا با "مطالعه تطبیقی" کشورها (توسعه یافته و در حال توسعه) می‌توان نحوه گزارشگری دیوان محاسبات کشور جمهوری اسلامی ایران را تعیین نمود؟

پژوهشگر تلاش دارد در این پژوهش به پرسش فرعی زیر پاسخ دهد:

آیا وجوه افتراقی بین نحوه گزارشگری دیوان محاسبات‌ها (مؤسسات عالی حسابرسی) در کشورهای پیشرفته و در حال توسعه و ایران وجود دارد؟

به نظر پژوهشگر، با مطالعه نحوه گزارشگری دیوان محاسبات های (مؤسسات عالی حسابرسی) کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه، نقشه ی راه مناسبی برای اصلاح قوانین و مقررات موضوعه و تدوین استاندارد های گزارشگری حسابرسی بخش عمومی مناسب، برای "دیوان محاسبات ایران"، با توجه به شرایط اوضاع و احوال کشور جمهوری اسلامی ایران (نهادی، بودجه ریزی، قانونی و پاسخگوئی) فراهم می نماید و مبنای نظری آن را از انسجام کافی برخوردار و اجرای آنها را تسهیل می نماید.

۳- مبنای نظری تحقیق

۱-۳- نظام مسئولیت پاسخگوئی عمومی ۲۲:

در تحلیل فرآیند مسئولیت پاسخگوئی عمومی، معمولاً یکی از سوالات اساسی این است که چگونه ۳۳ و به چه طریقی مسئولیت پاسخگوئی ایفا و ارزیابی می شود؟ پاسخ این سوال یکی از ارکان مسئولیت پاسخگوئی عمومی را تشکیل می دهد. اگر به برنامه های بلند مدت نظیر اهداف استراتژیک یا سند چشم انداز بیست ساله، برنامه های میان مدت نظیر برنامه های پنج ساله و برنامه های کوتاه مدت نظیر بودجه سالانه به عنوان مبنا و حدود مسئولیت پاسخگوئی ۴۴ توجه شود، دولت و نهادهای بخش عمومی (قوه مجریه) به کمک "نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی" بر طبق معیارهای پذیرفته شده از جمله قوانین و مقررات و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری وظیفه مسئولیت پاسخگوئی را با فراهم نمودن اطلاعات مالی و غیرمالی و ارائه آن در قالب گزارشهای مالی ۵۵ و عملیاتی ۶۶ از جمله "صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور" ادا می نماید (پاسخگوئی و پاسخدهی). در ادامه فرآیند مسئولیت پاسخگوئی و در مرحله "پاسخ خواهی ۷۷" نهادهای مستقل نظارتی از جمله دیوان محاسبات (موسسه 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 اظهار نظر نموده و در قالب گزارش هایی از جمله "گزارش تفریغ بودجه" 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. نتیجه حاصل از قضاوت مردم (پاسخ خواهان) در تصمیم گیری های اقتصادی، اجتماعی و در نهایت سیاسی آنان در انتخابات، موثر خواهد بود. (باباجانی، ۱۳۹۰ و مرکز تحقیقات و برنامه ریزی دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹)

۲-۳- اصل گزارشگری مالی سالانه:

اصل گزارشگری مالی سالانه به عنوان یکی از اصول مهم حسابداری دولتی مصوب ۱۹۸۷ هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی کشور آمریکا (که مسئولیت تدوین چارچوب نظری و اصول و استانداردهای حسابداری دولت های ایالتی و محلی این کشور را به عهده دارد)، مقرر می دارد: "به موجب قانون اساسی برخی کشورها (مانند ایالات متحده آمریکا) قوه مجریه باید درباره مدیریت مالی، مسئولانه پاسخگو باشد. این امر نمایانگر تمایل قوه مقننه به کنترل اجرای بودجه است. گزارشهای ادواری اجرای بودجه و حساب های سالیانه اصلی ترین ابزاری هستند که پاسخ گوئی دولت و امکان نتیجه گیری قوه مقننه را درباره اجرای بودجه میسر می سازند. اصل گزارشگری مالی سالانه مقرر میدارد:

الف- یک گزارش مالی جامع سالانه باید به نحوی تهیه و ارائه گردد که کلیه فعالیت های دولت اصلی (شامل واحدهای تابعه ترکیب شده) را در بر گیرد و یک تصویر کلی از واحدهای وابسته به واحد گزارشگر که اطلاعات آنها جداگانه گزارش میشود را ارائه نماید. این گزارش شامل بخش مقدمه، تجزیه تحلیل مدیریت، صورتهای مالی اساسی (صورتهای مالی جامع دولت، صورتهای مالی حسابهای مستقل و یادداشتهای همراه صورتهای مالی)، اطلاعات تکمیلی مورد نیاز، صورتهای مالی جداگانه و ترکیبی حسابهای مستقل، جداول، توضیحات تشریحی و بخش آماری میباشد. واحد گزارشگر دولت اصلی (شامل واحدهای تابعه) و واحدهای تابعه ای است که اطلاعات آنها جداگانه گزارش میشود.

ب- واحد گزارشگر شامل: ۱- دولت اصلی، ۲- سازمانهایی که دولت اصلی در قبال آنها مسئولیت پاسخگویی دارد، ۳- سایر سازمانهایی که طبع و ماهیت رابطه آنها با دولت اصلی به گونهای است که حذف آنها موجب میشود که صورتهای مالی اساسی همراه کننده و ناقص باشد. صورتهای مالی جامع دولت باید اطلاعات مربوط به واحد گزارشگر را در کل به نحوی ارائه نماید که دولت اصلی و واحدهای تابعه و همچنین فعالیتهای از نوع دولتی و فعالیتهای از نوع بازرگانی از یکدیگر متمایز گردند. صورتهای مالی حسابهای مستقل باید به گونهای ارائه شود که حسابهای مستقل با اهمیت دادن دولت اصلی (شامل واحدهای تابعه که جزئی از دولت اصلی محسوب میشوند) به صورت جداگانه و حسابهای مستقل کم اهمیت به صورت تجمیعی گزارش شوند. حسابهای مستقل وجوه امانی باید فقط در صورتحساب خالص دارائیهها و تغییرات در خالص دارائیهها گزارش شوند.

ج- هسته اصلی واحد گزارشگری مالی به صورت معمول دولت اصلی است. هر چند که یک سازمان دولتی (نظیر یک واحد تابعه، واحدهائی که به صورت مشترک اداره میشوند و سازمانهایی که به صورت قانونی مستقل اداره میشوند) زمانی که صورتهای مالی جداگانه منشر مینماید، یک واحد گزارشگر اصلی محسوب میشود."

سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی درباره اینکه آیا این استانداردها باید در قوانین گنجانده شوند یا خیر، هیچ اظهار نظری نمی کند. بهترین عملکردهای کشورهای عضو سازمان توسعه و

همکاری‌های اقتصادی ۸۸ درباره شفافیت بودجه‌ای ۹۹ که بر استانداردهای بودجه تأکید بیشتری دارد تأکید دارد: "گزارش‌های بودجه شامل:

۱- گزارش بودجه (گزارش مقدماتی)

۲- گزارش پیش بودجه

۳- گزارش‌های ماهانه (فصلی)

۴- گزارش نیم‌سالانه

۵- گزارش پایان سال

۶- گزارش پیش از انتخابات و اطلاعات ویژه شامل:

۱- فرضیات اقتصادی

۲- هزینه‌های مالیاتی

۳- تعهدات مالی و سرمایه‌های مالی

۴- سرمایه‌های غیرمالی ۵- تعهدات بازنشستگی پرسنل ۶- تعهدات مشروط ۷- خط مشی‌های حسابرسی."

قانون بودجه باید محدوده و محتوای گزارش‌های اجرای بودجه و حساب‌های مالی سال گذشته را - که به همراه گزارش سالیانه حسابرسی مستقل تا تاریخ معینی پس از پایان سال مالی ارائه می‌شوند - تصریح کند. تاریخ نهایی ارائه این گزارش باید بیان شود. بنابراین دوازده ماه زمان معقول بوده و شش ماه بهترین حالت است ۱۰۱۰. پیروی از رهنمودهای اینتوسای، از جمله گنجاندن الزام تحویل گزارش حسابرسی به قوه مقننه تا تاریخی مشخص در قانون اساسی مطلوب است.

جدول ۱: الزامات قانونی ارائه گزارش سالیانه به قوه مقننه: کشورهای منتخب

الزامات قانونی		مهلت زمانی ارائه پس از اتمام سال مالی
ارائه حساب‌ها به حساب‌رسان	ارائه حساب‌های حسابرسی شده به همراه گزارش عملکرد بودجه به پارلمان	
نیوزیلند (۲ ماه)	نیوزیلند (۳ ماه و ۱۰ روز)	تا ۳ ماه
هلند (۴ ماه و ۲۰ روز)	فرانسه (۵ ماه) هلند (۵ ماه و ۲۰ روز)	۴ تا ۵ ماه
دانمارک، کره و نروژ (۶ ماه) ژاپن و انگلستان ^{۱۱۱} (۸ ماه)	ایالات متحده آمریکا (۶ ماه)	۶ تا ۸ ماه
-	کانادا، کره و سوئد (۹ ماه) ژاپن ^{۱۲۳} و انگلستان (۱۰ ماه)	۹ تا ۱۲ ماه
-	فنلاند و آلمان	عدم تعیین مهلت زمانی در قانون

با رایانه‌ای شدن روزافزون حسابداری و تکنیک‌های رایانه‌ای حسابرسی، می‌توان مهلت‌های قانونی ارائه گزارش‌ها و حسابرسی حساب‌های سالیانه را به پارلمان کاهش داد. (باباجانی، ۱۳۹۰ و باباجانی، ۱۳۸۸ و لاینرت، ترجمه خاکباز، ۱۳۸۷)

۳-۳- کنترل و نظارت بر اجرای بودجه :

آخرین مرحله بسیار مهم و پیچیده در گردش بودجه ۱۳۱۳ مرحله "نظارت بر اجرای بودجه ۱۴۱۴" است که به عنوان یکی از ارکان اصلی اداره امور محسوب می‌گردد که توسط پارلمان صورت می‌گیرد. در گذشته منظور اصلی از کنترل و نظارت بر بودجه جلوگیری از تجاوز تعهدات و مخارج از اعتبارات مصوب بود، ولی امروز مساله اساسی در کنترل بودجه حصول اطمینان از تطبیق عملکردهای بودجه با برنامه‌ها و اهداف پیش‌بینی شده است. کنترل پارلمانی بر مبنای گزارش‌هایی است که قوه مجریه ارائه می‌کند (گزارش بودجه). پارلمان حق دارد محتوا و محدوده این گزارش‌ها را تعیین کند. چنین گزارش‌هایی ممکن است دارای اطلاعات مالی (حساب‌های سالیانه) و اطلاعات غیرمالی (مثلاً میزان دستیابی به اهداف مورد نظر) باشد. در مرحله بعدی یک سازمان حسابرسی خارجی مستقل (دیوان محاسبات)، حساب‌های مالی را بررسی می‌کند. همچنین ممکن است ارزیابی نتایج بودجه سالیانه از نظر کارایی، صرفه‌جویی و اثربخشی نیز اجباری باشد (حسابرسی بودجه). (لاینرت، ترجمه خاکباز، ۱۳۸۷ و انصاری، ۱۳۷۸) با مطالعه و بررسی قانون اساسی و دیگر قوانین و مقررات حاکم بر عملیات مالی و سامانه بودجه ریزی دولتی، کنترل و نظارت بر اجرای بودجه به دو روش اعمال می‌گردد: نظارت درونی و نظارت بیرونی. با توجه به موضوع این پژوهش در این بخش تنها به تشریح نظارت بیرونی (نظارت خارجی) پرداخته می‌شود. این نوع نظارت از طریق قوای دیگر، خارج از قوه مجریه اعمال می‌گردد و به دو شکل: نظارت قضایی و نظارت پارلمانی انجام می‌شود.

الف) نظارت قضایی :

این نوع نظارت توسط قوه قضائیه و قوه مقننه (به طور غیرمستقیم توسط دیوان محاسبات کشور) صورت می‌گیرد.

ب) نظارت پارلمانی :

آخرین مرحله از مراحل نظارت بر اجرای بودجه، نظارت پارلمانی است که از طریق قوه مقننه (پارلمان) صورت می‌گیرد. نظارت پارلمانی به دو شیوه، در طی سال مالی (مستقیم) و بعد از سال مالی (غیر مستقیم یا تفریغ بودجه) صورت می‌گیرد. ب-۱) نظارت مستقیم: نمایندگان مجلس ایران با استفاده از اصول ۷۶ و ۸۴ و ۸۸ و ۸۹ و ۹۰ قانون اساسی و از طریق تحقیق و تفحص، سوال از وزراء، هیات وزیران و رئیس‌جمهور و استیضاح وزراء و یا رئیس‌جمهور، می‌توانند به عنوان نمایندگان مردم بر بودجه سالانه کل کشور، اعمال نظارت نمایند. در این قبیل موارد رئیس‌جمهور، وزراء و هیات

وزیران که براساس قوانین و مقررات در مقابل مجلس مسئولیت پاسخگوئی دارند، نسبت به سوالات مطروحه پاسخ داده و در خصوص اعمالی که انجام داده‌اند دلایل منطقی ارائه خواهند داد. (ب-۲) نظارت غیرمستقیم (نظارت بعد از خرج): در نظارت غیرمستقیم، پارلمان به طریق مقتضی با استفاده از تشکیلات دیوان محاسبات کشور، در جریان نظارت مستمر بر اجرای بودجه قرار می‌گیرد. (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹ و باباجانی، ۱۳۸۸ و انصاری، ۱۳۷۸)

دیوان محاسبات (موسسه عالی حسابرسی) یک ضرورت برای فرآیند پاسخگوئی به منظور اعتباردهی و ارائه گزارش به پارلمان در خصوص حساب‌های دولت می‌باشد. این نقش کلیدی، اساساً برای کلیه مؤسسات عالی حسابرسی دولتی یکسان است، اما شیوه هر یک از آنها برای تحقق هدف فوق بر اساس سابقه تاریخی و جایگاه آنها در ساختار و تشکیلات کشور، متفاوت می‌باشد. ۱۵۱۵. نظارتی که دیوان محاسبات‌ها دارند نظارت بعد از خرج بوده و بعد از رسیدگی به حسابهای دولت و نهادهای بخش عمومی صورت می‌گیرد و ممکن است منجر به نظارتهای قضایی و پارلمانی گردد.

گروه‌های اصلی استفاده‌کننده (شهروندان و نمایندگان آنان)، با استفاده از گزارش‌های مالی حسابرسی شده (محصول نهایی حسابرسی دیوان محاسبات‌ها) مسئولیت پاسخگویی عمومی دولت را به روش‌هایی نظیر مقایسه نتایج واقعی مالی با بودجه مصوب، ارزیابی وضعیت مالی و نتایج عملیات و "کارایی"، "اثربخشی" و "صرفه‌های اقتصادی" عملیات دولت ارزیابی می‌نمایند. (باباجانی، ۱۳۹۰)

۴-۳- نظام حسابرسی بخش عمومی (دولتی):

از نظر انجمن حسابداری آمریکا ۱۶۱۶، "حسابرسی عبارتست از فرایند سیستماتیک جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای موضوع مربوط به رویدادهای اقتصادی به منظور تعیین میزان انطباق این ادعاها (موضوع) با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به استفاده‌کنندگان ذینفع ۱۷۱۷. "محدوده واژه حسابرسی دولتی در هر کشوری بنا به مقتضیات سیاسی، اقتصادی و فرهنگی و نحوه اعمال نظارت بر عملکرد دولت با توجه به قوانین و مقررات مربوط، تعیین می‌شود. "حسابرسی دولتی (در ایران) عبارتست از رسیدگی و ارزیابی سیستماتیک صورتحساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور (تفریق بودجه) همچنین عملیات مالی دستگاه‌های اجرایی و هر واحدی ۱۸۱۸ که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند، به منظور اظهار نظر نسبت به اقلام و ارقام صورت‌های مالی و انطباق آن با موازین حسابداری، حسابرسی دولتی و قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و ارائه گزارش نتایج بررسیهای به عمل آمده به مجلس شورای اسلامی ۱۹۱۹. "(لاینت، ترجمه خاکباز؛ لامعی، ۱۳۸۹ و مرکز تحقیقات دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹) انجام هر حسابرسی با فرض دستیابی به اهدافی شروع می‌شود که نوع حسابرسی و استانداردهای حسابرسی باید رعایت شود را تعیین می‌نمایند. "انواع حسابرسی دولتی" بر حسب اهداف آن و یا ماهیت و نحوه رسیدگی به فعالیت‌ها و عملیات هر یک از دستگاه‌های اجرایی شامل: حسابرسی

مالی و رعایت ۲- حسابرسی عملیاتی شامل: حسابرسی کارایی، حسابرسی توجیه اقتصادی (صرفه و صلاح)، حسابرسی اثربخشی (کفایت)، حسابرسی زیست محیطی و امثالهم. مجموعه حسابرسی های مزبور را "حسابرسی جامع ۲۰۲۰" می نامند. محصل تمام انواع حسابرسی های فوق در گزارش حسابرسی نمود پیدا می کند، بنابراین به تعداد انواع حسابرسی می تواند گزارش حسابرسی وجود داشته باشد. همچنین بررسی های ویژه و خاص نیز نوعاً می تواند به گزارشات خاص منجر گردد. (حسینی عراقی، ۱۳۹۱ و قوامی، ۱۳۸۹ و دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹ و نازی قزلباغ، ۱۳۷۴)

۵-۳- وضعیت نحوه گزارشگری دیوان محاسبات ها در کشورهای مورد پژوهش:

۵-۳-۱- کشورهای پیشرفته

۱-۵-۳-۱- اداره پاسخگوئی دولت (دیوان محاسبات) ایالات متحده آمریکا ۲۱۲۱

۱-۱-۵-۳-۱- مبنای قانونی و استانداردهای گزارشگری حسابرسی دولتی: با توجه به قانون بودجه ۱۹۷۴ آمریکا، اداره پاسخگوئی دولت آمریکا کلیه دستگاه های دولتی را بر اساس قوانین و مقررات و استانداردهای حسابرسی دولتی رسیدگی نموده و نتایج حسابرسی های خود به کنگره گزارش می دهد. برای حسابرسی صورت های مالی توسط دیوان محاسبات آمریکا به استانداردهای فعلی و بعدی گزارشگری حسابرسی حسابداران رسمی آمریکا وجاهت قانونی داده است، مگر این که اداره پاسخگوئی دولت (دیوان محاسبات) آمریکا با صدور اعلامیه رسمی کاربرد آن ها را مستثنی نماید ۲۲۲۲. حسابداران رسمی نیز طی بیانیه ای استانداردهای حسابرسی دولتی را به اعضای خود که به امر حسابرسی دولتی می پردازند، توصیه نموده اند. (حسینی عراقی، ۱۳۹۱ و محمدی، ارائی، ۱۳۸۹)

۲-۵-۳-۱-۱- انواع گزارشات حسابرسی دولتی

✓ گزارش عملکرد سالانه: در آغاز هر یک از جلسات منظم کنگره، حسابرس کل (رئیس دیوان محاسبات آمریکا) در زمینه فعالیت های خود به کنگره (و در صورت درخواست رئیس جمهور به او) گزارش می دهد (بخش ۷۱۹). این گزارش شامل پیشنهادهایی نظیر قوانین که حسابرس کل برای تسهیل ایجاد و تسویه دقیق حساب ها ضروری می داند و سایر موضوع های مرتبط با دریافت، پرداخت و استفاده از وجوه عمومی که به نظر حسابرس کل (رئیس دیوان محاسبات) ضروری باشد،

✓ گزارش های حسابرسی مالی و رعایت: حسابرس کل همچنین به درخواست کنگره گزارش هایی از قبیل گزارش هزینه ها و قراردادهای خلاف قانون سازمان ها را نیز ارائه می کند.

