

## الگوی برای تدوین مبانی قانونی نظام نظارت و حسابرسی مستقل در بخش عمومی ایران

تاریخ دریافت: ۹۹/۲/۵

تاریخ پذیرش: ۹۹/۵/۱۴

■ جعفر باباجانی<sup>۱</sup>

### چکیده:

در همه کشورها اعمال نظارت و کنترل‌های داخلی بر منابع مالی عمومی بر عهده وزارت دارایی و به نمایندگی از قوه مجریه است اما نظارت و حسابرسی مستقل بر این منابع از وظایف دیوان محاسبات به نمایندگی از قوه مقننه است. احکام نظارت و حسابرسی مستقل به صورت معمول در قانون دیوان محاسبات منظور و به تصویب می‌رسد. در ایران از سال ۱۲۸۹ تاکنون چهار قانون برای اعمال نظارت و حسابرسی مستقل با عنوان قانون دیوان محاسبات تدوین و به مورد اجراء گذاشته شده است. در تدوین این قوانین، همواره قانون مورد عمل مبنای تدوین قانون جدید قرار گرفته و احکامی به آن اضافه یا احکامی از آن حذف شده است. اگرچه قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱ و اصلاحات بعدی آن نسبت به قوانین ماقبل خود از قابلیت‌های درخور ملاحظه‌ای برخوردار است اما کماکان با کاستی‌هایی نیز مواجه است.

در پژوهش حاضر برای اولین بار تلاش شده است احکام کلیدی و ساختار ساز نظام کنترل و حسابرسی مستقل از قوانین دیوان محاسبات ۴۵ کشور منتخب از پنج قاره جهان استخراج و با احکام کلیدی پیش‌بینی شده در قانون دیوان محاسبات کشور و اصلاحات بعدی آن مقایسه شود. نتایج حاصل از این بررسی تطبیقی در قالب پرسشنامه‌ای حاوی ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های یک نظام نظارت و حسابرسی مستقل، با همکاری دیوان محاسبات بین حسابرسان کل، حسابرسان ارشد و مدیران ارشد دیوان توزیع گردید. در مجموع، تعداد ۶۹ پرسشنامه جمع‌آوری و با استفاده از روش تحقیق دلفی فازی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج بیانگر این واقعیت است که صاحب‌نظران دیوان محاسبات در مورد الگوی پیشنهادی برای استقرار نظام نظارت و کنترل مستقل قابل پیش‌بینی در قانون جدید دیوان می‌باشد، اجماع نظر توافق دارند.

**واژگان کلیدی:** نظارت و حسابرسی مستقل، دیوان محاسبات کشور، قانون دیوان محاسبات مورد عمل، احکام کلیدی، الگوی پیشنهادی

۱. استاد دانشگاه علامه طباطبائی، دانشکده مدیریت و حسابداری، ایمیل: Jafar.babajani@gmail.com



## ۱. مقدمه

نهادهای بزرگ بخش عمومی در کشورهای با نظام‌های حکومتی فدرال شامل دولت مرکزی، دولت‌های ایالتی و محلی است اما در نظام‌های متمرکز، این نهادها را دولت و واحدهای تابعه، شهرداری‌ها و سایر نهادهایی که خدمات آن‌ها جنبه عمومی دارد، اما دولتی نیستند، تشکیل می‌دهد. این نهادها به‌صورت معمول فعالیت‌های خود را در دو حوزه متفاوت حاکمیتی و بازرگانی انجام می‌دهند. فعالیت حاکمیتی به فعالیتی گفته می‌شود که بر اساس رابطه مبادله‌ای انجام نمی‌شود و منابع مالی موردنیاز آن از محل دریافت مالیات و عوارض از شهروندان به‌عنوان استفاده‌کننده خدمات تأمین می‌شود. در این نوع فعالیت، میزان خدمات دریافتی با مالیات و عوارض پرداختی رابطه مستقیمی ندارد و پرداخت مالیات بر اساس میزان ثروت و درآمد شهروندان محاسبه و دریافت می‌شود.

اگرچه دولت‌ها اعم از مرکزی و محلی اساساً برای اعمال حاکمیت و ارائه خدمات ایجاد می‌شوند و منابع موردنیاز آن‌ها باید از طریق دریافت مالیات و عوارض تأمین شود اما این همه فعالیت‌های دولت و سایر نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر شهرداری‌ها را در برنمی‌گیرد. به همین دلیل، این نهادها بخشی از فعالیت‌های خود را به شیوه بازرگانی انجام می‌دهند. فعالیت بازرگانی به فعالیتی گفته می‌شود که استفاده‌کنندگان در قبال کالا و خدماتی که دریافت می‌کنند تمام یا بخشی از بهای آن را باید پرداخت کنند. از این‌رو، این نوع فعالیت بر اساس رابطه مبادله‌ای و دادوستد انجام می‌گیرد. فعالیت‌هایی که به این طریق انجام می‌شود در اغلب موارد می‌تواند به شیوه‌ای انتفاعی عمل کند و افزون بر دریافت بهای تمام‌شده کالا یا خدمات، مبالغی اضافه نیز دریافت شود. این فعالیت‌ها از طریق شرکت‌های وابسته به نهادهای بزرگ بخش عمومی انجام می‌شود و سود حاصل از آن برای تأمین بخشی از منابع مالی موردنیاز برای انجام فعالیت‌های حاکمیتی مصرف می‌شود. این در حالی است که در مواردی هم تمام‌بهای تمام‌شده کالا و خدمات از استفاده‌کنندگان دریافت نمی‌شود و مابه‌التفاوت آن به‌عنوان یارانه از محل درآمدهای عمومی ناشی از فعالیت‌های حاکمیتی تأمین می‌گردد.

هرچند که شهروندان کشورها وظیفه تأمین منابع مالی موردنیاز فعالیت‌های حاکمیتی دولت و سایر نهادهای بزرگ بخش عمومی را از طریق پرداخت مالیات و عوارض بر عهده می‌گیرند اما در قبال آن، مقامات مسئول این نهادها را درباره تحصیل، مصرف و به‌کارگیری این منابع پاسخگو می‌دانند. به بیان دیگر، مقامات یادشده باید به تأمین‌کنندگان منابع مالی موردنیاز فعالیت‌های حاکمیتی توضیح دهند که منابع را بر اساس قوانین و مقررات تحصیل و آن را با رعایت قانون و به‌صورت کارآمد، اثربخش و همراه باصرفه اقتصادی مصرف کرده‌اند. در چنین فرآیندی، نهادهای عمومی در جایگاه پاسخگو و شهروندان به‌عنوان صاحبان حق و پاسخ‌خواه، به ایفای نقش می‌پردازند. برای اینکه نهادهای عمومی وابسته به قوه مجریه از آمادگی لازم برای ایفای مسئولیت پاسخگویی حاکم بر تحصیل، مصرف و به‌کارگیری منابع عمومی برخوردار باشند، از سازوکارهای کنترلی داخلی استفاده می‌کنند. این در حالی است که قوه مقننه نیز با استفاده

از قابلیت‌های تخصصی نهاد مستقلى موسوم به دیوان محاسبات به‌عنوان حسابرس مستقل، از سازوکارهای مناسبی برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع عمومی بهره می‌گیرد. برای تحقق این امر، نهادهای عمومی به‌ویژه دولت و شهرداری‌ها تلاش می‌کنند تا از طریق تدوین قوانین و مقررات مناسبی، شرایط را برای اعمال نظارت و کنترل داخلی بر تحصیل، مصرف و به‌کارگیری منابع عمومی فراهم کنند. این مقررات مرتبط با امر نظارت و کنترل داخلی در درون دولت و شهرداری‌ها اساساً از طریق قانونی موسوم به محاسبات عمومی و سایر مقررات عمومی تأمین می‌شود که در این مقاله به ساختار، محتوا و چگونگی اجرای آن پرداخته نمی‌شود. از سوی دیگر، دیوان محاسبات در قامت یک نهاد نظارتی مستقل و بی‌طرف، به نمایندگی از سوی قوه مقننه نیز باید با تدوین قانون دیوان محاسبات، چارچوبی کلی برای امر نظارت و حسابرسی مستقل خود فراهم کند. دیوان محاسبات بر اساس این چارچوب قانونی و ضوابط دیگری نظیر اصول، استانداردها و دستورالعمل‌های فنی، این وظیفه مهم را به انجام می‌رساند. از این‌رو، تعیین ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های مرتبط با ساختار، محتوا و استقرار چنین چارچوبی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.

برای این منظور، با انجام یک مطالعه تطبیقی از قوانین و مقررات حاکم بر دیوان محاسبات تعدادی از کشورهای منتخب از پنج قاره جهان، احکام کلیدی و تأثیرگذار یک نظام نظارتی روزآمد و منطبق با ویژگی‌های محیطی ایران استخراج گردید. پس از آن ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های نظام‌های نظارتی مستقل پیش‌بینی‌شده در قوانین دیوان محاسبات این کشورها شناسایی شد. در ادامه، نظر حساب‌رسان کل و ارشد دیوان محاسبات کشورمان که از تجربه کافی در امر نظارت و حسابرسی مستقل نهادهای عمومی و دولتی برخوردارند درباره، ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های مرتبط با نظام‌های نظارت و حسابرسی مستقل این کشورها، کسب گردید. نتایج حاصل از این نظرخواهی که از طریق پرسشنامه به دست آمد، زمینه‌ای برای تدوین و پیشنهاد احکام کلیدی یک نظام نظارت و حسابرسی مستقل در ایران فراهم کرده است.

