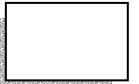
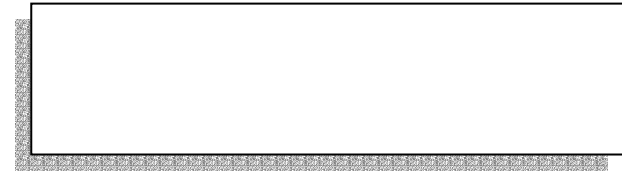


۱	مقدمه
۴	تعریف نظارت
۵	انواع نظارت
۷	مراجع نظارتی
۱۰	نظارت بر بودجه عمومی و مفهوم حسابرسی
۱۱	مفهوم حسابرسی
۱۳	انواع حسابرسی
۱۷	الگوهای حسابرسی
۲۸	نقش پارلمان در الگوهای مختلف حسابرسی
۳۰	نتیجه‌گیری



حکمرانی، مطابق تعریف برنامه عمران ملل متحد، یعنی «اعمال قدرت سیاسی، اقتصادی و اداری برای اداره امور کشور در تمامی سطوح؛ حکمرانی دربرگیرنده سازوکارها، فرایندها و نهادهایی است که به وسیله آنها شهروندان و گروه‌ها، علایق و منافع خود را ابراز و اظهار می‌کنند؛ حقوق قانونی خود را دنبال می‌کنند، تعهداتشان را ایفا می‌کنند و اختلافات خود را فیصله می‌دهند... حکمرانی شامل دولت می‌شود، اما با دربرگرفتن سازمان‌های بخش خصوصی و جامعه مدنی از آن درمی‌گذرد»^۱.

از ویژگی‌های حکمرانی خوب، مشارکتی بودن، شفافیت و مسئولیت‌پذیری است. برعکس، یکی از شاخص‌های اصلی حکمرانی بد، فقدان شفافیت و حساب‌کشی و در

۱. بر این اساس دولت تنها یک پایه توسعه انسانی است. دو عامل دیگر، بخش خصوصی و جامعه مدنی هستند. دولت، مأمور ایجاد یک محیط حقوقی - سیاسی بارور است؛ بخش خصوصی مولد اشتغال و درآمد و جامعه مدنی نیز تسهیل‌کننده تعاملات سیاسی و اجتماعی از راه تشویق گروه‌ها به مشارکت در فعالیت‌های اقتصادی، اجتماعی و سیاسی خواهد بود. صرف‌نظر از بحث معیار مطلوب برای تعریف هر یک از این حوزه‌ها و گستره فعالیت‌های دولت، قدر مسلم، دولت در هیچ کشور مدرنی نمی‌تواند بار سنگین حکمرانی را یک تنه بر دوش کشد. ر ک به:

Governance For Sustainable Human Development, A UNDP Policy Document, United Nations Development Programme, January 1997, [Online]. <http://www.magnet.undp.org/policy/default.htm>. [Accessed on Sep 7, 2005].



نتیجه شیوع فساد است. حساب‌کشی^۱ اجمالاً یعنی اعمال شکلی از نظارت بر نهادهای دارای مسئولیت^۲ به منظور وادار کردن آنها به ارائه گزارش و پس‌دادن حساب عملکردهای خود که یکی از مفاهیم اساسی اداره دولت و بخش عمومی در جوامع دمکراتیک دارای حکومت مشارکتی است.

اگر فساد را آن‌گونه که شایع است سوءاستفاده از منصب عمومی برای منافع شخصی یا منافع گروهی که فرد به آن تعلق خاطر دارد تعریف کنیم،^۳ دو علت نزدیک می‌توان برای آن قائل شد: یکی اختیار یا قدرت انحصاری مأمور به خدمت عمومی و دیگری قدرت صلاح‌اندیشی (Discretionary) وی در انجام وظایف اداری. وجود اختیارات انحصاری، بیش‌تر در اقتصادهای دولتی یا برنامه‌ریزی شده مصداق دارد و وجود حوزه وسیع مصلحت‌بینی یا صلاح‌اندیشی که به مقامات دولتی امکانات اتخاذ تصمیمات فراقانونی می‌بخشد ویژگی اقتصادهای در حال گذار و کشورهای در حال توسعه‌ای است که در آنها قوانین و مقررات اداری، سست و ناشفاف است. این وضعیت، به علاوه نبود یا ناروشنی موازین اخلاقی خدمت عمومی، نظام ضعیف و ناکارآمدی اداری و مالی و همین‌طور ضعف و ناکارآمدی نهادهای نظارتی، دست جمعی باعث بروز، اشاعه و حتی نهادینه شدن فساد در لایه‌های مختلف بخش عمومی و سرایت آن به حوزه‌های خصوصی فعالیت اقتصادی می‌شود. از این رو، هرگونه تلاش

1. Accountability
2. Responsibility

3. از آن جا که فساد متضمن نقض یا فرارفتن از حدود مقرر قانونی است، برای تعیین دقیق مصادیق اعمال فسادآلود باید به قوانین کشورها مراجعه کرد؛ چرا که هر کشور برحسب مرزها و موازین قانونی‌اش، تعریفی از اعمال و رویه‌های فساد آلود دارد. اما به طور کلی فساد یا بیرونی است؛ که متضمن زد و بند یا بده بستانی میان مقامات و مأموران عمومی و اشخاص ثالث است یا درونی؛ که در آن مأمور تنها از سوءاستفاده از رویه‌های موجود سود می‌جوید؛ بی آن‌که لزوماً با اشخاص ثالث یا ارباب رجوع در تعاملی فسادآلود باشد. ر ک به:

Berkeley Program in Law & Economics, Working Paper Series. "Corruption and Regulatory Structures"(abstract), Anthony Ogus, 2003 P.4 [on Line]. <http://repositories.cdlib.org/cgi/Viewcontent.Cgi?article=1093&Content=Blewp>. [Accessed on Sep 1, 2005].



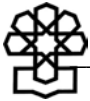
موفق برای جلوگیری از اشاعه فساد، مستلزم کاستن از اختیارات انحصاری مقامات عمومی و دولتی (کوچک کردن دولت از طریق آزادسازی اقتصادی)، محدود کردن حوزه صلاح‌اندیشی مقامات دولتی (انجام اصلاحات اداری) و سرانجام افزایش حوزه پاسخگویی و حساب‌کشی از راه تقویت نهادهای حسابرسی و نظارتی خواهد بود. کشورهای مختلف استراتژی‌های مختلفی را برای مقابله با فساد به کار می‌گیرند. اما به طور کلی، هر استراتژی یا برنامه مقابله با فساد، خواه‌ناخواه مستلزم به کارگیری یکی یا چند یا همه هشت اهرم زیر است:

- اراده سیاسی،
- اصلاحات اداری،
- نهادهای نظارتی،
- پارلمان‌ها،
- آگاهی عمومی،
- قوه قضاییه،
- رسانه‌ها،
- بخش خصوصی.

ضعف، ناکارآمدی یا غفلت از هر یک از اهرم‌های مذکور در برنامه‌های مقابله با فساد مالی (اعم از اداری و سیاسی)، باعث فشار بر اهرم‌های دیگر و به هدر رفتن منابع و امکاناتی خواهد شد که هر یک در جای خود می‌تواند بسیار مفید باشد و نتیجه نیز چیزی جز کاهش انگیزه مقابله یا فرسودگی روانی و در نهایت زوال مشروعیت نظام سیاسی حاکم نخواهد بود.^۱

1. در این باره ر. ک به:

Kenneth M. Dye and Rick Staphenurst, "Pillars of Integrity: the Importance of Supreme Audit Institutions in Curbing Corruption", The Economic Development Institute of the World Bank. 1998. [on line]. www.respondent.com/english/anti-corruption/publications/documents/pillars.pdf. [Accessed on Sep 1, 2005].

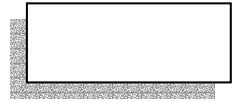


بحث ما در این‌جا حسابرسی و نظارت مالی در بخش عمومی به‌عنوان یکی از موانع اصلی بروز و اشاعه فساد و نقشی است که در این میان، پارلمان‌ها در الگوهای مختلف نظارتی و حسابرسی در کشورهای مختلف بر عهده دارند. هدف از نظارت مالی، کاستن از اتلاف یا سوءاستفاده از سرمایه‌ها و اموال عمومی از راه حسابرسی مالی،^۱ حسابرسی عملیاتی^۲ و تضمین رعایت قوانین و مقررات عمومی^۳ است. مسئولیت نهادهای نظارتی علاوه بر تضمین مطابقت عملکرد قوه مجریه و نهادهای تحت امر آن با خواست‌های پارلمان، اشاعه رفتار اخلاقی، افزایش کارایی و تشویق کنترل‌های مالی داخلی به منظور کاهش فرصت ارتکاب فساد و افزایش امکان کشف آن است. بنابراین، حسابرسی یکی از فاکتورهای مهم در اصلاح بخش عمومی و تحقق حکمرانی خوب است.