✓ گزارش های حسابرسی عملکرد: گزارش کفایت و اثر بخشی حسابرسی های اداری حساب های و مطالبات هر سازمان و بازرسی های دفاتر و حساب ها به وسیله سازمان، نیز برخی دیگر از گزارش هایی است که حسابرس کل (رئیس دیوان محاسبات) ارائه می نماید.

۳-۱-۱-۵-۳- انتشار و توزیع گزارشات ۲۳۲۳: استاندارد مکمل حسابرسی دولتی، برای گزارش حسابرسی مالی و چهارمین استاندارد گزارشگری اجرای حسابرسی عملیاتی مقرر می دارند: "گزارش حسابرسی باید توسط موسسه حسابرسی به طور کتبی به مقامات رسمی سازمان تحت حسابرسی و مقامات رسمی که نیاز به انجام حسابرسی را الزامی می داند یا ترتیب انجام آن را داده اند، ارائه شود مانند سازمان تامین کننده منابع مالی و امثالهم، مگر آن که محدودیت های قانونی مانع شود. رونوشت گزارش حسابرسی باید در دسترس سایر مقامات رسمی که نسبت به سازمان تحت حسابرسی، نظارت عالیه دارند یا مسئولینی که در قبال یافته ها و توصیه های مندرج در گزارش مکلفند اقدامی به عمل آورند، همچنین سایر کسانی که قانوناً مجاز به دریافت گزارش هستند، قرار گیرد. مانند بازررس عمومی فدرال، قوه مقننه و سایر مراجع قانونی، مگر این که منع قانونی داشته باشد." وقتی حسابرس کل (رئیس دیوان محاسبات) گزارشی را به کنگره ارائه می نماید، نسخه هایی از آن را به کمیته های تخصیص مجلس نمایندگان و مجلس سنا، کمیته عملیات دولت ۲۴۲۴ (مجلس نمایندگان) و همچنین کمیته ای که درخواست اطلاعات اجرای برنامه یا فعالیت یک وزارتخانه یا سایر سازمان ها نیز ارسال می کند. (لاینت، ترجمه خاکباز؛ لامعی، ۱۳۸۹)

۳-۱-۲-۵-۳- اداره حسابرس کل (دیوان محاسبات) کانادا ۲۵۲۵

۳-۱-۲-۵-۳- انواع گزارشات حسابرسی دولتی

✓ گزارشات عملکرد سالانه: بر اساس ماده ۷ بند ۱ قانون حسابرس کل، رئیس دیوان محاسبات کانادا در موارد زیر بطور سالیانه به مجلس عوام گزارش می نماید. الف) در مورد عملکرد دیوان محاسبات ب) در مورد اجرای وظائف دیوان که آیا وی اطلاعات و توضیحات مورد نیازش را دریافت کرده است.

همچنین به موجب ماده ۲۱ بند ۱ دریافت و پرداخت های دیوان محاسبات کانادا توسط حسابرس واجد شرایط که به وسیله هیات خزانه داری انتخاب و منصوب گردیده قانون فوق الذکر رسیدگی و نتایج خود را سالیانه به مجلس عوام گزارش می نماید.

✓ گزارشات حسابرسی های مالی، رعایت و عملکرد: بر اساس ماده ۷ قانون حسابرس کل

از سال ۱۸۷۹ میلادی ابزار اصلی گزارش دهی، گزارش سالیانه حسابرس کل کانادا به مجلس عوام بوده است. مشاهدات حسابرس کل در زمینه گزارش های مالی دولت در حساب های عمومی نیز ذکر می شود و گزارش حسابرسی سالیانه حسابرس کل (رئیس دیوان محاسبات) را تکمیل می کند. اداره حسابرس کل (دیوان محاسبات) کانادا در گزارش حسابرسی سال ۱۹۷۸ نتایج اولین حسابرسی جامع را به پارلمان ارائه کرد.

✓ همچنین حسابرس کل (رئیس دیوان محاسبات) کانادا می تواند گزارش های ویژه زیر را ارائه دهد :

- طبق ماده ۸ قانون فوق الذکر در مواردی که حسابرس کل (رئیس دیوان محاسبات) احساس کند موضوع از چنان اهمیتی برخوردار است که نباید گزارش آن را تا زمان ارائه گزارش سالیانه با تاخیر بیاندازد .

- همچنین به موجب ماده ۱۹ قانون مذکور در مواردی که تشخیص دهد برآوردهای ارائه شده به مجلس برای اجرای وظائف او کفایت نمی کند .

- طبق ماده ۷ بند ۲ قانون فوق الذکر گزارشات رئیس دیوان محاسبات (حسابرس کل) کانادا به مجلس عوام بایستی حاوی موارد زیر باشد :

- حساب هائی که صادقانه و به درستی نگهداری نشده اند یا منابع مالی عمومی که کاملاً حساب آنها پس داده نشده و یا مطابق قانون به منابع مالی تلفیقی واریز نشده اند .

- ثبت های اساسی که نگهداری نشده یا قوانین و مقررات به کار گرفته شده برای حفاظت و کنترل دارایی های عمومی ، برای ایجاد اطمینان از کنترل موثر ارزیابی ها ، جمع آوری و تخصیص مناسب درآمدها و اطمینان از اینکه مخارج مطابق قانون صورت گرفته اند کافی نبوده اند .

- منابع مالی در مواردی به غیر از آنچه پارلمان تخصیص داده است ، به مصرف رسیده اند .

- منابع مالی که بدون توجه به صرفه اقتصادی ، کارائی ، اثر بخش به مصرف رسیده اند .

- رویه های رضایت بخش برای اندازه گیری و گزارش اثربخشی برنامه ها ایجاد نشده است ، در جایی که امکان اجرای چنین رویه هایی بطور مناسب و منطقی وجود داشته است .

پس از اصلاح قانون حسابرس کل کانادا در سال ۱۹۹۴ ، بر اساس ماده ۷ قانون مذکور حسابرس کل (رئیس دیوان محاسبات) می تواند علاوه بر گزارش سالیانه و گزارش های ویژه حداکثر تا سه گزارش دیگر را ارائه دهد .

در هر سال ، گزارش ها ، نتایج فعالیت های زیر را نشان می دهند :

- حسابرسی های جامع وزارتخانه ها و سازمان های دولتی و مسائلی که از مرزهای وزارتخانه ها فراتر می روند .

- حسابرسی در سطح دولت ،

- گزارش پیگیری اقداماتی که وزارتخانه ها در پاسخ به حسابرسی های قبل انجام داده اند ،

- مشاهدات مهم حسابرسی که در گزارش های حسابرسی فوق ذکر نشده اند . (لاینترت، ترجمه

خاکباز؛ لامعی، ۸۹)

۲-۱-۳-۵-۳- توزیع گزارشات حسابرسی دولتی : بر اساس بند ۲ ماده ۷ قانون فوق الذکر گزارش رئیس دیوان محاسبات مطابق بخش (۱) این قانون معمولاً مواردی را در بر می گیرد که از اهمیت خاصی برخوردار هستند و این موارد از نظر ماهیت طوری هستند که حتماً باید به اطلاع مجلس عوام برسد . همچنین به موجب ماده ۷ بند ۳ قانون فوق گزارشات سالیانه دیوان محاسبات به مجلس عوام باید در ۳۱ دسامبر هر سال یا قبل از آن به سخنگوی مجلس کانادا تسلیم شود . طبق

ماده ۲۱ بند ۲ قانون مذکور گزارشی که در بخش یک بدان اشاره گردید، باید در ۳۱ دسامبر یا قبل از آن در سالی که گزارش به آن مربوط می شود، به رئیس هیات خزانه داری تسلیم گردد و رئیس هیات باید ظرف ۱۵ روز یا ۱۵ روز پس از اولین نشست به مجلس عوام ارائه دهد. بر اساس ماده ۷ قانون فوق در صورتی که حسابرس کل (رئیس دیوان محاسبات) کانادا پیشنهاد ارائه گزارش اضافی را مطرح کند، موظف است مسئله را طی یادداشتی به مجلس عوام اطلاع دهد و هر یک از این گزارش های اضافی باید سی روز پس از ارسال یادداشت فوق به مجلس عوام ارائه شود. (لاینت، ترجمه خاکباز؛ لامعی، ۸۹ و نازی قزلباغ، ۱۳۷۴)

۳-۱-۵-۳- اداره ملی حسابرسی (دیوان محاسبات) بریتانیا ۲۶۲۶

۳-۱-۵-۳-۱- انواع گزارشات حسابرسی دولتی: دیوان محاسبات کشور بریتانیا نتایج حسابرسی دستگاه های دولتی را در قالب "گزارش اقتصادی، کارایی و اثر بخشی" کلیه دستگاه های عمومی که از بودجه دولت استفاده می کنند را به مجلس ارائه می دهد. در ارتباط با گزارش حساب های کل دولت، ممیز و حسابرس کل باید اطمینان حاصل کند که حساب ها تصویری صحیح و منصفانه ارائه می دهند. همچنین گزارش های حسابرسی دیوان محاسبات بریتانیا به سه شکل فرابخشی، بخشی و دستگاهی تهیه می شوند. گزارش فرابخشی تحت عنوان گزارش سالیانه دیوان محاسبات بوده و در بردارنده تصویر کلان و خلاصه ای از عملکرد بخش هاست. گزارشات بخشی در ۲۲ بخش از حوزه های مختلف اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی تهیه می شود. گزارش های حسابرسی دستگاهی نیز به تفکیک برای ۲۴ دستگاه دولتی تهیه و مورد استفاده قرار می گیرد. طبق ماده ۳۴ مصوبه ۶۸/۸۲۷-۱۹۶۸: گزارشات موسسات و هیئت نظارت از طریق دادستان کل به دیوان محاسبات بریتانیا داده می شود. دیوان محاسبات بریتانیا علاوه بر گزارشات فوق الذکر گزارش های دیگری منجمله: گزارش درباره مصرف مواد ذخیره شده در انبارها، تجدید آن ها، ضایعات مشهود و مسئولیت های پیش آمده ارائه می دهد.

۳-۱-۵-۳-۲- توزیع گزارشات حسابرسی دولتی: وزارتخانه ها باید حساب های خود را

ظرف هشت ماه پس از آغاز سال مالی به ممیز و حسابرس کل ارائه دهند و ممیز و حسابرس کل برای حسابرسی آن ها ۲ ماه زمان دارد. کلیه گزارش های دیوان محاسبات بریتانیا می بایست مبتنی بر اسناد و مدارک قابل قبول باشد. حتی پیش نویس گزارش های حسابرسی برای مسئولین دستگاه تحت رسیدگی ارسال می گردد تا در خصوص یافته ها و نتایج حسابرسی و آمار و مطالبی که در گزارش عنوان شده، نظر خود را اعلام دارند. مزیت این روش این است که پارلمان گزارش هایی را دریافت می دارد که در خصوص مطالب آن بین دیوان محاسبات و دستگاه مورد رسیدگی برداشت روشنی وجود دارد.

رئیس دیوان محاسبات (حسابرس کل) بریتانیا پس از بررسی های لازم، به کمیسیون حسابرس کل مجلس بریتانیا گزارش می دهد. این کمیسیون نیز از نهاد حسابرسی شده مدارک و شواهدی دریافت نموده و نسبت به گزارش حسابرس کل (رئیس دیوان محاسبات) از خزانه داری کل این کشور نیز استعلام و اظهار نظر می نماید (۲۷۲۷، (زارعی، ۱۳۸۴)

گزارشات حسابرسی مدیریت دیوان محاسبات بریتانیا معمولاً به پارلمان تقدیم می شود نه به مقامات دستگاه های رسیدگی شده. بر اساس بخش ۹ قانون حسابرسی ملی، رئیس دیوان محاسبات می تواند نتایج هرگونه بررسی کارایی مالی (ارزش کسب شده در برابر منابع هزینه شده) را به مجلس عوام گزارش دهد. این گزارش ها به عنوان اسناد مجلس عوام به مجلس ارائه می شوند. طبق بخش ۱۱ قانون فوق الذکر، پس از تایید حساب ها، ممیز و حسابرس کل (رئیس دیوان محاسبات) بریتانیا گزارش سالیانه خود را به وزارت دارایی عودت می دهد و وزارت مزبور حساب ها و گزارش ممیز و حسابرس کل را به مجلس عوام تسلیم می کند. بر اساس بخش (۶) ۱۱ قانون منابع و حساب های دولتی (۲۰۰۰)، وزارت دارایی وظیفه دارد در زمینه زمان بندی ارائه گزارش حساب های کل دولت به مجلس عوام تصمیم گیری کند. (محمدی؛ ارائی، ۱۳۸۹) طبق بخش های ۲۱ و ۳۲ قانون وزارتخانه های دارایی و حسابرسی (مصوب ۱۸۶۶)، در صورتی که وزارت دارایی گزارش حسابرسی ممیز و حسابرس کل (رئیس دیوان محاسبات) را ظرف ۱۰ ماه به مجلس عوام ارائه ندهد، ممیز و حسابرس کل (رئیس دیوان محاسبات) ممیز و حسابرس کل موظف است پس از انقضای مهلت در اسرع وقت موضوع را گزارش دهد (بخش ۲۶). (حسینی عراقی، ۹۱ و لاینرت، ترجمه خاکباز؛ لامعی، ۸۹)

۲-۵-۱-۴- دیوان محاسبات فرانسه ۲۸۲۸

۲-۵-۱-۴-۱- مبانی قانونی و استانداردهای گزارشگری حسابرسی دولتی: از جمله مبانی قانونی گزارشگری دیوان محاسبات فرانسه می توان به قانون دیوان محاسبات، قانون ارگانیک بودجه، مجموعه قوانین مالی و سایر قوانین مرتبط اشاره نمود. اما دیوان محاسبات فرانسه فاقد هرگونه استنادی از جمله استاندارد گزارشگری می باشد.

۲-۵-۱-۴-۲- انواع گزارشات حسابرسی دولتی: به موجب مجموعه قوانین اختیارات مالی فرانسه، دیوان محاسبات ملزم به ارائه سه گزارش مهم سالیانه به شرح زیر می باشد.

✓ گزارش عملکرد سالیانه دیوان محاسبات: در این گزارش فعالیت های یک ساله دیوان محاسبات درج می گردد. این گزارش به عنوان گزارش مقدماتی به همراه گزارش مندرج در ماده ۴۸ قانون فوق در ارتباط با نتایج فعالیت ها در سال مالی قبل می باشد. (لاینرت، ترجمه خاکباز؛ لامعی، ۱۳۸۹)

✓ گزارش تفریغ بودجه (گزارش اجرای بودجه): دیوان محاسبات فرانسه تفریغ بودجه لازم را درباره هر لایحه بودجه تهیه می نماید. این گزارش به عنوان پارلمان تهیه می گردد که در آن اظهاریه کلی تطابق بین حساب های فردی حسابداران و حساب های کل دولت ذکر می گردد. رئیس

دیوان محاسبات فرانسه تحقیقات و ملاحظات دیوان را به اطلاع کمیسیون های دارایی مجلسین می رساند. دیوان محاسبات فرانسه، بازجویی هایی را که کمیسیون های دارایی مجلسین درباره مدیریت مالی ادارات و دستگاه های تحت نظارت دیوان از او درخواست می نماید به عمل می آورد. این گزارش شامل و تلفیق چندین گزارش است. در این گزارش نتایج فعالیت های سال مالی قبل دستگاه های اجرایی و حسابهای مرتبط با آن، بویژه استفاده از اعتبارات برحسب ماموریت ها و برنامه ها تحلیل و ارائه می گردد. در این گزارش در زمینه جابجایی اعتبارات با استفاده از ابزارهای اداری که تصویب آنها در لویایج بودجه در خواست شده است، ارائه می گردد. این گزارشات در صورت لزوم باید با پاسخ های وزاری مربوط همراه باشد. در این گزارش کلی درباره اینکه حساب های دولت قانونی و صحیح است و تصویر واقعی و منصفانه ای را ارائه می دهد، توسط دیوان محاسبات فرانسه گواهی صورت می گیرد. به موجب ماده (۸۱) قانون دیوان محاسبات فرانسه (۱۹۶۷) این گزارش کلی شامل گزارش های ادارات، دستگاه ها و بنگاه هایی که مستقیماً تحت نظارت دیوان محاسبات و حکومت های محلی، موسسات، شرکت ها، گروه ها و دستگاه هایی که تحت رسیدگی اتاق های منطقه ای محاسبات (نماینده دیوان محاسبات) قرار دارند، می باشد. به موجب ماده ۵۸ قانون ارگانیک بودجه فرانسه، این گزارش ها باید با گزارش بحث های پیش از بودجه همراه باشد. (قانون دیوان محاسبات فرانسه (۱۹۶۷) و لاینرت، ترجمه خاکباز؛ لامعی، ۱۳۸۹ و مجموعه قوانین اختیارات مالی فرانسه)

✓ **گزارش اجرای قانون تامین منابع مالی تامین اجتماعی:** این گزارش همراه با تحلیل حسابهای سازمان تامین اجتماعی و پاسخ هایی که به مشاهدات دیوان محاسبات داده شده، می باشد. هر گونه گزارش مراجع و سازمان های نظارتی، به جز موضوعات محرمانه مرتبط با دفاع ملی و امنیت داخلی و خارجی کشور و مسایل پزشکی و تحقیقاتی محرمانه باید در گزارش ارائه شود. (مطالعات حوزه نظارت و ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۸)

گزارشات سالیانه دیوان محاسبات فرانسه توسط کمیته ویژه ای که سالیانه بوسیله نخست وزیر، دادستان دیوان محاسبات و سه نفر مشاورین سرپرست شعب دیوان محاسبات در دفتر مرکزی این دیوان تشکیل می گردد، تایید می شود تا در اولین مرحله رسیدگی، دستور پیشنهاد گزارش نهائی صادر گردد.