## ۲. مبنای نظری پژوهش

همان‌طور که بیان گردید، نظارت، کنترل و حسابرسی مستقل نهادهای بزرگ بخش عمومی به شرح پیش‌گفته، بر اساس قانون و اصول و استانداردهای لازم‌الرعایه و از طریق یک نهاد مستقل زیر نظر قوه مقننه اعمال می‌شود. برای این منظور، در تمام کشورهای جهان، نهادهایی با عناوین گوناگون نظیر موسسه عالی حسابرسی<sup>۱</sup>، دادگاه عالی حسابرسی<sup>۲</sup>، نهاد پاسخگویی دولت<sup>۳</sup> و نهاد حسابرسی کشور ایجاد و به این امر مهم جامه عمل می‌پوشاند که در این مقاله از این نهاد به‌عنوان دیوان محاسبات کشور که در ایران سابقه‌ای بیش از یک قرن دارد، استفاده می‌شود. نظام‌های نظارت و حسابرسی مستقل در کشورهای جهان به‌صورت معمول از دو مدل نظارت و حسابرسی

1. Supreme Audit Institution

2. Supreme Audit court

3. Government Accountability office

جداگانه پیروی می‌کنند. برخی از این کشورها نظیر فرانسه، بلژیک، لوکزامبورگ، اسپانیا، پرتغال، یونان، آلمان از مدل دادگاه حسابرسی موسوم به Court of Auditors پیروی می‌کنند. برخی دیگر نظیر کشورهای انگلیس، آمریکا، ایرلند از مدل نهاد حسابرسی موسوم به Audit office بهره می‌برند. این در حالی است که مدل اولی افزون بر قدرت حسابرسی از قدرت قضایی و اعمال مجازات برخوردار است، در حالی که مدل دوم تنها یک نهاد حسابرسی و فاقد قدرت قضایی است و تخلفات حسابرسی را برای اعمال مجازات، به قوه قضاییه ارجاع می‌دهد. توضیح این نکته نیز ضروری است که دادگاه‌های حسابرسی نیز از قدرت قضایی متفاوتی برخوردارند. بدین معنی که برخی از آن‌ها دارای قدرت بیشتر و برخی دیگر قدرت قضایی کمتری برای اعمال مجازات دارند. حتی برخی نهادهای حسابرسی مستقل کشورها از واژه Court یا Chambers استفاده می‌کنند اما فاقد قدرت قضایی برای اعمال مجازات هستند. از این رو، تفاوت این دو مدل نهاد حسابرسی در نوع وظایف و عناوین آن‌ها نیست بلکه این تفاوت را باید در ساختار آن‌ها جستجو کرد.

نگاهی اجمالی به تاریخچه تأسیس دیوان محاسبات در ایران بیانگر این واقعیت است که استقرار نظام کنترل و حسابرسی مستقل در ایران سابقه‌ای بیش از یک قرن دارد. دیوان محاسبات کشور برای اولین بار و در اجرای اصل یک‌صد و دوم متمم قانون اساسی مصوب چهاردهم مهرماه سال ۱۲۸۶ در ایران پایه‌گذاری شد. در این اصل، تصریح شده بود که «دیوان محاسبات مأمور به معاینه و تفکیک محاسبات اداره مالیه و تفریغ حساب کلیه محاسبین خزانه است و مخصوصاً مواظب است که هیچ‌یک از مقررات مخارج معینه در بودجه از میزان مقرر تجاوز ننموده و تغییر و تبدیل نپذیرد و هر وجهی در محل خود به مصرف برسد و همچنین معاینه و تفکیک محاسبه مختلفه کلیه ادارات دولتی را نموده، اوراق سند خرج محاسبات را جمع‌آوری خواهد کرد و صورت محاسبات را باید بانضمام ملاحظات خود تسلیم مجلس شورای ملی نماید.»

این در حالی است که در اصل یک‌صد و یکم همان قانون، تصریح شده بود که «اعضای دیوان محاسبات را مجلس شورای ملی برای مدتی که به موجب قانون مقرر می‌شود از بین ۴۵ نفر از صاحب‌منصبان عالی‌رتبه دولت که وزارت دارایی پیشنهاد می‌نماید تعیین خواهد نمود.» همان‌طور که ملاحظه می‌شود، از همان ابتدای مشروطیت استقلال دیوان محاسبات به‌رغم آنکه ارکان آن توسط مجلس انتخاب می‌گردید اما به دلیل اینکه صاحب‌منصبان عالی‌رتبه آن را وزارت دارایی تعیین و پیشنهاد می‌نمود، تا حدودی مخدوش شده بود. بر اساس همین اصل، دیوان محاسبات کشور فارغ از فراز و فرودی که در انجام وظایف قانونی داشته تا قبل از انقلاب اسلامی از استقلال لازم و کافی برخوردار نبوده است. این در حالی که است که این استقلال در اجرای اصل ۵۴ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران تأمین گردید. مروری کلی از قوانین چهارگانه دیوان محاسبات از سال ۱۲۸۹ تاکنون، ساختار نظام کنترل و حسابرسی مستقل از طریق دیوان محاسبات کشور را به شرح خلاصه زیر مشخص می‌کند.

دیوان محاسبات کشور در ایران، از ابتدای تأسیس تاکنون از مدل Audit Court به معنی

دادگاه حسابرسی پیروی کرده و تا حدودی که قانون دیوان محاسبات اجازه داده، از قدرت قضایی و اعمال مجازات برخوردار بوده است. مجلس شورای ملی سابق در دوره دوم و در ۲۳ صفر سال ۱۳۲۹ قمری برابر با ۱۲۸۹ شمسی به موجب اولین قانون دیوان محاسبات، این دیوان را ایجاد کرد. در این قانون، برای دیوان محاسبات محکمه‌ای در نظر گرفته شد و رئیس دیوان به طور فردی و بقیه به صورت جمعی از طرف مجلس شورای ملی وقت تعیین می‌شدند. دیوان محاسبات مورد نظر در قانون اول تا سال ۱۳۰۲ ادامه یافت و پس از آن منحل گردید.

پس از انتصاب داور به عنوان وزیر دارایی، قانون دیوان محاسبات در سال ۱۳۱۲ با تغییراتی به تصویب رسید و دیوان محاسبات مجدداً به موجب این قانون تشکیل گردید. در اجرای این قانون و به شیوه گذشته، دیوان محاسبات قبل و بعد از انجام مخارج دخالت مستقیم داشت. بدین معنی که به موجب این قانون تسجیل و امضای درخواست‌ها در حوالات قبل از پرداخت باید به تأیید دیوان محاسبات می‌رسید. در این قانون، ابتدا سه شعبه مستشاری برای دیوان پیش‌بینی شده بود اما بعداً بر طبق قانون بیست و هفتم شهریور سال ۱۳۱۳ به پنج شعبه افزایش یافت. نظارت قبل از خرج از طریق تسجیل و امضای درخواست‌ها توسط دیوان محاسبات دوام چندانی نداشت و در اجرای ماده ۱۷ متمم بودجه سال ۱۳۱۹ این وظیفه از دیوان محاسبات سلب گردید و بر عهده اداره‌ای موسوم به اداره تطبیق اسناد و تعهدات زیر نظر وزارت دارایی محول شد. اداره تطبیق اسناد و تعهدات نیز در سال ۱۳۴۹ با تصویب قانون سوم محاسبات عمومی منحل شد و از آن زمان تاکنون نظارت قبل از خرج، از طریق ذیحسابان منصوب وزارت دارایی اعمال می‌شود.

در سال ۱۳۵۱ قانون سوم دیوان محاسبات به تصویب مجلس شورای ملی وقت رسید و جایگزین قانون دیوان محاسبات مصوب سال ۱۳۱۲ گردید. با تصویب قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران در سال ۱۳۵۸ و تأمین استقلال دیوان محاسبات در اجرای اصل ۵۴ و تعیین وظایف آن در اصل ۵۵ همان قانون، قانون دیوان محاسبات چهارم در سال ۱۳۶۱ به تصویب رسید. این قانون از جهات گوناگون به‌ویژه از منظر استقلال و نحوه انتخاب ارکان آن شامل رئیس کل، دادستان و اعضای هیئت‌های مستشاری و اختیارات دیوان موضوع ماده ۴۲ درباره تحقیق و تفحص در کلیه امور مالی کشور به عنوان یکی از احکام درخشان این قانون، با سه قانون قبلی از تفاوت‌های اساسی برخوردار است. اگرچه قانون دیوان محاسبات مصوب سال ۱۳۶۱ تاکنون با اصلاحاتی مواجه شده است و در مقایسه با قوانین دیوان محاسبات سایر کشورها از احکام مستحکم و قابل قبولی برخوردار است اما با گذشت نزدیک به چهار دهه از تصویب آن نیازمند بازنگری است.

در پژوهشی تطبیقی تحلیلی که توسط نگارنده از قوانین دیوان محاسبات ۴۵ کشور از پنج قاره جهان انجام شده، احکام کلیدی و ساختار ساز دیوان محاسبات به عنوان یک نهاد مستقل و متولی امر نظارت و حسابرسی بر تحصیل، مصرف و به کارگیری منابع عمومی استخراج و به صورت قاره‌ای مقایسه گردیده است. افزون بر مقایسه احکام کلیدی قوانین دیوان محاسبات هر یک از قاره‌ها با قاره‌ای دیگر، احکام کلیدی و اساسی بین قاره‌ای نیز یک کاسه گردید تا الگویی برای

یک نظام نظارت، کنترل و حسابرسی مستقل از این طریق استخراج شود. در این مقاله، احکام کلیدی حاصل از نتایج این تحقیق تطبیقی، به عنوان الگوی پیشنهادی برای طراحی و استقرار یک نظام نظارت و کنترل و حسابرسی مستقل در معرض نظرخواهی حسابرسان کل و ارشد دیوان محاسبات کشورمان قرار گرفته است.

### ۳. روش پژوهش

در این تحقیق از روش تطبیقی - تحلیلی استفاده شده است. بدین معنی که قوانین دیوان محاسبات کشورها از پنج قاره جهان شامل اروپا، آمریکا، آسیا، آفریقا و اقیانوسیه انتخاب و احکام کلیدی و مؤثر در ساختار نظام کنترل و حسابرسی مستقل پیش‌بینی شده در این قوانین استخراج گردید. پس از آن وجوه تشابه و تفاوت هر یک از کشورهای هر کدام از قاره‌ها از یک سو و همه کشورهای پنج قاره از سوی دیگر، مقایسه شده است. در ادامه، احکام کلیدی و تأثیرگذار پیش‌بینی شده در قوانین دیوان محاسبات ۴۵ کشور که می‌توانست یک نظام کنترل و حسابرسی مستقل و قابل قبول رادر نهادهای بخش عمومی نمایندگی کند، احصاء شد. احکام کلیدی یادشده ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های یک نظام نظارت و حسابرسی مستقل و سازگار با نهادهای بزرگ بخش عمومی ایران فراهم کرد تا در قالب پرسشنامه‌ای در معرض نظرخواهی خبرگان حسابرسی دیوان محاسبات کشورمان قرار گیرد.