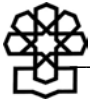
به طور کلی، نظارت مقایسه‌ای است میان آنچه انجام پذیرفته و آنچه باید انجام می‌پذیرفت. به عبارت روشن‌تر نظارت یعنی اعمال کنترل یک مرجع ذی‌صلاح قانونی بر عملکردها و فعالیت‌های افراد حقیقی و اشخاص حقوقی تابع، از نظر رعایت قانون و به انگیزه پیاده شدن اهدافی که در قانون مقرر شده است. بر این اساس نظارت جنسی است که می‌تواند انواع مختلف داشته باشد.

1. Financial Auditing
2. Performance Auditing
3. Compliance Auditing



به طور کلی، در تعاملات افقی و عمودی قوا و نهادهای حاکم و اساساً بخش عمومی کشورها، از نظر ماهوی انواع مختلفی از نظارت را می‌توان از هم تشخیص داد؛ از جمله نظارت تأسیسی - سیاسی (اصل مسئولیت پارلمانی دولت و لزوم کسب رأی اعتماد دولت از پارلمان و حق سؤال و استیضاح نمایندگان پارلمان از دولت و اعضای هیأت دولت در رژیم‌های پارلمانی)؛ نظارت اداری (همچون نظارت مراجع درون سازمانی بر تخلفات اداری کارکنان)؛ نظارت قضایی (همانند نظارتی که دادگاه‌های اداری بر احکام و تصمیمات قوه مجریه در برخی کشورها اعمال می‌کنند)؛ نظارت قانونی (همچون نظارت دادگاه‌های قانون اساسی بر مطابقت قوانین عادی با قانون اساسی)؛ نظارت دستگاه‌های اطلاعاتی و امنیتی و همین‌طور نظارت مالی که اجمالاً یعنی نظارتی که تنها و به طور مشخص با هدف کنترل دخل و خرج‌های دولت صورت می‌گیرد. البته دسته‌ای دیگر از نظارت‌ها نیز وجود دارند که مشخصاً در هیچ یک از دسته‌های بالا جای نمی‌گیرد؛ به عبارت دیگر شاید از نظر ماهوی نوع جداگانه‌ای از نظارت محسوب نمی‌شوند؛ بلکه به واسطه «اطلاع» رسانی و کسب اطلاعاتی که از اعمال آن‌ها انجام می‌شود، زمینه نظارت‌های دیگر را فراهم می‌آورند؛ همانند نظارتی که دادستان‌های پارلمانی^۱ یا کمیته‌های تحقیق و تفحص پارلمانی در کشورهای مختلف اعمال می‌کنند که بر این اساس می‌توان آن را نظارت اطلاعاتی نام نهاد.

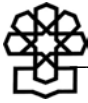
البته تقسیم نظارت به انواع مختلف لزوماً بدین معنی نیست که در همه کشورها، سازوکارهای جداگانه و تعریف شده‌ای برای هر یک وجود دارد. همین‌طور در این میان، نقش کمیته‌ها و کمیسیون‌های ویژه «مستقل» مقابله با فساد در اعمال نظارت بر دستگاه‌های اجرایی را نمی‌توان نادیده گرفت. در برخی کشورها به جای برخی



سازوکارهای شمرده شده یا در کنار آن‌ها، مرجع ویژه‌ای برای مقابله با فساد اداری و سیاسی ایجاد شده که کما بیش مستقل از قوای سه‌گانه، به کسب اطلاع، بازرسی و رسیدگی به پرونده‌های فساد در بخش عمومی مبادرت می‌کند.

اما به لحاظ شکل اعمال نظارت، نظارت ممکن است آشکار یا پنهان باشد یا از نظر زمانی به صورت پیشینی (پیش از عمل) و پسینی (پس از عمل) اعمال شود. یا در تقسیم‌بندی دیگر می‌توان آن را به کوتاه‌مدت، بلندمدت یا درازمدت تقسیم کرد. البته میان شکل اعمال نظارت و ماهیت آن همواره رابطه‌ای وجود دارد؛ برخی اشکال اعمال نظارت تنها با نوع خاصی از نظارت سازگار است. از این رو هر نظارتی را نمی‌توان یا نباید به هر شکلی اعمال نمود. به‌عنوان نمونه، اصل بر این است که نظارت سیاسی پارلمان بر دولت، به صورت آشکار اعمال شود یا فراگردهای نظارت مالی در راستای اجرای بودجه باید شفاف باشد.

در یک تقسیم‌بندی دیگر، نظارت را می‌توان به نظارت داخلی و نظارت خارجی یا بیرونی تقسیم‌بندی کرد. نظارت داخلی یعنی نظارتی که توسط کارگزاران داخلی سازمان موضوع نظارت صورت می‌گیرد. حال آن‌که نظارت بیرونی، نظارتی است که توسط مأموران یا کارگزاران بیرون از سازمان اعمال می‌شود. به‌عنوان نمونه نظارت‌های قوه مقننه و دستگاه‌های وابسته به آن بر قوه مجریه و دستگاه‌های اجرایی نظارتی بیرونی است. اما نظارت کارگزاران اجرایی بر مأموران و سازمان متبوعه خود، نظارتی درونی است. برخی نظارت‌ها ماهیتاً بیرونی است؛ همانند نظارت‌های پارلمان بر قوه مجریه و برخی نیز ذاتاً و ماهیتاً درونی است؛ همانند نظارت‌های اداری، اما برخی نظارت‌ها می‌توانند به هر دو شکل اعمال شوند و نظارت مالی یعنی نظارتی که بر بودجه عمومی و دخل و خرج دولت صورت می‌گیرد از این نوع نظارت‌هاست که هم می‌تواند به صورت داخلی و هم به صورت خارجی اعمال شود.



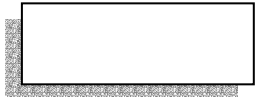
پارلمان که بر عواید و مخارج عمومی (عمدتاً در کشورهای انگلیسی‌زبان) نظارت می‌کند. این کمیته‌ها با انجام تحقیقات و بررسی گزارشات حسابرسی مرجع حسابرسی ملی که از طریق پارلمان به آن ارجاع می‌شود، بر مالیه عمومی نظارت دارد.^۱

مرجع ملی حسابرسی یا ذی‌حساب کل یا دیوان محاسبات یا به هر نام دیگر در تقریباً همه کشورها وجود دارد. مرجع ملی حسابرسی، نهادی است حرفه‌ای، مجرب و مستقل که بر مدیریت مالی نهادها و واحدهای اجرایی و دپارتمان‌های دولتی نظارت می‌کند. هر چند کارکرد اصلی مراجع حسابرسی، مقابله با فساد نیست، اما نقش بسیار مهمی در کشف اعمال فسادآلود ایفا می‌کنند.

تشکیل چنین نهادی به شکل‌گیری قانونی نظام بازرسی کشور سوئد در اوایل قرن نوزدهم برمی‌گردد. اما به تدریج و بعضاً با همین نام، مورد اقتباس کشورهای دیگر قرار گرفت. امبودزمن‌ها یا دادستان‌های پارلمانی از میان شهروندان صالح و خوشنام در زمینه امور قضایی برای مدت معینی توسط پارلمان برگزیده می‌شوند و روشن‌ترین وظیفه آن‌ها دفاع از حقوق شهروندان در برابر قدرت دولت است. اما برای دخالت آن‌ها، شکایت متضررین ضروری است. در برخی کشورها، این دادستان‌ها موظف به ارائه گزارش‌هایی از عملکرد خود به پارلمان بوده یا حتی از اختیار ارائه پیشنهاد به دولت برخوردارند.^۲

1. به هنگام بحث راجع به الگوهای مختلف نظارتی، نقش این کمیته‌ها در تعامل با پارلمان و مرجع ملی حسابرسی روشن‌تر خواهد شد.

2. راجع به نقش امبودزمن در کشورهای مختلف ر. ک به:



با توجه به انواع نظارت، وجود انواع مراجع نظارتی گریزناپذیر است. در همه کشورها به تناسب نوع نظارت، مرجع خاصی نیز برای اعمال آن اندیشیده شده است. به طور کلی مراجع مختلف نظارتی در کشورهای مختلف را می‌توان به انواع زیر تقسیم‌بندی کرد:

۱. پارلمان و کمیته‌های پارلمانی،

۲. کمیته محاسبات عمومی،^۱

۳. ذی‌حساب کل یا مرجع ملی حسابرسی،

۴. امبودزمن،^۲

۵. پلیس،

۶. مراجع قضایی،

۷. کمیسیون‌های مقابله با فساد.