۳-۴-۱-۵-۳- انتشار و توزیع گزارشات حسابرسی دولتی: طبق بخش ل ۱۳۶-۱ مجموعه

قوانین اختیارات مالی فرانسه، نخست گزارش سالیانه فعالیت های دیوان محاسبات فرانسه است که خطاب به رئیس جمهور صادر و به مجلس تقدیم می شود. دوم گزارش سالیانه قانون اجرای بودجه است که به محض نهایی شدن در دیوان محاسبات به مجلس تقدیم می شود. سوم گزارش اجرای قانون تامین منابع مالی تامین اجتماعی است که همراه با تحلیل حسابهای سازمان تامین اجتماعی و پاسخ هایی که به مشاهدات دیوان محاسبات داده شده است، تقدیم مجلس می گردد.

بر اساس ماده ۱۱ قانون ۶۷/۴۸۳-۱۹۶۷: دیوان محاسبات فرانسه یک گزارش خطاب به ریاست جمهوری تهیه و به مجلسین شورا و سنا تقدیم می‌دارد که طی آن ملاحظات و نظرات خود را بیان داشته است و تعلیماتی را که لازم می‌داند و ناشی از مشاهدات حاصله می‌باشد شرح می‌دهد. این گزارش در برگرفته پاسخ‌های وزیران، نمایندگان حکومت‌های محلی، موسسات، شرکت‌ها، گروه‌ها و دستگاه‌های ذینفع است. در مورد تهیه ملاحظات پس از جرح و بحث اطلاق شورا در حضور دادستان پس از آخرین مرحله رسیدگی مراتب طی گزارشی به استحضار رئیس جمهور فرانسه رسانیده می‌شود. این گزارش پس از چاپ، جهت قوه مقننه توزیع می‌گردد و این عمل مصادف با موقعی خواهد بود که توضیحات لازم توسط وزارت خانه‌های مختلف تهیه و جمع‌آوری گردیده باشد.

طبق بخش ل ۱۳۶-۵ مجموعه قوانین اختیارات مالی فرانسه، انتشار گزارش اخیرالذکر الزامی است. هر سال دیوان محاسبات فرانسه بیش از یک هزار مکاتبه انجام می‌دهد که عمدتاً در ارتباط با فعالیت‌های ویژه مدیریت مالی وزیران، دولت‌های محلی و سایر نهادهای دولتی فرانسه هستند. انتشار این مکاتبات به موجب قانون الزامی نیست، ولی در سال‌های اخیر، برخی از گزارش‌های عمده به تشخیص دیوان محاسبات منتشر شده‌اند. گزارش شعبه‌های منطقه‌ای دیوان محاسبات در ارتباط با حسابرسی‌های قانونی مقامات محلی در صورت درخواست در اختیار شهروندان قرار می‌گیرد ۲۹۲۹. گزارشات در روزنامه رسمی جهت اطلاع عموم چاپ می‌گردد. (لاینت، ترجمه خاکباز؛ لامعی، ۸۹ و نازی قزلباغ، ۷۴)

۵-۱-۳- دیوان حسابرسی (محاسبات) آلمان ۲۰۲۰

۵-۱-۳-۱- انواع گزارشات حسابرسی دولتی: در مجموع گزارش‌هایی که در اختیار نمایندگان مجلس فدرال آلمان و دسترس عموم مردم قرار می‌گیرد عبارتند از: ۱- گزارش‌های سالیانه ۲- گزارش‌های ویژه ۳- نظریه‌های منتشر شده عملکرد دولت ۴- جزوات و رهنمودهای انتشار یافته در مطبوعات. هرگونه مشاهدات محرمانه باید به مخاطبان محدودتری ارائه شود. (مجموعه قوانین بودجه فدرال، بخش ۹۷ و نجاتیان؛ مظفری؛ مترجمان، ۱۳۹۱)

۵-۱-۳-۲- توزیع و انتشار گزارشات حسابرسی دولتی: ماده ۱۱۴ قانون اساسی، دیوان حسابرسی (محاسبات) فدرال آلمان را ملزم می‌کند تا گزارش سالیانه خود را علاوه بر بوندستاگ (مجلس عوام یا نمایندگان) و بوندسرات (مجلس سنا)، مستقیماً به دولت فدرال نیز ارائه دهد. مجموعه قوانین بودجه فدرال آلمان مقرر می‌دارد: "دیوان حسابرسی (محاسبات) این کشور باید مشاهدات سالیانه خود، از جمله نتایج ضروری برای صدور گواهی مفادحساب دولت فدرال از نظر بوجه و حساب‌های نقدی را در اختیار بوندستاگ (مجلس نمایندگان) و بوندسرات (مجلس سنا) قرار دهد." علاوه بر گزارش‌هایی که به مجلس ارائه می‌شود، دیوان حسابرسی فدرال آلمان هر سال

حدود ششصد مأموریت حسابرسی انجام می دهد و یافته های این گزارش ها را به سازمان هایی که مورد حسابرسی قرار گرفته اند، ارائه می دهد. طبق ماده ۱۰۱ مجموعه قوانین بودجه فدرال آلمان، حساب های مرتبط با بودجه سالیانه دیوان حسابرسی فدرال آلمان هر سال توسط مجلسین بررسی می شود و گواهی مفصلا حساب صادر می گردد. همچنین بر اساس بخش ۹۹ مجموعه قوانین بودجه فدرال، علاوه بر گزارش سالیانه دیوان حسابرسی فدرال می تواند هر زمان که بخواهد موضوع هایی را که از اهمیت ویژه ای برخوردارند به مجلسین اطلاع دهد، مشروط بر اینکه هم زمان به دولت فدرال نیز اطلاع دهد. به عنوان یک اصل مهم، گزارش های حسابرسی برای افرادی که در کار حسابرسی دخیل نباشند، ارسال نمی گردد. به موجب قانون فوق الذکر، انتشار این گزارش الزامی نیست، ولی به عنوان یک قاعده، این گزارش ها در دسترس عموم قرار می گیرد. همچنین گزارش نتایج بررسی های پارلمان و اقدامات اصلاحی قوه مجریه در خصوص این بررسیها و نتیجه گیری ها، منتشر میگردد. (نجاتیان؛ مظفری (مترجمان)، ۹۱ و لاینرت، ترجمه خاکباز؛ لامعی، ۸۹)

۳-۵-۱-۶- اداره حسابرس (دیوان محاسبات) کل نروژ ۲۰۱۳

۳-۵-۱-۶-۱- انواع گزارشات حسابرسی دولتی: به موجب قانون، سازمان حسابرسی باید گزارش سالیانه حسابرسی مالی سال قبل حساب های دولتی را به استور تینگ (مجلس عوام یا نمایندگان) ارائه نماید. در این قانون ترتیبات مشخصی برای ارائه حساب ها ذکر شده است، که از جمله می توان به این نکته اشاره کرد. حساب هایی که حسابرسان نکاتی را درباره آنها گوشزد کرده اند باید پس از پایان سال مالی (در اسرع وقت و حداکثر تا زمانی که وزارت دارایی تعیین می نماید) به سازمان حسابرسی عودت شوند. (لاینرت، ترجمه خاکباز؛ لامعی، ۱۳۸۹)

۳-۵-۱-۶-۲- انتشار و توزیع گزارشات حسابرسی دولتی: دیوان محاسبات نروژ موظف

به ارائه گزارش های خود به مجلس و دولت است. اگر چه دستورالعمل های اینتوسای توصیه می کنند که انتشار گزارش حسابرسی سالیانه در قانون اساسی کشورها گنجانده شود، این مسئله تنها در قانون اساسی نروژ بیان شده است.

۳-۵-۱-۷- اداره ملی حسابرسی (دیوان محاسبات) استرالیا ۲۰۲۲

۳-۵-۱-۷-۱- انواع گزارشات حسابرسی دولتی

✓ گزارش عملکرد سالانه: بر اساس ماده (۱۱) قانون حسابرسی مستقل، رئیس دیوان محاسبات استرالیا به محض اینکه مقدر باشد در سی ام ژوئن هر سال گزارش عملکرد دیوان محاسبات را در خلال آن سال تهیه و ضمن امضاء به هر دو مجلس وام و سنا تسلیم می نماید.

✓ گزارش حسابرسی های مالی و رعایت: سطح اطمینان گزارشات حسابرسی تحت تاثیر

عواملی مانند موضوع حسابرسی، محدودیت های ذاتی کنترل های داخلی و استفاده از تست و ملاحظات هزینه ای می باشد. (صفی زاده (مترجم)، ۹۰)

بر اساس ماده ۶ قانون حسابرسی مستقل، رئیس دیوان محاسبات استرالیا مطابق بخش ۶۴ قانون اداره امور مالی، صورت های مالی متعدد حساب های دولتی و صورت های مالی دیگری را که رئیس هیات خزانه داری و یا وزیر دارایی برای حسابرسی ارائه نماید، مورد رسیدگی قرار خواهند داد و در مورد این که آیا این صورت ها اطلاعات مناسب را مطابق خط مشی های بیان شده حسابداری دولت مرکزی و بر اساس هماهنگی با سال پیش و با توجه به شرائط مورد نظر رئیس دیوان محاسبات فرانسه ارائه می کنند یا خیر، اظهار نظر خواهد نمود. (نازی قزلباغ، ۱۳۷۴)

✓ **گزارش های حسابرسی عملکرد:** طبق ماده ۴۸ قانون حسابرسی مستقل، زمانی که رئیس دیوان محاسبات حسابرسی کارائی عملیات های سازمان را انجام می دهد، باید به تهیه و امضا گزارش نتایج حسابرسی بپردازد. این گزارش بایستی حاوی؛ ۱- اطلاعات مهم به نظر رئیس دیوان ۲- دلایل اظهار نظر مسائل ۳- توصیه های مور نظر البته زمانی که گزارش مزبور تهیه گردید قبل از امضا بایستی نسخه ای از آن را به واحد تحت رسیدگی ارسال نمود، تا آنها نیز نظر خود را ارائه کنند. (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹ و لاینرت، ترجمه خاکباز؛ لامعی، ۱۳۸۹)

۲-۷-۱-۵-۳- توزیع و انتشار گزارشات حسابرسی دولتی: مهمترین بهره بردار نتایج کار اداره ملی حسابرسی استرالیا، پارلمان این کشور می باشد. نتایج گزارشات توسط رئیس اداره ملی حسابرسی (رئیس دیوان محاسبات) استرالیا تقدیم مجلس می گردد. رئیس دیوان محاسبات استرالیا در اسرع وقت پس از ۳۰ ژوئن هر سال، گزارش عمومی در مورد حسابرسی کارائی عملیات های سازمان های مربوط که به وسیله وی انجام می شود، تهیه می نماید. اداره ملی حسابرسی (دیوان محاسبات) استرالیا با انتشار "راهنمای عملکرد بهتر" تجربیات برگرفته از جنبه های مختلف اجرایی را در اختیار بخش دولتی قرار می دهد. (صفی زاده (مترجم)، ۱۳۹۰ و نازی قزلباغ، ۱۳۷۴)

۸-۱-۵-۳- اداره حسابرس کل (دیوان محاسبات) نیوزیلند (زلاندنو) ۲۳۳۳

۱-۸-۱-۵-۳- انواع گزارشات حسابرسی دولتی: یکی از فعالیت های اصلی حسابرس کل، حسابرسی سالیانه گزارش های مالی سالیانه دولت است. به موجب بخش ۳۷ قانون حسابرسی عمومی، حسابرس کل موظف است گزارش سالیانه ای را که حاوی این موارد است تهیه و به مجلس نمایندگان ارائه نماید: گزارش های مالی حسابرسی شده که بر اساس بخش ۳۵ قانون مالیه عمومی تهیه شده و بر اساس بخش ۳۹ همان قانون، حسابرسی شده اند؛ شرح اجرای برنامه سالیانه و فهرست سازمان هایی که حسابرس کل حسابرسی کرده است. به موجب بخش ۲۰ قانون حسابرسی عمومی، حسابرس کل (رئیس دیوان محاسبات) موظف است علاوه بر گزارش سالیانه، دست کم در هر سال تقویمی، موضوع های ناشی از عملکرد و اجرای وظائف و اعمال اختیارات خود را به

مجلس نمایندگان گزارش دهد. علاوه بر این، طبق بخش ۲۱ قانون فوق الذکر حسابرس کل می تواند در زمینه هر موضوعی که صلاح بداند به هر یک از وزراء کمیته های مجلس نمایندگان یا نهادهای عمومی در زمینه عملکرد و اجرای وظائف و اعمال اختیارات خود گزارش دهد. همچنین بر اساس بخش ۲۲ قانون مذکور، در مورد سازمان های دولت های محلی، حسابرس کل (رئیس دیوان محاسبات) می تواند به سازمان عمومی مورد نظر دستور دهد تا در جلسه عمومی گزارش خود را ارائه دهد. گزارش های حسابرسی باید مقررات و سیاستگذاری های واحدهای دستگاه تحت رسیدگی را افشا نماید و در خصوص اینکه در منابع و مصارف دستگاه تحت رسیدگی تا چه اندازه ای مقررات و سیاست گذاری رعایت گردیده و مصارف تا چه میزان کارا و اثر بخش بوده، سیستم های اجرایی تا چه حدودی از کفایت لازم برخوردار است و نیز در خصوص فرایند و گزارشگری دستگاه اظهار نظر نماید.

گزارش ها باید در دو سطح تهیه شود: ۱- خلاصه ی نکات مهم رسیدگی های به عمل آمده دستگاه های دولتی، به منظور اطلاع قوه مقننه و در نهایت جامعه. ۲- گزارش تفصیلی برای مدیریت دستگاه های اجرایی ذیربط که بیانگر رهنمودهای لازم مشخص و قابل اعمال در سیستم های اداری و کنترل ها باشد. (حسینی عراقی، ۱۳۹۱)

۲-۸-۱-۵-۳- توزیع و انتشار گزارشات حسابرسی دولتی

دیوان محاسبات نیوزیلند می تواند به پارلمان و هر مرجع دیگری گزارش دهد. توجه به این نکته ضروری است که قانون حسابرسی عمومی، حسابرس کل را محدود به ارائه گزارش به پارلمان ننموده و به منظور جلوگیری از بروز برخی شبهات در نحوه ارائه گزارش این اختیار به اداره مورد رسیدگی داده شده است، که گزارش تهیه شده را به هر مرجع دیگری اعم از نظارتی و یا اجرایی ارائه نماید. به موجب بخش ۳۰ قانون مالیه عمومی، حسابرس کل باید ظرف سی روز پس از دریافت این گزارش ها، گزارش حسابرسی آنها را از طریق خزانه داری به وزیر دارایی ارائه دهد و وزیر دارایی نیز گزارش حسابرسی را ظرف ۱۰ روز از تاریخ دریافت از خزانه داری به مجلس نمایندگان ارائه دهد. به طور کلی، به موجب قانون مالیه عمومی گزارش حسابرسی ظرف ۳ ماه و ۱۰ روز کاری پس از پایان سال مالی به مجلس نمایندگان ارائه می شود. کلیه گزارش هایی که به مجلس ارائه می شود یا به شیوه دیگری منتشر می شوند در پایگاه اینترنتی حسابرس کل نیوزیلند ۳۴۳۴ در دسترس عمومی قرار می گیرند. (لاینت، ترجمه خاکباز؛ لامعی، ۱۳۸۹ و مطالعات حوزه نظارت و ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۸)

۲-۸-۱-۵-۳- هیأت حسابرسی (دیوان محاسبات) ژاپن ۳۵

۱-۹-۵-۳- انواع گزارشات حسابرسی دولتی: آماده کردن تفریغ بودجه هر سال برای بهره برداری در تهیه بودجه و با توجه دقیق به هزینه های قطعی سال های قبل در قوانین محاسباتی

و دیوان محاسبات ژاپن مورد تاکید قرار گرفته است. قضاوت در مورد مسئولیت های مالی مقامات اداری، ارائه نظر در مورد گزارش های مالی از دیگر وظائف دیوان محاسبات می باشد. دیوان محاسبات ژاپن همه ساله نتایج رسیدگی های خود را تحت عنوان گزارش جامع حسابرسی تهیه می کند. گذشته از این، دیوان محاسبات ژاپن گزارش دیگری نیز از دارایی های دولت و همچنین حساب های نهایی سازمان سخن پراکنی ژاپن (سازمان رادیو و تلویزیون) تهیه و در پایان سال مالی تقدیم مجلسین می نماید. اما کلیه فعالیت های مالی که شامل گزارش ها و حسابرسی های به عمل آمده می شود، بطور جامع و کلی در گزارش حساب های نهایی جمع آوری می گردد. گزارش جامع حسابرسی دیوان محاسبات ژاپن شامل دو فصل می باشد: ۱- **رئوس فعالیت های حسابرسی**: این فصل دو بخش سیاست های حسابرسی و الزامات حسابرسی است. ۲- **نتایج یافته های حسابرسی**: این فصل شامل رئوس کلی حسابرسی، نتایج حسابرسی دستگاه ها و گزارش های خاص است. مسائل و قوانینی که باید در گزارش حسابرسی حساب های نهایی سازمان های دولتی رعایت شوند و مواردی که باید در گزارش حسابرسی حسابهای نهایی گنجانده شوند، در قانون دیوان محاسبات ژاپن شرح داده شده اند. (محمدی‌ارائی، ۸۹)

بر طبق قوانین و مقررات مسائل و موارد انتقادی مربوط به حساب های مالی سازمان های دولتی بایستی در اول گزارش توضیح داده شود. مواردی که بایستی در گزارش نهایی ذکر شوند عبارتند از:

- گواهی و تصدیق حساب های نهایی درآمد و مخارج سازمان های دولتی.
- آیا ارقام درآمد و هزینه حساب های نهایی دولت که در گزارش نهایی پایان سال تهیه شده اند با حساب های ارائه شده به بانک ژاپن تطبیق می کند؟
- آیا همانطوری که در نتایج حسابرسی اشاره شد، مسائل و مواردی مانند نقص قوانین و مقررات در احکام دولتی با بودجه اختصاص داده شده به ادارات وجود دارد یا نه؟
- مواردی که دیوان محاسبات طبق مقررات، تقاضای تصفیه انضباطی مقامات متخلف را کرده است.

- موارد مربوط به قضاوت و انجام مسئولیت های مالی مقامات طبق قانون و مقررات دیوان.
- مواردی مانند اصلاح قوانین، احکام، سیستم مدیریت، مسائل مشابه مورد اظهار نظر دیوان.
- سایر مواردی که دیوان محاسبات توضیح آن را لازم دانسته و در گزارش نهایی گنجانده است.