در این نظرخواهی، از حسابرسان کل و ارشد دیوان محاسبات کشور که تخصص و تجربه کافی در امر حسابرسی دارند و از ویژگی‌های لازم برای اظهار نظر درباره مبنای قانونی ساختار یک نظام نظارت و حسابرسی مستقل برخوردارند، درخواست گردید تا نسبت به ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های پیشنهادی برای تدوین قانون حاکم بر چنین نظامی اظهار نظر کنند. از تعداد ۸۰ پرسشنامه‌ای که بین خبرگان توزیع گردید، تعداد ۶۶ فقره آن توسط افراد یادشده تکمیل و از طریق دیوان محاسبات کشور در اختیار پژوهشگر قرار گرفت. پرسشنامه‌های مورد نظر با استفاده از روش تحقیق دلفی فازی تحلیل و نتایج آن در قالب یک الگوی پیشنهادی مورد اجماع عمومی خبرگان حسابرسی دیوان محاسبات کشورمان، به شرح آتی ارائه گردید.

با توجه به مبنای نظری، نوع سؤال‌ها و ماهیت این پژوهش، به منظور ارزیابی روایی سنجه‌های متغیر مکنون و برازش مطلوب الگوی اندازه‌گیری، از آزمون الگوی تحلیل عاملی تأییدی با به کارگیری نرم افزار LISREL، استفاده شده است. در این تحلیل، بارهای عاملی نشان‌دهنده قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل مشاهده است. بار عاملی مقداری بین صفر و یک است که مقدار بار عاملی بین  $0/3$  تا  $0/5$  با تردید قابل قبول است و اگر بزرگ‌تر از  $0/5$  باشد مطلوب است. این در حالی است که مرجع مناسب برای تشخیص قابل اعتماد بودن همبستگی مشاهده شده، آماره  $t$  می‌باشد. برای همین منظور جهت بررسی معنادار بودن رابطه بین متغیرها از آماره آزمون  $t$  استفاده می‌شود. چنانچه آماره آزمون  $t$ ، بزرگ‌تر از  $1/96$  باشد، در این صورت بار عاملی مشاهده شده در سطح  $0/05$  معنادار است.

## ۴. پرسش‌های پژوهش

برای دستیابی به یک نظام نظارت و حسابرسی مستقل حاکم بر نهادهای بزرگ بخش عمومی که از سوی دیوان محاسبات کشور اعمال خواهد شد، سؤالات اصلی تحقیق به شرح زیر تدوین گردید:

ابعاد نظام نظارت و حسابرسی مستقل در قالب احکام کلیدی قابل پیش‌بینی در قانون دیوان محاسبات کشور کدام است.  
مؤلفه‌های نظام نظارت و حسابرسی مستقل در قالب احکام مهم قابل پیش‌بینی در قانون دیوان محاسبات کدام است.  
شاخص‌های نظام نظارت و حسابرسی مستقل در قالب احکام تفصیلی قابل پیش‌بینی در قانون دیوان محاسبات کدام است.

## ۵. پیشینه پژوهش

طبق بررسی‌های به‌عمل‌آمده تا زمان انجام این تحقیق، نگارنده سابقه‌ای از پژوهشی تطبیقی و تحلیلی از قوانین دیوان محاسبات کشورها و مقایسه احکام کلیدی پیش‌بینی‌شده درباره نظام نظارت و حسابرسی مستقل با احکام کلیدی پیش‌بینی‌شده منظور در قانون دیوان محاسبات کشورمان به دست نیاورده است. دلیل این امر را باید عمدتاً در شیوه تدوین این قانون در کشور دانست که بر پایه آزمون و خطا صورت گرفته است. بدین معنی که قانون اول دیوان محاسبات ایران با اقتباس از قانون دیوان محاسبات اروپایی به‌ویژه فرانسه تدوین گردید. قانون دوم با حذف حدود ۱۰۰ ماده از قانون اول تدوین و قانون سوم دیوان محاسبات نیز به‌رغم تفاوت‌هایی که با دو قانون قبلی دارد، اما ساختار آن از وجوه تشابه کافی برخوردار است. این در حالی است که ساختار کلی قانون دیوان محاسبات چهارم با سه قانون قبلی، به‌ویژه درباره استقلال کامل دیوان از قوه مجریه، از تفاوتی بنیادی برخوردار است.

بنابراین، به‌استثنای یک پژوهش تطبیقی از قوانین محاسبات عمومی چهارگانه ایران که توسط همین نگارنده انجام و مقاله آن با عنوان «بررسی تطبیقی فرازوفرود ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی از طریق گزارشگری مالی دولتی در سده گذشته» و پژوهش دیگری با عنوان «بررسی تطبیقی نظام‌های نظارت مالی دولتی» از همین نویسنده، پژوهش‌های تطبیقی-تحلیلی از قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و نظارت و حسابرسی مستقل در ایران انجام نشده است. در تحقیق اولی همان‌گونه که از عنوان آن پیداست، سیر تطور و فرازوفرود احکام کلیدی و بنیادین حاکم بر ایفای مسئولیت پاسخگویی از طریق گزارشگری مالی دولتی مورد بررسی قرار گرفته که نتایج آن بیانگر تنزل و حذف برخی احکام کلیدی مرتبط با ایفای مسئولیت پاسخگویی دولت از این طریق بوده است. در پژوهش دوم، نظام نظارت و کنترل‌های مالی دولتی که از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی اعمال می‌شود، از جنبه‌های گوناگون از طریق بررسی تطبیقی قوانین چهارگانه محاسبات عمومی (از مشروطیت تاکنون) مورد پژوهش قرار گرفته است. نتایج

این تحقیق نیز بیانگر فرازوفروود در برخی احکام کلیدی و تأثیرگذار در نظام نظارت و کنترل داخلی کشور است. این درحالی است که بررسی تطبیقی و تحلیلی موضوع این پژوهش، درباره نظام نظارت و حسابرسی مستقل حاکم بر تحصیل، مصرف و به‌کارگیری منابع عمومی است که از طریق دیوان محاسبات کشور، به‌عنوان حسابرس مستقل در ایران و زیر نظر مجلس شورای اسلامی انجام می‌گیرد.

### ۶. جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش را خبرگان دیوان محاسبات کشور که از سوابق و تجارب کافی در زمینه حسابرسی دستگاه‌های اجرایی دولت و سایر نهادهایی که به نحوی از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند برخوردارند، تشکیل می‌دهد. در این پژوهش، از نمونه‌گیری استفاده نشده، بلکه پرسشنامه تنظیمی و به شیوه تمام شماری بین خبرگان حسابرسی نهادهای بخش عمومی شاغل در دیوان محاسبات کشور توزیع و جمع‌آوری شده است. در این تحقیق، جمعاً ۶۶ نفر شامل ۳ نفر معاون فنی و حسابرسی، ۱۶ نفر حسابرس کل، ۲۱ نفر سر حسابرس و ۲۶ نفر حسابرس دیوان محاسبات کشور شرکت کرده و پرسشنامه را تکمیل نموده‌اند.

### ۷. ابزار جمع‌آوری و روش تحلیل داده‌ها

همان‌طور که قبلاً بیان گردید، در این تحقیق احکام کلیدی و تأثیرگذار در یک نظام نظارت و حسابرسی مستقل حاکم بر نهادهای بزرگ بخش عمومی از بررسی تطبیقی قوانین دیوان محاسبات حدود ۴۵ کشور از پنج قاره جهان استخراج گردید تا الگوی برای چنین نظامی فراهم شود. الگوی پیشنهادی و مستخرج از بررسی تطبیقی قوانین دیوان محاسبات کشورهای یادشده، در قالب ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های این نظام نظارتی حاوی ۵ بعد، ۱۷ مؤلفه و ۸۲ شاخص در قالب گویه‌های مناسب به شرح جدول شماره (۱) تنظیم و در پرسشنامه‌ای درج و مورد نظرخواهی خبرگان حسابرسی مستقل شاغل در دیوان محاسبات کشور قرار گرفت.

جدول شماره ۱. حاوی ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌ها

| ردیف | ابعاد                                              | تعداد مؤلفه‌ها | تعداد شاخص |
|------|----------------------------------------------------|----------------|------------|
| ۱    | ساختار قانون دیوان محاسبات                         | ۶              | ۱۹         |
| ۲    | تعیین وظایف و اختیارات ارکان دیوان محاسبات         | ۴              | ۲۲         |
| ۳    | اجرای عملیات نظارت و حسابرسی نهادهای تحت حسابرسی   | ۴              | ۲۱         |
| ۴    | گزارشگری دیوان محاسبات                             | ۲              | ۸          |
| ۵    | ارتباط دیوان محاسبات با نهادهای عمومی و بین‌المللی | ۱              | ۱۲         |
| جمع  |                                                    | ۱۷             | ۸۲         |

برای تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده در این تحقیق، از روش دلفی فازی استفاده گردید. در روش دلفی برای سنجش اهمیت شاخص‌ها از دیدگاه خبرگان استفاده می‌شود. اگرچه افراد خبره از شایستگی‌ها و توانایی‌های ذهنی خود برای انجام مقایسات استفاده می‌نمایند، اما باید به این نکته توجه داشت که فرآیند سنتی کمی سازی دیدگاه افراد، امکان انعکاس سبک تفکر انسانی را به‌طور کامل ندارد. به عبارت بهتر، استفاده از مجموعه‌های فازی، سازگاری بیشتری با توضیحات زبانی و بعضاً مبهم انسانی دارد؛ از این رو، بهتر است که با استفاده از مجموعه‌های فازی (به‌کارگیری اعداد فازی) به‌پیش بینی بلندمدت و تصمیم‌گیری در دنیای واقعی پرداخت (کارامن و همکاران، ۲۰۰۹). در این مطالعه نیز برای فازی‌سازی دیدگاه خبرگان از اعداد فازی مثلثی استفاده شده و دیدگاه خبرگان پیرامون اهمیت هر یک از گویه‌ها با طیف فازی ۹ درجه گردآوری شده است (جدول ۲).

