

الزامات حقوقی تحقق حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور

■ دکتر محمد حسین زارعی*

■ جواد فاضلی نژاد**

چکیده:

اداره امور عمومی در نظام جمهوری اسلامی ایران در حال گذار از قالب سنتی خود به شکل نوین است. این روند در ارتباط با برخی امور، ارادی و خودخواسته بوده و در بسیاری امور غیر ارادی و ناخواسته می باشد. در نظام های حقوقی که در آن حاکمیت قانون نهادینه شده است، تحول در مدیریت امور عمومی مستلزم تغییر نگرش در مدیریت مالی عمومی و این همه برپایه تحول در ابعاد مختلف نظام حقوقی می باشد. اقتضائات مدیریت دولتی نوین امروزه فرایند بودجه ریزی دولت را در هر چهار مرحله تهیه، تصویب، اجرا و نظارت بر بودجه با تحولات عمیقی روبرو ساخته است. در این راستا نظام حقوقی که از مولفه های اصلی آن "رو به واقعیت بودن" است، در جهت حفظ کارایی و کارآمدی خود می بایست این تحولات را پذیرفته و حقوقی سازد. یکی از مولفه های اصلی مدیریت دولتی نوین توجه به "نتیجه" به جای "فرایند" است و بر همین مبنا در مرحله نظارت بر اجرای بودجه، حسابرسی عملکرد به عنوان ابزار اصلی این مرحله از بودجه ریزی جایگزین انواع مختلف سنتی حسابرسی گردیده است. در این نوشتار در پی بررسی و امکان سنجی تحقق و اجرای حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور بر پایه نظام حقوقی کنونی هستیم.

کلمات کلیدی: مدیریت دولتی نوین، حسابرسی عملکرد، قانون اساسی، صلاحیت تخییری

* دانشیار گروه حقوق عمومی دانشگاه شهید بهشتی

** دانشجوی دکتری حقوق عمومی دانشگاه شهید بهشتی (نویسنده مسئول)

javadfazeli2@gmail.com

۱- مقدمه

مسئله چگونگی تامین و هزینه کرد دخل و خرج عمومی دولت ها از ابتدای شکل گیری نظام های سیاسی اولیه یکی از دغدغه های اصلی حکومت ها بوده است . در ادامه با شکل گیری نظام های سیاسی مردم سالار این مسئله علاوه بر دولتمردان و حکمرانان ، حکومت شوندهاگان را نیز درگیر خود نمود . با شکل گیری دولت های مدرن در طی قرون ۱۶ و ۱۷ میلادی و تغییر ماهیت حکومت شوندهاگان از " رعیت " به " شهروند " ، از یک طرف وظایف و تکالیفی که دولت مدرن عهده دار انجام آن شده بود به یکباره افزایش یافت و این خود مستلزم کسب درآمد از طریق اخذ مالیات جهت تامین هزینه های این امور بود و از طرفی شهروندان نیز که به عنوان منبع اصلی درآمدزایی دولت تبدیل شده بودند نسبت به چگونگی هزینه کرد این وجود حساسیت نشان می دادند . با تکوین دولت مدرن و به موازات تکامل مولفه های پایه ای آن همچون حکومت قانون و قانون اساسی گرایی ، تفکیک قوا ، احترام به حقوق بشر و آزادی های عمومی ؛ مسئولیت پاسخگویی مالی دولت نسبت به چگونگی اخذ و هزینه کرد وجوه عمومی به شهروندان و نمایندگان آنان در پارلمان به عنوان یک اصل مهم نظام های سیاسی دموکراتیک و مردم سالار پذیرفته شد .

اداره امور عمومی در کشورهای مختلف از نیمه قرن نوزدهم تا اواخر قرن بیستم بر مبنای رویکرد غالب مدیریت عمومی سنتی یا بروکراتیک یا وبری صورت می گرفت. ماکس وبر سازمان دولت مدرن را بر مبنای یک سازمان عقلانی توصیف می کرد که بر مبنای ساختار سلسله مراتبی در جهت تامین نظم و سایر منافع اجتماعی بنا نهاده شده است . مدیریت عمومی سنتی همچنین متأثر از نظریه جدایی سیاست - اداره "وودرو ویلسون" و پیشنهادات مدیریتی "فردریک تیلور" برای بدست آوردن کارآمدی بخش خصوصی گسترش یافت. (Hughes, O. ۲۰۰۳) اما به طور خاص از دهه ۱۹۸۰ میلادی در کشورهای غربی به دلایلی همچون پایین آمدن نرخ رشد اقتصادی شرایط مالی دولت های مرکزی رو به افول نهاد و در نتیجه حساسیت شهروندان نسبت به چگونگی هزینه کرد وجوه عمومی افزایش پیدا کرد ، لذا حکومت ها وادار به تخصیص و هزینه کرد منابع عمومی به صورت معقولانه تر و کارآمدتر گردیدند و فرایندهای بودجه ریزی دولتی نیز دچار تغییرات اساسی شد.

ابزار اصلی ایفای مسئولیت پاسخگویی و نظارت مالی دولت " حسابرسی " می باشد ، که در طول تاریخ با تطور مفهوم پاسخگویی مالی و تغییر در مبنای و اهداف آن ، انواع مختلف حسابرسی نیز بکار گرفته شده است. امروزه با تغییر نگاه سنتی به مدیریت مالی و جایگزینی مدیریت مالی نوین که با تغییر در اهداف و رویکردهای آن همراه است و مبنای اصلی آن استفاده از اصول و معیارهای بازار (بخش خصوصی) در بخش دولتی و مدیریت عمومی ، جلب مشارکت مردم در انجام امور و برون سپاری اداره امور عمومی ، تلاش جهت تحقق ارزش های صرفه جویی ، کارایی و اثربخشی در کلیه سطوح دولت و جایگزینی کنترل های خروجی و رویکرد مشتری محور به جای کنترل های ورودی و رویکرد فرایندمحور می باشد (Azuma, N. ۲۰۰۳) ، نظام مالیه عمومی در بخش بودجه و بودجه ریزی با تحولات بنیادینی روبرو شده است ؛ به طوری که بودجه ریزی عملیاتی به عنوان مدل رایج بودجه ریزی در نظام های حقوقی مختلف پذیرفته شده و متناظر آن در مرحله نظارت بر بودجه نگاه ها معطوف به مفهوم " حسابرسی عملکرد " گشته است . حسابرسی عملکرد

که بر پایه سه مولفه اصلی "کارایی"، "اثر بخشی" و "صرفه اقتصادی" پی ریزی شده است در نظام های پیشرفته بودجه ریزی همچون آمریکا بیش از یک قرن پیشینه دارد اما در نظام بودجه ریزی ایران همچون طفلی نوپا می باشد که تحقق کامل آن مستلزم بسترسازی در حوزه های مختلف حقوقی، مدیریتی، سیاسی و.. می باشد و به یقین تا این زمینه سازی ها - مخصوصا در بعد حقوقی - صورت نگیرد حسابرسی عملکرد عملا قابلیت تحقق پیدا نخواهد کرد و تلاش در جهت پیاده سازی آن بدون توجه به چارچوب حقوقی متناسب منجر به نقض اصل حاکمیت قانون - که به یقین بی بدیل ترین اصل نظام های سیاسی مدرن می باشد - خواهد گردید.

در این نوشتار ابتدا با توجه به اینکه شناخت دقیق مفهوم حسابرسی عملکرد و مولفه های سازنده آن نقشی مهم در شناسایی الزامات تحقق آن در ابعاد مختلف دارد، به بررسی مبانی و ماهیت حسابرسی عملکرد خواهیم. سپس الزامات و بسترهای حقوقی لازم جهت گذار به این نوع از حسابرسی در نظام نظارت مالی بیرونی بر بودجه در نظام حقوقی ایران از دو منظر شکلی و ماهوی مورد بررسی و کنکاش قرار می گیرد. در بعد الزامات حقوقی شکلی، امکان پذیری حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور و جایگاه آن به لحاظ صلاحیت های این نهاد، با نگاه به قانون اساسی و قوانین عادی مرتبط مورد ارزیابی قرار می گیرد، و در بعد الزامات حقوقی ماهوی چالش های حقوقی که دیوان محاسبات در تحقق مطلوب حسابرسی عملکرد با آن مواجه هست، مورد بررسی قرار می گیرد. این چالش ها به نوعی ناشی از این مسئله است که نظام حقوقی ما به تائی از نظام مدیریت دولتی در حال گذار از الگوی سنتی به مدرن می باشد.

۲- مبانی و مفهوم حسابرسی عملکرد

آشنایی با چارچوب نظری بحث حسابرسی عملکرد برای تشریح اهداف، مفاهیم بنیادی و محدودیت های این نوع حسابداری ضرورت اساسی دارد. در این قسمت با تشریح مبانی و مفهوم حسابرسی عملکرد به بررسی این نوع حسابرسی در مقایسه با دیگر انواع حسابرسی دولتی پرداخته تا پاسخ بدین سوال که اساسا چرا نظام های نوین بودجه ریزی از میان انواع روش های حسابرسی دولتی امروزه به حسابرسی عملکرد گرایش پیدا کرده اند، روشن گردد.