پارلمان‌ها ابزارهای مختلفی برای اعمال نقش نظارتی خود در اختیار دارند؛ از جمله سؤال از وزرا، امکان تحقیق و تفحص از طریق کمیته‌های مربوطه و نیز نهادهای نظارتی تابعه که البته دامنه چنین اختیاراتی و شکل اعمال آن‌ها و نوع مراجع ذی‌صلاح به رژیم سیاسی، سنت‌های سیاسی و حقوقی و عوامل دیگر بستگی دارد.

کمیته محاسبات عمومی یا به هر نام دیگر، کمیته‌ای است چند حزبی متشکل از اعضای

1. Public Accounts Committees (PAC) & State Audit Committees (SAC).

2. Ombudsman



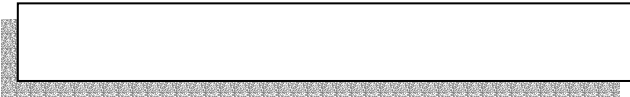
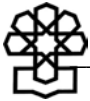
در بسیاری از کشورهای دنیا، پلیس اصلی‌ترین بازوی دولت برای مقابله با فساد است؛ نهادی که ابداً قابل جایگزین کردن نیست. از این رو تنها راه، تقویت پلیس و مجهز کردن آن به منابع پولی و انسانی مناسب است.

قوه قضاییه مستقل، بی‌طرف و با قضاتی مجرب و کارآزموده در همه کشورهای دنیا جایگاهی محوری در استقرار یک دولت پاسخگو، سالم و عدالت‌خواه دارد. نقش مراجع قضایی در هر الگوی نظارتی امری است گریزناپذیر؛ هر چند زمان ایفای نقش مراجع قضایی و دامنه اختیارات آن‌ها در سازوکارهای نظارتی مختلف، ممکن است متفاوت باشد.

کمیسیون‌های مقابله با فساد از نظر ساختار، کارکردها و اختیارات با یکدیگر متفاوتند. در حالی که بیش‌تر کشورها، مرجعی با کارکرد ویژه و منحصر به فرد برای مقابله با فساد تأسیس کرده‌اند، کشورهایی هم هستند که کمیسیون‌ها و مراجع ضد فساد خود را با نهادهای دیگر نظارتی - اغلب با نهاد امبودزمن - ترکیب کرده‌اند. تحقیق و بازجویی مهم‌ترین وظیفه‌ای است که این کمیسیون‌ها بر عهده دارند.^۱

Righting Wrongs, The Ombudsman in Six Contents, Roy Greogoy and Philip Giddings, IOS Press, Amsterdam, 2000.

۱. برای آشنایی با طرز کار یکی از موفق‌ترین کمیسیون‌های مقابله با فساد در دنیا رک به: «کمیسیون مستقل مقابله با فساد هنگ کنگ»، ابراهیم معدنچیان، مجموعه مقالات دومین همایش علمی و پژوهشی نظارت و بازرسی در کشور، سازمان بازرسی کل کشور - دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، ۱۳۸۰، صص ۳۹۷-۳۸۸.



نظارت بر بودجه به‌عنوان آخرین مرحله از مراحل بودجه‌چیزی نیست جز تأمین منظور قانونگذار، یعنی انطباق دریافت‌ها و پرداخت‌ها و عملیات مالی دولت یا مقاصد مجلس قانونگذاری و از این رو حفظ محدودیت‌های مالی؛ یعنی این‌که در نهایت میزان پرداخت‌ها و تعهدات دستگاه‌های اجرایی از حدود اعتبارات مصوب تجاوز نکند و پرداخت‌ها، وفق مقررات و اجرای عملیات‌ها با برنامه‌ها و اهداف پیش‌بینی شده در قانون بودجه مطابقت داشته باشد. نظارت مالی به این معنا، اعم است از نظارت ذی‌حساب‌های داخلی، نظارت عالی‌تر مراجع و مقامات بالا دست درون سازمانی و نظارتی که مستقیماً و بی‌واسطه از بیرون و به‌وسیله مراجع شناخته شده حسابرسی خارجی صورت می‌گیرد. البته در حکومت‌های مردم‌سالار، آنچه بیش از همه می‌تواند ضامن استقلال در حسابرسی و در نتیجه افزایش شفافیت مالی باشد، وجود مراجع حسابرسی خارجی است. بنابراین فعالیت مراجع نظارتی داخلی نه تنها منافی نظارت بیرونی نیست، بلکه این دو مکمل یکدیگرند. به عبارت دیگر، از نقطه‌نظر وظایف، نهادهای نظارتی درونی و بیرونی در طول یکدیگرند و نه در عرض هم؛ وظیفه مراجع نظارتی داخلی اصولاً محدود به نظارت پیش از خرج یا حین خرج است، یعنی مرحله‌ای در اجرای بودجه که با وظایف زیر در ارتباط است: بررسی مطابقت درخواست‌ها برای پرداخت وجه با اعتبارات مصوب و مقررات قانونی؛ کارسازی وجوه درخواستی در حدود اعتبارات مصوب؛ نظارتی که حین پرداخت وجه یا اجرای فعالیت‌ها و طرح‌های عمرانی صورت می‌گیرد و بررسی مطابقت عملیات انجام شده با اهداف سیاست‌ها و جداول زمانی مقرر.

اما نظارت‌های پس از خرج که اصولاً بر عهده مراجع نظارتی بیرونی است، عمدتاً شامل رسیدگی به اسناد و حساب‌ها و انطباق آن‌ها با صورت حساب عملکردهای دولت و احیاناً تهیه گزارش تفریغ بودجه و ارائه آن به پارلمان می‌باشد و



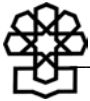
حسابرسی به معنای اخص کلمه نیز به همین مرحله بازمی‌گردد.



به طور کلی حسابرسی^۱ عبارت است از روند نظام‌مند جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه اطلاعات و گزارشات افراد و سازمان‌ها در ارتباط با اعمال و فعالیت‌های موضوع این گزارشات و اطلاعات به منظور تعیین میزان انطباق آن‌ها با ملاک‌های مقرر و ارسال نتایج به استفاده‌کنندگان این اسناد و گزارشات. بنابراین حسابرسی فرایندی است انتقادی که در آن حسابرس یا ذی‌حساب، داده‌های خام حسابداری را برآورد و ارزیابی می‌کند تا هر وجهی در جای خود به مصرف رسیده و دریافت‌ها و پرداخت‌ها و به طور کلی عملکرد دستگاه‌های اجرایی مطابق قانون و اهداف و سیاست‌های پیش‌بینی شده صورت گرفته باشد.

صرف‌نظر از ابعاد بیرونی مسأله که در این‌جا موضوع بحث نیست، در خود حوزه نظارت نیز حسابرسی تنها یکی از مراحل و البته مهم‌ترین مرحله در فرایند شفاف‌سازی و افزایش پاسخگویی مراجع و نهادهای اجرایی است که این وظیفه بر دوش نهادهای ملی حسابرسی است که در بیش‌تر کشورها، البته با انواع و اشکال مختلف وجود دارد. مطابق توصیه‌های کمیته موقت هیأت رئیسه صندوق بین‌المللی پول، شفافیت مالی، مستلزم عمل به چهار اصل اساسی است.

۱. شفافیت نقش‌ها و مسئولیت‌های دولت و بخش عمومی؛ اعم از شفافیت ساختار و کار ویژه‌های دولت، تخصیص مسئولیت‌ها در چارچوب دولت و روابط میان دولت و دیگر بخش‌های اقتصادی؛
۲. دسترسی عام به اطلاعات مالی شامل تمامی فعالیت‌های بودجه‌ای و