جدول شماره ۲. طیف نه درجه فازی برای ارزش‌گذاری شاخص‌ها (سو و همکاران، ۲۰۰۹)

| متغیر زبانی               | مقدار فازی | معادل فازی مثلثی |
|---------------------------|------------|------------------|
| خیلی بی‌اهمیت             | ۱          | (۱، ۱، ۱)        |
| خیلی بی‌اهمیت تا بی‌اهمیت | ۲          | (۳، ۲، ۱)        |
| بی‌اهمیت                  | ۳          | (۴، ۳، ۲)        |
| بی‌اهمیت تا اهمیت متوسط   | ۴          | (۵، ۴، ۳)        |
| متوسط                     | ۵          | (۶، ۵، ۴)        |
| متوسط تا بااهمیت          | ۶          | (۷، ۶، ۵)        |
| بااهمیت                   | ۷          | (۸، ۷، ۶)        |
| بااهمیت تا خیلی بااهمیت   | ۸          | (۹، ۸، ۷)        |
| خیلی بااهمیت              | ۹          | (۸، ۹، ۹)        |

پس از جمع‌آوری دیدگاه خبرگان، با استفاده از روش میانگین فازی (رابطه ۱) به تجمیع دیدگاه خبرگان پرداخته شد.

رابطه (۱):

$$F_{AVE} = \left( \left\{ \frac{\sum l}{n} \right\}, \left\{ \frac{\sum m}{n} \right\}, \left\{ \frac{\sum u}{n} \right\} \right)$$

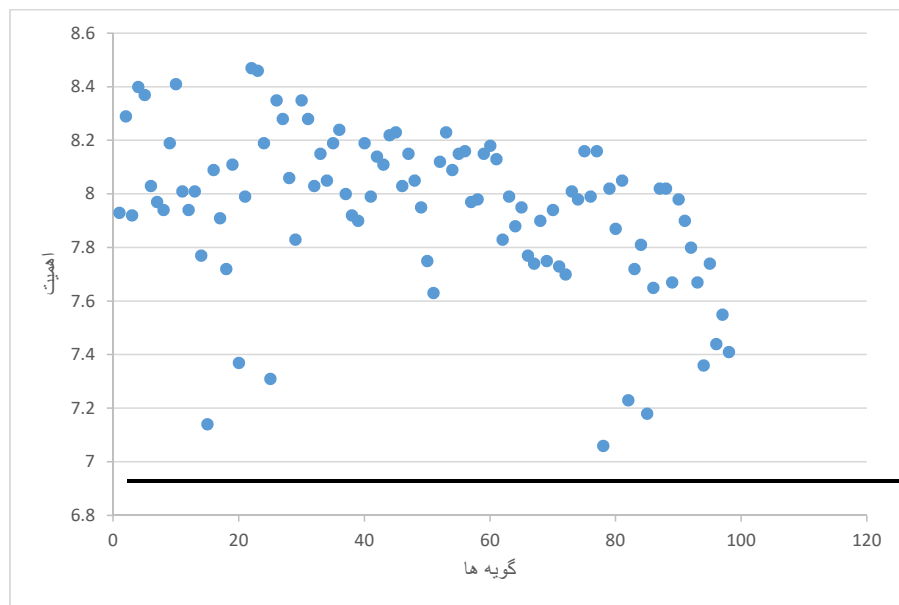
معمولاً می‌توان تجمیع میانگین اعداد فازی مثلثی و دوزنقه‌ای را توسط یک مقدار قطعی که بهترین میانگین مربوطه است، خلاصه کرد. این عملیات را فازی زدایی گویند. در این مطالعه، برای فازی زدایی از روش مرکز سطح به‌صورت رابطه (۲) زیر استفاده شده است.

رابطه (۲):

$$DF_{ij} = \frac{[(u_{ij}-l_{ij})+(m_{ij}-l_{ij})]}{3} + l_{ij}$$

اگر مقدار فازی زدایی شده هریک از گویه‌ها بزرگ‌تر از عدد ۷ باشد، مورد قبول است و هر گویه‌ای که امتیاز کمتر از ۷ داشته باشد رد می‌شود (وو و فانگ، ۲۰۱۱). برون داد فازی زدایی شده مربوط به میانگین فازی گویه‌های این تحقیق به شرح شکل شماره (۱) محاسبه شده است:

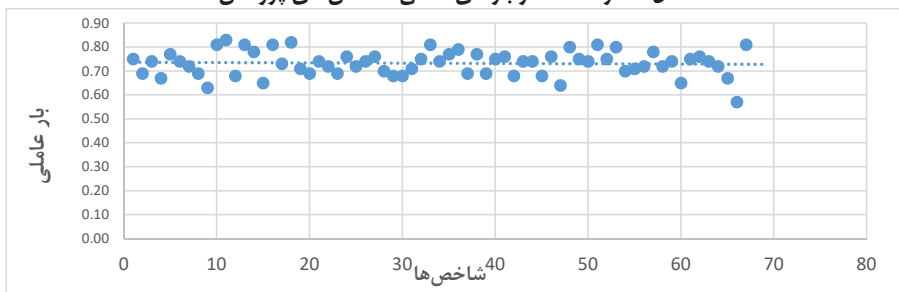
شکل شماره ۱. برون داد فازی زدایی شده میانگین فازی گویه‌های



منبع: محاسبات تحقیق حاضر

بر اساس محاسبات شکل (۱) عدد فازی زدایی شده گویه‌ها بزرگ‌تر از آستانه تحمل تعریف شده بوده (عدد ۷) و هیچ عاملی حذف نمی‌شود، بنابراین، همه گویه‌ها مورد پذیرش قرار گرفته‌اند. با آزمون تحلیل عاملی تأییدی، معناداری کل مدل این پژوهش و رابطه بین ابعاد و مؤلفه‌ها (متغیرهای پنهان) شاخص‌ها (متغیرهای قابل مشاهده) بررسی شد. بار عاملی نشان دهنده میزان همبستگی هر متغیر مشاهده‌گر با متغیر مکنون (عامل‌ها) می‌باشد. با توجه به شکل ۲ می‌توان بارهای عاملی هر یک از شاخص‌های پژوهش را مشاهده نمود.

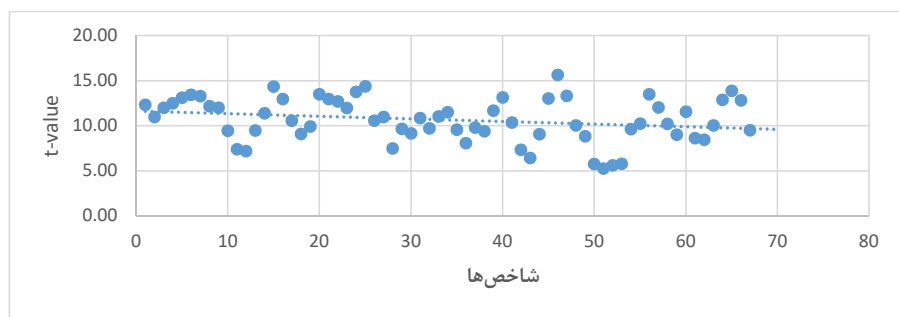
شکل شماره ۲. مقدار بارهای عاملی شاخص‌های پژوهش



منبع: محاسبات پژوهش حاضر

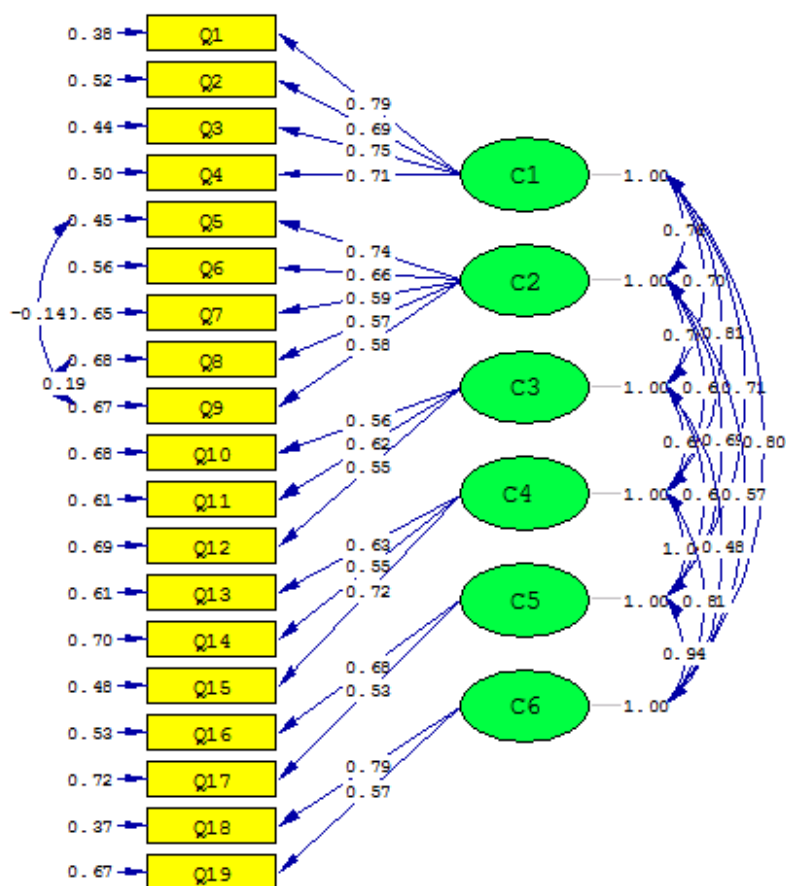
بارهای عاملی محاسبه شده همه شاخص‌ها بزرگ‌تر از  $0/5$  بوده و مطلوب هست. نتایج آماره  $t$ -value شاخص‌ها نیز که در شکل ۳ نشان داده شده است، بزرگ‌تر از مقدار  $1/96$  بوده و بنابراین معنی‌داری بارهای عاملی مشاهده شده در سطح  $0/05$  را تأیید می‌کند.