لازم به توضیح می باشد، قسمت اعظم گزارش نهایی مربوط به موارد و مقررات ناصحیح و نقض مقررات توسط مقامات عالی و ذیصلاح می باشد که دانسته و یا به علت عدم اطلاع باعث صدمه و زیان به اموال و دارایی های سازمان ها و ادارات دولتی شده و اعمال آنها متناقض با قوانین و مقررات قانون بودجه سال مالی مربوط و مقررات حاکم دیگر می باشد. طبق ماده ۳۷ قانون حسابرسی مستقل: دیوان محاسبات ژاپن با دریافت یادداشت قبلی می تواند در موارد زیر اظهار نظر نماید:

- ۱- وضع، انجام اصلاحات و فسخ قوانین و دستورالعمل های حسابداری دولتی ۲- وضع، انجام اصلاحات و فسخ قوانین دریافت و پرداخت وجوه نقد، اساسنامه ها و اوراق بهاردار و دفترداری دولتی و

انجام مسئولیت های حسابداری . بر اساس ماده ۳۸ قانون مذکور دیوان محاسبات ژاپن می تواند به وضع قوانین و مقررات لازم برای انجام حسابرسی ها بپردازد . (نازی قزلبلاغ، ۱۳۷۴)

۲-۹-۱-۵-۳- توزیع و تحویل گزارشات حسابرسی دولتی

اصل ۹۰ قانون اساسی ژاپن مقرر می دارد: با اعلام رسمی اتمام حسابرسی توسط هیات حسابرسی (دیوان محاسبات) ژاپن، تاییدیه حسابهای نهایی مخارج و درآمدهای دولتی به همراه گزارش حسابرسی سالیانه دیوان محاسبات می بایست توسط هیأت دولت تقدیم مجلسین گردد. سازمان و صلاحیت هیئت حسابرسان (دیوان محاسبات) را قانون معین می کند. کابینه گزارشات حسابرسی ها را در خلال سال مالی بلافاصله پس از دوره به پارلمان ارائه خواهد نمود. سال مالی در ژاپن از اول آوریل آغاز و در ۳۱ مارس به پایان می رسد. حسابهای نهایی دولت و گزارش مربوط به حسابرسی در ماه دسامبر به دیت (مجلس عوام یا نمایندگان) تقدیم می گردد. در نتیجه بجز این گزارش در ماه دسامبر که مباحثات مربوط به بودجه برای سال آینده آغاز می گردد، می توان به عنوان یک موضوع قابل بحث مطرح باشد. (صفی زاده (مترجم)، ۱۳۹۰ و نازی قزلبلاغ، ۱۳۷۴)

۱۰-۵-۱-۳- هیأت حسابرسی و بازرسی (دیوان محاسبات) جمهوری کره جنوبی ۳۶

به موجب ماده ۲۰ قانون هیئت حسابرسی و بازرسی، دیوان محاسبات کره جنوبی موظف است به منظور اطمینان از مطابقت حساب های نهایی درآمدها و هزینه ها با قوانین و مقررات مربوطه، این حساب ها را رسیدگی کنند و نحوه اجرای وظائف سازمان های دولتی و مقامات عمومی را به منظور بهبود و افزایش کیفیت فعالیت های سازمان های عمومی بررسی نموده و گزارش حسابرسی تهیه نماید. به منظور اجرای این وظائف، هیئت حسابرسی و بازرسی (دیوان محاسبات) کره جنوبی به طور سنتی بر حسابرسی های مالی تاکید ورزیده و هزینه کردن پول طبق رویه ها و مقررات را بررسی می نماید و گزارشات حسابرسی مالی و رعایت تهیه نموده و به مراجع ذیصلاح ارائه می نماید. اخیراً دیوان محاسبات کره جنوبی محدوده فعالیت های خود را گسترش داده و در برخی موارد به حسابرسی عملکرد نیز پرداخته و گزارش آنرا ارائه نموده است. (لاینت، ترجمه خاکباز؛ لامعی، ۱۳۸۹)

۲-۵-۳- کشورهای در حال توسعه

۱-۵-۲-۳- دیوان محاسبات ترکیه ۳۷

۱-۵-۲-۳- انواع گزارشات حسابرسی دولتی

✓ گزارش رعایت کلی قوانین: بر اساس ماده (۴۳) قانون حسابرسی مستقل، دیوان محاسبات ترکیه گزارش رعایت کلی قوانین را که این دیوان باید برای سازمان های عمومی تابع دولت مرکزی تهیه کند، حداکثر ظرف مدت ۷۵ روز پس از ارائه لایحه حساب نهایی به مجلس ارائه می نماید. این گزارش باید با توجه به گزارش های حسابرسی خارجی، گزارش های پاسخگویی سازمان ها و

گزارش پاسخگویی کلی تهیه شود. ارائه لایحه حساب نهایی و گزارش رعایت کلی قوانین هیچ گونه اخلاقی در حسابرسی های دیوان محاسبات ایجاد نمی کند و به معنای رسیدگی نهایی حساب های سال مالی مربوط نیست. سایر مسائل مرتبط با نتیجه گیری درباره حسابرسی خارجی و حساب ها باید در قانون مربوطه ارائه شود.

✓ مطابق قانون تاسیس دیوان محاسبات ترکیه، این دیوان ملکف به تهیه "صورت تاییدیه کلی" یا گواهی حساب و تقدیم آن به پارلمان است. بر اساس این صورت، به پارلمان اطمینان داده می شود که تمام ارقام و موارد افشایی در گزارش عملکرد نهایی دولت، به طور منصفانه، نتایج واقعی اجرای بودجه را منعکس می نماید (این وظیفه دیوان محاسبات ترکیه بسیار شبیه گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات ایران است).

✓ همچنین مطابق قانون کنترل و مدیریت مالی دولتی (۵۰۱۸)، دیوان محاسبات ترکیه ملکف به تقدیم فعالیت کلی دستگاه های دولتی و محلی و گزارش ارزیابی رئیس دیوان محاسبات به پارلمان ترکیه است. (محمدی، ارائی، ۱۳۸۹)

۲-۱-۲-۳-۵-۲-۳- توزیع و تحویل گزارشات حسابرسی دولتی: در پایان حسابرسی ها، گزارش هایی که درباره موضوعات مندرج در بندهای "الف" و "ب" پاراگراف دوم صادر شده باید بر مبنای هر سازمان یکپارچه شده و یک نسخه از آن به سازمان عمومی مربوط ارسال شود. رئیس سازمان عمومی مربوط موظف به پاسخگویی به این گزارش است.

۲-۲-۳-۵-۳- اداره حسابرس کل (دیوان محاسبات) آفریقای جنوبی ۳۸

۲-۲-۳-۵-۳-۱- انواع گزارشات حسابرسی دولتی: سطح پاسخگویی دیوان محاسبات آفریقای جنوبی به مجلس این کشور از طریق گزارش های زیر صورت می گیرد:

✓ گزارش طرح استراتژیک و بودجه حسابرس کل (دیوان محاسبات): این گزارش خلاصه ای از چشم انداز ۳ ساله حسابرس کل (دیوان محاسبات) به شمار می رود.

✓ گزارش سالیانه: دیوان محاسبات سالانه گزارش های حسابرسی از همه بخش های دولتی، شرکت های دولتی، شهرداری ها و نهادهای دولتی تهیه می نماید. این گزارش در ارتباط با موضوعات مالی است که اداره حسابرس کل (دیوان محاسبات) به تفحص در آنها پرداخته و نتایج کار خود را در این گزارش بیان نموده است. همچنین میزان اجرایی شدن اهداف طرح استراتژیک در این گزارش ها بررسی می شوند. فراتر از گزارش های فوق الذکر، در بخش گزارش های عمومی، دیوان محاسبات اجرای قانون مدیریت مالی دولتی و قانون مدیریت مالی شهرداری ها را هم تجزیه و تحلیل می کند. به علاوه گزارش هایی در مورد حسابرسی اختیاری، حسابرسی عملکرد و سایر حسابرسی های خاص هم تهیه می نماید. (بهرامی (مترجم)، ۱۳۹۱)

طبق بخش (۱) ماده ۶۱ قانون حسابرسی عمومی آفریقای جنوبی حسابرسی که به موجب قسمت ۵۸ (۱) (ب) قانون مذکور منصوب شده باید به مقام اجرایی مسئول شرکت عمومی مورد نظر گزارش دهد و درباره هر یک از موضوعات زیر جداگانه اعلام نظر کند:

• آیا گزارش های مالی سالیانه شرکت عمومی تصویر منصفانه ای از وضعیت مالی و نتایج عملکرد نهاد سازمان مورد رسیدگی بر اساس بند ۵۵ (۱) (ب) بر مبنایی منطبق با سال مالی قبل را ارائه می دهد.

• در صورتی که حسابرس کل (رئیس دیوان محاسبات) بخواهد درباره اینکه آیا اطلاعات عملکرد که به موجب بند ۵۵ (۲) (الف) ارائه شده از هر لحاظ منصفانه است.

• اقداماتی که در طول حسابرسی به رویت حسابرس رسیده از هر لحاظ با وظائف قانونی یا سایر وظائف شرکت عمومی مورد نظر همخوانی دارد.

بخش (۲) قانون فوق الذکر مقرر می دارد حسابرس: (الف) باید نتایج کلیه تحقیقاتی را که به موجب بند ۶۰ (۲) (ج) انجام داده به مقام اجرایی شرکت عمومی مورد نظر گزارش دهد؛ (ب) در هنگام ارائه گزارش ها بر اساس بند (الف) فوق، باید توجه دریافت کننده گزارش را به هر موضوع دیگری که به نظر وی، اطلاع دادن آن به پارلمان به نفع عموم است جلب کند. (طرح بازنگری و اصلاح قانون برنامه و بودجه کشور-آبان ۱۳۸۸-ص ۸۴)

۲-۲-۲-۳- توزیع و تحویل گزارشات حسابرسی دولتی

دیوان محاسبات آفریقای جنوبی می بایست فعالیت ها و گزارش های تهیه شده مالی خود را به مجلس ملی ارائه نماید و در مقابل آن پاسخگو باشد. بر اساس بخش ۱۰ ماده (۳) قانون حسابرسی عمومی، برای ارتقاء میزان این پاسخگویی، "کمیسیون حسابرس کل مجلس" ایجاد گردیده است. همه این گزارش ها توسط حسابرس کل (رئیس دیوان محاسبات) به مجالس مختلف که دارای منافع مستقیم با این گزارش ها هستند ارائه می گردد. پارلمان ملی، مجالس ایالتی و شوراهای شهرداری ها از جمله این مجالس به شمار می آیند. (بهرامی (مترجم)، ۱۳۹۱)

۳-۲-۳- دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران ۳۹

۱-۳-۲-۳- انواع گزارشات حسابرسی دولتی

✓ گزارش عملکرد سالانه دیوان محاسبات: بر اساس ماده ۳۶ قانون آئین نامه مالی، محاسباتی و معاملاتی دیوان محاسبات (مصوب ۱۳۷۲)، از سال ۱۳۷۶ تاکنون، در مهلت مقرر (لغایت شهریور ماه هر سال) گزارش کاملی مشتمل بر صورت حساب دریافت و پرداخت ماهانه و سالانه دیوان محاسبات کشور به کمیسیون برنامه، بودجه و محاسبات مجلس شورای اسلامی تقدیم می گردد و تمامی عملکرد مالی دیوان محاسبات کشور از طریق کمیسیون مزبور مورد رسیدگی قرار می گیرد. (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹)

✓ **گزارشات حسابرسی های مالی، رعایت و عملکرد:** نتایج حاصل از حسابرسی تمامی دستگاه های اجرایی استفاده کننده از بودجه کل کشور اعم از دستگاه های ملی و استانی در قالب گزارشات حسابرسی دریافت های عمومی و اختصاصی، گزارشات حسابرسی اعتبارات هزینه ای، اختصاصی و طرح تملک داراییهای سرمایه ای، گزارشات حسابرسی سنواتی، گزارش حسابرسی شرکتها و سایر گزارشات حسابرسی خاص تهیه می گردد. سازمان حسابرسی ضمن اینکه نسخ گزارش حسابرسی را به دستگاه هایی نظیر وزارت امور اقتصادی و دارایی ارائه می دهد، یک نسخه را نیز جهت اطلاع و اقدام لازم به دیوان محاسبات کشور تسلیم می نماید و در صورتی که موارد تخلفی در گزارش حسابرسان قید شده باشد، موضوع تخلف به موجب بند ط ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات و اصلاحیه های بعدی آن از طریق هیات های مستشاری قابل طرح و رسیدگی و انشاء رای می باشد. (حسینی عراقی، ۱۳۹۱)

✓ **گزارش تفریغ بودجه:** مهمترین هدف دیوان محاسبات ایران که در قسمت آخر اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی و ماده (۶) قانون تفریغ بودجه سال های پس از انقلاب مشاهده می شود، تهیه گزارش تفریغ بودجه سالیانه است. تفریغ بودجه عبارتست از فرآیند تسویه بودجه از طریق تطبیق اطلاعات صورتحساب سالانه عملکرد تهیه شده توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی با اطلاعات تهیه شده توسط دیوان محاسبات کشور و تجزیه و تحلیل نتایج حاصل از آن می باشد. در گزارش تفریغ بودجه عملکرد بندهای بودجه، تفریغ عددی و خلاصه گزارشات حسابرسی های مالی، رعایت و عملکرد هیاتهای حسابرسی دیوان محاسبات درج می گردد. چنانچه گزارش تفریغ بودجه به موقع و با کیفیت تهیه گردد، قطعاً تطبیق عملکرد با مصوبات را افزایش داده و از طرفی در قانونگذاری بودجه سنوات بعد توسط نمایندگان مجلس، نقص احکام قبلی برطرف شده و به وضع قوانین بودجه مناسب منجر می گردد

گزارش تفریغ بودجه کل کشور در ۳۵ جلد توسط دیوان محاسبات تهیه می گردد و شامل قسمت های زیر است:

۱. گزارش تفریغ تبصره های قانون بودجه سالانه کل کشور (جلد اول)؛ شامل گزارش عملکرد تبصره ها و همچنین نتایج ناشی از رسیدگی به این بخش از بودجه (در قالب موارد وخواهی و اظهار نظر و پیشنهاد) است. در ابتدای این گزارش، نظرات کلی دیوان محاسبات کشور در مورد بودجه و سایر موارد مرتبط آورده می شود.

۲. گزارش تفریغ قسمت های مختلف قانون بودجه (شامل دریافت ها، اعتبارات و بودجه شرکت ها) بر اساس ماده (۱۰۴) قانون محاسبات عمومی کشور (جلد دوم)؛ شامل تفریغ بودجه بر اساس قسمت های مختلف بودجه ای و تطبیق آن با صورتحساب عملکرد سالیانه بودجه کل کشور به منظور شناسایی مغایرت ها و تحلیل علل مغایرت است. در این قسمت علاوه بر درج مجدد نظرات کلی دیوان محاسبات کشور، برخی موارد با اهمیت، ناشی از مطالعه بودجه عملکرد آن در قالب نسبت ها و نمودارهای مربوط درج می شود.

۳. گزارش تفریغ بودجه دستگاهی به تفکیک سازمان های اصلی و دستگاه های تابعه (جلد های سوم تا سی و پنجم). (محمدی، ارائی، ۱۳۸۹)

بر طبق بند ب ماده ۳۶ قانون دیوان محاسبات صدور رای در خصوص تفریغ بودجه و گزارش نهایی آن در هیأت عمومی دیوان محاسبات با حضور حداقل سه چهارم از مستشاران اصلی این دیوان با دعوت و به ریاست رئیس دیوان محاسبات صورت می گیرد. (نازی قزلبلاغ، ۱۳۷۴)

۲-۳-۲-۵-۳- توزیع گزارشات حسابرسی دولتی

تهیه گزارش تفریغ بودجه توسط دیوان محاسبات ایران، فراهم کننده نظارت پارلمانی برای مجلس می باشد. گزارش تفریغ بودجه پس از تهیه (معمولاً تا پایان سال بعد) جهت اطلاع نمایندگان ملت به مجلس شورای اسلامی تقدیم و در صحن علنی مجلس قرائت می شود. (حسینی عراقی، ۱۳۹۱)

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 نحوه گزارش و نتایج نظارت، محرز می باشد.

سید مهدی آقاپور (۱۳۸۳) در مقاله خود با عنوان "مطالعه تطبیقی اهداف و وظائف نهادهای ارزیابی کشور" به این یافته دست پیدا کرده است که عدم ارتباط و اطلاع نهادهای از مطالعات، شاخص ها، فرایندها و نتایج کارهای یکدیگر چه بسا موجب دوباره یا چندباره کاری، سردرگمی دستگاه های مورد ارزیابی، ناهمخوانی نتایج مطالعات و ارزیابی ها و ارائه گزارش های متفاوت به ریاست جمهوری و یا مقامات ارشد نظام می گردد که ترسیم واقعی وضعیت کشور را با مشکل مواجه ساخته و در نتیجه آسیب شناسی چالش ها و تنگناها و تعیین راهکارهای مناسب برای رسیدن به حد مطلوب را غیرممکن می نماید. در چنین حالتی توجه به اهداف و آرمانهای نظام کمرنگ شده و سیاست ها و برنامه های پنج ساله کمتر به عنوان مبانی عملکرد دستگاه ها قرار گرفته و خدمت رسانی و پاسخگویی دستگاه ها کاهش می یابد.

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 گزارشگری دیوان محاسبات (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 گزارشگری 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 پیلوت 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 گزارشگری 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 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 داده های ثانویه و طبقه بندی و واکاوی و آزمون آنها اقدام شد، که نتایج این واکاوی به شرح زیر 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 کشورها از نظر سازمان ملل متحد و از سوی دیگر نقش کشورهای پیشرفته ای نظیر آمریکا، بریتانیا، نروژ، استرالیا و نیوزیلند که با انجام مطالعات بنیادی و پژوهش های علمی نقش اساسی در حسابرسی بخش عمومی و دولتی ایفا نموده اند و در تکامل آن تاثیر چشم گیری داشته و همکاری نزدیکی در زمینه توسعه استانداردهای حسابرسی بین المللی اینتوسای و فدراسیون بین المللی حسابداران دارند، کشورهای مزبور به عنوان بخشی از کشورهای مورد پژوهش انتخاب گردیدند. فرانسه، آلمان، کانادا، آمریکا و بریتانیا (از قاره اروپا و آمریکا) دارای درجه شفافیت اقتصادی بالا و حجم اقتصادی زیر زمینی اندک می باشند. یکی از دلایل انتخاب کشور فرانسه این بود که پایه های قانون گذاری ایران برگرفته از این کشور می باشد و کشور نروژ یکی از کشورهای برخوردار از اقتصادهای بهره مند از موهبت منابع غنی نفت و گاز همانند ایران بوده و یکی از صادر کنندگان

محصولات نفتی است که دارای شاخص های توسعه یافتگی بسیار بالا می باشد. همچنین با توجه به تحولات سریع مدیریتی و صنعتی و... در برخی از کشورهای آسیایی نظیر ژاپن و کره جنوبی و پیوستن آنها به کشورهای پیشرفته، پژوهشگر را بر آن داشت تا تجربه این کشورهای آسیایی را نیز در زمینه موضوع پژوهش مورد بررسی قرار دهد. از سوی دیگر استفاده از تجربه کشورهای در حال توسعه ای نظیر آفریقای جنوبی و ترکیه به دلایلی مانند تشابه درجه توسعه یافتگی اقتصادی، جمعیتی و فرهنگی با ایران موجب انتخاب آنها جزو کشورهای مورد پژوهش گردید. قابلیت دسترسی به اطلاعات مورد نیاز فرضیه پژوهش نیز از دیگر دلایل انتخاب کشورهای مورد پژوهش بالا می باشد. با ملاحظه این مسئله و موارد و ظرایف دیگری از این قبیل، در نهایت ۱۰ کشور توسعه یافته (پیشرفته) شامل ایالات متحده آمریکا، ۴۰، کانادا، ۴۱، بریتانیا، ۴۲، فرانسه، ۴۳، آلمان، ۴۴، نروژ، ۴۵، استرالیا، ۴۶، نیوزیلند (زلاندنو)، ۴۷، ژاپن، ۴۸، کره جنوبی، ۴۹ و ۳ کشور در حال توسعه شامل ترکیه، ۵۰، آفریقای جنوبی، ۵۱ و جمهوری اسلامی ایران ۵۲ 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 ۲: وضعیت جامعه آماری

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

مأخذ: آمار دیوان محاسبات کشور

با توجه به فرمول کوکران و نگاره استاندارد مفروض که توسط کوهن^{۵۳} (۱۹۶۹) و کرجسی و مورگان^{۵۴} (۱۹۷۰) تنظیم و ارائه شده است، نسبت به تعیین حجم نمونه گزینه گردید.