۱-۱- مبانی و اهداف حسابرسی عملکرد

به طور کلی در خصوص اهداف حسابرسی بخش عمومی دو مبنای اصلی وجود دارد. از یک طرف حسابرسان با انجام عملیات حسابرسی و در اختیار گذاشتن نتایج حاصل از آن به مدیران و تصمیم گیران، به تشریح وضعیت موجود پرداخته و مدیران را در اتخاذ تصمیمات بهتر و کارآمدتر یاری می رسانند. از سوی دیگر آنان همزمان با ارائه نتایج حسابرسی های خود به مراجع قانونی پاسخ خواه و همچنین مردم نقش مهمی در پاسخگویی مقامات عمومی به نهادهای ذیربط ایفا می کنند.

۱-۱-۱- تضمین پاسخگویی عمومی

به لحاظ اینکه بخش عمومی بر مبنای یک رابطه وکیل-موکل شکل گرفته است و همواره با توجه به تعارض منافع در این رابطه تخطی و تجاوز از حدود صلاحیت های قانونی در خصوص وکیل (مقامات و ماموران دولتی) وجود دارد و همچنین عدم امکان نظارت مستقیم توسط مردم به دلیل پیچیدگی و عدم تخصص و آگاهی لازم آنان ، نظام پاسخگویی عمومی جزیی جداناپذیر از این رابطه می باشد. بر این مبنای یک سیستم حسابرسی موثر می تواند به کاهش مخاطرات ذاتی این رابطه کمک کند. امروزه فعالیت های حسابرسی بخش عمومی به طور متناسبی باید به گونه ای سامان یابد تا نهادها و موسسات بخش عمومی را در انجام وظایفشان مبنی بر داشتن شفافیت عملکردی و پاسخگویی به عموم مردم توانا سازد ، تواما با اینکه به صورت موثر ، کارآمد ، اقتصادی و اخلاقی به اهدافشان دست یابند. (The institute of internal auditors (TIA, ۲۰۱۲) حسابرسی را باید به عنوان یک خرده نظام در نظام کلی پاسخگویی عمومی دانست که در کنار سایر خرده نظام هایی همچون بودجه ریزی و حسابداری ، زنجیره نظام پاسخگویی عمومی را تکمیل می کنند. در این چرخه ، بودجه که سندی معتبر و حاوی برنامه های دولت و نهادهای بزرگ بخش عمومی است ، بر پایه اصول و ضوابط مشخصی که قانون معین می کند تهیه و تقدیم مرجع قانون گذاری می شود و پس از آن در مرجع قانونی ، مبنایی جهت پاسخگویی فراهم می نماید .

حسابداری و گزارشگری مالی نیز بر طبق استانداردهای پذیرفته شده و مورد توافق پاسخگو و پاسخ خواه ، گزارش های لازم درباره اجرای بودجه را فراهم نموده و آنگاه نظام حسابرسی بر طبق اصول و استانداردهای خاص خود نسبت به گزارش های استخراج شده از سیستم حسابداری اظهار نظر می کند . (باباجانی ، جعفر ، ۱۳۸۹). حسابرسی از ارکان اساسی فرایند پاسخگویی است . زیرا پاسخگویی مستلزم وجود اطلاعات معتبر و قابل اتکاست و قابلیت اتکای اطلاعات به دلایل مختلفی مستلزم بررسی آنها توسط شخصی مستقل از تهیه کننده اطلاعات است . مشروعیت و اعتماد عمومی ارزش های بنیادین و ضروری هر دولتی می باشد و حسابرسی عملکرد از طریق تولید و ارائه و انتشار اطلاعات قابل اتکا نسبت به کارایی ، اثربخشی و صرفه اقتصادی فعالیت ها و برنامه های دولت به تقویت این ارزش ها می پردازد (INTOSAI, ۲۰۰۴).

از دیرباز و بالاخص از اوائل نیمه دوم قرن بیستم به بعد در کشورهای پیشرفته و نسبتا توسعه یافته ، پاسخگویی عمومی به عنوان یکی از مسئولیت های اساسی مورد پذیرش دولتها قرار گرفته و از همان زمان صاحب نظران حسابداری و امور مالی دولتها اعتقاد داشتند که نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی به عنوان ابزار اصلی ایفای مسئولین پاسخگویی عمومی نقش مهمی به عهده دارد. (بابا جانی ، جعفر ، ۱۳۹۲) در چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی که اول بار توسط ایجیری (۱۹۸۴) معرفی گردید ، هدف حسابداری ایجاد یک سیستم جریان اطلاعات پاسخگو و پاسخ خواه است، در این رابطه پاسخ خواه حق دارد بداند ، همانطور که پاسخگو حق دارد در افشای اطلاعات حریم قانونی برای خود قائل شود . از این رو در حسابرسی بر مبنای مسئولیت پاسخگویی به جای سودمندی اطلاعات حسابداری در تصمیم گیری ، بر سیستم حسابداری تاکید می کند که اطلاعات لازم و کافی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی فراهم می نماید. (باباجانی ، جعفر ، ۱۳۹۰) مبنای پاسخگویی در نظام های سیاسی مردم سالار که در آن مقامات

عمومی با رای مستقیم یا غیر مستقیم مردم انتخاب می شوند و به عبارت دیگر مشروعیت خود را از طریق انتخابات بدست می آورند و رعایت و احترام به حقوق بشر از اهمیت بالایی برخوردار است، کاملاً پذیرفته شده است. در این حکومت ها شهروندان از طریق برگزاری انتخابات اختیارات لازم را به نمایندگان خود تفویض می کنند و همراه این تفویض اختیار از طریق تفکیک قوای سه گانه با ایجاد کنترل های لازم و برقراری تعادل از سوء استفاده های احتمالی جلوگیری می کنند. دولت به عنوان قوه ی مجریه در مورد وظایف خود در مقابل قوه مقننه مسئول است و هر دو در مقابل شهروندان مسئولیت پاسخگویی دارند. (صلواتی، محمد، ۱۳۸۴) امروزه پارادایم غالب حکمرانان کشورهای توسعه یافته، اهتمام به توسعه نظام پاسخگویی است و نهادهای عالی محاسباتی کشورهای پیشرو با رویکرد حسابرسی عملکرد، مأموریت ارزیابی و رسیدگی پاسخگویی را بر عهده دارند. (آخوندزاده، میثم، ۱۳۹۰)

۲-۱-۱- ارزیابی عملکرد

در حکومت های دموکراتیک، مردم و نمایندگان آنها نیازمند سازوکارها و روش های مناسبی در جهت آگاهی از عملکرد مسئولان هستند. (بازگشا، غلامرضا و محمد صدر نیا، ۱۳۸۸) این امر مستلزم توجه توأمان به ورودی ها، خروجی ها، ۲، نتایج و آثار ۳ مخارج و هزینه های عمومی می باشد. حسابرسی مالی و رعایت این سازوکارها و روش ها را به طور کامل تامین نمی نمایند چرا که تمرکز این نوع از حسابرسی ها بر بررسی عملیات مالی از حیث انطباق آن با معیار های شکلی است. یکی استانداردهای حسابداری را مبنای درستی تهیه صورت های مالی قرار می دهد و دیگری رعایت قوانین و مقررات را مبنای بررسی عملیات مالی دولت می داند و به عبارت دیگر صرفاً قانونیت ۴ آن را ارزیابی می کند. در این میان حسابرسی عملکرد شکل نوینی از حسابرسی است که ابتدا در بخش خصوصی به شکل گسترده ای مورد توجه قرار گرفته و سپس به موازات اهمیت مسئله استفاده کارا و اثربخش منابع عمومی در بخش دولتی نیز مورد توجه قرار گرفته است که با ارزیابی عملکرد مدیران از حیث کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی نقش مهمی در بهبود تصمیم گیری و ارتقای عملکردی مدیران دارد.

تا دهه ۸۰ قرن بیستم حتی در کشورهای پیشرفته ای همانند آمریکا هدف کلی حسابداری و گزارشگری مالی دولت، فراهم آوردن اطلاعات مالی سودمند جهت تصمیم گیری های اقتصادی، سیاسی و اجتماعی و انجام وظایف پاسخگویی و ارزیابی عملکرد سازمانی و مدیریت بود. هر حسابرسی عملیاتی شامل ارزیابی عملکرد یک واحد عمومی است. ارزیابی عملکرد شامل مقایسه شیوه انجام فعالیت های سازمان با هدف های تدوین شده توسط مدیریت یا طرف قرارداد مانند سیاست های سازمانی، استانداردها و هدف های کمی و سایر معیارهای اندازه گیری مناسب می باشد. (رحیمیان، نظام الدین، ۱۳۸۲) بنابراین لازمه حسابرسی عملکرد تعریف اهداف مشخص برای هر واحد عمومی و سپس تدوین معیارهای مشخصی جهت ارزیابی عملکرد دستگاه بر اساس آن معیارها می باشد. از آنجا که صورتهای مالی به تنهایی پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی مدیریت نمی باشند، مدیران در بخشهای خصوصی و دولتی به دنبال کسب اطلاعات بیشتر به منظور ارزیابی و قضاوت در مورد کیفیت عملیات و پیشرفت های عملیاتی هستند. در نتیجه ایجاد چنین