شکل شماره ۳. نتایج آماره  $t$ -value



منبع: محاسبات پژوهش حاضر

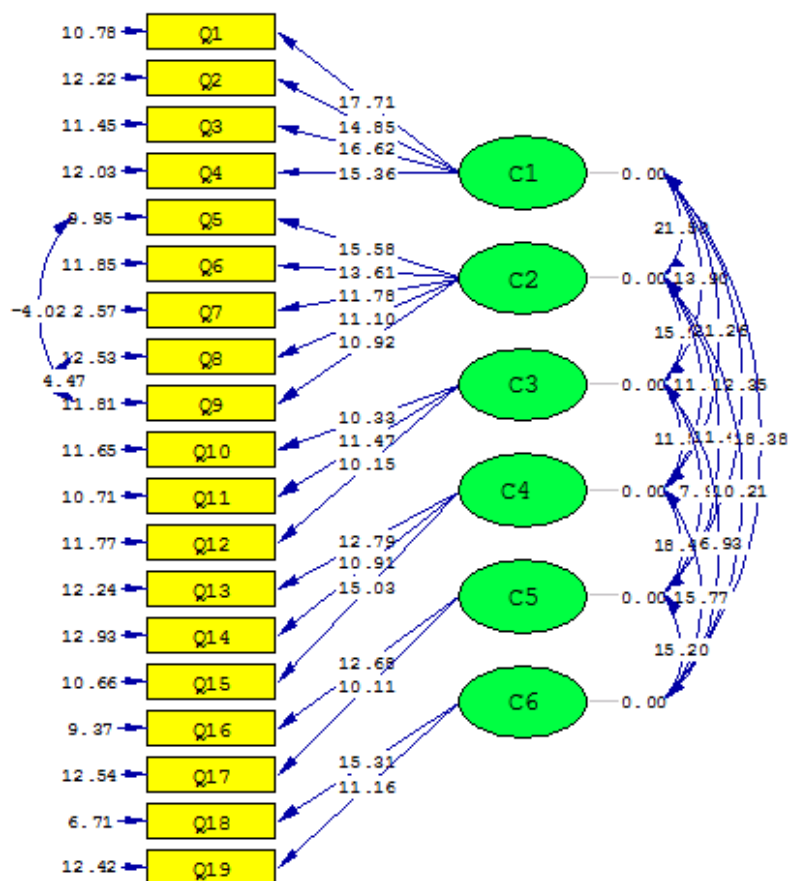
در ادامه، برای بررسی اعتبار مقیاس پنج سازه پژوهش به شرح جدول شماره (۱)، از تحلیل عاملی تأییدی مرتبه اول استفاده شد. اینک به منظور جلوگیری از اطاله کلام نتایج دوسازه اول و دوم آن به ترتیب با ۱۹ و ۲۲ گویه به شرح شکل شماره ۴ ارائه می‌شود.



Chi-Square=392.65, df=135, P-value=0.00000, RMSEA=0.070

نتایج بررسی بارهای عاملی نشان داد که تمام گویه‌ها بیشتر از ۰,۴ گزارش شد. در نتیجه نیازی به حذف هیچ گویه‌ای نبود.

شکل شماره ۵. تحلیل عاملی تأییدی مرتبه اول سازه اول در حالت ضرایب معناداری (آماره t)



Chi-Square=392.65, df=135, P-value=0.00000, RMSEA=0.070

بر اساس نتایج تحلیل عاملی تأییدی مرتبه اول در حالت ضرایب معناداری، مقادیر همه آماره‌های باقیمانده در مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار هستند (قدر مطلق همه مقادیر بیشتر از ۱٫۹۶ است). نتایج در جدول شماره ۳ به همراه مقادیر پایایی ترکیبی و میانگین واریانس استخراج شده آمده است.

جدول شماره ۳. بررسی روایی و پایایی سازه اول

| شماره سؤال | (بار عاملی) | واریانس خطا | آماره T | AVE  | CR   |
|------------|-------------|-------------|---------|------|------|
| ۱          | ۰,۷۹        | ۰,۳۸        | ۱۰,۷۸   | ۰,۵۸ | ۰,۸۲ |
| ۲          | ۰,۶۹        | ۰,۵۲        | ۱۲,۲۲   |      |      |
| ۳          | ۰,۷۵        | ۰,۴۴        | ۱۱,۴۵   |      |      |
| ۴          | ۰,۷۱        | ۰,۵۰        | ۱۲,۰۳   |      |      |
| ۵          | ۰,۷۴        | ۰,۴۵        | ۹,۹۵    | ۰,۵۳ | ۰,۸۰ |
| ۶          | ۰,۶۶        | ۰,۵۶        | ۱۱,۸۵   |      |      |
| ۷          | ۰,۵۹        | ۰,۶۵        | ۲,۵۷    |      |      |
| ۸          | ۰,۵۷        | ۰,۶۸        | ۱۲,۵۳   |      |      |
| ۹          | ۰,۵۸        | ۰,۶۷        | ۱۱,۸۱   |      |      |
| ۱۰         | ۰,۶۲        | ۰,۶۸        | ۱۱,۶۵   | ۰,۵۱ | ۰,۷۸ |
| ۱۱         | ۰,۵۵        | ۰,۶۱        | ۱۰,۷۱   |      |      |
| ۱۲         | ۰,۶۳        | ۰,۶۹        | ۱۱,۷۷   |      |      |
| ۱۳         | ۰,۵۵        | ۰,۶۱        | ۱۲,۲۴   | ۰,۵۰ | ۰,۷۷ |
| ۱۴         | ۰,۵۵        | ۰,۷۰        | ۱۲,۹۳   |      |      |
| ۱۵         | ۰,۷۲        | ۰,۴۸        | ۱۰,۶۶   |      |      |
| ۱۶         | ۰,۶۸        | ۰,۵۳        | ۹,۳۷    | ۰,۵۲ | ۰,۷۴ |
| ۱۷         | ۰,۵۳        | ۰,۷۲        | ۱۲,۵۴   |      |      |
| ۱۸         | ۰,۷۹        | ۰,۳۷        | ۶,۷۱    | ۰,۵۹ | ۰,۸۴ |
| ۱۹         | ۰,۵۷        | ۰,۶۷        | ۱۲,۴۲   |      |      |

روایی همگرا: منظور از شاخص روایی همگرا سنجش میزان تبیین متغیر پنهان توسط متغیرهای مشاهده‌شده آن است (بارکلی و همکاران،<sup>۱</sup> ۱۹۹۵). برای شاخص متوسط واریانس استخراج شده<sup>۲</sup> حداقل مقدار ۰,۵ مقدار قابل قبولی است. میانگین واریانس استخراج شده برای همه ابعاد سازه اول بیشتر از ۰,۵۰ بدست آمده است. این مقدار نشان دهنده این است که متغیرهای مشاهده‌پذیر حداقل ۵۰ درصد واریانس متغیر مربوطه را تبیین می‌کنند. مقدار پایایی

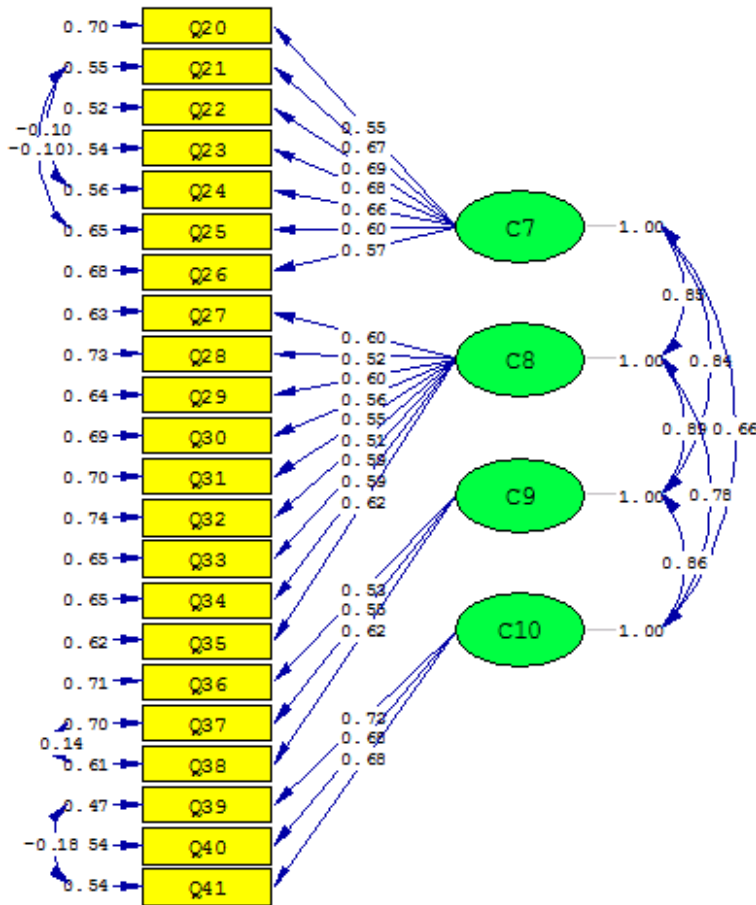
1. Barclay et al

2. Average Variance Extracted (AVE)

ترکیبی نیز برای همه ابعاد سازه اول بالاتر از ۰,۷ بدست آمده است که بیشتر از حداقل ۰,۷ می‌باشد. این نشان از پایداری و اعتبار سازه اول دارد.

تحلیل عاملی تأییدی مرتبه اول سازه دوم: جهت بررسی اعتبار سازه دوم که مشتمل بر ۲۲ گویه بود، از تحلیل عاملی تأییدی مرتبه اول استفاده شد. شکل شماره ۶ مدل تحلیل عاملی تأییدی را در حالت بار عاملی (ضرایب استاندارد شده) نشان می‌دهد.

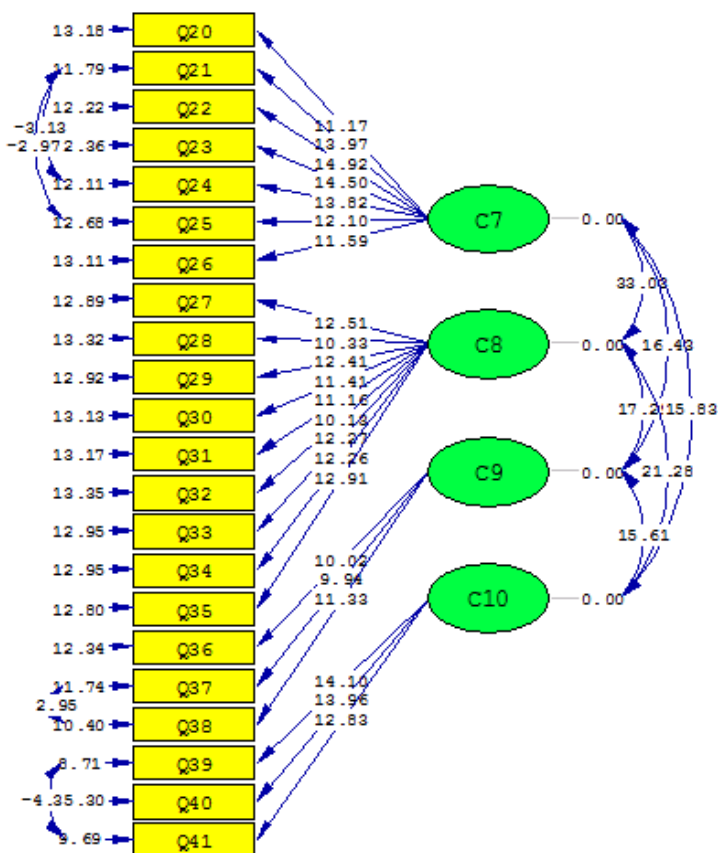
شکل شماره ۶. تحلیل عاملی تأییدی مرتبه اول سازه دوم در حالت تخمین استاندارد



Chi-Square=688.33, df=199, P-value=0.00000, RMSEA=0.079

نتایج بررسی بارهای عاملی نشان داد که تمام گویه‌ها بیشتر از ۰,۴ گزارش شد. در نتیجه نیازی به حذف هیچ گویه‌ای نبود.

شکل شماره ۷. تحلیل عاملی تأییدی مرتبه اول سازه دوم در حالت ضرایب معناداری (آماره t)



Chi-Square=688.33, df=199, P-value=0.00000, RMSEA=0.079

بر اساس نتایج تحلیل عاملی تأییدی مرتبه اول در حالت ضرایب معناداری، مقادیر همه آماره‌های باقیمانده در مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار هستند (قدر مطلق همه مقادیر بیشتر از ۱,۹۶ است). نتایج در جدول شماره ۴ به همراه مقادیر پایایی ترکیبی و میانگین واریانس استخراج شده آمده است.

جدول شماره ۴. بررسی روایی و پایایی سازه سازه دوم

| شماره سؤال | (بار عاملی) | واریانس خطا | آماره T | AVE  | CR   |
|------------|-------------|-------------|---------|------|------|
| ۲۰         | ۰,۵۵        | ۰,۷۰        | ۱۱,۱۷   | ۰,۵۲ | ۰,۷۴ |
| ۲۱         | ۰,۶۷        | ۰,۵۵        | ۱۳,۹۷   |      |      |
| ۲۲         | ۰,۶۹        | ۰,۵۲        | ۱۴,۹۲   |      |      |
| ۲۳         | ۰,۶۸        | ۰,۵۴        | ۱۴,۵۰   |      |      |
| ۲۴         | ۰,۶۶        | ۰,۵۶        | ۱۳,۸۲   |      |      |
| ۲۵         | ۰,۶۰        | ۰,۶۵        | ۱۲,۱۰   |      |      |
| ۲۶         | ۰,۵۷        | ۰,۶۸        | ۱۱,۵۹   |      |      |
| ۲۷         | ۰,۶۰        | ۰,۶۳        | ۱۲,۵۱   | ۰,۵۱ | ۰,۷۲ |
| ۲۸         | ۰,۵۲        | ۰,۷۳        | ۱۰,۳۳   |      |      |
| ۲۹         | ۰,۶۰        | ۰,۶۴        | ۱۲,۴۱   |      |      |
| ۳۰         | ۰,۵۶        | ۰,۶۹        | ۱۱,۴۱   |      |      |
| ۳۱         | ۰,۵۵        | ۰,۷۰        | ۱۱,۱۶   |      |      |
| ۳۲         | ۰,۵۱        | ۰,۴۷        | ۱۰,۱۳   |      |      |
| ۳۳         | ۰,۵۸        | ۰,۶۵        | ۱۲,۲۷   |      |      |
| ۳۴         | ۰,۵۹        | ۰,۶۵        | ۱۲,۲۶   |      |      |
| ۳۵         | ۰,۶۲        | ۰,۶۲        | ۱۲,۹۱   |      |      |
| ۳۶         | ۰,۵۳        | ۰,۷۱        | ۱۰,۰۲   | ۰,۵۱ | ۰,۷۱ |
| ۳۷         | ۰,۵۵        | ۰,۷۰        | ۹,۴۹    |      |      |
| ۳۸         | ۰,۶۲        | ۰,۶۱        | ۱۱,۳۳   |      |      |
| ۳۹         | ۰,۷۲        | ۰,۴۷        | ۱۴,۱۰   | ۰,۵۵ | ۰,۸۱ |
| ۴۰         | ۰,۶۸        | ۰,۱۸        | ۱۳,۹۶   |      |      |
| ۴۱         | ۰,۶۸        | ۰,۵۴        | ۱۲,۸۳   |      |      |

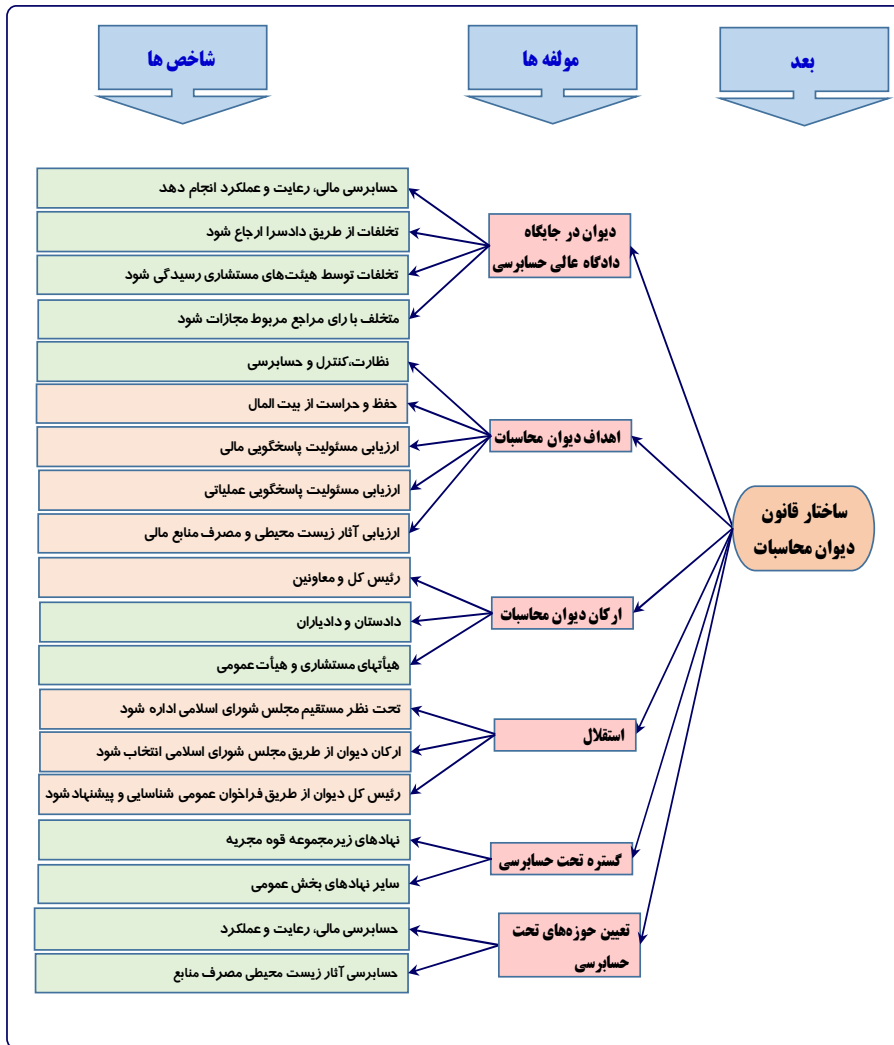
روایی همگرا: میانگین واریانس استخراج شده برای ابعاد سازه سازه دوم بیشتر از ۵۰ درصد بدست آمده است این مقدار نشان دهنده این است که متغیرهای مشاهده‌پذیر حداقل ۵۰ درصد واریانس متغیر مربوطه را تبیین می‌کنند. مقدار پایایی ترکیبی نیز برای همه متغیرها بالاتر از ۰,۷ بدست آمده است که بیشتر از حداقل ۰,۷ می‌باشد. این نشان از پایایی و اعتبار سازه سازه دوم را دارد.

## ۸. یافته‌های پژوهش

در این قسمت از تحقیق، نتایج حاصل از نظرخواهی از خبرگان حسابرسی شاغل در دیوان محاسبات کشور درباره عوامل کلیدی یک نظام نظارت و کنترل حاکم بر تحصیل، مصرف و بکارگیری منابع قابل پیش‌بینی، در قانون پیشنهادی دیوان محاسبات کشور در قالب ابعاد، مولفه‌ها و شاخص‌ها به شرح شکل‌های شماره ۸ تا ۱۱ ارائه می‌شود.

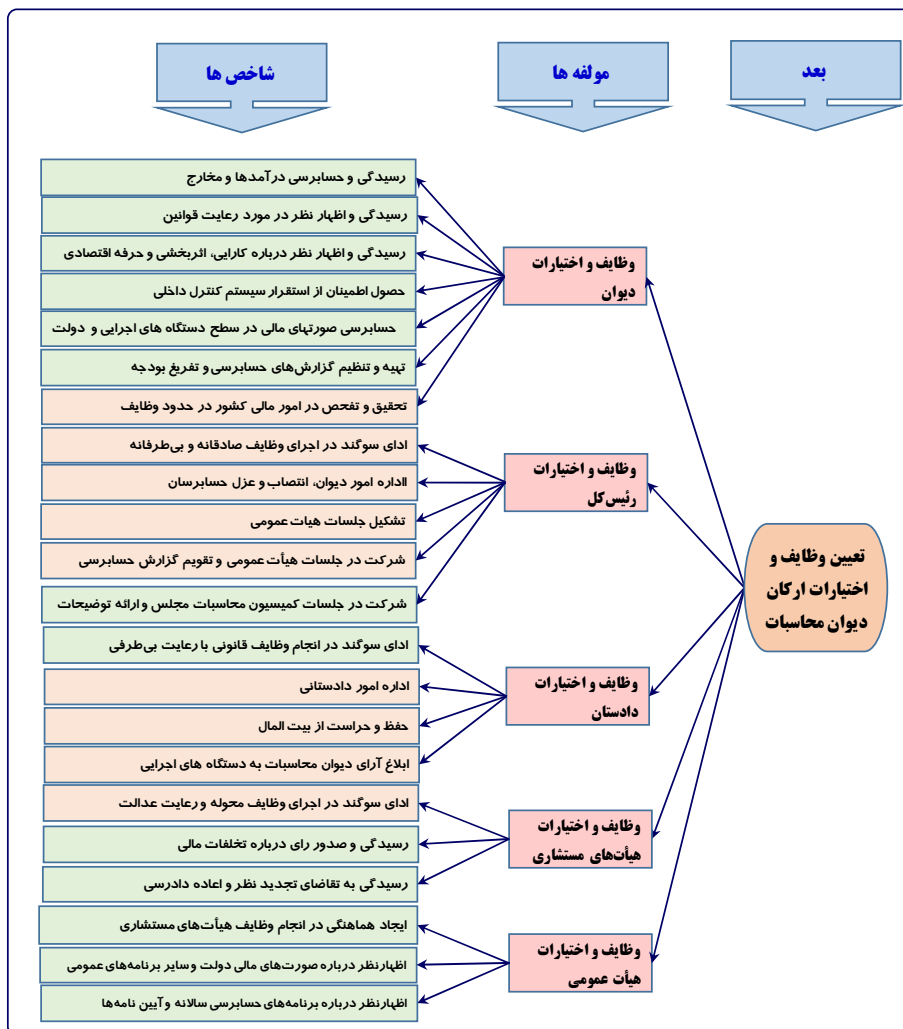
**ساختار قانون دیوان محاسبات:** در این نظرخواهی که ساختار قانون به عنوان یکی از ابعاد تأثیرگذار در قالب ۶ مؤلفه و ۱۸ شاخص به نظرخواهی گذاشته شده بود به شرح شکل شماره ۸ مورد اجماع خبرگان حسابرسی مستقل دیوان محاسبات کشور قرار گرفت.

شکل شماره ۸. مولفه‌ها و شاخص‌های بعد ساختار قانون دیوان محاسبات



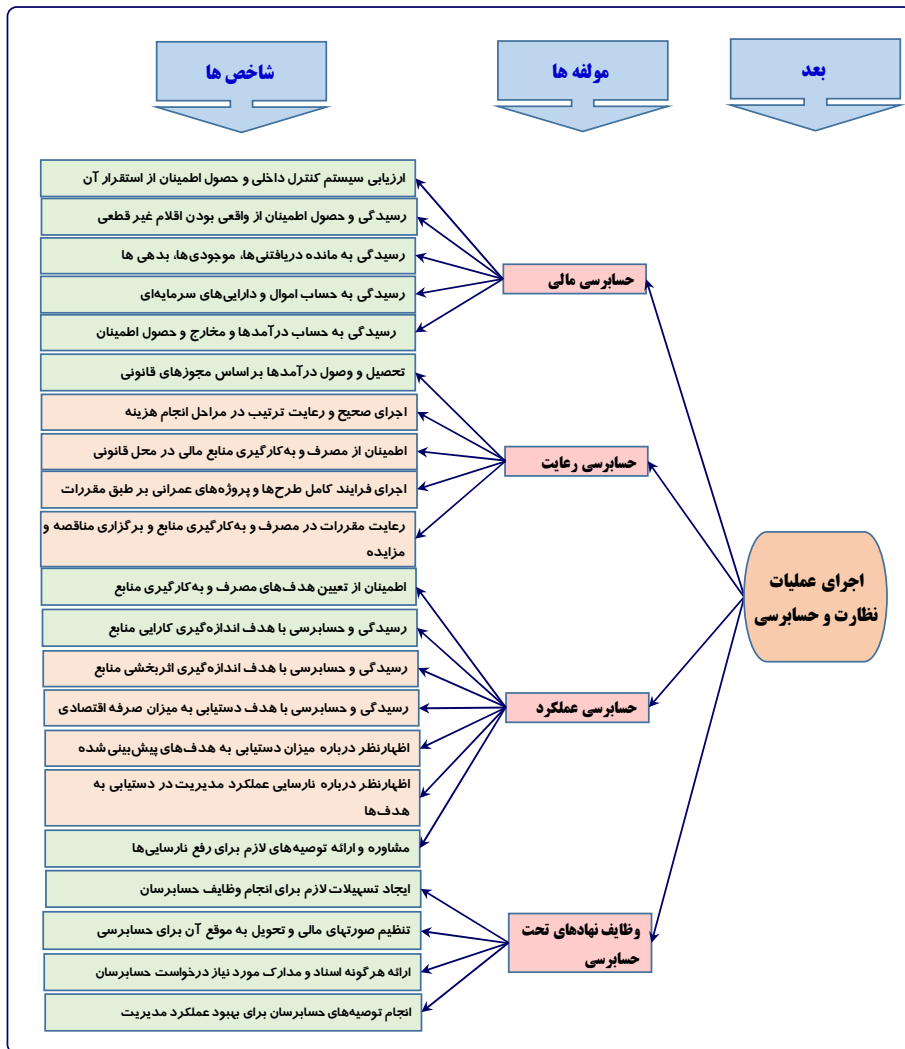
**وظایف و اختیارات ارکان دیوان محاسبات:** در این نظرخواهی پرسش شوندگان وظایف و اختیارات ارکان دیوان محاسبات را در قالب ۴ مؤلفه و ۲۲ شاخص به شرح شکل شماره ۹ تعیین نمودند.

شکل شماره ۹. مؤلفه‌ها و شاخص‌های بعد تعیین وظایف و اختیارات ارکان دیوان محاسبات



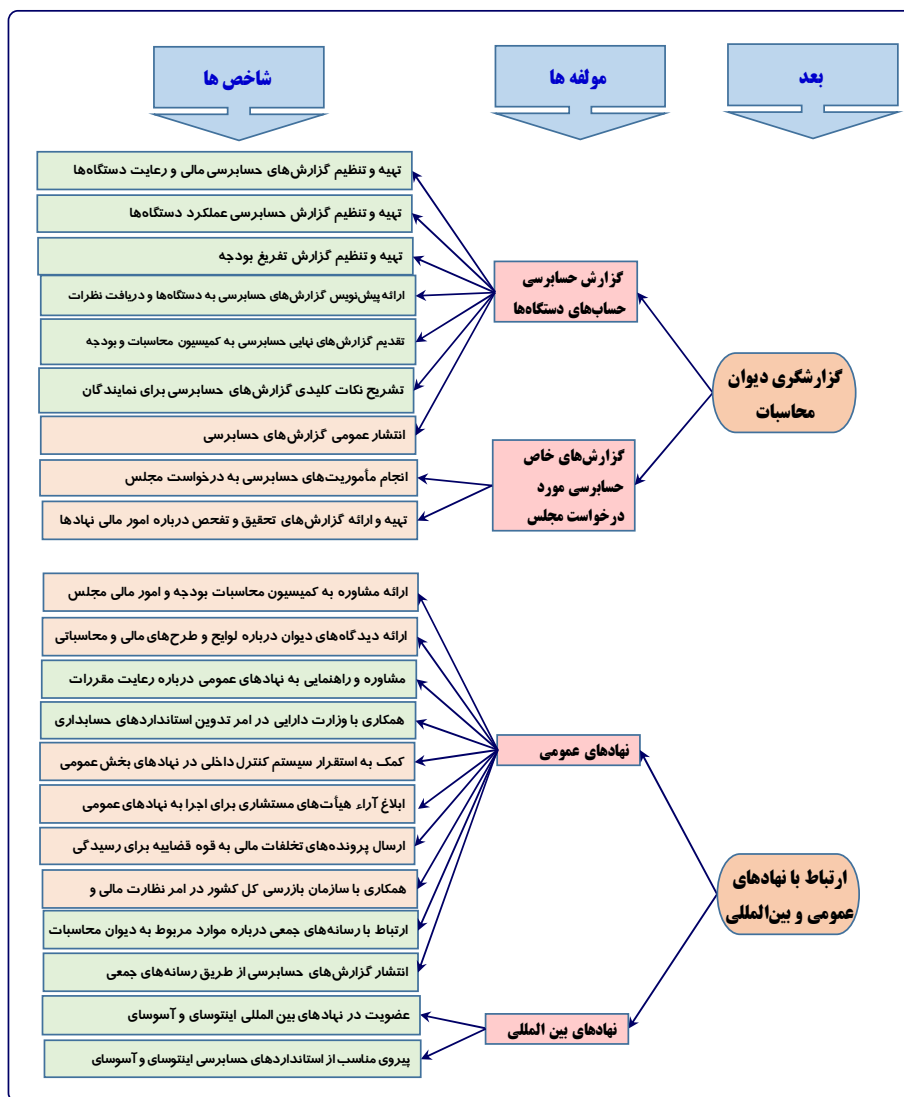
**اجرای عملیات نظارت و حسابرسی:** خبرگان دیوان محاسبات کشور درباره اجرای عملیات نظارت و حسابرسی نهادهای تحت حسابرسی با ۴ مؤلفه و ۲۱ شاخص به شرح شکل شماره ۱۰ اجتماع نظر داشتند.

شکل شماره ۱۰. مؤلفه‌ها و شاخص‌های بعد اجرای عملیات نظارت و حسابرسی



گزارشگری دیوان محاسبات و ارتباط با نهادهای عمومی و بین‌المللی: خبرگان دیوان محاسبات درباره ابعاد یاد شده به ترتیب با دو مؤلفه و (۸) شاخص و یک مؤلفه با (۱۲) شاخص به شرح شکل شماره ۱۱ اجماع نظر عمومی داشتند.