فرابودجه‌ای دولت (مرکزی)؛

۳. علنی بودن تهیه، اجرا و گزارش بودجه؛

۴. اطمینان از یکپارچگی داده‌های مالی و بودجه‌ای که ضامن درستی گزارشات

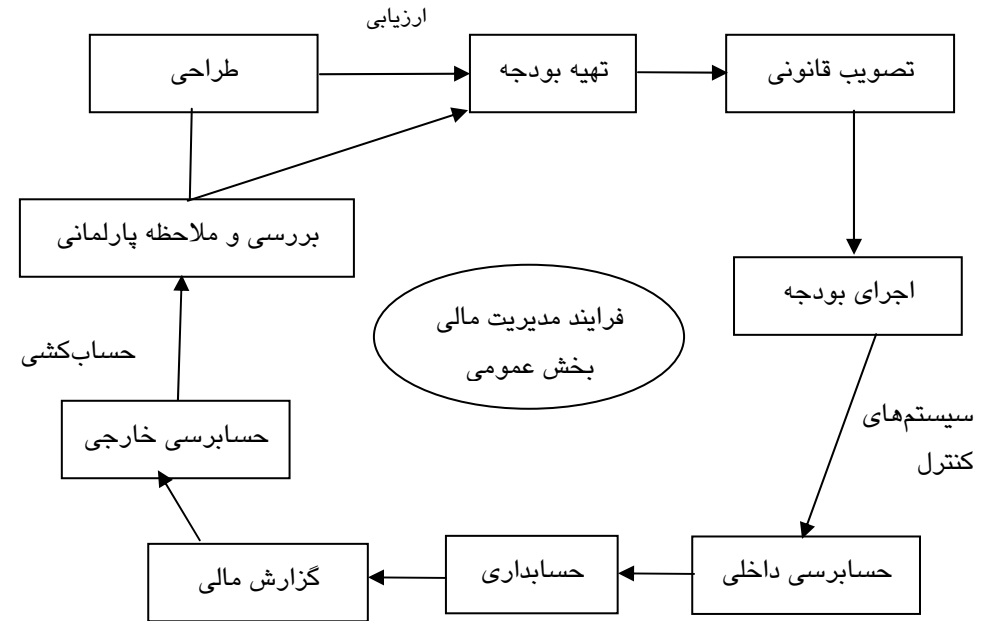
مالی و حسابرسی مستقل باشد.^۱

بنابراین هرگونه تلاش برای افزایش شفافیت و پاسخگویی مستلزم عمل به اصول چهارگانه بالاست که حسابرسی تنها یکی از آنهاست. هنگامی که میان فعالیت‌های دولت در مقام اعمال حاکمیت و اعمال تصدی از جمله فعالیت‌های تجاری مرزبندی وجود نداشته باشد؛ یا نقش هر یک از قوا و نهادهای وابسته به آن‌ها در مدیریت مالی کشور از شفافیت برخوردار نباشد؛ دخالت دولت در بخش خصوصی غیرشفاف یا به‌صورت تبعیض‌آمیز اعمال شود؛ یا هنگامی که به دلیل عدم وجود آزادی اطلاعات، دولت خود را موظف به انتشار به موقع اطلاعات مالی خود نداند؛ یا تهیه و اجرای بودجه از موازین شفاف، درست و کارآمدی برخوردار نباشد، حسابرسی به‌عنوان آخرین مرحله از مراحل مدیریت مالی کشور، نقش چندانی در افزایش پاسخگویی نخواهد داشت.

۱. در این خصوص ر. ک به: بودجه‌ریزی در ایران (مسائل و چالش‌ها)، زمینه‌های نظری و توصیه‌های سازمان‌های بین‌المللی در باب شفافیت بودجه، دکتر علی اکبر شبیری‌نژاد، دکتر قاسم صالح‌خو، دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره انتشار ۱۹، ۱۳۸۲.

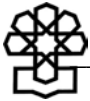


مراحل مدیریت مالی در بخش عمومی را می‌توان به شکل زیر ترسیم کرد:



براساس هدف اولیه حسابرسی، سه نوع حسابرسی را می‌توان از هم تمیز داد:

- الف) حسابرسی مالی یا حسابرسی صورت‌های مالی،
- ب) حسابرسی رعایت،
- پ) حسابرسی عملیاتی.



(

در حسابرسی مالی، هدف ارزیابی درستی صورت حساب‌های مالی نهادهای موضوع حسابرسی است. در این نوع حسابرسی، حساب‌رسان با استفاده از دانش خود در زمینه حسابداری و حسابرسی و اطلاعات ارائه شده از سوی سازمان‌های موضوع حسابرسی و جمع‌آوری ادله، صورت حساب‌های مالی آن‌ها را مورد ارزیابی قرار می‌دهند تا هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب و قانونی تجاوز ننماید و هر وجهی در محل خود به مصرف برسد. در واقع حسابرسی مالی، صرف‌نظر از این‌که کدام مرجع متصدی آن باشد، تمامی عملیات مالی سازمان و نهادهای تحت حسابرسی را دربرمی‌گیرد که از جمله عبارتند از: کنترل و تأیید تخصیص اعتبارات؛ نظارت و کنترل بر دریافت‌ها و استرداد وجوه سپرده، وثایق، تضمین‌ها؛ نظارت بر وصول بدهی‌های اشخاص به دستگاه‌های دولتی؛ کنترل نقدینگی دستگاه‌های اجرایی و مخارج وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی؛ نظارت بر انتقال صحیح و به موقع درآمدهای عمومی و خلاصه رسیدگی به تمامی حساب‌های درآمد و هزینه و سایر دریافت‌ها و پرداخت‌ها و حصول اطمینان از وجود روش‌ها و دستورالعمل‌های مناسب مالی و کاربرد مؤثر آن‌ها برای نیل به اهداف دستگاه‌ها و اعلام نظر راجع به لزوم وجود مرجع کنترل کننده داخلی یا عدم کفایت مرجع کنترل کننده موجود.

پس از خاتمه کار، حسابرس نظر کتبی خود را درباره یافته‌هایش اعلام می‌کند. اگر حسابرس قانع شود که گزارش‌های مالی با تکیه بر مبانی پذیرفته شده حسابداری و سیاست‌های منسجم تهیه شده‌اند و نظرات ابراز شده در صورت‌های مالی با اطلاعات حسابرس درباره نهاد موضوع حسابرسی شده همخوانی دارد و همه مستندات مربوط به صورت‌های مالی در حد کفایت ارائه شده‌اند، آنگاه حسابرس بی‌کم و کاستی گزارش مالی را اعلام می‌کند.



(

در حسابرسی رعایت، حسابرس بررسی می‌کند که آیا عواید و هزینه‌های دولت، وفق مقررات قانونی و اهداف تعیین شده بوده است یا خیر. در واقع هدف از حسابرسی رعایت بررسی این نکته است که آیا افراد حقیقی و اشخاص حقوقی موضوع حسابرسی، مطابق اسلوب و ضوابط مقرر توسط مراجع ذی‌ربط عمل کرده‌اند و اگر نه، چه تجدیدنظرهایی ضروری است. از آن جا که قوانین و مقررات قابل اعمال در هر یک از فعالیت‌های موضوع حسابرسی ممکن است فراوان باشد، حسابرس در اعمال قضاوت حرفه‌ای‌اش باید بداند که کدام یک از قوانین و مقررات مرتبط با امر، بیشترین و مهم‌ترین تأثیر را در حسابرسی بر جا می‌نهد.

(

در یک تعریف کلی، نظارت عملیاتی عبارت است از ارزیابی پیشرفت عملیات‌های اجرایی طرح‌ها و پروژه‌ها به منظور اطمینان از صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی^۱ و رعایت جداول زمانی آن‌ها؛ با این هدف که از انحراف عملیات اجرایی نسبت به هدف‌های مقرر ممانعت به عمل آید و از کیفیت خدمات و اقتصادی بودن آن‌ها اطمینان حاصل شود. در نهایت، هدف از این نوع حسابرسی این است که پول مالیات‌دهندگان به هدر نرود و در مقابل، خدماتی ارائه شود که با ضوابط بودجه‌ای و

۱. مطابق تعریف کمیته حسابرسی عملیاتی که زیرمجموعه سازمان حسابرسی در کشور ماست، اثربخشی (effectiveness) عبارت است از «میزان دستیابی به هدف‌ها»؛ کارایی (efficiency) عبارت است از نسبت نتایج به دست آمده از عملیات (ستانده) به منابع مصرف شده (داده). عملیات کارا، عملیاتی است که با استفاده از روش‌های بهینه حداکثر بازده (ستانده) را با صرف حداقل منابع (داده) تأمین کند؛ صرفه اقتصادی (economy) عبارت است از تلاش در جهت حداقل کردن هزینه تحصیل و استفاده از منابع سازمان با حفظ کیفیت مناسب». ر.ک. به: سازمان حسابرسی، مصوبات کمیته حسابرسی عملیاتی، آشنایی با حسابرسی عملیاتی، نشریه



برنامه‌ای سازگار باشد. بدیهی است که هر چه عملیات موضوع حسابرسی محدودتر باشد، حسابرسی، کم هزینه‌تر، گزارشات سریع‌تر و کوتاه‌تر و در نتیجه پیشنهادات نیز عملی‌تر خواهد بود. از این رو در دهه‌های اخیر حسابرسی روند محور، که نظارتی است کلی از بالا به پایین، جای خود را به نظارت پروژه محور داده است. یعنی نظارتی که بر مبنای موازین محدود و مشخص، بر فعالیت‌ها و پروژه‌های خاصی متمرکز می‌شود. این‌که آیا فعالیت مورد نظر به اهداف موردنظر دست یافته است یا خیر؟ یا این‌که یک کار ویژه مشخص، در سازمان‌ها و دپارتمان‌های مختلف دولتی مورد حسابرسی قرار می‌گیرد. حسابرسی در شکل اخیر، امکان اعمال نظارتی متقاطع را فراهم می‌آورد که از قابلیت‌های حسابرسی‌های متروک پیشین بیرون است که هدف‌شان تنها به ارزیابی انطباق چارچوب‌های موجود با موازین مقرر محدود می‌شد، بدون آن‌که موفقیت عملیات‌های اجرایی در عمل مورد بررسی و ارزیابی قرار گیرد.