زمینه‌هایی، نیاز و ضرورت وجود فنون حسابداری عملیاتی برای ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات به نحو چشم‌گیری افزایش یافته است. هر چند تعیین شاخص‌های عملکردی برای ارزیابی عملکرد به عنوان مبنای حسابداری عملیاتی یک ضرورت است، اما باید توجه داشت که برای تعیین این شاخص‌ها یک فرمول کلی و عمومی نمی‌توان پیدا کرد، بلکه انتخاب صحیح شاخص‌های عملکرد برای کشورها، زمان‌ها و بخش‌های مختلف متفاوت است. بر این اساس، تنها قاعده عمومی معتبر این است که هرگاه سنجش عملکرد صحیح و مقرون به صرفه باشد، عملکرد باید بر اساس ترکیبی از شاخص‌های خروجی و نتیجه و فرایند ارزیابی شود، که هم واقع‌بینانه باشد و هم برای آن فعالیت یا بخش یا کشور خاص مناسب باشد. (سالواتور شیائو کامیو و دانیل توماسی، ۱۳۸۹، ۶۵۰)

۱-۱- مفهوم حسابداری عملکرد

حسابداری به عنوان ابزار همواره در اختیار اهدافی بوده است که نظام‌های نظارت مالی در پی آن بوده‌اند و متناسب با تکامل و تغییر اهداف نظارت مالی در طول تاریخ از روش‌ها و انواع مختلف حسابداری همچون حسابداری رعایت قوانین و مقررات، حسابداری صورت‌های مالی و حسابداری عملکرد استفاده شده است. امروزه سیستم‌های نظارت و کنترل سنتی که بر "ایجاد محدودیت" تاکید دارد، شرایط لازم برای تحقق اهداف و کسب نتایج برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب دولت را فراهم نمی‌نماید. به همین دلیل در دنیای امروز مفهوم کنترل از "عامل محدودیت" به مفهوم نوین "عامل هدایت"، تغییر یافته تا نه تنها با مفهوم تفویض اختیار و نوآوری و خلاقیت که بر کسب نتایج تاکید دارد، تناقض نداشته باشد بلکه مکمل مفاهیم مذکور باشد. (بابا جانی، جعفر، ۱۳۸۲) ماهیت مأموریت حسابداری عملکرد چیزی جدا از حسابداری مالی و رعایت نیست، بلکه تلقی نو از حساب، حساب‌کشی، حساب‌دهی و پاسخگویی است که کارآمدی و اثربخشی خط مشی‌ها و سیاست‌ها را مطالعه می‌نماید و نقطه عزیمت آن عبور از اکتفای صرف به حسابداری رعایت و حسابداری صورت‌های مالی به سوی ارزیابی ابعاد و مولفه‌های عملکردی می‌باشد؛ حسابداری در این معنا سنگ بنا و اساس حکمرانی خوب مالی است. حسابداری عملکرد، مقوله‌ای چند رشته‌ای است، نه دانشی صرفاً مالی و لذا دارای ظرفیت‌ها و ابزارهای مناسبی در ارزیابی، سنجش و بهبود عملکرد دولت در سطوح عالی بنگاه‌ها و دستگاه‌های اجرایی است. (یوسف نژاد، ابوالفضل، ۱۳۸۸)

تعاریف متفاوتی از حسابداری عملکرد ارائه شده است که عموماً در همه آنها مفهوم بنیادی حسابداری عملکرد در عبارات مختلف مستتر می‌باشد. در استانداردهای حسابداری دولتی ایالات متحده آمریکا، حسابداری عملکرد به صورت زیر تعریف شده است: "بررسی هدفمند و نظام‌مند برای ارزیابی مستقل از عملکردها و فعالیت‌های سازمان دولتی به منظور بهبود پاسخگویی عمومی و نیز سهولت تصمیم‌گیری واحدها". در استانداردهای حسابداری اینتوسای ۵، حسابداری عملکرد اینگونه تبیین شده است:

"حسابداری عملکرد، بررسی مستقل، هدفمند و قابل‌اتکایی است که اقدامات، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و عملکرد دستگاه‌های دولتی را از منظر کارایی، اثربخشی و داشتن صرفه اقتصادی مورد ارزیابی قرار می‌دهد. (ECA, ۲۰۱۵, ۷) کمیته حسابداری عملیاتی سازمان حسابداری در تعریف حسابداری عملیاتی بیان می‌

کند که: "حسابرسی عملیاتی عبارت از فرایند منظم و روشمند ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی همراه با پیشنهادهای عملی به اشخاص ذیصلاح برای بهبود عملیات است." (رحیمیان، نظام الدین، ۱۳۸۲) در استاندارد شماره ۳۳۰۰ دیوان محاسبات کشور تحت عنوان "اصول بنیادی حسابرسی عملکرد، این نوع از حسابرسی چنین تعریف شده است: "حسابرسی عملکرد بررسی مستقل، هدفمند و قابل اتکا از این موضوع است که آیا تعهدات، سامانه ها، عملیات، برنامه ها و فعالیت های دستگاههای اجرایی مطابق با اصول صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عمل می کنند؟ و آیا جایی برای پیشرفت وجود دارد؟" ۶

همانطور که از تعاریف فوق الذکر روشن می گردد، سه مولفه اصلی حسابرسی عملکرد عبارتند از اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی می باشد. هر چند با توجه به شرایط محیطی و زمانی این نوع حسابرسی معیارهای دیگری همچون ملاحظات زیست محیطی و .. را نیز در بر می گیرد.

- اثربخشی: میزان دستیابی به اهداف تعیین شده می باشد (خردمندانه هزینه کردن). به عبارت دیگر منظور از اثربخشی انطباق نتایج حاصل از فعالیت های انجام شده با نتایج مورد انتظار می باشد. (حسینی عراقی، سید حسین، ۱۳۸۴) البته اهدافی که در اثربخشی مورد ارزیابی قرار می گیرد گستره وسیعی داشته و می تواند شامل ستانده ها، نتایج و آثار فعالیت مورد رسیدگی باشد. حسابرسی عملکرد در بررسی اثربخشی، شامل ارزیابی اثربخشی سرمایه گذاری ها و برنامه های دولت و یا هر یک از اجزاء آن، یعنی اطمینان از این که اهداف اولیه و نهایی حاصل گردیده است.

- کارایی: طبق تعریف کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی عبارتست از نسبت نتایج بدست آمده از عملیات (ستانده) به منابع مصرف شده (داده). عملیات کارا عملیاتی است که با استفاده از روش های بهینه، حداکثر بازده (ستانده) را با صرف حداقل منابع (داده) تامین نماید. به عبارت دیگر اصل کارایی به معنی دریافت بیشترین بهره از منابع موجود می باشد. این اصل به ارتباط میان منابع بکار گرفته شده و خروجی ها از نظر کمیت، کیفیت و زمان بندی می پردازد.

- صرفه اقتصادی: به معنای حداقل کردن هزینه های تحصیل منابع مورد نیاز با حفظ کیفیت مورد نظر می باشد. به عبارت دیگر منظور از صرفه اقتصادی، حصول اطمینان از اینکه دستگاه اجرایی تحت رسیدگی با هزینه ای مناسب (طبق معیارهای از قبل تعیین شده) به حداکثر محصول با کیفیتی که در مشخصات آن تعیین گردیده، دست یافته است. (Joachim Wehner, ۲۰۰۲). حسابرسی صرفه اقتصادی پاسخ سوالاتی از قبیل پرسش های ذیل را ارائه می نماید: آیا روش های انتخاب شده یا تجهیزات تامین شده (داده ها - Inputs) با کمترین هزینه کسب و متضمن اقتصادی ترین روش استفاده از وجوهات عمومی بوده است؟ آیا منابع فیزیکی یا مالی و انسانی با رعایت صرفه اقتصادی تحصیل شده است یا خیر؟ (اعتباریان، اکبر و همکاران، ۱۳۹۳)

حسابرسی عملکرد به طور کلی برای بررسی عملکرد واحد مورد حسابرسی از سه رویکرد استفاده می کند؛ حسابرسی ممکن است بر اساس رویکرد مبتنی بر نتایج باشد که در آن اهدافی مورد ارزیابی قرار می گیرد که از قبل تعریف شده و به مرحله اجرا درآمده است. رویکرد دیگر، رویکرد مبتنی بر مسئله می باشد

که در آن علل مسئله یا مسائل خاص مورد بررسی و تحلیل قرار می گیرد و رویکرد سوم، رویکرد مبتنی بر سیستم می باشد که به بررسی این موضوع می پردازد که سیستم های مدیریت وظایف خود را به نحو مطلوب انجام داده اند یا خیر. همچنین حسابرسی می تواند براساس ترکیبی از سه رویکرد نیز انجام شود

۲- الزامات حقوقی شکلی تحقق حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور

با توجه به اصل عدم صلاحیت در حقوق عمومی، انتخاب نوع حسابرسی و قلمرو نهادهای تحت شمول موسسه عالی حسابرسی مرتبط با اختیار و صلاحیت هایی است که نظام حقوقی یک کشور به آن موسسه واگذار می کند. (The institute of internal auditors (IIA): ۲۰۱۲، ۲۰) قانون اساسی به عنوان میثاق ملی بین شهروندان جامعه و حاکمان چارچوب های اصلی صلاحیت های نهادهای عمومی را جهت جلوگیری از تعدی به حقوق و آزادی های افراد مشخص کرده است. علاوه بر این صلاحیت های دیوان محاسبات از حیث نهادی و کارکردی در قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱ مشخص گردیده است. بنابراین پیاده سازی حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات از منظر حقوقی در ابتدا مستلزم بررسی حدود صلاحیت های کارکردی این نهاد در قانون اساسی و قوانین عادی مربوطه می باشد.