رابطه ۱:

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

که در آن $\alpha = 0.05$ ، $Z_{\frac{\alpha}{2}} = 1/96$ ، $q = 0.5$ و $p = 0.5$ و $N = 183$ می باشد.

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

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.

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

۲-۶- قلمرو تحقیق: قلمرو زمانی تحقیق، سال های ۹۳-۱۳۹۲ و موضوع آن مطالعه نحوه گزارشگری دیوان محاسبات (مؤسسات عالی حسابرسی) دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه جهان در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران می باشد.

۷- تعریف متغیرهای عملیاتی تحقیق

۱) مسئولیت پاسخگویی عمومی: وظیفه ای است که در اجرای آن اشخاص، دلایل و توضیحات قانع کننده ای برای ادای مسئولیت هائی که به عهده آنها محول گردیده است، فراهم نموده و گزارش های لازم ارائه می نمایند. (باباجانی، ۱۳۹۰)

۲) گزارشگری مالی دولتی: ارائه گزارش مالی و غیرمالی درباره حوزه ای مشخص و اقدامی که انجام شده است و شامل ابزارهای انتقال اطلاعات که به طور مستقیم یا غیرمستقیم به اطلاعات تهیه شده توسط سیستم حسابداری یا حسابرسی مربوط می شود را شامل می گردد و مقامات منتخب مردم را در ادای مسئولیت پاسخگویی و زمینه را برای قضاوت آگاهانه مردم و نمایندگان قانونی ایشان نسبت به عملکرد دولت و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی فراهم می نماید. (عادل آذر و امیر خانی-۱۳۹۰، دیوان محاسبات کشور-۱۳۸۹ و باباجانی-۱۳۹۰)

۳) دیوان محاسبات ها (مؤسسات عالی حسابرسی): دیوان محاسبات ها (مؤسسات عالی حسابرسی) یک ضرورت برای فرآیند پاسخگویی به منظور اعتباردهی و ارائه گزارش به پارلمان در خصوص حساب های دولت می باشند. (State Audit in the European Union-۲۰۰۹)

۴) قانون، استانداردها و رویه های حسابرسی دولتی: قوانین، استانداردها و رویه های حسابرسی بخش عمومی (دولتی)، وظایف و چارچوب شرایط حرفه ای حسابرسان، کیفیت انجام حسابرسی و



خصوصیات یک گزارش حسابرسی دولتی را تعیین می نماید. مسئولین ذیربط در قبال گزارشگری نتایج حسابرسی های مالی، رعایت و عملکرد باید پاسخگو باشند. ۵۵ (حسینی عراقی - ۱۳۹۱)

۵) کشور توسعه یافته: برای توصیف کشورهای استفاده می شود که بر اساس معیارهایی نظیر میزان سرانه درآمد یا نرخ تولید ناخالص داخلی، میزان صنعتی بودن، شاخص توسعه انسانی و... به توسعه دست یافت اند.

(http://fa.wikipedia.org/w/index.php?title=Development_country).

۶) 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 پژوهش

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

۹- یافته های پژوهش

۹-۱- آمار توصیفی: متغیرهای جمعیت شناختی پژوهش به شرح جدول ذیل می باشد:

جدول ۳: متغیرهای جمعیت شناختی پژوهش

متغیرهای جمعیت شناختی	جنسیت	رده	مدارج	رشته	سابقه	حوزه مدیریتی
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 حسابرسی					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 گزارشگری دیوان محاسبات ها (مؤسسات عالی حسابرسی) در کشور های پیشرفته و در حال توسعه و ایران اعلام می نمایند . 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 :

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

که در آنتعداد آزمایش ها n ، پیروزی (احتمال حالت مساعد) p و شکست (احتمال حالت نامساعد) q می باشد .

۱-۲-۹- تقریب نرمال توزیع دو جمله ای : با توجه به حجم بالای نمونه ($n=124$)

و دشوار بودن محاسبه تابع احتمال توزیع دو جمله ای آن ، در این مواقع با استفاده از تقریب نرمال توزیع دو جمله ای و استفاده از جداول توزیع نرمال محاسبه شده پیوست کتب آمار ، میزان (یا موفقیت تعداد پیروزی x) را برآورد می نمایند .
 $f_x = p \left(x = \text{یا موفقیت تعداد پیروزی} \right)$

فرمول تقریب نرمال : اگر متغیر X دارای توزیعی با میانگین μ و واریانس σ^2 باشد ، قاعده محاسبه احتمالات با کمک تقریب نرمال به صورت زیر است :

$$P - \text{value} = P \left(x \leq A \right) = p \left(\frac{x - \mu}{\sigma} \leq \frac{A - \mu}{\sigma} \right) = p \left(z \leq \frac{A - \mu}{\sigma} \right)$$

که در آن $P - \text{value}$ برابر احتمال مشاهده مقادیر یافت شده (احتمال پیروزی یا شکست) و یا بحرانی تر از آن تحت فرض ، توزیع نرمال استاندارد ، A برابر تعداد موفقیت یا پیروزی یا مقادیر یافت شده از آزمایشات انجام شده ، $np\mu$ میانگین توزیع دو جمله ای ، $npq\sqrt{}$ انحراف معیار (جذر واریانس) می باشد .

نحوه داوری فرضیه مطرح شده در این پژوهش در سطح معنی داری $0/01$ در نظر گرفته شده است . این بدین معنی است که در صورتیکه سطح معناداری به دست آمده از آزمون مورد نظر کمتر از 1% 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 گزارشگری دیوان محاسبات (مؤسسات عالی حسابرسی) کشورهای پیشرفته و در حال توسعه و نظام جمهوری اسلامی ایران تفاوت معناداری وجود دارد) از آزمون توزیع دو جمله ای در ابعاد مختلف پژوهش به شرح جدول زیر استفاده گردید :

جدول ۴: آزمون توزیع دو جمله ای

نحوه گزارشگری	نسبت افراد موافق
۶۲	حجم نمونه
۱۲۴	آماره توزیع دو جمله ای ^{۵۶۶}
۱۱۷	آماره نرمال ^{۵۷۶}
۹/۸۷	سطح معناداری ^{۵۸۵} (sig)
۰/۰۰۰	

با توجه به داده های جدول (۴) و مشاهده سطح معناداری آزمون ($p=0/000$) و کوچکتر بودن آن از ($0/01 < p/01 = 0/000$) 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 گزارشگری دیوان محاسبات کشورهای پیشرفته و در حال توسعه و نحوه گزارشگری دیوان محاسبات نظام جمهوری اسلامی ایران تفاوت معناداری وجود دارد.

۱-۱۰- نتیجه آزمون فرضیه پژوهش: با توجه به تأیید آزمون توزیع دو جمله ای فرضیه پژوهش، می توان نتیجه گرفت که از نظر متخصصین و خبرگان دیوان محاسبات کشور بین نحوه گزارشگری دیوان محاسبات ها (مؤسسات عالی حسابرسی) کشورهای پیشرفته و در حال توسعه و نحوه گزارشگری دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران تفاوت معناداری وجود دارد.

۱۱- تحلیل و نتیجه گیری کلی

جدول ۵: خلاصه مطالعه وجوه افتراق بین نحوه گزارشگری دیوان محاسبات (مؤسسات عالی حسابرسی) کشورهای پیشرفته و در حال توسعه و ایران