حسابرسی مالی، حسابرسی رعایت و حسابرسی عملیاتی مجموعاً یک چارچوب جامع نظارتی ایجاد می‌کنند که طی زمان می‌تواند ارزیابی سازنده و فراگیری از عملکرد و فعالیت‌های وزارتخانه‌ها، دپارتمان‌ها و سازمان و نهادهای موضوع حسابرسی در اختیار ما قرار دهد.^۱

البته تقسیم‌بندی‌های دیگری نیز از انواع حسابرسی‌های دولتی موجود به عمل آمده است؛ نظیر حسابرسی انضباطی^۲ در مقابل حسابرسی عملیاتی؛ حسابرسی انضباطی عبارت است از ارزیابی درستی صورت حساب‌های مالی و اظهارنظر راجع به آن‌ها؛ ارزیابی سیستم‌ها و معاملات مالی از نظر انطباق آن‌ها با قوانین و مقررات؛ حسابرسی کنترل‌های داخلی؛ حسابرسی و ارزیابی تصمیمات واحدهای موضوع

۱. درخصوص حسابرسی عملیاتی و انواع دیگر حسابرسی به عنوان نمونه ر.ک. به:

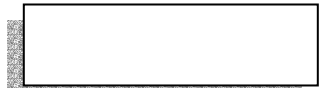
Dye and Stapenhurst, Op. cit, PP. 15-21.

2. Regularity



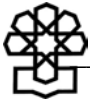
حسابرسی و ارائه گزارش راجع به هر موضوع مرتبط با حسابرسی که مرجع حسابرسی، افشای آن را لازم می‌داند.^۱ بر این اساس، حسابرسی انضباطی اعم از دو مورد پیش گفته از انواع حسابرسی یعنی حسابرسی مالی و رعایت می‌باشد؛ گو این‌که همیشه نتوان مرز قاطعی میان انواع حسابرسی ترسیم کرد.

از نظر نهاد موضوع حسابرسی نیز، حسابرسی را می‌توان به حسابرسی داخلی و خارجی تقسیم کرد. همان‌گونه که پیش از این گفته شد، حسابرسی خارجی نوعی نظارت است که از بیرون و توسط حسابرسان خارج از نهاد یا سازمان مورد حسابرسی بر اعمال و فعالیت‌های آن‌ها صورت می‌گیرد. نمونه‌ای از حسابرسی خارجی، حسابرسی‌های مالی است. البته این بدان معنی نیست که همه حسابرسی‌های مالی بخش دولتی توسط مراجع بیرونی صورت می‌گیرد؛ منظور این است که حسابرسی «مستقل» مالی از پرداخت‌ها و مخارج سازمان‌های بخش دولتی، الزاماً با نظارت یک مرجع مستقل بیرونی همراه است؛ گو این‌که کنترل‌های مالی داخلی نیز پیش‌بینی شده باشد. این است که در همه کشورهای دموکراتیک، مراجع اصلی نظارت مالی، بیرون از قوه مجریه هستند و همین امر ضامن درستی، بی‌طرفی و استقلال نظارت‌های انجام شده خواهد بود.



با وجود اشتراک در هدف، راجع به نحوه اعمال حسابرسی خارجی هیچ اتفاق نظری وجود ندارد. به عبارت دیگر، حسابرسی خارجی در بخش دولتی از الگوهای مختلفی پیروی می‌کند که از کشوری به کشور دیگر متفاوت است. به طور کلی، مراجع ملی حسابرسی خارجی در سراسر دنیا پیروی یکی از سه الگوی زیر هستند: الگوی

۱. رک. به: بودجه‌ریزی در ایران، منبع پیش گفته، ص ۱۶۸.



بریتانیایی^۱ الگوی فرانسوی^۲ و الگوی جمعی یا هیأتی^۳ که اینک به بررسی هر یک از این مدل‌های نظارتی می‌پردازیم.

این الگوی حسابرسی که به مدل انگلوساکسونی یا پارلمانی نیز شهرت دارد در انگلستان و بیش‌تر کشورهای مشترک‌المنافع، بسیاری از کشورهای زیر صحرای آفریقا، برخی کشورهای اروپایی از جمله ایرلند و دانمارک و برخی کشورهای امریکا لاتین نظیر پرو و شیلی به‌کار گرفته می‌شود.

این مدل با مسئولیت پارلمانی دولت دارای پیوند درونی است، یعنی لزوماً در کشورهایی به‌کار گرفته می‌شود که مسئولیت سیاسی قوه مجریه در برابر پارلمان پذیرفته شده است.

عناصر کلی فرایند مدیریت بودجه در این مدل عبارتند از:

۱. تصویب بودجه یا دستور کلی خرج توسط پارلمان،
۲. اجرای بودجه و ارائه صورت حساب‌های مالی سالانه توسط دپارتمان‌ها و واحدهای دولتی،
۳. حسابرسی صورتحساب‌های مالی توسط مرجع حسابرسی ملی،
۴. ارائه گزارش حسابرسی توسط مرجع ملی حسابرسی به پارلمان به منظور بررسی یک کمیته ویژه پارلمانی (کمیته حساب‌های عمومی)،^۴
۵. ارائه گزارش و پیشنهاد توسط کمیته ویژه پارلمانی،
۶. پاسخ دولت به گزارش‌های کمیته ویژه پارلمانی.

1. Westminster Model
2. Napoleonic Model
3. Board or Collegiate Model
4. Public Accounts Committee (PAC)

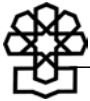


الگوی حسابرسی بریتانیایی نوعاً دارای ویژگی‌های ذیل است:

۱. وجود یک مرجع ملی حسابرسی تحت ریاست یک نفر که اغلب ذی‌حساب کل^۱ نامیده می‌شود؛
۲. تمامی حقوق، وظایف و اختیارات، شخصاً به ذی‌حساب کل واگذار می‌شود تا به مرجع حسابرسی به عنوان یک نهاد؛
۳. برای تأمین استقلال ذی‌حساب کل تضمین‌های قوی‌ای وجود دارد؛ به عنوان مثال، برکناری وی ممکن است مستلزم تصویب قانون باشد؛ کارکنان مورد نیاز را، خود منصوب می‌کند و بودجه حسابرسی را برای تأیید، خود مستقیماً به پارلمان تسلیم می‌کند؛ در تصمیم‌گیری‌هایش آزادی عمل دارد و یافته‌های خود را در گزارشی، مستقیماً تسلیم پارلمان می‌نماید؛
۴. کارکنان، حسابداران و حسابرسان، دارای سوابق حرفه‌ای هستند؛
۵. تأکید اصلی، روی حسابرسی مالی و حسابرسی عملیاتی است؛ این‌که منابع پولی چگونه مورد استفاده گرفته است. از این‌رو بر رعایت دقیق قوانین و مقررات، چندان تأکید نمی‌شود.
۶. یک کمیته پارلمانی معمولاً موسوم به کمیته محاسبات عمومی (PAC)، با مرجع حسابرسی ملی همکاری نزدیک دارد و تمامی هزینه‌های دولت را مورد ارزیابی قرار می‌دهد؛ رهبری این کمیته، نوعاً با احزاب مخالف است و بیش‌تر کار آن مبتنی بر گزارش ذی‌حساب کل است.^۲
۷. وجود سازوکاری قانونی یا عرفی که در چارچوب آن، دولت ضمن گزارش به

1. Auditor General

2. برای مطالعه شأن کمیته محاسبات در کشورهای مشترک‌المنافع انگلستان و معیار مطلوب در این زمینه رک به: 6th Global Forum on Reinventing Government. Capacity Development Workshop Auditing for Social Change. "Audit and Legislative Oversight: development Country Perspective" (May 22, 2005). [on line]. <http://unpan.1.Un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpano20690.pdf>.



کمیته محاسبات عمومی، اقداماتی که برای عمل به پیشنهادات، در دست انجام دارد را بیان می‌کند.