۲-۱- قانون اساسی:

صلاحیت و کارکرد حسابرسی دیوان محاسبات مبتنی بر متن صریح مذکور در اصل ۵۵ قانون اساسی می باشد. به موجب این اصل: "دیوان محاسبات به کلیه حساب های وزارتخانه ها، موسسات، شرکت های دولتی و سایر دستگاه هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می کنند، به ترتیبی که قانون مقرر می دارد، رسیدگی یا حسابرسی می نماید که هیچ هزینه ای از اعتبار مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. دیوان محاسبات، حسابها و اسناد و مدارک مربوطه را برابر قانون جمع آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می نماید. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود." قانون اساسی هدف از رسیدگی یا حسابرسی دیوان محاسبات را با این عبارت که "هیچ هزینه ای از اعتبار مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد"، مشخص نموده است. به عبارت دیگر قانون گذار اساسی در اصل ۵۵ نه تنها کارکرد حسابرسی را برای دیوان محاسبات شناسایی کرده است، بلکه با کمی تأمل می توان گفت که نوع حسابرسی را نیز بیان داشته است. برخی فراز پایانی این عبارت قانون اساسی مبنی بر اینکه: "...هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد" را مبین تأکید قانون گذار اساسی به حسابرسی اثربخشی هزینه ها تلقی می نمایند و به نوعی نتیجه می گیرند که انجام حسابرسی عملکرد در قانون اساسی - هر چند در معنای حداقلی خود - برای دیوان محاسبات کشور پیش بینی گردیده است. (یوسف نژاد، ابوالفضل، ۱۳۸۸) اما باید گفت که اگر اثربخشی را بررسی میزان دستیابی به اهداف تعیین شده بدانیم، مصرف اعتبار و وجوه عمومی در محل معین شده قانونی هیچ گونه تلازمی با دستیابی به اهداف تعیین شده ندارد و حتی ممکن

است مصرف اعتبارات در غیر محل معین در مواردی اثربخشی بیشتری نیز داشته باشد. در خصوص تفسیر این اصل از حیث حدود دستگاههایی که دیوان محاسبات صلاحیت حسابرسی آن را دارد، تفاسیر متعددی توسط شورای نگهبان بر پایه اصل ۹۶ قانون اساسی ارائه گردیده است. (فتحی، محمد، ۱۳۹۴) مع ذلک از حیث نوع و روش حسابرسی تاکنون شورای نگهبان نظریه تفسیری نداشته است. مشروح مذاکرات مجلس خبرگان قانون اساسی در خصوص اصل ۵۵ اما بیانگر نگاه صرف حسابرسی رعایت در واضعان قانون اساسی می باشد. به عنوان مثال آیت ا. یزدی در تعریف حسابرسی در آن اصل بیان می دارد: "کار حسابرسی یعنی ببیند آیا خرج با اجازه ای که به آن داده اند اضافه شده یا نشده و مراقبت خواهد کرد یعنی در موقع خرج کردن مواظبت کند ...". آیت ا. مکارم شیرازی نیز قائل به تفکیک بین دو مفهوم حسابرسی و رسیدگی بوده و بیان داشته اند که: "رسیدگی و حسابرسی دو مطلب است، رسیدگی یعنی مستقیماً رسیدگی مینماید ولی حسابرسی یعنی دفاتر آنها را ممکن است که بررسی کند." (صورت مشروح مذاکرات مجلس بررسی نهایی قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، ۱۳۶۴) بنابراین با توجه به متن اصل ۵۵ قانون اساسی و صورت مشروح مذاکرات مجلس بررسی نهایی قانون اساسی تردیدی در این باقی نمی ماند که مراد از حسابرسی در قانون اساسی، حسابرسی رعایت قوانین و مقررات و حسابرسی بررسی صورت های مالی است. لذا بر اساس یک تفسیر متن محور و مبتنی بر نظریه واضعان قانون اساسی نمی توان صلاحیت انجام حسابرسی عملکرد را برای دیوان محاسبات به رسمیت شناخت مگر اینکه از تفسیرهای تحول گرایانه همانند آنچه در خصوص اصل ۴۴ قانون اساسی در بحث خصوصی سازی بکار گرفته شد، استفاده گردد که البته در مورد قانونی بودن یا نبودن این نوع تفاسیر بین علما حقوقی اختلاف می باشد.

۲-۱- قوانین عادی

فارغ از نوع نگاه قانون اساسی به دیوان محاسبات و کارکردهای آن، در نظام حقوقی کنونی جمهوری اسلامی ایران، اهداف، وظایف و کارکردهای دیوان محاسبات در قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱ و اصلاحیه آن مصوب ۱۳۷۰ مجلس شورای اسلامی تبیین گردیده است. به موازات اهمیت روزافزون حسابرسی عملکرد در بخش دولتی و نیاز به مستند و مبنای قانونی جهت اجرای این نوع از حسابرسی در دیوان محاسبات کشور برخی از نویسندگان با تحلیل و تفسیر موادی از قانون دیوان محاسبات کشور به این نتیجه رسیده اند که بر مبنای نظام حقوقی کنونی ما اجرای حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور امکان پذیر می باشد و در این ارتباط نیاز به اصلاح قوانین و مقررات نمی باشد. (یوسف نژاد، ابوالفضل، ۱۳۸۸) (بر مبنای این رویکرد مهمترین عبارات قانونی که اجرای حسابرسی عملکرد را ممکن می سازد عبارتند از: ۱- عبارت "گزارش عملیاتی" در انتهای بند "ب" از ماده ۱ قانون دیوان محاسبات کشور هیچ کاربردی جز در حسابرسی عملیاتی و عملکرد برای آن متصور نیست و به نحوی تاکید بر انجام حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات دارد.

۲- بند "ج" از ماده ۱ قانون دیوان محاسبات کشور تصریح در اعلام نظرات دیوان محاسبات در تفریغ بودجه دارد که هیچ قیدی در خصوص نظرات مطرح شده وجود ندارد. لذا مباحث حسابرسی عملکرد نیز به

خوبی می تواند مدنظر باشد.

۳- مطابق ماده ۴۲ قانون دیوان محاسبات ، دیوان مذکور می تواند در تمام امور مالی کشور تحقیق و تفحص نماید. اینکه منظور از امور مالی در این ماده صرفا مباحث مربوط به حسابداری باشد ، محدودترین برداشتی است که از این ماده می توان داشت ؛ در حالی که هر فعل و انفعال مالی در ارتباط با یکی از عملیات دستگاه معنی پیدا می کند و لذا بررسی تمام عملیات سازمان نیز می تواند جزء رسیدگی های دیوان محاسبات باشد. (بازگشا ، غلامرضا و محمد صدری نیا ، ۱۳۸۸)

۴- عبارت قسمت اخیر بند "ه" ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات کشور مبنی بر اینکه "هر خرج یا تصمیم نادرست که باعث اتلاف یا تضییع بیت المال شود" در صلاحیت رسیدگی و انشاء رای هیات های مستشاری قرار داشته و به صراحت متضمن حسابرسی عملکرد است ، چرا که تصمیم ممکن است قانونی بوده ولی نادرست باشد و می توان تصمیماتی که متضمن عدم رعایت معیارهای سه گانه حسابرسی عملکرد (کارایی ، اثربخشی و صرفه اقتصادی) است را تصمیم نادرست دانست که رسیدگی به آن در صلاحیت هیات های مستشاری می باشد. (یوسف نژاد ، ابوالفضل ، ۱۳۸۸)

مستندات قانونی فوق الذکر هر چند می تواند حسابرسان ، دادیاران و مستشاران دیوان محاسبات را متقاعد کند که در انجام وظایف و اختیارات خود نیم نگاهی نیز به مولفه های حسابرسی عملکرد داشته باشند اما نمی تواند مبنای حقوقی محکمی را جهت اعمال حسابرسی عملکرد در رسیدگی های دیوان محاسبات فراهم آورد چرا که :

اولا: هدف مذکور در ماده ۱ قانون دیوان محاسبات را همانطور که در آن ماده بیان شده است با توجه به اصول مندرج در قانون اساسی باید تفسیر کرد . همانطور که بیان شد در قانون اساسی در بیان صلاحیت دیوان محاسبات کمترین اشاره ای به حسابرسی عملکرد و یا مولفه های آن نگردیده است.

ثانیا : در ماده ۴۲ بیان گردیده است که دیوان محاسبات در انجام وظایف خود می تواند در تمامی امور مالی کشور تحقیق و تفحص کند . در این ارتباط فصل دوم قانون دیوان محاسبات تحت عنوان "وظایف و اختیارات" در ۶ ماده وظایف و اختیارات دیوان محاسبات را تبیین نموده است که عبارتند از :

۱- حسابرسی یا رسیدگی کلیه حساب های درآمد و هزینه و سایر دریافت ها و پرداخت ها و نیز صورت های مالی دستگاهها از نظر مطابقت با قوانین و مقررات مالی و سایر قوانین مربوط و ضوابط لازم الاجرا. (ماده ۲ قانون دیوان محاسبات)

۲- بررسی وقوع عملیات مالی در دستگاهها به منظور اطمینان از حصول و ارسال صحیح و به موقع درآمد و یا انجام هزینه و سایر دریافت ها و پرداخت ها. (ماده ۳ قانون دیوان محاسبات)

۳- رسیدگی به موجودی حساب اموال و دارائیهای دستگاهها. (ماده ۴ قانون دیوان محاسبات)

۴- بررسی جهت اطمینان از برقراری روشها و دستورالعمل های مناسب مالی و کاربرد موثر آنها در جهت نیل به اهداف دستگاههای مورد رسیدگی (ماده ۵ قانون دیوان محاسبات)

۵- اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل کننده داخلی و یا عدم کفایت مرجع کنترل کننده موجود در دستگاههای مورد رسیدگی با توجه به گزارشات حسابرسی ها و رسیدگی های انجام شده جهت

حفظ حقوق بیت المال). (ماده ۶ قانون دیوان محاسبات)

۶- رسیدگی به حساب کسری ابوابجمعی و تخلفات مالی و هر گونه اختلاف حساب مامورین ذیربط دولتی در اجرای قوانین و مقررات به ترتیب مقرر در قانون. (ماده ۷ قانون دیوان محاسبات)

در ماده ۲ قانون دیوان محاسبات صراحتاً حسابرسی رعایت را مهمترین وظیفه دیوان بر شمرده و در سایر مواد نیز عبارتی که آشکارا متضمن انجام حسابرسی عملکرد باشد وجود ندارد. بنابراین از آنجا که دایره تحقیق و تفحص در صورتی که وظیفه دیوان را حسابرسی عملکرد نیز بدانیم نسبتاً به زمانی که وظیفه آن صرفاً حسابرسی رعایت باشد، بسیار گسترده می باشد، لذا در این خصوص نیاز به تصریح قانونگذار می باشد. ثالثاً: هر چند در تحلیل حقوقی از بند "ه" ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات با توجه به تفکیک دو نوع صلاحیت تخییری و تکلیفی این نتیجه بدست می آید که "تصمیم نادرست" متفاوت از تصمیم غیر قانونی می باشد و در حوزه صلاحیت های تخییری مقامات عمومی، تصمیم قانونی نمی تواند لزوماً تصمیم درست باشد. اما در این خصوص مبنای قانونی برای این نظر که "تصمیم نادرست تصمیمی است که مولفه های سه گانه حسابرسی عملکرد در آن رعایت نگردیده باشد"، وجود ندارد. بر مبنای این موضوع و از آنجا که معیارهای ماهوی قانونی جهت تشخیص ماهیت تصمیم مشخص نیست و از طرف دیگر تشخیص این امر توسط هیات های مستشاری می تواند منجر به صدور رای به مجازات اداری و جبران ضرر و زیان گردد، در این ارتباط باید از تفسیر مضیق و تفسیر به نفع متهم استفاده نمود و نمی توان دایره اعمال مجازات (اداری) را بر مبنای ملاک های ذهنی حسابرس، دادیار و یا مستشار از تصمیم نادرست گسترش داد.

رابعاً: انجام حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات مستلزم همکاری و تعامل گسترده نهاد ناظر و نهاد اجرا می باشد. این تعامل و همکاری هم در زمان انجام حسابرسی عملکرد و هم در زمان پیاده سازی نتایج و دستاوردهای این نوع از حسابرسی در دستگاه اجرایی در جهت موفقیت آن لازم و ضروری است. از طرفی با توجه به اینکه اصل در حقوق عمومی بر "عدم صلاحیت" مراجع و مقامات عمومی است، لذا دستگاه های اجرایی در مواردی که نص صریحی مبنی بر وجود صلاحیت حسابرسی عملکرد در خصوص دیوان محاسبات موجود نباشد، به آسانی تن به پذیرش همکاری و تعامل در راستای انجام این نوع حسابرسی نمی دهند.

۳- الزامات حقوقی ماهوی حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات

حسابرسی عملکرد از شئون مدیریت عمومی نوین در حوزه نظارت می باشد، در حالی که حسابرسی رعایت بیشتر با سبک مدیریت عمومی سنتی سنخیت دارد. سازگاری و تلفیق حسابرسی رعایت و عملکرد نه به آسانی امکان پذیر است و نه همواره مطلوب، و این امر در موسسات عالی حسابرسی کشورهای مختلف بر اساس ظرفیت نیروی انسانی و منابع اقتصادی متفاوت می باشد. آسان نبودن این سازگاری به خاطر مبنای و اهداف متفاوت این دو نوع از حسابرسی است، اگر یک موسسه عالی حسابرسی بر مبنای حسابرسی رعایت عمل کند، متمرکز بر کنترل فرایندها گردیده و قواعد و احکام قانونی و روندها را مورد توجه و اهمیت قرار می دهد. در مقابل اتخاذ یک رویکرد حسابرسی عملکردی توسط آن موسسه مستلزم دفاع کمتر از قوانین و

مقررات، توجه کمتر به بروکراسی، اهمیت بیشتر به ریسک پذیری و تمرکز بیشتر به نتایج است تا فرایندها. (saint-martin, ۲۰۰۴) به عبارت دیگر نظارت و کنترل بر مبنای حسابرسی عملکرد و رعایت متفاوت اعمال می گردد؛ در حالی که کنترل های ورودی محور ویژگی نظام های مبتنی بر حسابرسی رعایت است در حسابرسی عملکرد بر کنترل خروجی ها تاکید می گردد. اعمال کنترل بر روی خروجی ها و نتایج الزامات خاص خود را دارد و نمی توان چارچوب های قانونی که در آن حسابرسی رعایت صورت می گیرد را حفظ نمود و اقدام به تغییر نوع حسابرسی به حسابرسی عملکرد نمود. این تغییر مستلزم اعطای اختیارات و آزادی عمل بیشتر به مدیران دستگاه های اجرایی در چگونگی تصمیم گیری و انجام هزینه کرد وجوه عمومی، تلفیق ردیف های جزئی بودجه در یکدیگر و تبدیل آنها به ردیف بودجه ای کلی تر در جهت تسهیل نحوه تخصیص توسط مدیران، اختیار انتقال وجوه یا هزینه ها بین سال های مالی متوالی و عدم الزام دستگاه های اجرایی به بازپرداخت وجوه مصرف نشده یک سال مالی به خزانه می باشد، (شیائو کامپو، سالواتور و دانیل توماسی، ۱۳۸۹) که این همه مستلزم تغییر در قوانین و مقررات مربوطه است. در مسیر اجرای حسابرسی عملکرد در یک سیستم نظارتی الزامات حقوقی زیر می بایست در نظام حقوقی فراهم گردد:

۲-۲- تدوین قانون بودجه ای مستقل

در کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی (OECD) چارچوب قانونی برای بودجه ریزی در چندین سطح شکل گرفته است: قانون اساسی، قانون مدیریت بودجه (یا قانون ارگانیک) ۷، قوانین بودجه سنواتی، قوانین تخصیص خاص و مقررات مالی. بدیهی است قانون اساسی در بالاترین سطح سلسله مراتب قواعد حقوقی قرار می گیرد که پایه و محور دیگر قوانین و مقررات است. قوانین اساسی بسیاری از کشورها، نقش های کلی پارلمان و قوه مجریه، به ویژه بعضی از نکات ضروری فرایندهای بودجه را به صراحت بیان می کند. در تعدادی از کشورها، بخش کاملی از قانون اساسی به مالیه عمومی اختصاص دارد. بعضی از کشورهای OECD قانون اساسی نوشته شده ای ندارند و برخی دیگر از آنها، برای قوانین نظام بودجه جایگاه ویژه ای قائل اند. در این موارد طبق قوانین اساسی، قوانین ارگانیک فرایندهای بودجه کشور را هدایت می کنند. (Lienert, LAN and Israel Fainboim, ۲۰۱۰)

در نظام حقوقی ما اصل ۵۲ قانون اساسی بیان می دارد: "بودجه سالانه کل کشور به ترتیبی که در قانون مقرر می شود از طرف دولت تهیه و برای رسیدگی و تصویب به مجلس شورای اسلامی تسلیم می گردد..." و در بعضی از نظام های حقوقی برای قوانینی که در قانون اساسی به وضع آنها تصریح گردیده است شان بالاتر از قوانین عادی پارلمان قائل اند، یکی از قوانینی که در قانون اساسی بر ضرورت وضع آن تصریح گردیده است قانون بودجه است که می بایست بودجه سالانه کل کشور بر اساس آن تصویب شود.

مع ذلک علیرغم گذشت چندین دهه از تصویب قانون اساسی، در نظام حقوقی فعلی ما بودجه سالیانه باید طبق ماده ۱۱ قانون برنامه و بودجه کشور بر اساس مقررات این قانون و قانون محاسبات عمومی تهیه شود، در حالی که اولاً ماده قانونی مذکور صرفاً ناظر بر مرحله ابتدایی بودجه ریزی (تهیه و تنظیم و پیشنهاد لایحه بودجه) بوده و سایر مراحل آن از جمله نظارت بر بودجه را شامل نمی شود؛ ثانیاً در قانون

محاسبات عمومی کشور در زمینه تهیه و تنظیم بودجه کل کشور احکام خاصی وجود ندارد و بیشتر مربوط به نحوه اجرای مالی بودجه است و در قوانین برنامه پنج ساله توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی و تبصره های قوانین بودجه سنواتی معمولاً احکام خاصی در زمینه تهیه و تنظیم لایحه بودجه وجود ندارد و تنها تغییر نظام بودجه ریزی موجود به بودجه ریزی عملیاتی و حسابرسی عملکرد شرکت های دولتی به عنوان یکی از تکالیف دولت تصریح شده است. مجموع این مسائل بیانگر فقدان یک قانون بودجه جامع و مستقل ناظر بر ساختار نظام بودجه ریزی با تاکید بر فرایند های بودجه ریزی عملیاتی و حسابرسی عملکرد دارد. بدون وجود این قانون بودجه ای مستقل که الزامات هر مرحله از مراحل بودجه ریزی را مشخص نموده و در مرحله نظارت چگونگی اعمال حسابرسی عملکرد را در سطوح مختلف دیوان محاسبات روشن نماید، انجام حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات با دشواری های فراوانی روبرو می گردد.

۲-۳- گسترش صلاحیت تخییری

مفهوم "صلاحیت" در حقوق عمومی متناظر مفهوم "اهلیت" ۹ در حقوق خصوصی می باشد با این تفاوت که در حقوق عمومی به لحاظ ویژگی خاص آن مبنی بر اینکه اختیارات مقامات عمومی بر مبنای وکالت (نماینده گی) می باشد و نه اصالت اصل بر عدم صلاحیت است، اما در حقوق خصوصی اصل بر اهلیت انسان های بالغ و رشید می باشد.

صلاحیت در لغت به معنای شایستگی، در خوری، سزاواری و اهلیت است (دهخدا، علی اکبر، ۱۳۷۷) و در اصطلاح حقوق عمومی و به طور اخص حقوق اداری به معنای مجموعه اختیارات قانونی می باشد که مقامات عمومی در جهت تمشیت امور عمومی بر اساس و در چارچوب قوانین و مقررات از آن برخوردار می باشند.

در نظام های حقوقی مختلف دنیا دو رویکرد نسبت به صلاحیت مقامات عمومی وجود دارد که عبارتند از صلاحیت تکلیفی و صلاحیت تخییری.

صلاحیت تکلیفی زمانی مطرح می شود که قانونگذار به طور مشخص و روشن تکلیف مقام عمومی را نفی یا اثباتاً مشخص نموده است به عنوان مثال در ماده ۱۳۵ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ قانون گذار شرکت های دولتی را مکلف نموده است که هر سال ده درصد سود ویژه شرکت را به منظور افزایش بنیه مالی شرکت دولتی به عنوان اندوخته قانونی موضوع نمایند. در اینجا هیات مدیره شرکت مکلف به اجرای نص قانون هستند و اختیار انتخابی بین روش های مختلف اجرای قانون نیز ندارند.

حقوقدانان حقوق اداری تعاریف مختلفی از صلاحیت تکلیفی ارائه نموده اند؛ از نظر دولابادور، صلاحیت در حقوق اداری زمانی تکلیفی است که قانون صلاحیت ویژه ای را به مقام اداری واگذار می کند و در آن بر اجرای "آمرانه"، "از پیش تعیین شده" و مشخصی از صلاحیت تاکید می شود. لبرتون با ارائه تعریفی سلبی صلاحیت را هنگامی تکلیفی می داند که اداره هیچ گونه آزادی عملی در تصمیم گیری نداشته باشد، زیرا مواد قانونی اداره را به اقدام خاص و اتخاذ اقدامات معین شده مطابق قانون مکلف نموده است. (مشهدی، علی، ۱۳۹۱)

صلاحیت تخییری، گزینشی یا اختیاری در حقوق اداری مواجه با تعاریف، برداشت‌ها و معادل‌های متعددی است. لیکن همه آنها با اندکی تمایز سمت و سوی واحدی دارند. اجمالاً می‌توان گفت که محتوای این قسم از صلاحیت در حقوق اداری، عبارتند از اختیار تصمیم مقام اداری در راستای انجام وظایف و در شرایط اوضاع و احوال خاص و شخصی بر اساس گزینه‌های پیش‌رو که بر اساس آن، مقام اداری در انتخاب یک یا چند تصمیم آزادی نسبی دارد. در حقیقت صلاحیت وقتی اختیاری است که مأمور دولت در مقابل امور معینی حق تصمیم‌گیری داشته باشد و بتواند هر کاری که برای منافع و مصالح عمومی مقتضی و صلاح می‌داند، تصمیم بگیرد. (مشهدی، علی، ۱۳۹۱) به عنوان مثال در بند ۱ از ماده ۲۹ قانون برگزاری مناقصات مصوب ۱۳۸۳ یکی از موارد عدم لزوم برگزاری مناقصه مربوط به کالایی است که به تشخیص رئیس دستگاه از ویژگی انحصاری برخوردار باشد. در اینجا رئیس دستگاه در محدوده و چارچوب مشخص اختیار تصمیم‌گیری در خصوص انحصاری بودن یا نبودن یک کالا را دارد و این از مصادیق بارز صلاحیت تخییری در قوانین ما می‌باشد. امروزه شناسایی و گسترش صلاحیت‌های تخییری ناشی از ضرورت‌های حکمرانی است. از قرن هیجدهم به بعد مسائلی همچون جنگ‌های جهانی، بحران‌های مالی و تبعات ناشی از آن منجر به دخالت بیشتر دولت و در نتیجه افزایش قدرت دولت گردیده است؛ لذا در جهت انجام وظایف، صلاحیت‌های اختیاری گسترش یافته است. از دلایل دیگر گسترش و وجود صلاحیت‌های تخییری، دولت‌های رفاهی است که به ضرورت دخالت بیشتر برای تنظیم امور به ویژه در بازار و اقتصاد معتقدند. از طرف دیگر پوزیتیویسم حقوقی و فرمالیزم حقوقی قادر به پاسخگویی به تمام مسائل نبوده‌اند؛ قواعد و قوانین قابلیت پیش‌بینی تمامی امور را ندارند؛ چرا که همیشه اموری وجود دارند که با خلاء قانونی مواجه هستند. لذا، از صلاحیت اختیاری باید در جهت فردی‌سازی عدالت استفاده شود. (زارعی، محمد حسین و جواد محمودی، ۱۳۹۰)

الگوی مدیریت دولتی سنتی به لحاظ محدود بودن کارویژه‌های دولت در اجتماع که عمدتاً منحصر بر ایجاد نظم، تأمین عدالت و امنیت عمومی بود و همچنین عدم پیچیدگی و پیش‌بینی پذیر بودن روابط و معادلات اجتماعی بیشتر مبتنی بر وجود صلاحیت‌های تکلیفی برای مقامات عمومی بود و در کمتر حوزه‌ای از صلاحیت‌های تخییری استفاده می‌شد. اما در رویکرد مدیریت نوین دولتی که در اواخر قرن بیستم و با روشن شدن کاستی‌های مدیریت دولتی سنتی در سطح وسیعی از کشورهای جهان گسترش پیدا کرد، حوزه صلاحیت‌های تخییری مقامات عمومی افزایش چشم‌گیری یافت. در مدیریت دولتی نوین که بر پایه مولفه‌ایی همچون تأکید بر ارزیابی عملکرد و کارایی به جای خط‌مشی، تقسیم و پراکنده کردن بوروکراسی‌های امور دولتی به صورت اداراتی که بر پایه پرداخت بهای خدمات به وسیله مصرف‌کننده با یکدیگر معامله می‌کنند، استفاده از شبه بازارها و قرارداد با بخش خصوصی به منظور توسعه رقابت؛ کاهش قیمت تمام‌شده و تأکید بر ستانده‌ها به جای داده‌ها استوار است (آون هیوز، ۱۳۹۰) حوزه اختیارات مقامات عمومی لاجرم می‌بایست وسیع‌تر و بازتر باشد، چرا که اداره امور عمومی به نحوی پیچیده گشته است که تمشیت آن به طریق وضع قوانین و مقرراتی که در جزئی‌ترین مسائل نیز راه‌حلی ارائه کرده باشند، امکان‌پذیر نمی‌باشد. بنابراین تلاش در جهت حرکت به سوی حساسیتی عملکرد در نظام حقوقی ایران مستلزم گسترش

حوزه صلاحیت های تخییری مقامات عمومی و مدیران دولتی می باشد ، چرا که همانطور که اشاره گردید نظامات اداری و مدیریتی به قدری پیچیده گشته است که یک نظام حقوقی مبتنی بر "صلاحیت های تکلیفی" امروزه دیگر نمی تواند قادر به دستیابی به سه مولفه کارایی ، اثربخشی و صرفه اقتصادی باشد . رئیس دستگاه اجرایی در یک نظام صلاحیت های تکلیفی که چارچوب های مدیریتی وی تا جزئی ترین مسائل در قوانین و مقررات پیشبینی شده باشد و وی صرفا مجری صرف این قوانین و مقررات باشد ، بیشتر نقش یک ربات هوشمند را ایفا می کند تا مدیر . از آنجا که عمده قوانین مالی و محاسباتی در نظام حقوقی ما حاوی قواعدی تکلیف محور ، دست و پاگیر و فرسایشی می باشد که با الزامات مدیریت نوین دولتی ، بودجه ریزی عملیاتی و حسابرسی عملکرد تناسبی ندارد ، بازنگری کلی در این قوانین و مقررات به طوری که منجر به اعطای اختیارات بیشتر به مدیران دولتی در مرحله تصمیم گیری و اجرای قوانین گردد از جمله الزامات لازم در جهت گذار به سوی حسابرسی عملکرد می باشد .

