

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

■ عادل آذر^۱

■ نعمت حبشی^۲

چکیده:

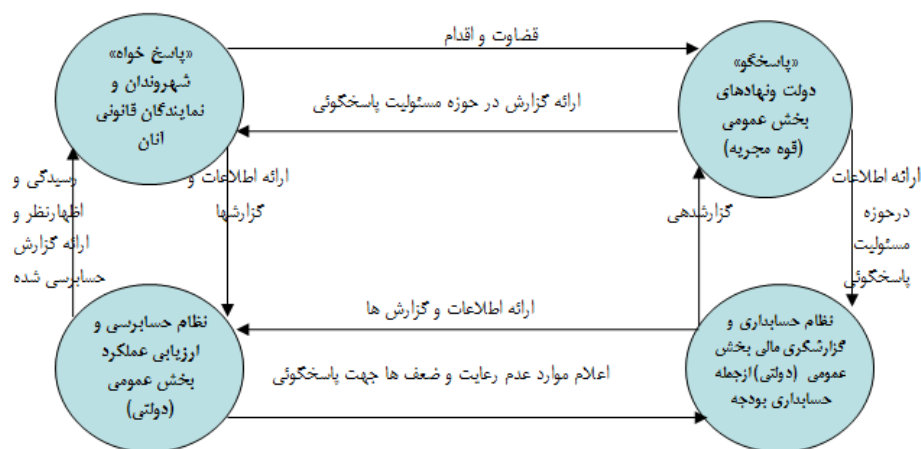
هدف اصلی این پژوهش، مطالعه حسابرسی بخش عمومی موسسات عالی حسابرسی دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه جهان و ارائه الگویی موثر برای دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران می باشد و هدف کاربردی آن، ارائه پیشنهادها و راهکارهای مناسب به دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران در مورد نقاط قوت و ضعف سایر کشورها با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

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

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

مقدمه

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



نگاره (۱): چرخه مسئولیت پاسخگویی عمومی

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

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

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

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

پرسش اصلی- آیا با مطالعه تطبیقی کشورها (توسعه یافته و در حال توسعه) می توان زیر بنای حسابرسی بخش عمومی کشور جمهوری اسلامی ایران را تعیین نمود؟
پرسش‌های فرعی این پژوهش به شرح زیر است:

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

□ ۲- ضرورت و ابعاد پژوهش

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

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

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

□ مبانی نظری پژوهش

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

۴-۱- بودجه ریزی بخش عمومی

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

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

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

۳- بودجه ریزی برنامه ای: در روش بودجه ریزی برنامه ای، عملیات سازمان های دولتی بر حسب برنامه ها و فعالیت ها و طرح ها تفکیک شده و اعتبارات هر یک در قالب فصول و مواد هزینه محاسبه و پیش بینی می شود. در این روش نظارت و کنترل مخارج دولت در چارچوب اعتبارات مصوب تنها بر روی دریافت ها و پرداخت ها (دروندادها و منابع) صورت می گیرد و حسابرسی عملکرد در این روش کاربردی ندارد.

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

و تحلیل نمود.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

نگاره (۳): عناصر هنجارهای قانونی حسابرسی مستقل

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

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

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

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

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

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

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

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

نگاره (۴): گزیده هایی از بیانیه لیمای این‌توسای

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[illegible]

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

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

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

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

۵-۳-۲- ساختارهای گوناگون موسسات عالی حسابرسی (دیوان محاسبات ها): ساختار سازمانی، چارچوبی است که بوسیله آن فعالیت های سازمان شامل تقسیم کار، سازماندهی و هماهنگی مورد بررسی قرار می گیرد. چاندلر یکی از نظریه پردازان علم مدیریت می گوید: ساختار باید از استراتژی پیروی کند. نکته مدنظر چاندلر آن است که چالش های جدید، نیازمند ساختارهای جدید هستند. بنابر این یکی از مولفه های بسیار مهم در توفیق سازمان ها، طراحی ساختار تشکیلاتی آنهاست، ولی نه با دیدگاه سنتی، بلکه ساختاری برای یک سازمان استراتژی محور با رویکرد فرآیندی لازم است. (اتابکی و سیفی، ۱۳۸۸ و حبشی، ۱۳۹۴ و حبشی، ۱۳۹۲)