در بریتانیا، موقعیت ممتاز و بی‌نظیر ناظر و ممیز کل^۱ به عنوان رئیس مرجع حسابرسی ملی ضامن استقلال آن است. تمامی وظایف و اختیارات حسابرسی امور مالی حکومت مرکزی، شخصاً به وی واگذار شده است. در واقع، نهاد حسابرسی، از خود وجود مستقلی ندارد و همگی اعضای آن، کارکنان او به حساب می‌آیند. ناظر و ذی‌حساب کل (C&AG) پس از توافق نخست‌وزیر با رئیس کمیته محاسبات عمومی، توسط رئیس دولت (ملکه) منصوب می‌شود و عزل وی نیز تنها با پیشنهاد دو مجلس (عوام و لردها) امکان‌پذیر است. انتصاب وی محدودیت زمانی ندارد. متصدی این مقام نباید عضو پارلمان یا دارای سمتی در ادارات دولتی باشد. حقوق ماهانه ناظر و ذی‌حساب کل، مستقیماً از صندوق پرداخت می‌شود و کارکنان وی مستخدم دولت نیستند و او خود، با رعایت یکسری ضوابط، حقوق ماهانه و شرایط خدمت آن‌ها را تعیین می‌کند؛ ناظر و ذی‌حساب کل به عنوان مرجع علی‌الاطلاق حسابرسی، تصمیم‌گیرنده نهایی برنامه کاری خود و اسلوب اجرای آن می‌باشد. بنابراین شرایطی که ضامن استقلال ناظر و ذی‌حساب کل در کشور بریتانیا می‌باشد، عبارتند از:

- شرایط ویژه انتصاب
- شرایط ویژه برای عزل
- نامحدود بودن دوری تصدی
- مصونیت در ایفای وظایف

1. Comptroller and Auditor General (C&AG)

در ایالات متحده تا سال ۲۰۰۴، مرجع ملی حسابرسی، General Accounting Office نامیده می‌شد و از آن پس به Government Accountability Office (GAO) تغییر نام داد. ریاست این نهاد با Comptroller General است که فردی غیرحزبی و در واقع بازوی اصلی نظارتی کنگره در اعمال نظارت‌هایی است که قانون اساسی ایالات متحده به طور ضمنی به آن اعطا کرده است.



- کنترل کامل بر منابع مالی (بودجه)

- برخورداری از ابتکار عمل

ناظر و ذی‌حساب کل بریتانیا، بر حسب منصب خود، مأمور مجلس عوام است و از قوای مجریه و قضائیه مستقل است و هیچ ارتباطی نیز با نهادهای تحقیقات قضایی ندارد. خرج و هزینه‌های حسابرسی به موجب قانون و بنا به پیشنهاد ناظر و ذی‌حساب کل تعیین می‌شود و به تصویب کمیسیون حساب‌های عمومی،^۱ کمیته‌ای متشکل از نمایندگان مجلس عوام که در سال ۱۹۸۳ تشکیل شد، می‌رسند.

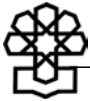
وظایف ناظر و ذی‌حساب کل شامل حسابرسی و کنترل می‌شود. وظیفه حسابرسی ناظر و ذی‌حساب کل، بر نظارت و حسابرسی مالی و عملیاتی متمرکز است. در حسابرسی مالی، وظیفه وی رسیدگی به حساب‌های دولت مرکزی^۲ و طیف وسیعی از واحدها و نهادهای عمومی است. در حسابرسی عملیاتی،^۳ وی از اختیارات ویژه‌ای برای ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی (efficiency) و اثربخشی (effectiveness) طرح‌ها و پروژه‌ها برخوردار است. اما باید خاطر نشان کرد که ناظر و ذی‌حساب کل در هیچ مورد حق جلوگیری از انجام مخارج، تحمیل هزینه‌های اضافی یا اتخاذ اقدامات تنبیهی یا بازدارنده را ندارد. قانون حسابرسی ملی،^۴ صراحتاً ناظر و ذی‌حساب کل را از زیر سؤال بردن اهداف طرح‌ها و سیاست‌های مقرر، منع می‌کند. یعنی آنچه مورد حسابرسی قرار می‌گیرد، نحوه اجرای برنامه‌هاست و نه خود طرح‌ها و برنامه‌ها.

1. کمیسیون حساب‌های عمومی (Public Accounts Commission) را نباید با کمیته حساب‌ها یا محاسبات عمومی که مرجع اصلی حسابرسی در بریتانیا است، اشتباه کرد.

2. رسیدگی به مخارج مراجع محلی و حساب‌های مرجع بهداشتی (Health Authority) در انگلستان، ولز و اسکاتلند تابع ترتیبات حسابرسی دیگری است.

3. در بریتانیا نظارت عملیاتی به قانون محاسبات عمومی ۱۹۸۳ بر می‌گردد که به دنبال درخواست‌های کمیته محاسبات عمومی برای حسابرسی اطلاعاتی فراتر از صورت‌های مالی و نگرانی فراوان پارلمان از اعمال نفوذ دولت به‌ویژه وزارت اقتصاد بر مرجع ملی حسابرسی، به تصویب رسید.

4. National Audit Act (1983), Section 6(2).



۱. تمامی اختیارات حسابرسی در دستان یک فرد - ناظر و ذی‌حساب کل - قرار دارد و همین امر، امکان سوءاستفاده را افزایش می‌دهد. یافتن فردی با صلاحیت‌های اخلاقی و حرفه‌ای کامل برای تصدی این مقام، به ویژه در کشورهایی که فساد و سوءاستفاده از قدرت فراوان است، با دشواری‌های فراوانی همراه است.

۲. تشریفات عزل ذی‌حساب کل - لزوم تصویب پارلمان و رئیس دولت نیز - به ویژه در مواقعی که پارلمان، خود فاسد است می‌تواند مشکلات فراوانی ایجاد کند.

۳. کارکرد درست این الگوی حسابرسی، مستلزم علاقه پارلمان به پیگیری گزارش‌ها و نظرات ذی‌حساب است. چنانچه اعضای پارلمان و به ویژه کمیته محاسبات عمومی، گزارش ذی‌حساب کل را مورد بررسی و ارزیابی درست قرار ندهند، تأثیر و کارایی حسابرسی جداً به خطر خواهد افتاد.

مدل قضایی حسابرسی یا همان الگوی فرانسوی در کشورهای فرانسوی زبان آسیا و افریقا، کشورهای لاتین در اروپا، ترکیه، برخی کشورهای امریکای لاتین از جمله برزیل و کلمبیا به کار گرفته می‌شود.

در این مدل، مرجع حسابرسی، بخشی از نظام قضایی کشور است که مستقل از قوای مقننه و مجریه عمل می‌کند؛ گو این‌که ارتباط محدودی با پارلمان داشته باشد. یکی از ویژگی‌های مدل قضایی این است که مقامات دولتی در صورت وقوع پرداخت‌های غیرقانونی یا ناموجه شخصاً مسئول شناخته می‌شوند. البته در کنار نقش قضایی مرجع حسابرسی، مسئولیت پارلمانی نیز برای نظارت بر دخل و خرج دولت پیش‌بینی شده است.

عناصر کلی فرایند مدیریت بودجه در این مدل عبارتند از:



۱. تصویب بودجه سالانه توسط پارلمان،

۲. مأموران وزارت دارایی به عنوان حسابداران عمومی مسئولیت مراقبت صرف بهینه سرمایه‌های عمومی و تهیه گزارش مالی سالانه واحد خرج‌کننده را بر عهده دارند؛

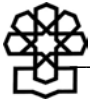
۳. وزارت دارایی معمولاً نقش فعالی هم در تنظیم قواعد عمل برای حسابداران عمومی و هم نظارت بر رعایت آن‌ها بر عهده دارد؛ وزارت دارایی نقش حسابرس داخلی را دارد. چرا که حسابرسان وزارت دارایی، جزئی از مجموعه دولت به حساب می‌آیند؛ هر چند نسبت به واحد تحت حسابرسی، مرجعی خارجی محسوب می‌شوند؛

۴. مرجع ملی حسابرسی، گزارش مالی سالانه تهیه شده توسط حسابداران عمومی را مورد حسابرسی قرار می‌دهد؛ اغلب، مرجع ملی نظارت، صورتحساب‌های چند سال را، همزمان حسابرسی می‌کند، به جای آن‌که هر سال، گزارش‌های مالی را مورد حسابرسی قرار دهد؛

۵. مرجع ملی حسابرسی، مشروعیت قانونی اعمال حسابرسان را مورد قضاوت قرار می‌دهد و در صورت پی بردن به موارد نقض قوانین، جریمه‌هایی را اتخاذ و تحمیل کند؛

۶. در پایان فرایند بودجه، وزارت دارایی صورتحساب مالی دولت را تهیه و گزارشی از هزینه‌ها و مخارج عمومی ارائه می‌دهد. مرجع حسابرسی معمولاً گزارشی از یافته‌های خود را در اختیار پارلمان قرار می‌دهد.

در این مدل حسابرسی، مرجع ملی حسابرسی معمولاً دیوان محاسبات (حسابرسی) نامیده می‌شود که دادگاهی است با صلاحیت رسیدگی به امور مالی. در برخی مواقع این مرجع، بخشی از دیوان عالی کشور است که به آن شعبه محاسبات گفته می‌شود. البته دیوان محاسبات از جایگاهی به مراتب بالاتر از شعبه محاسبات برخوردار است که در برخی کشورها مرجع اصلی حسابرسی است.



مدل فرانسوی حسابرسی نوعاً دارای ویژگی‌های زیر است:

- مرجع ملی حسابرسی، دادگاهی است متشکل از عده‌ای قاضی که از اختیار تحمیل جریمه و مجازات بر مقامات و مأموران تحت حسابرسی برخوردارند؛

- برای تأمین استقلال اعضای دیوان، دوره انتصاب آن‌ها تا سن بازنشستگی نامحدود است.