۲-۳- سیستم نظارتی مبتنی بر نتایج (نتیجه محور)

امروزه ساختار نظام نظارت مالی جمهوری اسلامی ایران در بخش دولتی یک ساختار فرایند محور است که مبتنی بر رعایت قوانین و مقررات مربوطه در طی فرایند تصمیم گیری مالی می باشد . عدم تعریف دقیق اهداف دستگاه های اجرایی و نبود شاخص های مشخص سنجش عملیات آنها منجر به این گردیده است که دستگاه های نظارتی در مقام نظارت مالی صرفا به تطبیق قانونی بودن مراحل مختلف تصمیم گیری بپردازند و سنجش این موضوع که دستگاه های اجرایی با هزینه کردن بودجه های سنوای خود تا چه اندازه به اهداف تعریف شده در هر طرح و برنامه بر اساس معیارهای کارایی ، اثربخشی و صرفه اقتصادی رسیده اند ، اصولا مغفول مانده است . به عبارت دیگر در نظام حقوقی کنونی اهداف نظارت مالی بر بودجه بدین شکل تعریف شده است :

الف) تامین منظور قانون گذار یعنی انطباق دریافت ها ، پرداخت ها و عملیات مالی دولت با مقاصد مجلس قانون گذاری

ب) حفظ محدودیت های مالی ؛ یعنی میزان پرداخت های قطعی و تعهدات از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و پرداخت ها ، طبق مقررات به عمل آمده باشد و اجرای عملیات با برنامه ها و هدف های پیش بینی شده در قانون بودجه مطابقت داشته باشد . (امامی ، محمد و مسعود نادری باب اناری ، ۱۳۸۶)

دیوان محاسبات کشور به عنوان نهاد عالی نظارت مالی نیز هم بر اساس قوانین مربوطه و هم در رویه عملی خود به انجام نظارت مبتنی بر رعایت قوانین و مقررات (حسابرسی رعایت) می پردازد . این دیوان به موجب اصل ۵۵ قانون اساسی به کلیه حساب های دستگاه های اجرایی که از بودجه کل کشور استفاده می نمایند به ترتیبی که قانون مقرر می دارد رسیدگی یا حسابرسی می نماید که هیچ هزینه ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد . قانون اساسی با تاکید بر نظارت دیوان بر عدم تجاوز هزینه ها از اعتبارات مصوب و مصرف آن در محل قانونی خود بر دو مبنای " قانونی بودن " ۱۰ و عدم " خروج از حدود اختیارات قانونی " ۱۱ تاکید نموده است و رویه عملی دیوان نیز علیرغم اینکه مبتنی بر

آیین ها و فرایندهای مدون منضبط نمی باشد بر پایه همین دو مبنا یعنی مبتنی بر قانون بودن تصمیمات مدیران دولتی و اقدام در چارچوب صلاحیت ها و اختیارات قانونی خود، شکل گرفته است.

از طرف دیگر اصول نظارتی و قضایی حاکم بر رسیدگی های دیوان محاسبات به عنوان یک دادگاه اداری که به حقوق عمومی رسیدگی کرده و در نظام حقوقی ما با هدف صیانت از بیت المال شناخته شده است ۱۲، می بایست متفاوت و جدای از اصول حاکم بر دادگاههای عمومی باشد که بر روابط اشخاص خصوصی رسیدگی می کنند؛ در حالی که هیات های مستشاری دیوان محاسبات و محکمه تجدیدنظر به عنوان مراجع صالح به صدور رای در این دیوان یا در آرا خود به اصل خاصی استناد نمی کنند و یا از اصول حقوق خصوصی همچون "قاعده لاضرر"، "اصل برائت" و ... استناد می کنند. دیوان عدالت اداری در رویه های عملی خود از سنوات گذشته رفته رفته با درک جایگاه خود به عنوان "دادگاه عالی اداری"، خود را متفاوت از دادگاههای عمومی یافته و تلاش دارد که در رسیدگی های قضایی خود به اصول و قواعد خاص حقوق عمومی همچون اصل برابری ۱۳، اصل تناسب ۱۴، اصل بیطرفی ۱۵، اصل ارائه دلایل و مبانی تصمیم و... استناد نماید. ۱۶

قوانین و مقررات حاکم بر نظارت مالی دیوان محاسبات کشور نیز در مسیر گذار به حسابرسی عملیاتی می بایست متناسب با اصول و اهداف این نوع حسابرسی تغییر یافته و از شکل سنتی خود که مبتنی بر صرف حسابرسی رعایت فرایند ها است فاصله گیرد و به دستیابی به نتایج و دستاوردهای ناشی از فرایند ها اولویت بخشد، در این ارتباط دیوان محاسبات با درک ضرورت این موضوع می بایست اولاً با درک مقتضیات خاص حسابرسی عملکرد در رسیدگی های خود اکتفا به اصول سنتی قانونی بودن و اقدام در چارچوب صلاحیت ننمایند و متناسب با اصولی همچون کارایی، اثر بخشی، ثبات اقتصادی، تناسب و ... به امر نظارت مالی بپردازند. ثانیاً جایگاه خود را به عنوان یک دادگاه اداری باز یافته و رسیدگی های خود را در چارچوب موازین حقوق عمومی که لزوماً همسان با حقوق خصوصی نمی باشد، تنظیم کنند.

نتیجه گیری:

در تدوین یک الگوی مطلوب نظارت مالی، انجام حسابرسی رعایت و حسابرسی صورت های مالی شرط اولیه و لازم می باشد اما نمی تواند شرط کافی باشد. از طرفی رویکرد کلی نظام نظارت مالی دیوان محاسبات کشور مستند بر اصل ۵۵ قانون اساسی و مجموعه قوانین و مقررات مالی محاسباتی از جمله قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱ و قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ مبتنی بر حسابرسی رعایت قوانین و مقررات و حسابرسی صورت های مالی می باشد، اما از سوی دیگر ملاحظات متعدد اقتصادی، مدیریتی و ... وجود دارد که ضرورت انجام حسابرسی عملیاتی و عملکرد را در بخش عمومی تبیین می کند، لذا گریزی از حرکت به سوی عملیاتی نمودن حسابرسی عملکرد در سیستم نظارت مالی کشور وجود ندارد. الزامات حقوقی حسابرسی عملکرد از جمله تدوین قانون بودجه مستقل، نظام نظارتی نتیجه محور و گسترش صلاحیت های تخییری مقامات عمومی تغییر در قوانین و مقررات مالی و محاسباتی را ایجاب می کند. هر چند در قوانین و مقررات فعلی نیز به صورت پراکنده و موردی به موادی از قوانینی که در ارتباط

با حسابرسی عملکرد می باشد از جمله ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری و ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی و .. بر میخوریم، اما اجرای حسابرسی عملکرد مستلزم تغییر سیستماتیک در قوانین و مقررات مالی می باشد. ابلاغ کلی اعتبارات دستگاهها به صورت "کمک" و منظور نمودن آن اعتبارات به هزینه قطعی، نه تنها کمکی در راستای بودجه ریزی عملیاتی و حسابرسی عملکرد نمی کند، بلکه این نحوه بودجه ریزی با در اختیار قرار دادن قدرت بی حد و حصر به مسئولان دستگاههای اجرایی و خارج نمودن آنان از شمول قوانین و مقررات عمومی، نظام نظارت مالی را با چالشی بنیادین مواجه می کند که خود موجبات بی انضباطی مالی و گسترش فساد مالی و اداری را فراهم می نماید. بنابراین با عنایت به اصل عدم صلاحیت در حقوق عمومی، اجرای حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور مستلزم پذیرش این موضوع به عنوان یکی از صلاحیت های این نهاد در قوانین موضوعه است و در کنار آن می بایست ظرفیت حقوقی لازم در جهت اجرای آن در قوانین و مقررات مربوطه بوجود آید.

یادداشت ها

- 1- Inputs
- 2 - outputs
- 3 - outcomes
- 4 - legality

۵- سازمان بین المللی نهادهای عالی حسابرسی - اینتوسای (International organization of supreme audit institutions) سازمانی غیر وابسته، مستقل و غیر سیاسی است و دارای موقعیت مشاوره خاص برای شورای اجتماعی و اقتصادی سازمان ملل متحد می باشد. اینتوسای در سال ۱۹۵۳ ایجاد شده و در حال حاضر دارای ۱۸۹ عضو پیوسته و ۴ عضو وابسته است. استانداردهای ۳۰۰ الی ۳۹۹۹ از استانداردهای ارائه شده توسط اینتوسای، حاوی رهنمودهای عملی و اجرایی برای حسابرسی عملکرد می باشد و حسابرسان عملکرد باید برای کسب رهنمودهای بیشتر به آن مراجعه نمایند.
6-http://www.dmk.ir/dorsapax/userfiles/file/s_amalkard.page2

۷- قانون ارگانیک به قوانینی گفته می شود که منشا تقنینی عادی دارند؛ یعنی به وسیله پارلمان به تصویب می رسند ولی به مثابه تدبیری برای اجمال قانون اساسی و تکمیل آن تلقی می شوند و لذا بر خصلت اساسی نزدیک ترند (قاضی، ابوالفضل، حقوق اساسی و نهادهای سیاسی، تهران، نشر میزان، ۱۳۸۳، ص ۱۱۲)

- 8- jurisdiction
- 9- competence
- 10- legality
- 11- Ultra vires

۱۲- ماده ۱۱ قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱ هدف دیوان محاسبات کشور را با توجه به اصول

مندرج در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران عبارت است از اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت المال می داند .

- 13- equality
- 14- proportionality
- 15- Impartiality

۱۶- برای مطالعه شرحی مفصل از اصول حقوق اداری حاکم بر دیوان عدالت اداری رجوع کنید به کتاب: هداوند، مهدی و مشهدی، علی؛ اصول حقوق اداری (در پرتو آراء دیوان عدالت اداری)، معاونت حقوقی و توسعه قضایی قوه قضائیه، مرکز مطالعات توسعه قضایی، انتشارات خرسندی

منابع و ماخذ:

- ۱- آخوندزاده، میثم، حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات استرالیا، مجله دانش حسابرسی، شماره ۵، تابستان ۱۳۹۰
- ۲- آون هیوز، مدیریت دولتی نوین، ترجمه الوانی، سید مهدی و همکاران؛ انتشارات مروارید؛ چاپ سیزدهم، ۱۳۹۱
- ۳- ابدالی، جواد، "حسابداری صنعتی ۱ (حسابداری بهای تمام شده)"، انتشارات حکیم هیدجی، چاپ اول، ۱۳۹۵
- ۴- اسکندری، کیوان، اصول اساسی در حسابرسی عملکرد، دانش حسابرسی، شماره ۴۲، بهار ۱۳۹۰
- ۵- اعتباریان، اکبر، عمادزاده، مصطفی و روحانی، علی، "رابطه حسابرسی عملکرد با کاهش فساد اداری از طریق افزایش شفافیت، بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد"، دانش حسابرسی، شماره ۵۵، تابستان ۹۳
- ۶- امامی، محمدونداری باب اناری، مسعود؛ تاملی پیرامون نظارت مالی بر دستگاههای دولتی در ایران، نشریه حقوق اساسی، سال چهارم، شماره هشتم، تابستان
- ۷- باباجانی، جعفر، تحلیل نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی، مجله بررسیهای حسابداری و حسابرسی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، شماره ۳۱، بهار ۱۳۸۲
- ۸- باباجانی، جعفر، بررسی تطبیقی فرازوفرواد ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی از طریق گزارشگری مالی دولتی در سده گذشته، نشریه دانش حسابرسی، شماره ۴۴، ۱۳۹۰
- ۹- بابا جانی، جعفر، حسابداری و کنترل های مالی دولت، انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی، چاپ دهم، ۱۳۹۲
- ۱۰- باباجانی، جعفر، "مزایای اجرای حسابرسی عملکرد در کشور و نقش آن در پاسخگویی"، مجموعه مقالات و سخنرانی های همایش حسابرسی عملکرد، پاسخگویی و ارتقای بهره وری، انتشارات مرکز آموزش و بهسازی نیروی انسانی دیوان محاسبات کشور، چاپ اول، ۱۳۸۹
- ۱۱- بازگشا، غلامرضا و محمد صدر نیا، "تاثیر گزارشات حاصل از حسابرسی عملکرد بر فرایند و محتوای گزارش تفریغ بودجه"، مجموعه مقالات و سخنرانی های همایش حسابرسی عملکرد، مهر ماه ۱۳۸۸، دیوان محاسبات کشور
- ۱۲- حسینی عراقی، سید حسین، "حسابرسی دولتی"، دانشکده امور اقتصادی، ۱۳۸۴
- ۱۳- دهخدا، علی اکبر؛ لغتنامه دهخدا، تهران، انتشارات دانشگاه تهران، ۱۳۷۷، چاپ دوم، جلد ۱۰
- ۱۴- رحیمیان، نظام الدین، واژه شناسی حسابرسی عملیاتی، مجله حسابرس، شماره ۱۹، بهار ۱۳۸۲
- ۱۵- زارعی، محمد حسین، محمودی، جواد، تحولات مربوط به قلمرو بازنگری قضایی در پرتو رویه های قضایی انگلستان و فرانسه، مجله تحقیقات حقوقی، شماره ۵۵، پاییز ۱۳۹۰

- ۱۶- شیائو کامیو، سالواتور و دانیل توماسی، "مدیریت هزینه های عمومی"، ترجمه محمد قاسمی و همکاران، مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۸۹
- ۱۷- شبیری نژاد، علی اکبر، مرکز پژوهشهای مجلس شورای اسلامی، "بودجه ریزی در ایران: حقوق قوه مقننه در بررسی و رای به بودجه"، چاپ اول، تابستان ۱۳۷۶
- ۱۸- صلواتی محمد، نادى علی اکبر و عبدلی؛ پاسخگویی هدف حسابداری و حسابرسی، دانش حسابرسی، شماره ۱۶، تابستان ۱۳۸۴
- ۱۹- صورت مشروح مذاکرات مجلس بررسی نهایی قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، جلد سوم، جلسه پنجاه و یکم تا شصت و هفتم، اداره کل امور فرهنگی و روابط عمومی مجلس شورای اسلامی چاپ اول، آذرماه ۱۳۶۴
- ۲۰- فاوچی، هادی، رهنمودهای اجرای استانداردهای حسابرسی عملکرد، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی دیوان محاسبات کشور، چاپ اول، ۱۳۸۷
- ۲۱- فتحی، محمد؛ اصول قانون اساسی در پرتو نظرات شورای نگهبان، اصل پنجاه و پنجم؛ سال ۱۳۹۴، پژوهشکده شورای نگهبان
- ۲۲- قاضی، ابوالفضل، حقوق اساسی و نهادهای سیاسی، تهران، نشر میزان، ۱۳۸۳
- ۲۳- محمودی، جمال و همکاران، "مباحث جاری در حسابرسی"، انتشارات صانعی شه میرزادی، چاپ اول، ۱۳۹۱
- ۲۴- مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی، "بودجه ریزی در ایران: مسائل و چالش ها"، چاپ اول، پاییز ۱۳۸۱
- ۲۵- مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی، "نقش در حال تحول پارلمان ها در فرایند بودجه ریزی"، مجموعه مقالات / گروه نویسندگان؛ ترجمه افسین خاکباز، ۱۳۹۱
- ۲۶- مشهدی، علی؛ نظام حقوقی صلاحیت های تخییری در قوه مجریه، معاونت حقوقی رئیس جمهور، معاونت تحقیقات، آموزش و حقوق شهروندی، چاپ اول، ۱۳۹۱
- ۲۷- منتی نژاد، صادق و هواس بیگی، علی؛ ماهیت و مصادیق کلی "تصمیم نادرست" در آیین قانون دیوان محاسبات، مجله دانش حسابرسی، شماره ۴۷، تابستان ۱۳۹۱
- ۲۸- هداوند، مهدی و مشهدی، علی؛ اصول حقوق اداری (در پرتو آراء دیوان عدالت اداری)، معاونت حقوقی و توسعه قضایی قوه قضائیه، مرکز مطالعات توسعه قضایی، انتشارات
- ۲۹- یوسف نژاد، ابوالفضل، ابعاد حقوقی و فنی امکان اجرای حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور، مجموعه مقالات و سخنرانی های همایش حسابرسی عملکرد، پاسخگویی و ارتقای بهره وری، تهران، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی دیوان محاسبات کشور، چاپ اول، ۱۳۸۹

- 1- Allen Richard and Daniel Tommadi, "Managing public expenditure : A reference book for transition countries", OECD of publication service , 2001
- 2- Azuma, N. (2003), The Role of the Supreme Audit Institutions in NPM: International Trend, Government Auditing Review, Board of Audit of Japan, March 2003
- 3- European court of auditors(ECA), "performance audit manual 2015", available at: http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_EN.PDF
- 4- Hughes, O. (2003). Public Management and Administration: An Introduction, 3Ed., New York :Palgrave MacMillan.
- 5- INTOSAI(2004), "Standards and guidelines for performance auditing based on intosai,s auditing standards and practical experience" .

- 6- Joachim Wehner, "Best Practices of Public Accounts Committees", Institute for Democracy in South Africa, November 2002
- 7- Lienert, LAN and Israel fainboim (2010). "reforming budget system laws", fiscal affairs department
- 8- Salvatore Schiavo-Campo & Daniel Tommasi, "Managing Government Expenditure", Asian Development Bank (ADB), 1999.
- 9- Schick, Allen. 1998. "A Contemporary Approach to Public Expenditure Management". (World Bank Local Government Organization and Management Participants' Manual.) Washington, DC: World Bank.
- 10- The institute of internal auditors(TIA), "Supplemental guidance : the role of auditing in public sector governance", 2nd edition, jan.2012