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

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

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

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

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

جدول شماره (۶): خلاصه وضعیت ساختار سازمانی و استقلال دیوان محاسبات ها در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و جمهوری اسلامی ایران

[illegible]

(حبشی، ۱۳۹۴ و حبشی، ۱۳۹۲ و حسینی عراقی، ۱۳۹۱ و محمدی و ارائی، ۱۳۸۹ و یان لاینرت، ترجمه خاکباز و لامعی، ۱۳۸۹ و عالیه ارفعی، ۱۳۷۲ و دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹ و نازی قزلبلاغ، ۱۳۷۴ و دیوان محاسبات کشور، ۱۳۹۰ و مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی دفتر بررسی‌های حقوقی، ۱۳۷۸ و قاضی، ۱۳۷۲ و شهبازی، ۱۳۷۳ و صفی زاده، ۱۳۹۰ و دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۸ و بهرامی، ۱۳۹۱ و GAO، ۲۰۱۱ و www.GAO.gov و www.court-des-comptes.gov و www.ANAO.gov و www.OAG.gov و www.BA.gov و www.OAGC.gov و www.NAO.gov و www.Bundesrechnungshof.gov و www.Riksrevisjonen.gov و www.BAI.gov و www.TCA.gov و www.AGSA.gov و www.StateAuditintheEuropeanUnion، ۲۰۰۹ و Poncelet، ۱۹۹۷).

۴-۵- نحوه حسابرسی و ارزیابی عملکرد توسط موسسات عالی حسابرسی (دیوان محاسبات ها)

۴-۵-۱- نظام حسابرسی بخش عمومی: محدوده واژه حسابرسی بخش عمومی (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. به بیان ساده حسابرسی بخش عمومی، عبارتست از رسیدگی یا بررسی معاملات، حساب‌ها و کنترل‌های یک موسسه عمومی توسط حسابرس به منظور اظهارنظر حرفه‌ای در مورد اینکه: الف) فعالیت‌های مالی و اقتصادی طبق اصول متداول حسابداری بخش عمومی 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 کمی و کیفی طرح‌ها، حفاظت از مدارک مالی و ارائه به موقع اطلاعات و گزارشات و تحویل و تحول به موقع دارایی‌های تکمیل شده برخوردار است. (حسینی عراقی، ۱۳۹۱ و حبشی، ۱۳۹۴ و حبشی، ۱۳۹۲)

حسابرسی دولتی از دیدگاه ماهیت و نحوه رسیدگی به فعالیت‌ها و عملیات به سه بخش اصلی زیر تقسیم می‌گردد:

الف) حسابرسی مالی، ب) حسابرسی رعایت، ج) حسابرسی عملکرد شامل: حسابرسی کارایی (حداکثر بازدهی با حداقل مصرف منابع)، حسابرسی اثر بخشی (انطباق نتایج حاصل از فعالیت‌های انجام شده با نتایج مورد انتظار)، حسابرسی صرفه اقتصادی (حداکثر محصول با کیفیت با مصرف هزینه مناسب)، حسابرسی زیست محیطی (اجرای فعالیت‌ها و عملیات‌ها بدون آلاینده‌گی محیط زیست) و...

مجموع سه حسابرسی فوق را «حسابرسی جامع» می‌نامند.

۴-۵-۲- ارزیابی عملکرد: ارزیابی عملکرد، فرآیندی است که به سنجش و اندازه‌گیری، ارزش‌گذاری و قضاوت درباره عملکرد طی یک دوره معین می‌پردازد. چنانچه هدف فرآیند گزارشگری مالی بخش عمومی را ارائه اطلاعات مالی مورد نیاز استفاده‌کنندگان و ابزار ایفای مسئولیت

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

همچنین سایر خدمات حسابرسی نظیر خدمات گواهی دهی (صدور تاییدیه نهایی)، حسابرسی سیستم های اطلاعاتی، کنترل شرکتی (کنترل شخصیت حقوقی)، بررسی های ویژه و... توسط دیوان محاسبات ها (مؤسسات عالی حسابرسی) ارائه می‌گردد.