نقشه های زیر	کشورهای در حال توسعه		ترکیه ^{۶۹}	کومچی ^{۷۸}	زاین ^{۶۷}	نیوزیلند ^{۶۶}	استرالیا ^{۶۵}	نروژ ^{۶۴}	آلمان ^{۶۳}	فرانسه ^{۶۲}	بریتانیا ^{۶۱}	کانادا ^{۶۰}	آمریکا ^{۵۹}	نحوه گزارشگری
	ایران ^{۷۷}	افغانی ^{۷۶} چوبی												
نقشه های زیر	۱-کشورهای در حال توسعه	۱-کشورهای در حال توسعه	۱-کشورهای در حال توسعه	۱-کشورهای در حال توسعه	۱-کشورهای در حال توسعه	۱-کشورهای در حال توسعه	۱-کشورهای در حال توسعه	۱-کشورهای در حال توسعه	۱-کشورهای در حال توسعه	۱-کشورهای در حال توسعه	۱-کشورهای در حال توسعه	۱-کشورهای در حال توسعه	۱-کشورهای در حال توسعه	۱-کشورهای در حال توسعه
	۲-کشورهای در حال توسعه	۲-کشورهای در حال توسعه	۲-کشورهای در حال توسعه	۲-کشورهای در حال توسعه	۲-کشورهای در حال توسعه	۲-کشورهای در حال توسعه	۲-کشورهای در حال توسعه	۲-کشورهای در حال توسعه	۲-کشورهای در حال توسعه	۲-کشورهای در حال توسعه	۲-کشورهای در حال توسعه	۲-کشورهای در حال توسعه	۲-کشورهای در حال توسعه	۲-کشورهای در حال توسعه
نقشه های زیر	۳-کشورهای در حال توسعه	۳-کشورهای در حال توسعه	۳-کشورهای در حال توسعه	۳-کشورهای در حال توسعه	۳-کشورهای در حال توسعه	۳-کشورهای در حال توسعه	۳-کشورهای در حال توسعه	۳-کشورهای در حال توسعه	۳-کشورهای در حال توسعه	۳-کشورهای در حال توسعه	۳-کشورهای در حال توسعه	۳-کشورهای در حال توسعه	۳-کشورهای در حال توسعه	۳-کشورهای در حال توسعه
	۴-کشورهای در حال توسعه	۴-کشورهای در حال توسعه	۴-کشورهای در حال توسعه	۴-کشورهای در حال توسعه	۴-کشورهای در حال توسعه	۴-کشورهای در حال توسعه	۴-کشورهای در حال توسعه	۴-کشورهای در حال توسعه	۴-کشورهای در حال توسعه	۴-کشورهای در حال توسعه	۴-کشورهای در حال توسعه	۴-کشورهای در حال توسعه	۴-کشورهای در حال توسعه	۴-کشورهای در حال توسعه
نقشه های زیر	۵-کشورهای در حال توسعه	۵-کشورهای در حال توسعه	۵-کشورهای در حال توسعه	۵-کشورهای در حال توسعه	۵-کشورهای در حال توسعه	۵-کشورهای در حال توسعه	۵-کشورهای در حال توسعه	۵-کشورهای در حال توسعه	۵-کشورهای در حال توسعه	۵-کشورهای در حال توسعه	۵-کشورهای در حال توسعه	۵-کشورهای در حال توسعه	۵-کشورهای در حال توسعه	۵-کشورهای در حال توسعه
	۶-کشورهای در حال توسعه	۶-کشورهای در حال توسعه	۶-کشورهای در حال توسعه	۶-کشورهای در حال توسعه	۶-کشورهای در حال توسعه	۶-کشورهای در حال توسعه	۶-کشورهای در حال توسعه	۶-کشورهای در حال توسعه	۶-کشورهای در حال توسعه	۶-کشورهای در حال توسعه	۶-کشورهای در حال توسعه	۶-کشورهای در حال توسعه	۶-کشورهای در حال توسعه	۶-کشورهای در حال توسعه
نقشه های زیر	۷-کشورهای در حال توسعه	۷-کشورهای در حال توسعه	۷-کشورهای در حال توسعه	۷-کشورهای در حال توسعه	۷-کشورهای در حال توسعه	۷-کشورهای در حال توسعه	۷-کشورهای در حال توسعه	۷-کشورهای در حال توسعه	۷-کشورهای در حال توسعه	۷-کشورهای در حال توسعه	۷-کشورهای در حال توسعه	۷-کشورهای در حال توسعه	۷-کشورهای در حال توسعه	۷-کشورهای در حال توسعه
	۸-کشورهای در حال توسعه	۸-کشورهای در حال توسعه	۸-کشورهای در حال توسعه	۸-کشورهای در حال توسعه	۸-کشورهای در حال توسعه	۸-کشورهای در حال توسعه	۸-کشورهای در حال توسعه	۸-کشورهای در حال توسعه	۸-کشورهای در حال توسعه	۸-کشورهای در حال توسعه	۸-کشورهای در حال توسعه	۸-کشورهای در حال توسعه	۸-کشورهای در حال توسعه	۸-کشورهای در حال توسعه
نقشه های زیر	۹-کشورهای در حال توسعه	۹-کشورهای در حال توسعه	۹-کشورهای در حال توسعه	۹-کشورهای در حال توسعه	۹-کشورهای در حال توسعه	۹-کشورهای در حال توسعه	۹-کشورهای در حال توسعه	۹-کشورهای در حال توسعه	۹-کشورهای در حال توسعه	۹-کشورهای در حال توسعه	۹-کشورهای در حال توسعه	۹-کشورهای در حال توسعه	۹-کشورهای در حال توسعه	۹-کشورهای در حال توسعه
	۱۰-کشورهای در حال توسعه	۱۰-کشورهای در حال توسعه	۱۰-کشورهای در حال توسعه	۱۰-کشورهای در حال توسعه	۱۰-کشورهای در حال توسعه	۱۰-کشورهای در حال توسعه	۱۰-کشورهای در حال توسعه	۱۰-کشورهای در حال توسعه	۱۰-کشورهای در حال توسعه	۱۰-کشورهای در حال توسعه	۱۰-کشورهای در حال توسعه	۱۰-کشورهای در حال توسعه	۱۰-کشورهای در حال توسعه	۱۰-کشورهای در حال توسعه
نقشه های زیر	۱۱-کشورهای در حال توسعه	۱۱-کشورهای در حال توسعه	۱۱-کشورهای در حال توسعه	۱۱-کشورهای در حال توسعه	۱۱-کشورهای در حال توسعه	۱۱-کشورهای در حال توسعه	۱۱-کشورهای در حال توسعه	۱۱-کشورهای در حال توسعه	۱۱-کشورهای در حال توسعه	۱۱-کشورهای در حال توسعه	۱۱-کشورهای در حال توسعه	۱۱-کشورهای در حال توسعه	۱۱-کشورهای در حال توسعه	۱۱-کشورهای در حال توسعه
	۱۲-کشورهای در حال توسعه	۱۲-کشورهای در حال توسعه	۱۲-کشورهای در حال توسعه	۱۲-کشورهای در حال توسعه	۱۲-کشورهای در حال توسعه	۱۲-کشورهای در حال توسعه	۱۲-کشورهای در حال توسعه	۱۲-کشورهای در حال توسعه	۱۲-کشورهای در حال توسعه	۱۲-کشورهای در حال توسعه	۱۲-کشورهای در حال توسعه	۱۲-کشورهای در حال توسعه	۱۲-کشورهای در حال توسعه	۱۲-کشورهای در حال توسعه
نقشه های زیر	۱۳-کشورهای در حال توسعه	۱۳-کشورهای در حال توسعه	۱۳-کشورهای در حال توسعه	۱۳-کشورهای در حال توسعه	۱۳-کشورهای در حال توسعه	۱۳-کشورهای در حال توسعه	۱۳-کشورهای در حال توسعه	۱۳-کشورهای در حال توسعه	۱۳-کشورهای در حال توسعه	۱۳-کشورهای در حال توسعه	۱۳-کشورهای در حال توسعه	۱۳-کشورهای در حال توسعه	۱۳-کشورهای در حال توسعه	۱۳-کشورهای در حال توسعه
	۱۴-کشورهای در حال توسعه	۱۴-کشورهای در حال توسعه	۱۴-کشورهای در حال توسعه	۱۴-کشورهای در حال توسعه	۱۴-کشورهای در حال توسعه	۱۴-کشورهای در حال توسعه	۱۴-کشورهای در حال توسعه	۱۴-کشورهای در حال توسعه	۱۴-کشورهای در حال توسعه	۱۴-کشورهای در حال توسعه	۱۴-کشورهای در حال توسعه	۱۴-کشورهای در حال توسعه	۱۴-کشورهای در حال توسعه	۱۴-کشورهای در حال توسعه
نقشه های زیر	۱۵-کشورهای در حال توسعه	۱۵-کشورهای در حال توسعه	۱۵-کشورهای در حال توسعه	۱۵-کشورهای در حال توسعه	۱۵-کشورهای در حال توسعه	۱۵-کشورهای در حال توسعه	۱۵-کشورهای در حال توسعه	۱۵-کشورهای در حال توسعه	۱۵-کشورهای در حال توسعه	۱۵-کشورهای در حال توسعه	۱۵-کشورهای در حال توسعه	۱۵-کشورهای در حال توسعه	۱۵-کشورهای در حال توسعه	۱۵-کشورهای در حال توسعه
	۱۶-کشورهای در حال توسعه	۱۶-کشورهای در حال توسعه	۱۶-کشورهای در حال توسعه	۱۶-کشورهای در حال توسعه	۱۶-کشورهای در حال توسعه	۱۶-کشورهای در حال توسعه	۱۶-کشورهای در حال توسعه	۱۶-کشورهای در حال توسعه	۱۶-کشورهای در حال توسعه	۱۶-کشورهای در حال توسعه	۱۶-کشورهای در حال توسعه	۱۶-کشورهای در حال توسعه	۱۶-کشورهای در حال توسعه	۱۶-کشورهای در حال توسعه
نقشه های زیر	۱۷-کشورهای در حال توسعه	۱۷-کشورهای در حال توسعه	۱۷-کشورهای در حال توسعه	۱۷-کشورهای در حال توسعه	۱۷-کشورهای در حال توسعه	۱۷-کشورهای در حال توسعه	۱۷-کشورهای در حال توسعه	۱۷-کشورهای در حال توسعه	۱۷-کشورهای در حال توسعه	۱۷-کشورهای در حال توسعه	۱۷-کشورهای در حال توسعه	۱۷-کشورهای در حال توسعه	۱۷-کشورهای در حال توسعه	۱۷-کشورهای در حال توسعه
	۱۸-کشورهای در حال توسعه	۱۸-کشورهای در حال توسعه	۱۸-کشورهای در حال توسعه	۱۸-کشورهای در حال توسعه	۱۸-کشورهای در حال توسعه	۱۸-کشورهای در حال توسعه	۱۸-کشورهای در حال توسعه	۱۸-کشورهای در حال توسعه	۱۸-کشورهای در حال توسعه	۱۸-کشورهای در حال توسعه	۱۸-کشورهای در حال توسعه	۱۸-کشورهای در حال توسعه	۱۸-کشورهای در حال توسعه	۱۸-کشورهای در حال توسعه
نقشه های زیر	۱۹-کشورهای در حال توسعه	۱۹-کشورهای در حال توسعه	۱۹-کشورهای در حال توسعه	۱۹-کشورهای در حال توسعه	۱۹-کشورهای در حال توسعه	۱۹-کشورهای در حال توسعه	۱۹-کشورهای در حال توسعه	۱۹-کشورهای در حال توسعه	۱۹-کشورهای در حال توسعه	۱۹-کشورهای در حال توسعه	۱۹-کشورهای در حال توسعه	۱۹-کشورهای در حال توسعه	۱۹-کشورهای در حال توسعه	۱۹-کشورهای در حال توسعه
	۲۰-کشورهای در حال توسعه	۲۰-کشورهای در حال توسعه	۲۰-کشورهای در حال توسعه	۲۰-کشورهای در حال توسعه	۲۰-کشورهای در حال توسعه	۲۰-کشورهای در حال توسعه	۲۰-کشورهای در حال توسعه	۲۰-کشورهای در حال توسعه	۲۰-کشورهای در حال توسعه	۲۰-کشورهای در حال توسعه	۲۰-کشورهای در حال توسعه	۲۰-کشورهای در حال توسعه	۲۰-کشورهای در حال توسعه	۲۰-کشورهای در حال توسعه
نقشه های زیر	۲۱-کشورهای در حال توسعه	۲۱-کشورهای در حال توسعه	۲۱-کشورهای در حال توسعه	۲۱-کشورهای در حال توسعه	۲۱-کشورهای در حال توسعه	۲۱-کشورهای در حال توسعه	۲۱-کشورهای در حال توسعه	۲۱-کشورهای در حال توسعه	۲۱-کشورهای در حال توسعه	۲۱-کشورهای در حال توسعه	۲۱-کشورهای در حال توسعه	۲۱-کشورهای در حال توسعه	۲۱-کشورهای در حال توسعه	۲۱-کشورهای در حال توسعه
	۲۲-کشورهای در حال توسعه	۲۲-کشورهای در حال توسعه	۲۲-کشورهای در حال توسعه	۲۲-کشورهای در حال توسعه	۲۲-کشورهای در حال توسعه	۲۲-کشورهای در حال توسعه	۲۲-کشورهای در حال توسعه	۲۲-کشورهای در حال توسعه	۲۲-کشورهای در حال توسعه	۲۲-کشورهای در حال توسعه	۲۲-کشورهای در حال توسعه	۲۲-کشورهای در حال توسعه	۲۲-کشورهای در حال توسعه	۲۲-کشورهای در حال توسعه
نقشه های زیر	۲۳-کشورهای در حال توسعه	۲۳-کشورهای در حال توسعه	۲۳-کشورهای در حال توسعه	۲۳-کشورهای در حال توسعه	۲۳-کشورهای در حال توسعه	۲۳-کشورهای در حال توسعه	۲۳-کشورهای در حال توسعه	۲۳-کشورهای در حال توسعه	۲۳-کشورهای در حال توسعه	۲۳-کشورهای در حال توسعه	۲۳-کشورهای در حال توسعه	۲۳-کشورهای در حال توسعه	۲۳-کشورهای در حال توسعه	۲۳-کشورهای در حال توسعه
	۲۴-کشورهای در حال توسعه	۲۴-کشورهای در حال توسعه	۲۴-کشورهای در حال توسعه	۲۴-کشورهای در حال توسعه	۲۴-کشورهای در حال توسعه	۲۴-کشورهای در حال توسعه	۲۴-کشورهای در حال توسعه	۲۴-کشورهای در حال توسعه	۲۴-کشورهای در حال توسعه	۲۴-کشورهای در حال توسعه	۲۴-کشورهای در حال توسعه	۲۴-کشورهای در حال توسعه	۲۴-کشورهای در حال توسعه	۲۴-کشورهای در حال توسعه
نقشه های زیر	۲۵-کشورهای در حال توسعه	۲۵-کشورهای در حال توسعه	۲۵-کشورهای در حال توسعه	۲۵-کشورهای در حال توسعه	۲۵-کشورهای در حال توسعه	۲۵-کشورهای در حال توسعه	۲۵-کشورهای در حال توسعه	۲۵-کشورهای در حال توسعه	۲۵-کشورهای در حال توسعه	۲۵-کشورهای در حال توسعه	۲۵-کشورهای در حال توسعه	۲۵-کشورهای در حال توسعه	۲۵-کشورهای در حال توسعه	۲۵-کشورهای در حال توسعه
	۲۶-کشورهای در حال توسعه	۲۶-کشورهای در حال توسعه	۲۶-کشورهای در حال توسعه	۲۶-کشورهای در حال توسعه	۲۶-کشورهای در حال توسعه	۲۶-کشورهای در حال توسعه	۲۶-کشورهای در حال توسعه	۲۶-کشورهای در حال توسعه	۲۶-کشورهای در حال توسعه	۲۶-کشورهای در حال توسعه	۲۶-کشورهای در حال توسعه	۲۶-کشورهای در حال توسعه	۲۶-کشورهای در حال توسعه	۲۶-کشورهای در حال توسعه
نقشه های زیر	۲۷-کشورهای در حال توسعه	۲۷-کشورهای در حال توسعه	۲۷-کشورهای در حال توسعه	۲۷-کشورهای در حال توسعه	۲۷-کشورهای در حال توسعه	۲۷-کشورهای در حال توسعه	۲۷-کشورهای در حال توسعه	۲۷-کشورهای در حال توسعه	۲۷-کشورهای در حال توسعه	۲۷-کشورهای در حال توسعه	۲۷-کشورهای در حال توسعه	۲۷-کشورهای در حال توسعه	۲۷-کشورهای در حال توسعه	۲۷-کشورهای در حال توسعه
	۲۸-کشورهای در حال توسعه	۲۸-کشورهای در حال توسعه	۲۸-کشورهای در حال توسعه	۲۸-کشورهای در حال توسعه	۲۸-کشورهای در حال توسعه	۲۸-کشورهای در حال توسعه	۲۸-کشورهای در حال توسعه	۲۸-کشورهای در حال توسعه	۲۸-کشورهای در حال توسعه	۲۸-کشورهای در حال توسعه	۲۸-کشورهای در حال توسعه	۲۸-کشورهای در حال توسعه	۲۸-کشورهای در حال توسعه	۲۸-کشورهای در حال توسعه
نقشه های زیر	۲۹-کشورهای در حال توسعه	۲۹-کشورهای در حال توسعه	۲۹-کشورهای در حال توسعه	۲۹-کشورهای در حال توسعه	۲۹-کشورهای در حال توسعه	۲۹-کشورهای در حال توسعه	۲۹-کشورهای در حال توسعه	۲۹-کشورهای در حال توسعه	۲۹-کشورهای در حال توسعه	۲۹-کشورهای در حال توسعه	۲۹-کشورهای در حال توسعه	۲۹-کشورهای در حال توسعه	۲۹-کشورهای در حال توسعه	۲۹-کشورهای در حال توسعه
	۳۰-کشورهای در حال توسعه	۳۰-کشورهای در حال توسعه	۳۰-کشورهای در حال توسعه	۳۰-کشورهای در حال توسعه	۳۰-کشورهای در حال توسعه	۳۰-کشورهای در حال توسعه	۳۰-کشورهای در حال توسعه	۳۰-کشورهای در حال توسعه	۳۰-کشورهای در حال توسعه	۳۰-کشورهای در حال توسعه	۳۰-کشورهای در حال توسعه	۳۰-کشورهای در حال توسعه	۳۰-کشورهای در حال توسعه	۳۰-کشورهای در حال توسعه
نقشه های زیر	۳۱-کشورهای در حال توسعه	۳۱-کشورهای در حال توسعه	۳۱-کشورهای در حال توسعه	۳۱-کشورهای در حال توسعه	۳۱-کشورهای در حال توسعه	۳۱-کشورهای در حال توسعه	۳۱-کشورهای در حال توسعه	۳۱-کشورهای در حال توسعه	۳۱-کشورهای در حال توسعه	۳۱-کشورهای در حال توسعه	۳۱-کشورهای در حال توسعه	۳۱-کشورهای در حال توسعه	۳۱-کشورهای در حال توسعه	۳۱-کشورهای در حال توسعه
	۳۲-کشورهای در حال توسعه	۳۲-کشورهای در حال توسعه	۳۲-کشورهای در حال توسعه	۳۲-کشورهای در حال توسعه	۳۲-کشورهای در حال توسعه	۳۲-کشورهای در حال توسعه	۳۲-کشورهای در حال توسعه	۳۲-کشورهای در حال توسعه	۳۲-کشورهای در حال توسعه	۳۲-کشورهای در حال توسعه	۳۲-کشورهای در حال توسعه	۳۲-کشورهای در حال توسعه	۳۲-کشورهای در حال توسعه	۳۲-کشورهای در حال توسعه
نقشه های زیر	۳۳-کشورهای در حال توسعه	۳۳-کشورهای در حال توسعه	۳۳-کشورهای در حال توسعه	۳۳-کشورهای در حال توسعه	۳۳-کشورهای در حال توسعه	۳۳-کشورهای در حال توسعه	۳۳-کشورهای در حال توسعه	۳۳-کشورهای در حال توسعه	۳۳-کشورهای در حال توسعه	۳۳-کشورهای در حال توسعه	۳۳-کشورهای در حال توسعه	۳۳-کشورهای در حال توسعه	۳۳-کشورهای در حال توسعه	۳۳-کشورهای در حال توسعه
	۳۴-کشورهای در حال توسعه	۳۴-کشورهای در حال توسعه	۳۴-کشورهای در حال توسعه	۳۴-کشورهای در حال توسعه	۳۴-کشورهای در حال توسعه	۳۴-کشورهای در حال توسعه	۳۴-کشورهای در حال توسعه	۳۴-کشورهای در حال توسعه	۳۴-کشورهای در حال توسعه	۳۴-کشورهای در حال توسعه	۳۴-کشورهای در حال توسعه	۳۴-کشورهای در حال توسعه	۳۴-کشورهای در حال توسعه	۳۴-کشورهای در حال توسعه
نقشه های زیر	۳۵-کشورهای در حال توسعه	۳۵-کشورهای در حال توسعه	۳۵-کشورهای در حال توسعه	۳۵-کشورهای در حال توسعه	۳۵-کشورهای در حال توسعه	۳۵-کشورهای در حال توسعه	۳۵-کشورهای در حال توسعه	۳۵-کشورهای در حال توسعه	۳۵-کشورهای در حال توسعه	۳۵-کشورهای در حال توسعه	۳۵-کشورهای در حال توسعه	۳۵-کشورهای در حال توسعه	۳۵-کشورهای در حال توسعه	۳۵-کشورهای در حال توسعه
	۳۶-کشورهای در حال توسعه	۳۶-کشورهای در حال توسعه	۳۶-کشورهای در حال توسعه	۳۶-کشورهای در حال توسعه	۳۶-کشورهای در حال توسعه	۳۶-کشورهای در حال توسعه	۳۶-کشورهای در حال توسعه	۳۶-کشورهای در حال توسعه	۳۶-کشورهای در حال توسعه	۳۶-کشورهای در حال توسعه	۳۶-کشورهای در حال توسعه	۳۶-کشورهای در حال توسعه	۳۶-کشورهای در حال توسعه	۳۶-کشورهای در حال توسعه
نقشه های زیر	۳۷-کشورهای در حال توسعه	۳۷-کشورهای در حال توسعه	۳۷-کشورهای در حال توسعه	۳۷-کشورهای در حال توسعه	۳۷-کشورهای در حال توسعه	۳۷-کشورهای در حال توسعه	۳۷-کشورهای در حال توسعه	۳۷-کشورهای در حال توسعه	۳۷-کشورهای در حال توسعه	۳۷-کشورهای در حال توسعه	۳۷-کشورهای در حال توسعه	۳۷-کشورهای در حال توسعه	۳۷-کشورهای در حال توسعه	۳۷-کشورهای در حال توسعه
	۳۸-کشورهای در حال توسعه	۳۸-کشورهای در حال توسعه	۳۸-کشورهای در حال توسعه	۳۸-کشورهای در حال توسعه	۳۸-کشورهای در حال توسعه	۳۸-کشورهای در حال توسعه	۳۸-کشورهای در حال توسعه	۳۸-کشورهای در حال توسعه	۳۸-کشورهای در حال توسعه	۳۸-کشورهای در حال توسعه	۳۸-کشورهای در حال توسعه	۳۸-کشورهای در حال توسعه	۳۸-کشورهای در حال توسعه	۳۸-کشورهای در حال توسعه
نقشه های زیر	۳۹-کشورهای در حال توسعه	۳۹-کشورهای در حال توسعه	۳۹-کشورهای در حال توسعه	۳۹-کشورهای در حال توسعه	۳۹-کشورهای در حال توسعه	۳۹-کشورهای در حال توسعه	۳۹-کشورهای در حال توسعه	۳۹-کشورهای در حال توسعه	۳۹-کشورهای در حال توسعه	۳۹-کشورهای در حال توسعه	۳۹-کشورهای در حال توسعه	۳۹-کشورهای در حال توسعه	۳۹-کشورهای در حال توسعه	۳۹-کشورهای در حال توسعه
	۴۰-کشورهای در حال توسعه	۴۰-کشورهای در حال توسعه	۴۰-کشورهای در حال توسعه	۴۰-کشورهای در حال توسعه	۴۰-کشورهای در حال توسعه	۴۰-کشورهای در حال توسعه	۴۰-کشورهای در حال توسعه	۴۰-کشورهای در حال توسعه	۴۰-کشورهای در حال توسعه	۴۰-کشورهای در حال توسعه	۴۰-کشورهای در حال توسعه	۴۰-کشورهای در حال توسعه	۴۰-کشورهای در حال توسعه	۴۰-کشورهای در حال توسعه
نقشه های زیر	۴۱-کشورهای در حال توسعه	۴۱-کشورهای در حال توسعه	۴۱-کشورهای در حال توسعه	۴۱-کشورهای در حال توسعه	۴۱-کشورهای در حال توسعه	۴۱-کشورهای در حال توسعه	۴۱-کشورهای در حال توسعه	۴۱-کشورهای در حال توسعه	۴۱-کشورهای در حال توسعه	۴۱-کشورهای در حال توسعه	۴۱-کشورهای در حال توسعه	۴۱-کشورهای در حال توسعه	۴۱-کشورهای در حال توسعه	۴۱-کشورهای در حال توسعه
	۴۲-کشورهای در حال توسعه	۴۲-کشورهای در حال توسعه	۴۲-کشورهای در حال توسعه	۴۲-کشورهای در حال توسعه	۴۲-کشورهای در حال توسعه	۴۲-کشورهای در حال توسعه	۴۲-کشورهای در حال توسعه	۴۲-کشورهای در حال توسعه	۴۲-کشورهای در حال توسعه	۴۲-کشورهای در حال توسعه	۴۲-کشورهای در حال توسعه	۴۲-کشورهای در حال توسعه	۴۲-کشورهای در حال توسعه	۴۲-کشورهای در حال توسعه
نقشه های زیر	۴۳-کشورهای در حال توسعه	۴۳-کشورهای در حال توسعه	۴۳-کشورهای در حال توسعه	۴۳-کشورهای در حال توسعه	۴۳-کشورهای در حال توسعه	۴۳-کشورهای در حال توسعه	۴۳-کشورهای در حال توسعه	۴۳-کشورهای در حال توسعه	۴۳-کشورهای در حال توسعه	۴۳-کشورهای در حال توسعه	۴۳-کشورهای در حال توسعه	۴۳-کشورهای در حال توسعه	۴۳-کشورهای در حال توسعه	۴۳-کشورهای در حال توسعه
	۴۴-کشورهای در حال توسعه	۴۴-کشورهای در حال توسعه	۴۴-کشورهای در حال توسعه	۴۴-کشورهای در حال توسعه	۴۴-کشورهای در حال توسعه	۴۴-کشورهای در حال توسعه	۴۴-کشورهای در حال توسعه	۴۴-کشورهای در حال توسعه	۴۴-کشورهای در حال توسعه	۴۴-کشورهای در حال توسعه	۴۴-کشورهای در حال توسعه	۴۴-کشورهای در حال توسعه	۴۴-کشورهای در حال توسعه	۴۴-کشورهای در حال توسعه
نقشه های زیر	۴۵-کشورهای در حال توسعه	۴۵-کشورهای در حال توسعه	۴۵-کشورهای در حال توسعه	۴۵-کشورهای در حال توسعه	۴۵-کشورهای در حال توسعه	۴۵-کشورهای در حال توسعه	۴۵-کشورهای در حال توسعه	۴۵-کشورهای در حال توسعه	۴۵-کشورهای در حال توسعه	۴۵-کشورهای در حال توسعه	۴۵-کشورهای در حال توسعه	۴۵-کشورهای در حال توسعه	۴۵-کشورهای در حال توسعه	۴۵-کشورهای در حال توسعه
	۴۶-کشورهای در حال توسعه	۴۶-کشورهای در حال توسعه	۴۶-کشورهای در حال توسعه	۴۶-کشورهای در حال توسعه	۴۶-کشورهای در حال توسعه	۴۶-کشورهای در حال توسعه	۴۶-کشورهای در حال توسعه	۴۶-کشورهای در حال توسعه	۴۶-کشورهای در حال توسعه	۴۶-کشورهای در حال توسعه	۴۶-کشورهای در حال توسعه	۴۶-کشورهای در حال توسعه	۴۶-کشورهای در حال توسعه	۴۶-کشورهای در حال توسعه
نقشه های زیر	۴۷-کشورهای در حال توسعه	۴۷-کشورهای در حال توسعه	۴۷-کشورهای در حال توسعه	۴۷-کشورهای در حال توسعه	۴۷-کشورهای در حال توسعه	۴۷-کشورهای در حال توسعه	۴۷-کشورهای در حال توسعه	۴۷-کشورهای در حال توسعه	۴۷-کشورهای در حال توسعه	۴۷-کشورهای در حال توسعه	۴۷-کشورهای در حال توسعه	۴۷-کشورهای در حال توسعه	۴۷-کشورهای در حال توسعه	۴۷-کشورهای در حال توسعه
	۴۸-کشورهای در حال توسعه	۴۸-کشورهای در حال توسعه	۴۸-کشورهای در حال توسعه	۴۸-کشورهای در حال توسعه	۴۸-کشورهای در حال توسعه	۴۸-کشورهای در حال توسعه	۴۸-کشورهای در حال توسعه	۴۸-کشورهای در حال توسعه	۴۸-کشورهای در حال توسعه	۴۸-کشورهای در حال توسعه	۴۸-کشورهای در حال توسعه	۴۸-کشورهای در حال توسعه	۴۸-کشورهای در حال توسعه	۴۸-کشورهای در حال توسعه
نقشه های زیر	۴۹-کشورهای در حال توسعه	۴۹-کشورهای در حال توسعه	۴۹-کشورهای در حال توسعه	۴۹-کشورهای در حال توسعه	۴۹-کشورهای در حال توسعه	۴۹-کشورهای در حال توسعه	۴۹-کشورهای در حال توسعه	۴۹-کشورهای در حال توسعه	۴۹-کشورهای در حال توسعه	۴۹-کشورهای در حال توسعه	۴۹-کشورهای در حال توسعه	۴۹-کشورهای در حال توسعه	۴۹-کشورهای در حال توسعه	۴۹-کشورهای در حال توسعه
	۵۰-کشورهای در حال توسعه	۵۰-کشورهای در حال توسعه	۵۰-کشورهای در حال توسعه	۵۰-کشورهای در حال توسعه	۵۰-کشورهای در حال توسعه	۵۰-کشورهای در حال توسعه	۵۰-کشورهای در حال توسعه	۵۰-کشورهای در حال توسعه	۵۰-کشورهای در حال توسعه	۵۰-کشورهای در حال توسعه	۵۰-کشورهای در حال توسعه	۵۰-کشورهای در حال توسعه	۵۰-کشورهای در حال توسعه	۵۰-کشورهای در حال توسعه
نقشه های زیر	۵۱-کشورهای در حال توسعه	۵۱-کشورهای در حال توسعه	۵۱-کشورهای در حال توسعه	۵۱-کشورهای در حال توسعه	۵۱-کشورهای در حال توسعه	۵۱-کشورهای در حال توسعه	۵۱-کشورهای در حال توسعه	۵۱-کشورهای در حال توسعه	۵۱-کشورهای در حال توسعه	۵۱-کشورهای در حال توسعه	۵۱-کشورهای در حال توسعه	۵۱-کشورهای در حال توسعه	۵۱-کشورهای در حال توسعه	۵۱-کشورهای در حال توسعه
	۵۲-کشورهای در حال توسعه	۵۲-کشورهای در حال توسعه	۵۲-کشورهای در حال توسعه	۵۲-کشورهای در حال توسعه	۵۲-کشورهای در حال توسعه	۵۲-کشورهای در حال توسعه	۵۲-کشورهای در حال توسعه	۵۲-کشورهای در حال توسعه	۵۲-کشورهای در حال توسعه	۵۲-کشورهای در حال توسعه	۵۲-کشورهای در حال توسعه	۵۲-کشورهای در حال توسعه	۵۲-کشورهای در حال توسعه	۵۲-کشورهای در حال توسعه
نقشه های زیر	۵۳-کشورهای در حال توسعه	۵۳-کشورهای در حال توسعه	۵۳-کشورهای در حال توسعه	۵۳-کشورهای در حال توسعه	۵۳-کشورهای در حال توسعه	۵۳-کشورهای در حال توسعه	۵۳-کشورهای در حال توسعه	۵۳-						

[illegible]

۱-۱۱- تجزیه و تحلیل پژوهشگر از وجوه افتراق بین نحوه گزارشگری دیوان محاسبات ایران و کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه: درباره ترتیبات پاسخگویی (گزارش دهی) بین دیوان محاسبات ها تفاوت هایی وجود دارد که ناشی از قوانین اساسی یا قوانین حسابرسی عمومی مستقل (قوانین دیوان محاسبات) کشورهاست. این تفاوت ها به همراه تفاوت در مرجع منصوب کننده رئیس و اعضاء اصلی دیوان محاسبات (یعنی استقلال مدیریتی) چشمگیر هستند. نتایج حسابرسی های دیوان محاسبات ها (مؤسسات عالی حسابرسی) در قالب گزارشات حسابرسی به نهادهای ذینفع ارائه می گردد.

انواع گزارشات حسابرسی دیوان محاسبات ها (مؤسسات عالی حسابرسی)، متاثر از انواع حسابرسی (وظایف اصلی) آن می باشد، که عبارتند از

۱- گزارش سالیانه عملکرد دیوان محاسبات

۲- گزارش حسابرسی مالی

۳- گزارش حسابرسی رعایت

۴- گزارش های حسابرسی عملکرد (از قبیل کارائی، اثربخشی، صرفه اقتصادی، زیست محیطی و ...)

۵- گزارش های ویژه (خاص)

۶- گزارشهای حسابرسی بر اساس حوزه های مختلف اقتصادی و اجتماعی و سیاسی

۷- گزارش های حسابرسی بر اساس دستگاه های دولتی

۸- نظریه ها 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 هزینه ها

۱۴- گزارشات حسابرسی اختیاری

۱۵- گزارش های عمومی (کاربرد در همه کشورها به صورت موردی)

توزیع گزارشات حسابرسی دیوان محاسبات ها (مؤسسات عالی حسابرسی) متاثر از استقلال نهادی و مدیریتی این دیوان 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، مؤسسات عالی حسابرسی (دیوان محاسبات ها)، گزارشات 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 حسابهای دولت معمولاً ظرف مدتی کمتر از ۹ ماه پس از پایان سال مالی، به طور همزمان به دولت

و پارلمان تسلیم می‌شود. بنابراین گزارش‌های حسابرسی دیوان محاسبات‌ها باید به مراجع ذیل ارائه شود، مگر اینکه محدودیت‌های قانونی مانع شود.

الف) پارلمان (قوه مقننه) ب) دولت شامل رئیس جمهور، کمیته عملیات (برنامه ریزی) دولت، سازمان‌های دولتی مورد رسیدگی ج) شهرداری‌ها (شوراهای شهرداری‌ها) (کاربرد در همه کشورها به صورت موردی)

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 پرداخت کنندگان 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)

جدول ۶: جمع بندی نتایج حاصل از فرم‌های 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	۱۱۷	۷	۱۲۴	تایید

همانگونه که در جدول تحلیل یافته‌های پژوهش ملاحظه می‌گردد، از تعداد ۱۲۴ فرم نظرخواهی دریافت شده از خبرگان و متخصصین دیوان محاسبات کشور، تعداد ۱۱۷ نفر مذکور (معادل ۹۴/۴ درصد) نظر مثبت نسبت به وجوه افتراق ارائه نموده‌اند و تعداد ۷ نفر دیگر نیز بنا به دلایل ذیل مخالفت خود را اعلام نموده‌اند. بنابر این با توجه به اجماع نظر اکثر متخصصین مبنی بر وجود افتراق بین نحوه گزارشگری دیوان محاسبات در کشورهای پیشرفته و در حال توسعه و نظام جمهوری اسلامی ایران سوال پژوهش مورد تایید قرار گرفته است.

۱- یکی از مدیران عملیاتی (با مدرک کارشناسی ارشد): نظر پژوهشگر بسیار آرمانی است و در مدت کوتاهی محقق نخواهد شد. شاید اگر یک برنامه زمانی برای نظرات ارائه شود بهتر به اهداف می‌توان دست یافت.

۲- یکی از مدیران عملیاتی (با مدرک دکتری): گزارش تفریغ بودجه علی‌رغم تصریح اصل ۵۵ قانون اساسی، تا کنون در اختیار عموم گذاشته نشده است و دلیل اصلی این امر فقدان راهکارهای قانونی و مشکلات ناشی از چگونگی انجام این امر می‌باشد، زیرا گزارش مذکور از حیث حجم و گستردگی و مسائل فنی و تخصصی مربوط به آن و از لحاظ برخی جنبه‌های امنیتی عملاً قابل ارائه جهت دسترسی عموم به آن نمی‌باشد. ضمناً در قوانین و مقررات عمومی صراحتاً مهلتی

جهت ارائه گزارش تفریغ بودجه معین نشده است.

۳- یکی از مدیران میانی (با مدرک کارشناسی): انتخاب موضوعات مورد رسیدگی، دوره رسیدگی و ارتباط آن با گزارشات مندرج در جدول شماره (۶) با ابهام مواجه است. بطوریکه بعضاً وارد مباحثی می شدیم که ممکن است جنبه مالی نداشته باشد، به سالیهای متمادی بعضاً بیست سال قبل بر می گردد و در هیچکدام از گزارشات عنوان شده قابل درج نیستند.

۴- یکی از مدیران عملیاتی (با مدرک کارشناسی ارشد): چرا که نوع گزارشگری دیوان محاسبات ایران متأثر از شرایط اقتصادی و بحران های بوجود آمده بنا به اقتضاء در سطح گزارشات ملی و استانی متنوع می باشد و چارچوب ایجاد، جوابگوی نظام حسابرسی فعلی نبوده و در واقع دیوان محاسبات ایران نیز نوع دیگری از نظامات حسابرسی اجرایی در کشورهای هدف را انجام می دهد، اما در مرحله تدوین و ساختار بندی می باشد و تفاوت مورد اشاره در نظرات محقق زیاد جوابگوی اهداف پرسش نمی باشد.

۵- سه نفر دیگر نیز نظر خاصی در خصوص مخالفت خود اعلام ننموده اند.

۲-۱۱- نتیجه گیری کلی: با توجه به تایید سوال اختصاصی پژوهش در خصوص وجوه افتراق بین عوامل کلیدی نحوه گزارشگری دیوان محاسبات ها (مؤسسات عالی حسابرسی) توسط خبرگان و متخصصین دیوان محاسبات کشور، می توان نتیجه گرفت که بین نحوه گزارشگری 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 گزارشگری دیوان محاسبات کشورهای پیشرفته و در حال توسعه و نظام جمهوری اسلامی ایران (به شرح جدول ۵) و مشاهده برخی اشکالات و کاستی ها در نحوه گزارشگری دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران مواردی به شرح ذیل پیشنهاد می گردد:

الف) با توجه به شرایط ایران، بایستی تهیه و توزیع و انتشار انواع گزارشات حسابرسی شامل ۱- گزارش سالیانه عملکرد دیوان محاسبات ۲- گزارش حسابرسی مالی ۳- گزارش حسابرسی رعایت ۴- گزارش های حسابرسی عملکرد (از قبیل کارائی، اثربخشی، صرفه اقتصادی، زیست محیطی و ...)

۵- گزارش های ویژه (خاص) ۶- گزارش های حسابرسی بر اساس حوزه های مختلف اقتصادی و اجتماعی و سیاسی ۷- گزارش های حسابرسی بر اساس دستگاه های دولتی ۸- نظریه ها 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 هزینه ها ۱۴- گزارشات

حسابرسی اختیاری ۱۵- گزارش‌های عمومی)، متناسب با وظایف اصلی و سایر وظایف قانونی دیوان محاسبات ایران در قانون اساسی و جزئیات آن در قوانین موضوعه از جمله قانون دیوان محاسبات پیش‌بینی و اصلاح گردد.

ب) متناسب با پیش‌بینی انواع گزارشات مندرج در بند (الف) فوق، باید استانداردها و رویه‌های گزارشگری حسابرسی دولتی مناسب تدوین شود، زیرا این موضوع علاوه بر ایجاد ضمانت اجرایی قانونی، شرایط لازم را برای انجام وظایف اصلی دیوان محاسبات فراهم می‌آورد.

ج) به موجب قوانین بسیاری از کشورها، گزارش‌های حسابرسی، باید به طور مستقیم به قوه مقننه ارائه شود؛ اما در بیشتر کشورهای اروپای شمالی، موسسات عالی حسابرسی (دیوان محاسبات‌ها)، گزارشات خود را به حسابرسان پارلمانی و آنها نیز این یافته‌ها را به صحن علنی پارلمان ارائه می‌کنند. در بعضی از کشورها، گزارش‌های حسابرسی مالی و عملکردی (به جز گزارش‌های سازمان‌های تحت پوشش دولت) به دولت ارائه می‌شود. گزارش حسابرسی سالیانه حسابهای دولت معمولاً ظرف مدتی کمتر از ۹ ماه پس از پایان سال مالی، به طور همزمان به دولت و پارلمان تسلیم می‌شود. بنابراین گزارش‌های حسابرسی دیوان محاسبات‌ها باید به مراجع ذیل ارائه شود، مگر اینکه محدودیت‌های قانونی مانع شود. با توجه به شرایط ایران بایستی توزیع گزارشات حسابرسی متناسب با استقلال مدیریتی و نهادی (ساختار سازمانی) پیشنهادی نویسنده در مقاله ای با عنوان "مطالعه استقلال دیوان محاسبات (مؤسسات عالی حسابرسی) دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران" بین ذینفعان از جمله پارلمان، دولت و شهرداری‌ها و ... توزیع گردد.

د) بایستی نسخه ای از گزارش‌های حسابرسی سالیانه دیوان محاسبات (از جمله 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 (به عنوان صاحبان منابع عمومی و مالیات و عوارض دهندگان) از عملکرد دیوان محاسبات بستگی به توزیع و انتشار با کیفیت گزارش مذکور (پاسخگوئی) دارد.

پاورقی :

1. Benchmarking
2. Accountability of Concept
3. how
4. Field of Accountability
5. Financial Reports
6. Performance Reports
7. Hold to Account
8. OECD, 2005a
9. IMF, 2001b
10. OECD , 2002a

۱۱. در انگلستان حساب‌های تلفیقی دولت مشمول الزامات قانونی نبوده؛ بلکه در برگیرنده حساب‌های تک تک

وزارتخانه‌هاست که به طور مستقیم به حسابرس کل ارائه می‌شود.

۱۲. به موجب قانون ژاپن، دولت موظف است این گزارش را در جلسات عادی پارلمان در سال مالی بعد - که ژانویه هر سال اولین جلسه آن تشکیل می‌شود - ارائه کند. این به معنای آن است که مهلت قانونی حداقل ۹ ماه است.

13. Budget Cycle
14. Budgetary Control
15. State Audit in the European Union-2009
16. American Accounting Association)AAA(
17. AAA,1973

۱۸. منظور از واحد ذکر شده، نهادها و دستگاه‌هایی است که طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، مالکیت عمومی بر آنها مترتب است.

۱۹. لازم به توضیح است حسابرسی دولتی در دستورالعمل حسابرسی طرح‌های عمرانی سازمان حسابرسی (نشریه شماره ۱۱۵ جلد اول اسفند ماه ۱۳۷۶ به شرح زیر آمده است: "حسابرسی دولتی عبارتست از رسیدگی یا بررسی ماملات، حسابها و کنترل‌های یک موسسه عمومی توسط حسابرس به منظور اظهار نظر در مورد اینکه: الف- فعالیت‌های مالی و اقتصادی طبق اصول متداول حسابداری دولتی در صورتها و گزارشات مالی انعکاس یافته است. ب- کنترلها و روشهای عملی ناظر بر رعایت قوانین و مقررات از کفایت لازم برخوردار است. ج- دستگاه از کارایی لازم مشتمل بر پیشرفت مناسب فیزیکی کار، استفاده بهینه از منابع (مالی، انسانی و فیزیکی)، حرکت صحیح به سمت تحقق اهداف کیفی و کمی طرح‌ها، حفاظت از مدارک مالی و ارائه به موقع اطلاعات و گزارشات و تحویل و تحول به موقع دارایی‌های تکمیل شده برخوردار است"

20. Complete Audit or Master Audit or Comprehensive Audit

21. <http://www.gao.gov>

22. GAGAS incorporate any new AICPA standard relevant to Financial statement audits unless the General Accounting office (GAO) exclude them by announcement

23. Repor Issuance and Distribution

24. Committee on Government Operations

25. <http://www.OAGC.gov>

26. <http://www.nao.gov>

27. Silk and Walters op.cit.-p.34

28. <http://www.court.des.comptes.gov>

29. LO132-3,Magnet,1997

30. www.bundestrechnungshof.de

31. <http://www.Riksrevisjonen.gov>

32. <http://www.ANAO.gov>

33. <http://www.OAG.gov>

34. www.oag.nz

35. <http://www.BA.gov>

36. <http://www.BAI.gov>

37. www.TCA.gov.com

38. <http://www.AGSA.gov>
39. Supreme Audit Court (SAC)
40. The United States of America
41. Canada
42. The United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland
43. France
44. German
45. Norway
46. Australia
47. New Zealand
48. Japan
49. The South Korean
50. turkey
51. Republic of South Africa
52. Iran
53. Cohen
54. Krejcie and Morgan
55. 2011 Internet Version of Government Auditing Standards by the Comptroller General of the United States, GAO, و <http://www.gao.gov>

۵۶. $X = \text{آماره توزیع دوجمله اییا تعداد موفقیت یا تعداد افراد موافق}$ ۱۱۳

$$9/16 = 31\sqrt{1/62 - 113} = X - \mu / \sigma = X - np / \sqrt{npq} = .57$$

۵۸. استفاده از فرمول تابع احتمال: روش اول (محاسبه جواب با استفاده از نرم افزار اکسل)
 $0/0000 =$

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

دوجمله ای: روش دوم آمار

$$= (31\sqrt{1/62 - 113} \leq P(Z + (31\sqrt{1/62 - 113}) \geq p(Z = (113 \leq P(X + (11 \geq P - \text{value} = P(X \leq A) = p(= P(X$$

$$0/0000 = (16/9 \leq p(Z \geq (16/9 \leq p(Z + (16/9 \geq p(Z$$

۵۹. حسینی عراقی-۱۳۹۱، مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی-محمدی و ارائی-۱۳۸۹، یان لاینرت-ترجمه

خاکباز و لامعی-۱۳۸۹ و <http://www.gao.gov>

۶۰. حسینی عراقی-۱۳۹۱، یان لاینرت-ترجمه خاکباز و لامعی-۱۳۸۹، نازی قزلباغ-۱۳۷۴

و <http://www.OAGC.gov>

۶۱. حسینی عراقی-بهار-۱۳۹۱، مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی-محمدی و ارائی-۱۳۸۹، یان لاینرت-

ترجمه خاکباز و لامعی-تابستان ۱۳۸۹-مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی-دکتر زارعی-۱۳۸۴،

<http://www.nao.gov> و Silk and Walters op.cit.-p ۳۴

۶۲. یان لاینرت-ترجمه خاکباز و لامعی-۱۳۸۹، دیوان محاسبات کشور-۱۳۸۸، مرکز پژوهش های مجلس شورای

اسلامی-۱۳۷۸، نازی قزلباغ-۱۳۷۴، قانون دیوان محاسبات فرانسه-۱۹۶۷، Magnet، ۱۹۹۷ و

<http://www.cour.des.comptes.gov>

۶۳. مجله حسیب شماره ۸-ترجمه نجاتیان و مظفری-۱۳۹۱، یان لاینرت-ترجمه خاکباز و لامعی-۱۳۸۹ و

www.bundestrechnungshof.de

۶۴. یان لاینت-ترجمه خاکباز و لامعی-۱۳۸۹، دیوان محاسبات کشور-۱۳۸۹ و

http://www. Riksrevisjonen.gov

۶۵. مجله حسیب شماره ۳-ترجمه صفی زاده-۱۳۹۰، نازی قزلبلاغ-۱۳۷۴ و http://www.ANAO.gov

۶۶. حسینی عراقی-۱۳۹۱، یان لاینت-ترجمه خاکباز و لامعی-۱۳۸۹ و دیوان محاسبات کشور-۱۳۸۸ و

http://www. OAG.gov

۶۷. مجله حسیب شماره ۵-ترجمه صفی زاده-۱۳۹۰، مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی-محمدی و

ارائی-۱۳۸۹، مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی-۱۳۷۸، نازی قزلبلاغ"۱۳۷۴ و

http://www. BA.gov

۶۸. یان لاینت-ترجمه خاکباز و لامعی-۱۳۸۹ و http://www. BAI.gov

۶۹. مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی-محمدی و ارائی-۱۳۸۹، مرکز پژوهش های مجلس-ترجمه افشین

خاکباز-۱۳۸۸ و www.TCA.gov.com

۷۰. مجله حسیب شماره ۱۱-ترجمه بهرامی-۱۳۹۱، دیوان محاسبات کشور"۱۳۸۸ و http://www. AGSA.gov

۷۱. حسینی عراقی-۱۳۹۱، دیوان محاسبات کشور-۱۳۸۹، مرکز پژوهش های مجلس محمدی و ارائی-۱۳۸۹ و نازی

قزلبلاغ"۱۳۷۴

منابع و مآخذ

۱. آذر، عادل، مومنی، منصور، (۱۳۸۵)، آمار و کاربرد آن در مدیریت، جلد اول، چاپ سیزدهم، تهران: انتشارات سمت.
۲. ارباب سلیمانی، عباس، (۱۳۷۹)، فرهنگ اصطلاحات حسابرسی (نشریه ۱۳۸)، چاپ اول، تهران: انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، صص ۱۸۷-۱.
۳. ارفعی، عالی، (۱۳۷۲)، جایگاه دیوان محاسبات در کنگره ایالات متحده آمریکا، مجلس و پژوهش، شماره ۴، صص ۳۳۰-۳۲۶.
۴. باباجانی، جعفر، (۱۳۹۰)، حسابداری و کنترل های مالی دولتی، چاپ هشتم، تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی.
۵. باباجانی، جعفر، (۱۳۸۸)، حسابداری و مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی (مجموعه مقالات)، چاپ اول، تهران: انتشارات ترمه.
۶. باباجانی، جعفر، (۱۳۹۰)، کارگاه آموزشی دانش افزایی و توانمندسازی مدرسان در زمینه مبانی نظری حسابداری بخش عمومی، صص ۳۰۱.
۷. بهرامی، سیامک، (مترجم)، (۱۳۹۱)، "دیوان محاسبات آفریقای جنوبی"، مجله حسیب، شماره ۱۱، صص ۲۹-۲۸.
۸. جنانی، محمد حسن، (۱۳۸۴)، حسابرسی جامع اهرمی در تقویت سیستم های نظارتی شرکت های پذیرفته شده در بورس، مجله بورس، شماره ۴۷، صص ۲۳-۲۲.
۹. جامعی، رضا، (۱۳۸۰)، "نقش دیوان محاسبات ایران در حسابرسی سازمان های دولتی از دیدگاه مدیران مالی"، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه شهید چمران اهواز.
۱۰. حساس یگانه، یحیی، (۱۳۸۸)، فلسفه حسابرسی، چاپ دوم، تهران، انتشارات علمی و فرهنگی.
۱۱. حسینی عراقی، سید حسین، (۱۳۹۱)، حسابرسی دولتی، چاپ اول، تهران: انتشارات دانشگاه علوم اقتصادی.
۱۲. حسینی عراقی، سید حسین، (۱۳۸۰)، کنکاشی در قوانین مالی و محاسباتی کشور (قانون محاسبات عمومی و قانون دیوان محاسبات)، چاپ اول، تهران: انتشارات پژوهشکده امور اقتصادی.

۱۳. خاکی، غلامرضا، (۱۳۸۹)، روش تحقیق با رویکردی به پایان نامه نویسی، چاپ هفتم، تهران: انتشارات درایت.
۱۴. خسروی، سارا، (مترجم)، (۱۳۹۲)، "آشنایی با دیوان محاسبات فرانسه"، مجله حسیب، شماره ۲۲، صص ۳۱-۳۰.
۱۵. دفتر بررسی های حقوقی، (۱۳۷۸)، "گزارش هم سنجی دیوان محاسبات ایران، ژاپن، فرانسه"، شماره مسلسل ۱۰۸۴، ویرایش اول، تهران: انتشارات مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی، صص ۱۰-۱.
۱۶. دفتر بررسی های حقوقی، (۱۳۷۵)، "گزارش تحولات و جایگاه قانونی دیوان محاسبات کشور"، شماره مسلسل ۲۷۰۱۳۱۴، تهران: انتشارات مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی، صص ۱۷-۱.
۱۷. دفتر مطالعات برنامه و بودجه، (۱۳۸۹)، "گزارش ضرورتها و رویکردهای اصلاح قانون دیوان محاسبات"، شماره مسلسل ۱۰۱۹۴، تهران: انتشارات مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی، صص ۲۰-۱.
۱۸. دیوان محاسبات کشور، (۱۳۸۹)، "برنامه راهبردی دیوان محاسبات کشور، چاپ اول، تهران: انتشارات مرکز آموزش و برنامه ریزی دیوان محاسبات کشور.
۱۹. دیوان محاسبات کشور، (۱۳۷۳)، "مدیریت در حسابرسی"، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۱، صص ۴۶-۴۴.
۲۰. روزنامه سیاست، (۱۳۹۰)، "مروری بر ساختار و وظایف دیوان محاسبات در فرانسه و ایران"، کدخبر ۳۱۳۷۴۶۰، اردیبهشت ۱۳۹۰، ۴۱: ۶۰-۶۴.
۲۱. زارعی، محمدحسین، (۱۳۸۴)، مطالعه تطبیقی مجالس قانونگذاری، چاپ اول، انتشارات مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی.
۲۲. سازمان ملل متحد، (۱۳۹۰)، نقشه جهانی مقدار شاخص توسعه انسانی برای کشورها در سال ۲۰۱۱.
۲۳. شباهنگ، رضا، (۱۳۸۶)، حسابرسی عملکرد مدیریت (نشریه ۹۸)، چاپ چهارم، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی، صص ۱۱۷-۱.
۲۴. صفی زاده، سیدامیرعباس (مترجم)، (۱۳۹۰)، "دیوان محاسبات استرالیا"، مجله حسیب، شماره ۳، صص ۲۸-۲۶.
۲۵. صفی زاده، سیدامیرعباس (مترجم)، (۱۳۹۰)، "دیوان محاسبات ژاپن"، مجله حسیب، شماره ۵، صص ۲۴-۲۲.
۲۶. عسکری، مهدی، (۱۳۸۰)، "بررسی مشکلات دیوان محاسبات کشور در نظارت بر بودجه کل کشور"، پایان نامه کارشناسی ارشد مدیریت دولتی، دانشگاه تربیت مدرس.
۲۷. فاوچی، هادی (مترجم)، (۱۳۸۷)، رهنمودهای اجرای استانداردهای حسابرسی عملکرد، چاپ اول، تهران: انتشارات دیوان محاسبات کشور.
۲۸. قادری، کمال، شاهوردی، پروانه، مصدق، فاطمه، (۱۳۸۹)، حسابرسی دولتی، چاپ اول، تهران: انتشارات مجال.
۲۹. قانون دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران، مصوب ۱۳۶۱.
۳۰. قانون دیوان محاسبات فرانسه، مصوب ۲۲ ژوئن ۱۹۶۷.
۳۱. محمدی، معبود، ارائی، 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 پژوهش های مجلس شورای اسلامی، صص ۲۸-۱.
۳۲. مجموعه قوانین اختیارات مالی فرانسه (قانون حسابرسی مستقل)، مصوب ۱۹۹۵-۱۹۹۴.
۳۳. مطالعات حوزه برنامه ریزی دیوان محاسبات کشور، (۱۳۸۸)، طرح بازنگری و اصلاح قانون برنامه و بودجه کشور: مبنای تطبیقی، گزارش جلد ۷، صص ۱۲۲-۱.
۳۴. مطالعات حوزه بودجه ریزی دیوان محاسبات کشور، (۱۳۸۸)، طرح بازنگری و اصلاح قانون برنامه و بودجه کشور: مبنای تطبیقی، گزارش جلد ۶، صص ۱۷۵-۲۰۵.
۳۵. مطالعات حوزه نظارت و ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات کشور، (۱۳۸۸)، طرح بازنگری و اصلاح قانون برنامه و بودجه

کشور: مبنای تطبیقی، گزارش جلد ۸، صص ۶۷-۱.

۳۶. قوامی، محمدعلی (مترجم)، (۱۳۸۹)، استانداردهای حسابرسی دولتی (نشریه ۱۲۷)، چاپ چهارم، تهران: انتشارات کمیته حسابرسی عملیاتی، صص ۱۱۸-۱.

۳۷. کمیته تخصصی حسابرسی مدیریت، (۱۳۷۵)، حسابرسی مدیریت در بخش عمومی، چاپ اول، تهران: انتشارات موسسه حسابرسی مفید راهبر.

۳۸. لاینرت، یان، (۱۳۸۹)، بودجه ریزی در جهان: چارچوب حقوقی نظام های بودجه ای (مطالعه موردی برخی کشورهای عضو سازمان همکاری اقتصادی و توسعه)، ترجمه خاکباز، افشین؛ لامعی، بهزاد، چاپ اول، تهران: انتشارات مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی.

۳۹. لاینرت، یان، (۱۳۸۷)، بودجه ریزی در جهان: چارچوب حقوقی نظام های بودجه ای (مطالعه تطبیقی)، ترجمه خاکباز، افشین، چاپ اول، تهران: مجلس شورای اسلامی، انتشارات مرکز پژوهش ها.

۴۰. موفق، مسعود، (مترجم)، (۱۳۹۱)، "آشنایی با دیوان محاسبات بریتانیا"، مجله حسب، شماره ۱۵، صص ۳۵-۳۴.

۴۱. نازی قزلباغ، اسماعیل، (۱۳۷۴)، "بررسی قانون دیوان محاسبات ایران و مقایسه آن با قانون کشورهای ژاپن، انگلستان، فرانسه، کانادا، مصر و استرالیا"، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی.

۴۲. نجاتیان، علیرضا؛ مظفری، زهرا، (مترجمان)، (۱۳۹۱)، "دیوان محاسبات آلمان"، مجله حسب، شماره ۸، صص ۳۷-۳۶.

۴۳. نیکخواه آزاد، علی (مترجم و مؤلف)، (۱۳۹۰)، "بنیانه مفاهیم بنیادی حسابرسی (نشریه ۱۲۱)، چاپ پنجم، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی (کمیته تدوین رهنمودهای حسابرسی)، صص ۱۱۵-۱.

۴۴. والاس، واندای، (۱۳۹۰)، نقش اقتصادی حسابرسی در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت (نشریه ۱۵۹)، مترجم امیر اصلانی، حامی، چاپ پنجم، تهران: انتشارات مدیریت تدوین استانداردها- سازمان حسابرسی، صص ۱۸۷-۱.

45. A.C. , 2000, Code of Audit Practice, p. 26.

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

47. Auditing Standards Committee at the XVIth Congress of INTOSAI, 1998, Code of Ethics and Auditing Standards, Montevideo, Uruguay, p1-82.

48. Black, Ryan C. and Ryan J. Owens. 2009. Agenda-Setting in the Supreme Court: The Collision of Policy and Jurisprudence." Journal of Politics 71(3):1062{1075.

49. Caldeira, Gregory A. and John R. Wright. 1988. Organized Interests and Agenda Setting in the U.S. Supreme Court." American Political Science Review 82(4):1109{1127.

50. Cameron, Charles M., Je_rey 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.

51. Cook J, Winkle G (1988). Auditing. Fourth Edition, Houghton Mifflin Company.

52. David, Rene, (1900), Les grands systems du droit contemporain. Dalloz-Sirez, Paris.

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

54. Denniger, E., (1988), "Constitutional Law between Statutory Law and Higher Law", in Alessandro Pizzoreusso (ed.), Law in the Making: A Comparative Process, Survey, Eurpean Science Foundation Research on the legislative Process, Springer-Verlag, Berlin, Heidelberg, Germany, pp. 103-130.

55. E. L. Normanton, 1966, The Accountability and Audit of Governments A Comparative Study, Manchester University Press, pp. 1-2.
56. Eastman, Michael, 2008, Best Practices for Capacity Development in Supreme Audit Institutions, Conference of The International Consortium on Governmental Financial Management, Miami, Florida.
57. F. L. Greathouse and M. Funkhouser, "Audit Standards and Performance Auditing in State Government", GAJ, Vol. XXXVI, Number 4, pp. 57-58.
58. GAO, 1994 Revision, Government Auditing Standards.
59. GAO, 1994, Government Auditing Standards, Revision, pp. 58-59.
60. GAO, July 1993, Governmental Auditing Standards, Exposure Draft, pp. 2-4.
61. GASB, April 1994, Concepts Statement No. 2 of the Governmental Accounting Standards Board: on Concepts related to Service Efforts and Accomplishments Reporting
62. Gill G, Cosserrat G (1996). Modern Auditing in Australia, Fourth Edition. John Wiley and Sons, Australia.
63. Governmental Auditing Standards (yellow book), (2011), Revision. By the comptroller General of the united states General Accountability Office.
64. Gul F, Teoh H, Andrew B, Schelluch P (1994). Theory and Practice of Australian Auditing, Third edition, Nelson, An International Thomson Publication Company, Australia.
65. ICAEW, 2001, Practice Note 10: Audit of Financial Statements of Public Sector Entities in the United Kingdom, CCAB Limited, p. 18.
66. International Auditing Practices Committee, March 1999, Assurance Engagements: Proposed International Standard on Assurance Engagements, Para. 9.
67. International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), 1977 & 1998, The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, policy division.
68. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), 2004, Audit of international institutions Guidance for SAIs, ISSAI 5020, p. 1-83.
69. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), 2004, SYMPOSIUM ON THE INDEPENDENCE OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS, Report on the 17th UN/INTOSAI Seminar on Government Auditing, ST/ESA/PAD/SERE/79.
70. INTOSAI, June 1992, Auditing Standards
71. L. R. Smith and D. C. Hauge (ed.), 1971, The Dilemma of Accountability in Modern Government: Independence versus Control, Macmillan, p. 320.
72. Mahdi Salehi and Vahab Rostami, 2010, A study on performance of Iranian supreme audit court, African Journal of CICA, PSAAC, May 1985, Public Sector Auditing Statement 1: Auditing in the G.A.O., Harry S. Havens, January 1990, The Evolution of the General Accounting Office: From Voucher Audits to Program Evaluations, pp. 6-7.
73. Meigs W, Whittington O, Pany K, Meigs R (1988). Principles of Auditing, Eight Edition, Irwin, USA.
74. National Audit Office (NAO), 2009, State Audit in the European Union, P. 1-279.
75. Office of Public Relations & International Affairs of Supreme Audit Court of Islamic Republic of Iran, 1998, Supreme Audit Court ACT.
76. P. C. Jones and J. B. Bates, 1994, Public Sector Auditing, 2nd edition, Chapman & Hall, p. 17.

77. Parisi, Francesco, (2001), "Spontaneous Emergence of Law : Customary Law", Encyclopedia of Law And Economics, Vol. 5, Edward Elgar, Cheltenham, United Kingdom, pp.603-630.
78. Parisi, Francesco, (2004), "Customary Law", in C.K. Rowley and F. Schneider, (eds.), Encyclopedia of Public Choice Theory, Kluwer, Dordrecht, The Netherlands, pp. 138-136.
79. Ricchiute D (1989). Auditing: Concepts and Standards, Revised Second Edition. South-West Publishing Co. USA.
80. Schwarze, Jurgén, (1992), European Administrative Law, Office for Official Publications of the European Communities, Sweet and Maxwell, London.
81. Stern, Robert L., Eugene Gressman, Stephen M. Shapiro and Kenneth S. Geller. 2002. Supreme Court Practice. 8th ed. Washington, D.C.: The Bureau of National Affairs.
82. Shyam Sunder, 2003, Rethinking the Structure of Accounting And Auditing, Yale ICF Working Paper No. 03-17.
83. 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, p.1-188.
84. The World Bank, 2001, Features and functions of supreme audit institutions, prem notes, Public Sector, p.1-4.
85. United Nations Children's Fund Executive Board, 2007, report of Adoption of International Public Sector Accounting Standards, Second regular session, AB/L.12.
86. Ward, Artemus and David L. Weiden. 2006. Sorcerers' Apprentices: 100 Years of Law Clerks at the United States Supreme Court. New York: New York University Press.
87. Woodward, Bob and Scott Armstrong. 1979. The Brethren: Inside the Supreme Court. New York: Simon & Schuster.
88. www. AGSA.gov
89. www. ANAO.gov
90. www. BA.gov
91. www. BAI.gov
92. www. Bundesrechnungshof.de
93. www. cour des comptes.gov
94. www. DMK.IR
95. www. INTOSAI.org
96. www. OAG.gov
97. www. OAGC.gov
98. www. Riksrevisjonen.gov
99. www. senate.gov/~budget/democratic/budgetlaws.html.
100. www. AFROSAI.com
101. www. ASOSAI.org
102. www. bai.go.kr.
103. www. Bundesrechnungshof.de/en/veroeffentlichung/800.html
104. www. ECOSAI.org
105. www. EUROSAI.org
106. www. gao.gov

107. www.gao.gov/overview/2011 Internet Version of Government Auditing Standards by the Comptroller General of the United States, GAO
108. www.gao.gov/yellowbook/overview/2011 Internet Version of Government Auditing Standards by the Comptroller General of the United States, GAO
109. www.government-accounting.gov.uk/appendices.
110. www.gpoaccess.gov/uscode/browse.html
111. www.hmso.gov.uk/making-powers.
112. www.homepage2.nifry.com/paper/lawcollection.html for part of the laws in English.
113. www.imf.org/external/np/rosc/rosc.asp
114. www.laws.justice.gc.ca.
115. www.legifrance.Gouv.fr, All laws and decrees(in French)
116. www.mpb.go.kr
117. www.nao.org.uk/.../State-Audit-in-the-European-Union [National Audit Office
118. www.oecd.org/puma/sigmaweb/act/audit.
119. www.OLACEFS.com
120. www.PASAI.org
121. [www.Public Audit.gov.uk](http://www.Public-Audit.gov.uk).
122. www.TCA.gov.com
123. [www.The board of audit respectively.gov.uk](http://www.The-board-of-audit-respectively.gov.uk).
124. [www.The diet.gov.uk](http://www.The-diet.gov.uk).
125. www.wikipedia.org
126. Yutaka SUZUKI,2004,Basic Structure of Government Auditing by a Supreme Audit Institution, Government Auditing Review VOLUME11,p.39-53.