شکل شماره ۱۱. مؤلفه‌ها و شاخص‌های ابعاد گزارشگری دیوان محاسبات و ارتباط با نهادهای عمومی و بین‌المللی



## ۹. بحث و نتیجه‌گیری

همانطور که قبلاً بیان گردید، هدف از اجرای این پژوهش ارزیابی احکام کلیدی یک نظام نظارت و حسابرسی مستقل پیشنهادی و قابل پیش‌بینی در قانون دیوان محاسبات کشور است. برای این منظور، قوانین دیوان محاسبات ۴۵ کشور از پنج قاره جهان به صورت تصادفی انتخاب و مورد مطالعه قرار گرفت و احکام کلیدی منظور در این قوانین با احکام کلیدی پیش‌بینی شده در قانون دیوان محاسبات کشور مصوب سال ۱۳۶۱ و اصلاحات بعدی آن به شیوه تطبیقی مقایسه و قابلیت‌ها و کاستی‌های آن تحلیل گردید. سیر تطور احکام کلیدی پیش‌بینی شده در قوانین دیوان محاسبات چهارگانه ایران از مشروطیت تا زمان تدوین این مقاله از یک سو و مطالعه تطبیقی احکام کلیدی نظام نظارت و حسابرسی مستقل پیش‌بینی شده در قوانین دیوان محاسبات ۴۵ کشور منتخب از پنج قاره جهان، منجر به دستیابی به احکام کلیدی یک نظام نظارت و حسابرسی مستقل قابل پیش‌بینی و پیشنهاد در قانون دیوان محاسبات گردید. به بیانی دیگر، در اجرای این مطالعه که اطلاعات تفصیلی ناشی از مطالعه تطبیقی آن در کتابی موسوم به "بررسی تطبیقی نظام نظارت و حسابرسی مستقل در بخش عمومی" درج و به چاپ رسیده است، الگوی برای پیش‌بینی احکام کلیدی در قانون دیوان محاسبات بدست آمد.

در این پژوهش، احکام کلیدی مستخرج از الگوی پیشنهادی نظام نظارت و حسابرسی مستقل حاوی ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های این نظام در قالب پرسشنامه‌ای درج و در معرض نظرخواهی خبرگان حسابرسی شاغل در دیوان محاسبات کشور گذاشته شد. پرسشنامه مورد نظر از طریق دیوان محاسبات کشور بین ۸۰ نفر از خبرگان دیوان، شامل حسابرسان کل، حسابرسان ارشد، مدیران واحدهای حسابرسی و برخی از اعضای هیئت‌های مستشاری توزیع گردید. تعداد ۶۶ نفر از خبرگان یاد شده نظر تخصصی خود را درباره ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های نظام نظارت و حسابرسی مستقل حاکم بر نهادهای بخش عمومی ایران در قالب احکام قابل پیش‌بینی در قانون دیوان محاسبات پیشنهادی منظور در پرسشنامه ارائه دادند.

نتایج حاصل از این پژوهش بیانگر این واقعیت است که خبرگان حسابرسی شاغل در دیوان محاسبات درباره ابعاد الگوی نظام نظارت و حسابرسی مستقل که باید در قالب احکام لازم در طرح پیشنهادی دیوان محاسبات پیش‌بینی شود، به شرح موارد زیر اجماع نظر موافق دارند.

الف- ساختار قانون دیوان محاسبات به روشنی پیش‌بینی شود.

ب- وظایف و اختیارات ارکان دیوان محاسبات در مورد احکام شفاف بیان گردد.

ج- اجرای عملیات نظارت و حسابرسی نهادهای تحت حسابرسی به وضوح پیش‌بینی شود.

د- گزارشگری دیوان محاسبات درباره حساب‌های دستگاه‌های اجرایی به روشنی بیان گردد.

هم ارتباط با نهادهای عمومی و بین‌المللی پیش‌بینی شود.

این در حالی است که هر یک از ابعاد یاد شده به شرح فوق، از تعدادی مؤلفه و شاخص‌های زیرمجموعه آن به شرح شکل‌های شماره ۸ تا ۱۱ پیش گفته تشکیل شده است که جملگی آنها نیز به اجماع نظر عمومی خبرگانی که مورد پرسش قرار گرفته‌اند رسیده است. با این ترتیب،

خبرگان حسابرسی شاغل در دیوان محاسبات کشورمان که در این نظرخواهی مشارکت نموده‌اند، درباره ویژگی‌های کلیدی قانون دیوان محاسبات پیشنهادی و قابل تدوین در آینده به اجماع نظرهایی رسیده‌اند که به اجمال به برخی از آنها اشاره می‌شود.

خبرگانی که مورد نظرخواهی قرار گرفته‌اند جملگی بر این عقیده هستند که اگر قانون دیوان محاسبات فعلی مورد بازنگری و تجدید نظر قرار گیرد باید از احکام لازم به شرح موارد پیش گفته در بندهای (الف) تا (ه) به عنوان ابعاد تشکیل دهنده قانون برخوردار باشد. این در حالی است که هر یک از ابعاد قانونی که پیشنهاد می‌شود باید حاوی مؤلفه‌هایی باشد. برای مثال، بر طبق این نظرخواهی، یکی از مؤلفه‌های ساختار دیوان محاسبات باید این باشد که دیوان نه تنها یک نهاد حسابرسی مستقل است، بلکه باید از قدرت قضایی برای صدور حکم درباره متخلفان نیز برخوردار باشد. مؤلفه دیگر بر این موضوع تأکید دارد که هدف‌هایی که دیوان برای تحقق آنها تلاش می‌کند باید به روشنی در قانون پیشنهادی تعیین شده باشد، افزون بر این، در ساختار دیوان محاسبات کشور، مؤلفه‌های دیگری حاوی احکام مربوط به ارکان، استقلال، گستره تحت حسابرسی دیوان محاسبات و همچنین حوزه‌هایی که باید تحت حسابرسی قرار گیرد نیز در قانون پیش‌بینی شود. این در حالی است که در مورد تعیین وظایف و اختیارات ارکان دیوان محاسبات، مؤلفه‌هایی درباره تعیین وظایف و اختیارات دیوان محاسبات، رئیس کل، دادستان، هیأت‌های مستشاری و هیأت عمومی مورد اجماع نظر عمومی خبرگان قرار گرفته است. شاخص‌های مورد اجماع درباره هر یک از مؤلفه‌های یاد شده به شرح شکل شماره ۹ نیز می‌تواند رهنمودهای لازم درباره تدوین احکام تفصیلی مورد پیش‌بینی در قانون را ارائه دهد. اجرای عملیات نظارت و حسابرسی با چهار مؤلفه و ۲۱ شاخص از یک‌سو و گزارشگری دیوان و ارتباط با نهادهای بین‌المللی به ترتیب با دو مؤلفه و ۸ شاخص و یک مؤلفه با ۱۲ شاخص به شرح شکل‌های شماره ۱۰ و ۱۱ می‌تواند شرایط را برای پیش‌بینی و تدوین احکام لازم در قانون پیشنهادی فراهم کند.

در پایان به دیوان محاسبات کشور پیشنهاد می‌شود که از احکام کلیدی پیشنهادی موضوع این تحقیق که اجماع نظر عمومی موافق اعضای ارشد حسابرسی دیوان را نیز کسب کرده است، برای استفاده در تدوین یک قانون جامع نظارت و حسابرسی مستقل استفاده کند. به نظر نگارنده، دیوان محاسبات می‌تواند با تشکیل یک کارگروه تخصصی از بین حساب‌رسان کل و ارشد و برخی مدیران حسابرسی و بهره‌مندی از یافته‌های این پژوهش نسبت به بازنگری در قانون دیوان محاسبات کشور و تدوین احکام نظارت و حسابرسی مستقل اقدام و طرحی جامع برای تصویب به مجلس شورای اسلامی پیشنهاد کند.

## فهرست منابع

### الف- منابع فارسی:

۱. باباجانی، جعفر (۱۳۹۸)، "بررسی تطبیقی مبنای قانونی نظارت مالی و حسابرسی مستقل در بخش عمومی"، انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی، ۱۳۹۸.
۲. قانون اساسی مصوب سال ۱۲۸۵
۳. قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مصوب سال ۱۳۵۸
۴. قانون دیوان محاسبات مصوب ۲۳ صفر سال ۱۳۲۹ قمری، ۱۲۸۹ شمسی مجلس شورای ملی
۵. قانون دیوان محاسبات مصوب ۲۴ دی ماه سال ۱۳۱۲ مجلس شورای ملی
۶. قانون دیوان محاسبات مصوب دی ماه سال ۱۳۵۲ مجلس شورای ملی
۷. قانون دیوان محاسبات مصوب سال ۱۳۶۱ مجلس شورای اسلامی
۸. قانون تشکیل خزانه داری کل مصوب سال ۱۳۰۱
۹. قانون تشکیلات مالیات کل مملکت ایران مصوب سال ۱۲۹۴ خورشیدی
۱۰. ماده ۱۷ متمم بودجه سال ۱۳۱۹
۱۱. متمم قانون اساسی مصوب سال ۱۲۸۵
۱۲. منشور ماگناچارتا مصوب سال ۱۷۱۵ بریتانیا

### ب- منابع انگلیسی:

1. Audit Act of Spain (Grened), No 26 of 2007.
2. Auditor General Act of Australia, 997.
3. Britain National Audit Act, 1983.
4. Bundesrechnunghgs of Act, 1985.
5. Hsu, Y. L., Lee, C. H., & Kreng, V. B. (2010). The application of Fuzzy Delphi Method and Fuzzy AHP in lubricant regenerative technology selection. Expert Systems with Applications, 37(1), 419-425.
6. Public Audit Act of New Zealand, 2001, No 10.
7. Tribunal de Contas (Court of Auditors), Acts 1989(Law 86/89) and 1997 (Law 98/97), Republic of Portugese.
8. The Budget and Accounting Act of the United States of America (U.S.A) (1921) and accounting Procedures Act of 1950 and Other Amendmnts Throuh the 89th Congress, Istsession.