- دیوان، از میان اعضا، یک نفر را به عنوان رئیس انتخاب می‌کند؛ اما همه اعضا دارای استقلال قضایی هستند و از اختیار رسیدگی و صدور حکم برخوردارند.

- کار حسابرسی، در وهله اول بر ارزیابی قانونی بودن (حسابرسی رعایت) اعمال متمرکز شده است.

- اعضا و کارکنان حرفه‌ای مرجع حسابرسی بیش‌تر دارای سوابق و گرایش حقوقی هستند تا حسابداری یا حسابرسی.

- در پارلمان کمیته‌ای به نام کمیته محاسبات عمومی وجود ندارد؛ چرا که حساب‌کشی اساساً بر عهده دیوان است.

البته ممکن است در به کارگیری این مدل، تفاوت‌های زیادی میان کشورها وجود داشته باشد. به عنوان نمونه در برخی کشورها، به ویژه پرتغال، ایتالیا و مستعمرات پیشین آن‌ها، مرجع حسابرسی ممکن است دارای کارکرد نظارتی و حسابرسی پیشینی^۱ باشد؛ یعنی مرجع حسابرسی، مسئول بررسی و تأیید پیشینی برخی مخارج دولت است. این نظارت پیشینی توسط یک دادگاه جداگانه یا توسط شعبه‌ای از دیوان حسابرسی انجام می‌گیرد و برخلاف مدل بریتانیایی، ارزیابی‌ها، مفصل و همراه با رعایت جزئیات است.

۱. الگوی قضایی حسابرسی، سیستم نظارتی پر جزئیاتی است که کارکرد درست آن

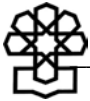


مستلزم این است که عناصر دخیل، از نقش و وظایفی که برعهده دارند، به خوبی آگاه بوده و از آموزش‌های لازم برخوردار باشند. این سیستم نظارتی، ذاتاً پیچیده است و از این‌رو کارکرد صحیح آن، بدون برخورداری از منابع انسانی و دیگر منابع لازم میسر نیست.

۲. سیستم‌های قضایی حسابرسی، به طور سنتی به منظور اطمینان از صرف بهینه سرمایه عمومی، بیش از هر چیز بر رعایت دقیق قواعد و مقررات تکیه می‌کنند و از این‌رو توجه بایسته‌ای به اقتصادی بودن، کارایی و اثربخشی هزینه‌های انجام گرفته، صورت نمی‌گیرد و همین امر مانع از شکل‌گیری تصویری جامع از نحوه صرف هزینه‌های عمومی می‌شود؛ هر چند در فرایند توسعه و نهادینه شدن حسابرسی در هر کشور، تکیه بر رعایت قوانین، بنیان محکمی برای برداشتن گام‌های بعدی و گسترش ابعاد حسابرسی فراهم می‌آورد.

۳. نقش کم‌رنگ پارلمان در این الگوی حسابرسی، می‌تواند اصل علنی بودن روند حساب‌کشی و پاسخگویی را خدشه‌دار کند؛ هر چند مرجع حسابرسی می‌تواند شیوه‌هایی برای آگاهی بیشتر پارلمان و عموم از روند اجرای بودجه تدارک ببیند. به عنوان نمونه، مرجع حسابرسی علاوه بر گزارش سالانه اجرای بودجه، گزارش‌های دیگری نیز طی سال مالی به پارلمان ارائه دهد یا موارد مکشوفه نقض قوانین و مجازات عاملین را در اختیار عموم قرار دهد.

۴. در یک نظام حسابرسی قضایی مطلوب و آرمانی، جریمه‌های مالی تحمیل شده توسط دیوان محاسبات به حساب بودجه عمومی واریز می‌شود و نه مرجع حسابرسی. واریز کردن جریمه‌ها به حساب دیوان، شائبه تعارض منافع را ایجاد می‌کند که با فرض بی‌طرفی این مرجع در صدور احکام در تعارض است. این خطر زمانی جدی‌تر می‌شود که مرجع حسابرسی به دلیل کمبود منابع مالی در صدد جبران آن از طریق جریمه‌های تحمیلی برآید.



این الگوی حسابرسی در برخی کشورهای اروپایی همچون آلمان و هلند، در آرژانتین و در کشورهای آسیایی از جمله اندونزی، ژاپن و جمهوری کره شایع است. در این سیستم، مرجع حسابرسی متشکل از تعدادی عضو است که جمعاً تصمیم‌گیری می‌کنند. گزارش‌ها و اظهارنظرهای این جمع، تسلیم پارلمان می‌شود که در آنجا مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. مرجع حسابرسی از اختیارات قضایی برخوردار نیست. این الگوی حسابرسی بسیار شبیه الگوی بریتانیایی است ولی از نظر ساختار درونی تفاوت‌های مهمی با یکدیگر دارند.

مدل حسابرسی هیأتی معمولاً دارای ویژگی‌های زیر است:

- وجود هیأتی مرکب از اعضا، به همراه یک رئیس که عملاً در حکم ذی‌حساب کل است.

- بسته به اندازه مرجع حسابرسی ممکن است چند هیأت یا کمیته فرعی تشکیل شود که هر یک اختیار تصمیم‌گیری در حوزه مسئولیت خود را دارند. معمولاً یک کمیته تجدیدنظر خواهی نیز وجود دارد که تصمیمات شعب یا هیأت‌ها را در صورت اعتراض، مورد بازنگری قرار می‌دهد.

- اعضا معمولاً در تعیین روش کار خود آزادی عمل دارند و از این‌رو ممکن است در روش حسابرسی میان هیأت‌ها، تفاوت‌هایی وجود داشته باشد.

- اعضا برای یک دوره محدود، با رأی پارلمان انتخاب می‌شوند. اما راجع به نوع حسابرسی - مالی، رعایت، عملیاتی - باید گفت هیچ رویه غالبی وجود ندارد. به عبارت دیگر، تمرکز کار مراجع حسابرسی این کشورها بر نوع خاصی از حسابرسی، بیش از آن‌که به هیأتی بودن الگوی حسابرسی مربوط باشد، به قوانین و مقررات یا سنت تاریخی کشورهایی که آن را به کار می‌گیرند، بستگی دارد.



- در این مدل، اختیار تصمیم‌گیری به فرد خاصی تعلق ندارد و تصمیمات بر مبنای اشتراکی و توافقی اتخاذ می‌شود و این امر به ویژه در کشورهای فدرالی یا دارای مشکلات قومی می‌تواند نقطه قوتی باشد.

- شیوه انتصاب اعضای مرجع حسابرسی در این مدل می‌تواند نقطه ضعفی تلقی شود. چرا که همیشه احتمال نفوذ احزاب مسلط در پارلمان بر انتخاب حسابرسان وجود دارد و همین امر می‌تواند استقلال و بی‌طرفی مرجع حسابرسی را خدشه‌دار کند.

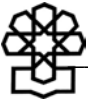
- بسته به میزان اختیارات داده شده به اعضا یا هیأت‌های فردی، تنوعات و تفاوت‌هایی در روش‌شناسی حسابرسی به وجود می‌آید که همیشه مطلوب نیست و می‌تواند مشکلاتی در ارتباط با واحدهای مشمول حسابرسی ایجاد کند و کیفیت و انسجام کار مرجع حسابرسی را با چالش مواجه کند.

الگوهای اصلی حسابرسی خارجی در کشورهای دنیا، همین سه الگویی است که در بالا ذکر شد. البته ممکن است کشورهایی باشند که فاقد یک مرجع حسابرسی مستقل خارجی باشند؛ به ویژه در کشورهایی که دارای حکومت‌های غیرمسئول و غیردموکراتیک هستند. همین‌طور کشورهایی نیز هستند که به دلایلی، الگوی حسابرسی آن‌ها ترکیبی است از عناصر سه الگوی برشمرده شده.^۱

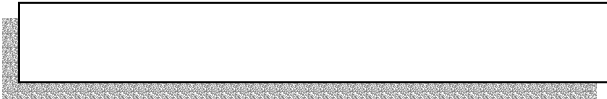
اما نکته‌ای که باید به آن توجه داشت، این است که نبود یک مرجع حسابرسی خارج از قوه مجریه به معنای نبود حسابرسی خارجی نیست. زیرا آنچه مهم است وجود تفکیک میان نهادها و واحدهای تحت حسابرسی و خود مراجع حسابرسی

1. راجع به الگوهای مختلف حسابرسی و نقاط ضعف و قوت هر یک، رک. به: گزارش دپارتمان توسعه بین‌المللی (DFID) از نهادهای وابسته به دولت بریتانیا زیر عنوان:

"Characteristics of different external audit systems". [on line]. <http://www.dfid.gov.uk/aboutdfid/organization/pfmay pfma/externalaudit - briefing.pdf>. [Accessed on sep 10, 2005].