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

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

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

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

جدول شماره (۷): خلاصه وضعیت نحوه حسابرسی و ارزیابی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و جمهوری اسلامی ایران

[illegible]

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

ماحصل انواع حسابرسی‌های بخش عمومی توسط دیوان محاسبات ها (موسسات عالی حسابرسی) در گزارش حسابرسی نمود پیدا می کند، بنابراین به تعداد انواع حسابرسی بخش عمومی می تواند گزارش حسابرسی بخش عمومی وجود داشته باشد. همچنین بررسی‌های ویژه و خاص نیز نوعاً می تواند به گزارشات خاص منجر گردد. قوانین اساسی یا قوانین حسابرسی مستقل (دیوان محاسبات)، تعهدات گزارش دهی را تعیین می کنند. به موجب قوانین بسیاری از کشورها گزارش‌های حسابرسی بخش عمومی باید به طور مستقیم به قوه مقننه ارائه شود؛ اما در بیشتر کشورهای اروپای شمالی، دفاتر حسابرسی مستقل (دیوان محاسبات ها) گزارش خود را به حسابرسان پارلمانی و آنها نیز این یافته ها را به صحن علنی پارلمان ارائه می نمایند. در سوئد، حسابرس ارشد بخش عمومی گزارش‌های حسابرسی مالی و عملکردی را (به جز گزارش‌های سازمان‌های تحت پوشش دولت) به دولت ارائه می دهد. گزارش حسابرسی حساب‌های سالیانه دولت، به دولت و پارلمان تسلیم می شود. هیئت مشاوران ممکن است گزارش ها را به پارلمان تسلیم کنند. به موجب قانون کره جنوبی، گزارش‌های دفتر حسابرسی مستقل (دیوان محاسبات)، باید به طور همزمان به قوای مجریه و مقننه تسلیم شود. در ژاپن، به موجب قانون مالیه عمومی کابینه (مرجعی که دارای جایگاه قانون اساسی است) گزارش حسابرسی حساب ها را به پارلمان تسلیم می نماید و هیئت مشاوران ابتدا باید گزارش حسابرسی خود را به کابینه ارائه دهد. به طور خلاصه، درباره ترتیبات پاسخگویی تفاوت‌هایی وجود دارد که ناشی از قوانین حسابرسی مستقل است. 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. با رایانه‌ای شدن روزافزون حسابرسی بخش عمومی، می‌توان مهلت‌های قانونی ارائه گزارش ها و حسابرسی حساب‌های سالیانه را به پارلمان کاهش داد. (باباجانی، ۱۳۹۰ و باباجانی، ۱۳۸۸ و لاینرت، ترجمه خاکباز، ۱۳۸۷ و حبشی، ۱۳۹۴ و حبشی، ۱۳۹۲ و OECD، ۲۰۰۲)

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

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 محاسبات ها)، گزارش 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. الف) پارلمان (قوه مقننه)، ب) دولت شامل رئیس جمهور، کمیته عملیات (برنامه ریزی) دولت، سازمان‌های دولتی مورد رسیدگی، ج) شهرداری‌ها (شوراهای شهرداری‌ها). 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.

جدول شماره (۸): خلاصه وضعیت نحوه گزارشگری دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و جمهوری اسلامی ایران

[illegible]

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

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

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

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

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

جدول شماره (۹): خلاصه وضعیت تنفیذ یافته ها و نحوه رسیدگی به تخلفات توسط دیوان محاسبات (مؤسسه عالی حسابرسی) در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و جمهوری اسلامی ایران

[illegible]

اناره ملی حاسبرسی (دیوان محاسبان) استرالیا، می یابست به برسی و اقلای موزدی مانند استفاده بیش از حد مجاز، استفاده سرجوا، استفاده نامنظم، و سوء مدیریت منابع عمومی، استناد اطلاعات مربوط به مسائل امنیتی و دفاعی و روابط بین المللی کشورهای مشترک المنافع، تصمیمات و مقاصد کلینت و یا کمینته کلینته مسائل مجرمانه بهر بازاد بر اساس قانون، جرائمی به صورت دلالی و با حداکثر ۱۲ ماه زندان و یا ترکیب از هر دو در نظر گرفته شده است. این جرایم عدم ارائه اطلاعات درخواستی دیوان محاسبان مصافی دارد. جرائم فوق در صورت عدم رازاری توسط مقامات دیوان محاسبان نیز مصافی دارد.	با توجه به جستجوی بیانت دیوان محاسبان نروز موزدی یافت شد	با توجه به جستجوی بیانت دیوان محاسبان نروز موزدی یافت شد	با توجه به جستجوی بیانت دیوان محاسبان نروز موزدی یافت شد	از جمله موضوع رسیدگی دیوان محاسبان فرانسه تاخیر در ارائه حسابها توسط حسابداران عمومی (دولتی) مطابق توصیه نامه بود مچرجه می باشد. اصلاح احکام و رای دیوان محاسبان تلع تصویب نامه می باشد و توسط دبیر کل دیوان محاسبان به حسابداران عمومی ابلاغ می گردد. آیین نامه صادر دیوان محاسبان فرانسه کنسی است و جبهه ادعای داران دادستان محاسبان نظر و افتتاحیه پرونده کلینتری را به وزیر مربوط، وزیر دادگستری و وزیر اقتصاد و دارایی گزارش می نماید. دیوان محاسبان به حساب صدور نهایی، بدهی حساب حسابداران را تعیین می نماید. در غیر این صورت دیوان محاسبان و دادگستری متخلف با دادگاه صالح (وابسته به قوه قضائیه) می باشد.	موارد تخلف قابل پیگیری شامل (الف) ضرر و زیان سهوی یا عمدی، به دولت، (ب) تاخیر پرداخت های مربوط به قراردادهای دولت، (ج) عدم رعایت مقررات، (د) عدم ارائه موارد مورد نیاز دیوان محاسبان، (ه) عدم جوابگویی حضور مقامات مسئول برای ارائه پاسخ به دیوان محاسبان، (و) در صورت تخلف کارمندان خطای رئیس دیوان محاسبان می تواند از مقامات بالای وزارتخانه ها و مسئولین ذیربط تقاضای اجرای مجازاتهای انضباطی نماید. مرجع حل اختلاف بین دیوان محاسبان و دادگستری متخلف با دادگاه صالح (وابسته به قوه قضائیه) می باشد.	گزارشات شامل موارد تخلف دیوان محاسبان کانادا به مجلس علوم شامل وزیر است: (الف) حسابهایی که صدقانه و به درستی نگهداری نشده اند، (ب) منابع مالی عمومی که حساب آنها کامل نیست داده نشده و یا مطابق قیود به منابع مالی تلفیقی واپز نشده اند، (ج) ثبت های کافی که نگهداری نشده اند در صورت رعایت قوانین و مقررات (د) عدم حفاظت و کنترل دارایی های عمومی، (ه) مجازات انجام نشد و جمع آوری و تخصیص مناسب درآمدها، (و) مصرف منابع مالی به موزاری غیر از آنچه پارلمان تخصیص داده است و منابع مالی که بدون توجه به صرفه اقتصادی، کارایی یا بخشی به مصرف رسیده اند. اگر رئیس دیوان محاسبان کانادا در پید که منابع مالی بطور نامناسب اختیر شخص مسئولی قرار دارد وی باید این موضوع را به اطلاع رئیس هیات خزانه داری برساند.	موضوعات تخلف قابل پیگیری شامل: تجاوز از سقف تخصیص های اصلی و فرعی و عدم رعایت مقررات مربوطه توسط مقامات دولت فدرال می باشد. موضوعات قابل رسیدگی (و) تخلفات مالی و سوءهای کلینتری آئین رسیدگی و مجازات ها)
--	---	---	---	--	---	---	---

[illegible]

۵- پیشینه پژوهش

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

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

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

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

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

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

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

۶- روش شناسی پژوهش

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

۷- جامعه و نمونه آماری و قلمرو پژوهش

۷-۱- جامعه و نمونه آماری:

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

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

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

جدول شماره (۱۰): وضعیت جامعه آماری

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

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

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

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

۸- تعریف متغیرهای عملیاتی پژوهش

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

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

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

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

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

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

۹- فرضیه پژوهش

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

۱۰- یافته‌های پژوهش

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

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

جدول شماره (۱۱): متغیرهای جمعیت شناختی پژوهش

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

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

۱۱- واکاوی استنباطی داده ها

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

(۱۲) استفاده گردید:

جدول شماره (۱۲): آزمون توزیع دو جمله ای

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

با توجه به داده‌های جدول شماره (۱۲) و مشاهده سطح معناداری آزمون ($p=۰/۰۰۰$) و کوچکتر بودن آن از ($۰/۰۱ < ۰/۰۰۰ < ۰/۰۱$) می‌توان مطرح نمود که تفاوت معناداری میان فراوانی‌های مشاهده شده و مورد انتظار وجود دارد، در نتیجه فرض های صفر رد و فرضیه بالا تایید می‌شود. به عبارتی دیگر با اطمینان بیش از ۹۹/۰ می‌توان نتیجه گرفت که طبق نظر متخصصین و خبرگان دیوان محاسبات کشور:

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

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

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

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

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

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

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

۱۲- پیشنهادها در راستای ابعاد و فرضیه پژوهش

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

اشاره نشده است (کاربرد در دیوان محاسبات نیوزیلند، آفریقای جنوبی و ایران).
با عنایت به اینکه قوانین و مقررات باید تعهدات اعضای قوه مجریه را درباره پاسخگویی به مسائلی که در گزارش‌های حسابرانی دیوان محاسبات مطرح شده تشریح کنند و از سوی دیگر پاسخ‌های مکتوب در مورد اقدامات کنونی یا آتی که به کمیسیون‌های پارلمانی تسلیم می‌شود، رویه‌ای عادی محسوب می‌گردد. لذا با عنایت به موارد فوق پیشنهاد می‌گردد با توجه به شرایط ایران، برخورداری از اختیار تنفیذ یافته‌های حسابرانی و اطلاع به تمامی مسئولین ذیربط، در قانون دیوان محاسبات ایران پیش‌بینی گردد، زیرا این موضوع بازدارندگی زیادی در بهبود عملیات دولت خواهد داشت.
(حبشی، ۱۳۹۲ و حبشی، ۱۳۹۴ و آذر، بیات، ۱۳۹۴ و آذر، بیات، خدیور، ۱۳۹۲ و آذر، امیرخانی، ۱۳۹۰ و یان لاینرت، ترجمه افشین خاکباز، ۱۳۸۹ و آذر، ۱۳۹۲ و حسینی عراقی، ۱۳۹۱ و محمدی و ارائی، ۱۳۸۹ و مرکز تحقیقات و برنامه ریزی دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹ و یان لاینرت، ترجمه خاکباز و لامعی، ۱۳۸۹ و نازی قزلبلاغ، ۱۳۷۴ و دیوان محاسبات کشور، ۱۳۹۰ و مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی دفتر بررسی‌های حقوقی، ۱۳۷۸ و قاضی، ۱۳۷۲ و شهبازی، ۱۳۷۳ و صفی‌زاده، ۱۳۹۰ و دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۸ و بهرامی، ۱۳۹۱ و ترجمه نجاتیان و مظفری، ۱۳۹۱ و زارعی، ۱۳۸۴ و قانون دیوان محاسبات فرانسه، ۱۹۶۷ و GAO، ۲۰۱۱ و www.GAO.gov و www.BA.gov و www.OAG.gov و www.ANAO.gov و [court des comptes.gov](http://court.des.comptes.gov) و www.OAGC.gov و www.NAO.gov و www.Bundesrechnungshof.gov و www.Riksrevisjonen.gov و www.BAI.gov و www.TCA.gov و www.dmk.gov و www.StateAuditintheEuropeanUnion.gov، ۲۰۰۹ و Poncelet، ۱۹۹۷ و www.AGSA.gov و www.Joxe.gov، ۲۰۰۱ و Cieutat، ۲۰۰۱ و Silk and Walters op.cit و Magnet، ۱۹۹۷).

۱۳- پیشنهادها برای پژوهش‌های آتی

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

۱۴- فهرست منابع

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

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

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

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

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

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

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

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



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