است؛ خواه این مراجع حسابرسی از ارکان قوه مجریه باشند یا این‌که خارج از قوه مجریه، بر دستگاه‌های اجرایی اعمال نظارت نمایند. هر چند، لااقل در حکومت‌های پارلمانی، پارلمان و مراجع وابسته به قوه مقننه نقش محوری در اعمال نظارت و حسابرسی ایفا می‌کنند.



هیچ قاعده کلی راجع به میزان نقش پارلمان در حسابرسی‌های بخش دولتی وجود ندارد. میزان نقش پارلمان در حسابرسی فعالیت‌ها و عملکردهای مالی و غیرمالی نهادهای بخش عمومی هر کشور، ابتدائاً بستگی به نوع رژیم سیاسی و در مرحله دوم بستگی به الگوی حسابرسی حاکم در آن کشور دارد. واقعیت این است که در کشورهای دارای نظام پارلمانی یعنی رژیم‌هایی که اصل مسئولیت قوه مجریه در برابر قوه مقننه را پذیرفته‌اند، نقش پارلمان چه به طور مستقل، چه از راه کمیته‌های پارلمانی و چه از راه تعامل با مرجع ملی حسابرسی (به هر نامی که خوانده شود) بسیار پررنگ است. هر چه از این معیار فاصله می‌گیریم، نقش پارلمان کم‌رنگ‌تر می‌شود؛ هر چند هرگز به صفر تقلیل نمی‌یابد. به عبارت دیگر، پارلمان به عنوان یک نهاد دموکراتیک قانون‌گذاری همواره حائز نقشی در نظارت و ارزیابی عملکرد نهادهای اجرایی است، گو این‌که این موضوع به عنوان یک اصل در تعامل نهادی میان قوا در قانون اساسی پذیرفته نشده باشد.^۱ از این‌رو در همه کشورها، صرف‌نظر از

1. امریکا از این نظر نمونه مناسبی است. هر چند قانون اساسی ایالات متحده صراحتاً اختیاری به کنگره برای اعمال نظارت بر دولت نمی‌بخشد، بنا به اصول دموکراتیک یا انگیزه‌ها و اهداف عملی، همواره فرض بر این بوده است که نظارت، لازمه اختیارات فراوانی است که قانون اساسی به کنگره اعطا کرده است؛ چنان‌که دیوان‌عالی ایالات متحده نیز در برخی آرای خود بر حق تحقیق و تفحص کنگره صحه نهاده است. برای مطالعه مبانی قانونی نظارت کنگره ایالات متحده بر قوه مجریه این کشور رک. به: گزارش سرویس تحقیقاتی کنگره ایالات متحده:



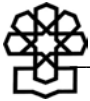
این که پیرو کدام یک از سه الگوی حسابرسی پیش گفته باشند، پارلمان و کمیته‌های پارلمانی نقشی در فرایند مدیریت مالی کشور بر عهده دارند.

همان‌گونه که پیش از این گفته شد الگوی حسابرسی بریتانیایی بیش از همه با نظام‌های پارلمانی سازگار است. البته این بدان معنی نیست که همه کشورهای دارای نظام پارلمانی از این الگو برای حسابرسی استفاده می‌کنند. اما قدر مسلم تعامل میان مرجع ملی حسابرسی و پارلمانی بیش از همه در الگوی حسابرسی وست مینیستری جریان دارد.^۱

در وضعیت آرمانی، رابطه میان مرجع ملی حسابرسی و پارلمان، رابطه‌ای است تکمیلی؛ یعنی این دو نهاد مجزا، نقش‌های تکمیلی و حمایتی متقابلی در تضمین استقرار یک دولت کارآمد ایفا می‌کنند. پارلمان با استفاده و تکیه بر گزارش‌های مرجع ملی حسابرسی، نقش‌های نظارتی خود را بهتر و مؤثرتر ایفا می‌کند. از آن سو، پارلمان نیز محلی برای طرح و بحث در نتایج و یافته‌های حسابرسی و نیز متحدی در تشویق و وادار کردن دیگران به اتخاذ گام‌های اصلاحی مناسب است که مرجع ملی حسابرسی با تکیه بر آن می‌تواند نقش کارآ و مؤثرتری از خود بر جای نهد. در الگوی بریتانیایی، پارلمان‌ها نوعاً برای حسابرسی به گزارش‌های نهاد ملی حسابرسی تکیه دارند. در پارلمان یک کمیته چندحزبی موسوم به کمیته محاسبات عمومی، گزارش‌های ذی‌حساب کل را با حضور نمایندگان دپارتمان‌های دولتی مورد ارزیابی قرار می‌دهد و در نهایت گزارش خود را تقدیم کل مجلس می‌کند که اغلب نیز همراه با پیشنهادات و دستورالعمل‌هایی است که باید مورد توجه ذی‌حساب کل و نیز مأموران حسابداری قرار گیرد. در الگوی هیأتی، هیأت حسابرسی گزارش سالانه‌ای تهیه و آن

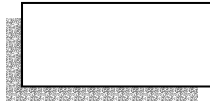
CRS Report for Congress, Congressional Oversight. [on line]. <http://usinfo.state.gov/usa/infousa/politics/legbronc/oversite.pdf> [accessed on sep 11, 2005].

۱. برای مطالعه روابط مرجع ملی حسابرسی با کمیته‌های پارلمانی در کشورهای مختلف رک. به: Relations Between SAs and Parliamentary Committees, [on line]. www.findarticles.com. [Accessed on sep. 1, 2005].



را تقدیم پارلمان می‌کند. کارکنان و اعضای هیأت در همه بحث‌های پارلمان راجع به حساب‌های مالی دولت حضور دارند و نظرات هیأت را بیان می‌کنند.

اما در الگوی فرانسوی، پارلمان، مرجع اصلی و نهایی دریافت گزارش‌های مالی محسوب نمی‌شود، هر چند دیوان محاسبات معمولاً گزارشی از کار خود را تقدیم پارلمان می‌کند. از این رو پارلمان در همه کشورها همواره نقشی در فرایند مدیریت مالی و به طور مشخص اجرای بودجه بر عهده دارد.



حسابرسی و نظارت پارلمانی حلقه‌های حیاتی زنجیره مدیریت مالی بخش عمومی محسوب می‌شوند. سیستم حساب‌کشی و مدیریت مالی بخش عمومی بدون حسابرسی و اعمال نقش نظارتی پارلمان به درستی عمل نخواهد کرد. اساساً حساب‌کشی سنگ بنای مدیریت مالی بخش عمومی است و مراجع ملی حسابرسی، نهادهای ملی مسئول هزینه‌های عمومی و ارائه نظر مستقل به قوه مجریه راجع به نحوه استفاده از منابع عمومی هستند. اصولاً حسابرسی بخش عمومی چهار هدف عمومی را دنبال می‌کند:

- استفاده بهینه از منابع عمومی،
- ایجاد و توسعه مدیریت مالی سالم،
- اجرای درست و بهینه فعالیت‌ها و عملیات‌های اداری و اجرایی،
- انتقال اطلاعات به مراجع عمومی و عموم به طور کلی از راه انتشار گزارشات عینی و بی‌طرفانه.

این چهار هدف، راهنمای عمل همه مراجع ملی حسابرسی است؛ هر چند الگوهای مختلفی برای حسابرسی خارجی وجود دارد که این مراجع در چارچوب آن‌ها اهداف



خود را در کشورهای مختلف دنبال می‌کنند. بنابراین آن چه مهم است پیشبرد اهدافی است که حسابرسی در بخش عمومی دنبال می‌کند. به عبارت دیگر، معیار، نه به کارگیری الگویی مشخص که به خودی خود موضوعیت نداشته و هر کشوری یکی را به تناسب قوانین موجود یا سنن سیاسی و اخلاقی خود برمی‌گزیند، بلکه ملاک، توانمندی نهادهای نظارتی در اعمال نظارت بر بودجه عمومی است که الگوهای خاص نظارتی یا مراجع نظارتی منتخب تنها طریقی برای رسیدن به آن است. اما قدر مسلم وجود شفافیت در روند حسابرسی چه از راه پررنگ کردن نقش پارلمان و کمیته‌های پارلمانی و چه از راه اطلاع‌رسانی درست به هر نحو، ضامن سلامت مدیریت مالی بخش عمومی خواهد بود. روندی که در اقتصادهای دولتی در بهترین حالت، ناتمام بوده و هرگز به وضعیت مطلوب راهبر نخواهد شد.



:

: حسابرسی و نظارت مالی در بخش عمومی و نقش پارلمانها

Report Title: Auditing and Financial Overseeing in Public Section and the Role of Parliaments

: مطالعات سیاسی

: احمد رنجبر

: علی مرشدی زاد

: معاونت پژوهشی

—:

—: