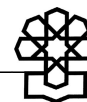


بررسی تطبیقی جایگاه، کارکردها و
نحوه نظارت دیوان محاسبات در ایران
با برخی کشورهای منتخب
(ویرایش اول)

به نام خدا

فهرست مطالب

چکیده	۱
مقدمه	۱
۱. جایگاه قانونی دیوان محاسبات	۲
۲. تشکیلات دیوان محاسبات	۵
۳. شمول نظارت دیوان محاسبات بر دستگاهها	۱۳
۴. شمول نظارت دیوان محاسبات بر مراحل فعالیت مالی دستگاهها	۱۶
۵. نوع نظارت و حسابرسی دیوان محاسبات	۱۷
۶. نحوه گزارش بررسی‌های دیوان محاسبات	۲۰
۷. نتایج نظارت دیوان محاسبات	۲۳
جمع‌بندی	۲۶
منابع و مأخذ	۲۸



بررسی تطبیقی جایگاه، کارکردها و نحوه نظارت دیوان محاسبات در ایران با برخی کشورهای منتخب (ویرایش اول)

چکیده

بررسی کارکرد دیوان محاسبات کشورهای منتخب و مقایسه وجوه اشتراک و افتراق آنها با دیوان محاسبات کشورمان نشان می‌دهد دیوان محاسبات بعضی از کشورها مانند آمریکا و انگلستان همانند ایران وابسته به مجلس یا کنگره است. دیوان محاسبات در بعضی از کشورها مانند ژاپن و ترکیه دارای سازمان اداری مستقل از سه قوه بوده و در کشوری مانند چین نیز وابسته به دولت است. در تمامی کشورهای مورد مطالعه نظارت پس از خرج مد نظر بوده و از نظر دامنه و شمول نظارتی اکثر کشورها با توجه به بودجه کل کشور، دستگاه‌ها و سازمان‌های دولتی و عمومی را تحت نظارت خود دارند. عموم کشورها به استثنای ایران علاوه بر حسابرسی رعایت به سمت حسابرسی عملکرد و مدیریت حرکت کرده‌اند. خالی بودن جایگاه حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشورمان به وضوح مشاهده می‌شود. از بین کشورهای مورد مطالعه تنها دیوان محاسبات ایران و ترکیه دارای بخش قضایی و شبه قضایی هستند درحالی که در سایر کشورها چنین چیزی وجود ندارد.

مقدمه

بررسی و مقایسه دیوان محاسبات کشورهای مختلف با یکدیگر به منظور شناسایی نقاط اشتراک و افتراق آنها با دیوان محاسبات کشورمان در بردارنده نکات ارزشمندی جهت تقویت نقاط قوت و رفع نقاط ضعف نظام نظارت پارلمانی ما خواهد بود. از این رو در مطالعه حاضر تلاش شد تا علاوه بر تجربه کشورهای پیشرفته‌ای چون آمریکا و انگلستان (از قاره آمریکا و اروپا) از تجربیات کشورهای آسیا مانند چین و ژاپن نیز استفاده شود. همچنین از آنجایی که در «سند چشم‌انداز بیست‌ساله ایران» جایگاه اول اقتصادی در سطح منطقه برای کشورمان پیش‌بینی شده است از تجربه کشوری مانند ترکیه نیز استفاده شده است.

این مطالعه از هفت قسمت اصلی شامل جایگاه قانونی دیوان محاسبات، تشکیلات دیوان محاسبات، حدود نظارت دیوان محاسبات، مراحل نظارت دیوان محاسبات، نحوه نظارت دیوان



محاسبات، چارچوب نظارت دیوان محاسبات و نتایج نظارت دیوان محاسبات تشکیل شده است. شواهد نشان می‌دهد که دیوان محاسبات کشورها عمدتاً مؤسسات (نهادهای) عالی محاسباتی (SAIs) هستند. این نهادها عمدتاً با اهداف، اختیارات، صلاحیت‌ها و کارکردهای مشابه دیوان محاسبات کشور است که البته در برخی از کشورها ماهیت قضایی ندارند و اصلی‌ترین فعالیت این‌گونه مؤسسات حسابرسی با رویکردهای مرسوم، به‌ویژه حسابرسی عملکرد است.

۱. جایگاه قانونی دیوان محاسبات

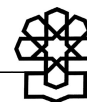
در این بخش دیوان محاسبات کشورهای منتخب براساس تاریخچه، نحوه تأسیس، قوانین و مقررات مربوط و همچنین وابستگی سازمانی به یکی از قوای سه‌گانه بررسی می‌شود.

● ایران

دیوان محاسبات کشور در ۱۲۹۰ هجری شمسی تأسیس و اولین قانون تشکیل آن مشتمل بر ۱۴۱ ماده تصویب شد. در سال ۱۳۱۲ قانون قبلی لغو و قانون جدید جایگزین شد. در سال ۱۳۵۲ سومین قانون دیوان مشتمل بر ۳۷ ماده به تصویب مجلسین سابق رسید. طبق قوانین فوق‌الذکر دیوان محاسبات از سازمان‌های وابسته به وزارت امور اقتصادی و دارایی بود. بعد از پیروزی انقلاب اسلامی و لزوم تغییر و تحول در سیستم مالی کشور و با بررسی قوانین دیوان محاسبات تعدادی از کشورها، این نتیجه به‌دست آمد که دیوان محاسبات کشور برای کنترل بعد از خرج دولت باید دارای استقلال مالی و اداری کامل از دولت باشد. لذا مجلس خبرگان در سال ۱۳۵۸ و با تصویب دو اصل پنجاه‌وچهارم و پنجاه‌وپنجم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران جایگاه فعلی دیوان محاسبات را تعیین کرد. براساس اصل پنجاه‌وچهارم قانون اساسی «دیوان محاسبات کشور مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی می‌باشد، سازمان و اداره امور آن در تهران و مراکز استان‌ها به‌موجب قانون تعیین خواهد شد».

● آمریکا

کنگره آمریکا طبق قانون بودجه و محاسبات مصوب ۱۹۲۱، دیوان محاسبات عمومی ایالات متحده آمریکا را تأسیس کرد. طبق این قانون وظیفه بررسی و نظارت بر «کلیه موضوعات مربوط به دریافت، پرداخت و استفاده از وجوه عمومی» و همچنین «ارائه توصیه‌ها و رهنمودهایی جهت



مقرون به صرفه‌تر و کارآمدتر شدن مخارج عمومی» برعهده این سازمان گذاشته شد. دیوان محاسبات آمریکا (اداره حسابداری دولتی آمریکا) سازمان مستقلی است که زیر نظر کنگره آمریکا فعالیت می‌کند که اصطلاحاً به‌عنوان «چشم کنگره» نامیده می‌شود. دیوان محاسبات آمریکا چگونگی مصرف اعتبارات توسط دستگاه‌های دولتی را رسیدگی نموده و همین‌طور فعالیت‌های صورت گرفته در راستای این هزینه‌ها را کنترل می‌نماید.

ارتباط کنگره ایالات متحده آمریکا با دیوان محاسبات عمومی به حدی است که قدرت یا ضعف آن را تابع مستقیمی از قدرت و ضعف کنگره در مواقع مختلف دانسته‌اند. با وجود چنین حوزه وظیفه گسترده و نقش مؤثری که دیوان محاسبات عمومی داراست این نهاد فاقد قدرت احضار و جلب برای دسترسی به منابع مورد نیاز خود است. از دیگر ضعف‌های دیوان، عدم امکان ورود این نهاد به حوزه‌هایی است که دولت با استناد به «حساسیت» و سیاسی بودن موضوع سعی در اختفای آن دارد. البته این امور بیشتر در مسائل مرتبط با سیاست خارجی است و کمتر معطوف به مسائل داخلی می‌شود.

● انگلستان

در سال ۱۸۶۶ با تصویب قانونی که از پارلمان گذشت اداره‌ای با نام «اداره کل حسابرسی و کنترل» به‌منظور بررسی مالی و «صدور گواهی حساب» برای کلیه سازمان‌های دولتی و تعدادی از بنگاه‌های عمومی ایجاد شد. اداره مذکور در ابتدا به بررسی تطبیق قانونی عملیات و حصول اطمینان از اینکه وجوه تخصیص داده شده در همان موارد پیش‌بینی و تصویب شده توسط پارلمان به مصرف رسیده‌اند می‌پرداخت ولی به مرور زمان با حمایت و پشتیبانی پارلمان وظیفه این اداره گسترش یافت. براساس قانون حسابرسی ملی ۱۹۸۳، دیوان محاسبات بریتانیا^۱ مستقل از قوه مجریه عمل می‌کند و یکی از واحدهای تحت نظارت مجلس عوام انگلستان است و وظیفه اصلی آن حسابرسی کلیه حساب‌های دولتی در تمامی سطوح است.

● ژاپن

دیوان محاسبات ژاپن به هیچ یک از قوای سه‌گانه مقننه، مجریه و قوه قضائیه تعلق ندارد بدین جهت به‌عنوان یک سازمان مستقل به حساب می‌آید. مداخله مقامات دولت در دیوان محاسبات به‌طور کلی ممنوع شده و استقلال دیوان محاسبات تضمین شده است. کمیسیون حسابرسی، عالی‌ترین مقام و عضو تصمیم‌گیری دیوان محاسبات بوده و همه تصمیمات مهم مانند ایجاد یا لغو مقررات دیوان



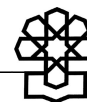
محاسبات، انتصاب افراد جهت حسابرسی سازمان‌های دولتی طبق قانون و مقررات مربوطه، گزارش‌های حسابرسی که بایستی تقدیم مجلسین شود، قضاوت در مورد مسئولیت‌های مالی مقامات اداری و ارائه نظرات در مورد گزارش‌های مالی و همچنین تقاضای ایجاد معیارها و مقیاس‌های مورد نیاز جهت حسابرسی سازمان‌های دولتی در کمیسیون حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

● چین

اعمال سیستم نظارت مالی در چین از طریق حسابرسی و به شیوه امروزی آن به سال‌های پس از انقلاب ۱۹۱۱ بازمی‌گردد که تا سال ۱۹۸۳ حسابرسی تحت رهبری حزب کمونیست و از طریق وزارت اقتصاد اعمال می‌شد. لذا تا این تاریخ مؤسسه مستقل حسابرسی تأسیس نشده بود. بعد از اصلاح قانون اساسی در سال ۱۹۸۲، مجلس تصمیم گرفت تا سیستم مستقل حسابرسی و نظارتی را در چین پیاده کند. براساس قانون اساسی جدید، در سال ۱۹۸۳ اداره ملی حسابرسی تأسیس شد و به‌عنوان یک وزارتخانه در دولت شناخته شد. دولت‌های استانی، شهرهای بزرگ و شهرستان‌ها مؤسسات حسابرسی خود را تأسیس و حسابرسی در سراسر کشور به‌تدریج اعمال شد. در سال ۱۹۹۴ قانون حسابرسی رسماً اعلام و از ابتدای ۱۹۹۵ به اجرا گذاشته شد.

● ترکیه

دیوان محاسبات ترکیه در سال ۱۸۲۶ تأسیس شد و در سال ۱۸۷۶ جنبه قانونی پیدا کرد. پس از تشکیل جمهوری ترکیه در سال ۱۹۲۳ مجدداً جایگاه سابق آن در قانون اساسی تنفیذ شد. براساس اصلاحیه سال ۱۹۹۶ قانون محاسبات این کشور، دیوان محاسبات از طرف مجلس ملی ترکیه موظف است که درآمدها و هزینه‌ها و اموال سازمان‌ها، ادارات و دستگاه‌های دولتی را که از بودجه عمومی کشور و تبصره‌های الحاقی آن استفاده می‌کنند، حسابرسی کرده و با بررسی حساب‌ها و عملکرد مسئولان تصمیم‌نهایی را در مورد صحت آنها اتخاذ کند. این دیوان همچنین موظف است که وظایفی را که قوانین مختلف در مورد رسیدگی مالی و حسابرسی و صدور رأی به آن ارجاع می‌کنند، اجرا کند. دیوان محاسبات ترکیه سازمانی مستقل از سه قوه مجریه، مقننه و قضائیه می‌باشد، اما به‌لحاظ تشکیلاتی و جایگاه قانونی زیر نظر قوه مقننه عمل می‌کند.



۲. تشکیلات دیوان محاسبات

این بخش به بررسی و تطبیق تشکیلات موجود دیوان محاسبات در کشورهای منتخب می‌پردازد. از جمله مسائل مهمی که در این قسمت طرح می‌شود چگونگی انتخاب رئیس دیوان و نیز وجود یا عدم وجود بخش قضایی یا شبه‌قضایی در کشورهای منتخب است. علاوه بر این در پایان بررسی تشکیلات دیوان محاسبات هر کشور چارت سازمانی کشور مربوطه نیز ارائه می‌شود.

• ایران

مطابق قانون مصوب ۱۳۶۱/۱۱/۱۱ دیوان محاسبات کشور دارای ارکان زیر است:

الف) رئیس و دادستان دیوان محاسبات کشور که توسط کمیسیون برنامه و بودجه و محاسبات مجلس پیشنهاد و با اکثریت آرا در جلسه علنی مجلس انتخاب می‌شوند. برکناری رئیس و دادستان دیوان محاسبات نیز با پیشنهاد کمیسیون مزبور و با تصویب اکثریت نمایندگان انجام می‌گیرد.

ب) حداقل ۳ و حداکثر ۷ هیئت مستشاری نظارت قضایی دیوان را به‌عهده دارند. هر هیئت متشکل از سه عضو مستشار بوده که رئیس دیوان محاسبات کشور پس از دریافت حکم از سوی رئیس مجلس، ۱۵ نفر از افراد متدین، امین و کاردان را به کمیسیون پیشنهاد می‌کند. کمیسیون از بین افراد مذکور ۹ نفر را به‌عنوان اعضای اصلی و ۳ نفر را به‌عنوان اعضای جانشین انتخاب می‌کند.

ج) دادسرای دیوان محاسبات کشور مرکب از دادستان و به تعداد مورد نیاز دادیار و دفتر دادرست.

د) محکمه تجدید نظر دارای یک شعبه است و در رأس آن یک نفر حاکم شرع به انتخاب شورای قضایی (رئیس قوه قضائیه) و دو نفر کارشناس که به انتخاب رئیس دیوان محاسبات از میان مستشارانی که در صدور رأی شرکت نداشته‌اند انجام می‌پذیرد.

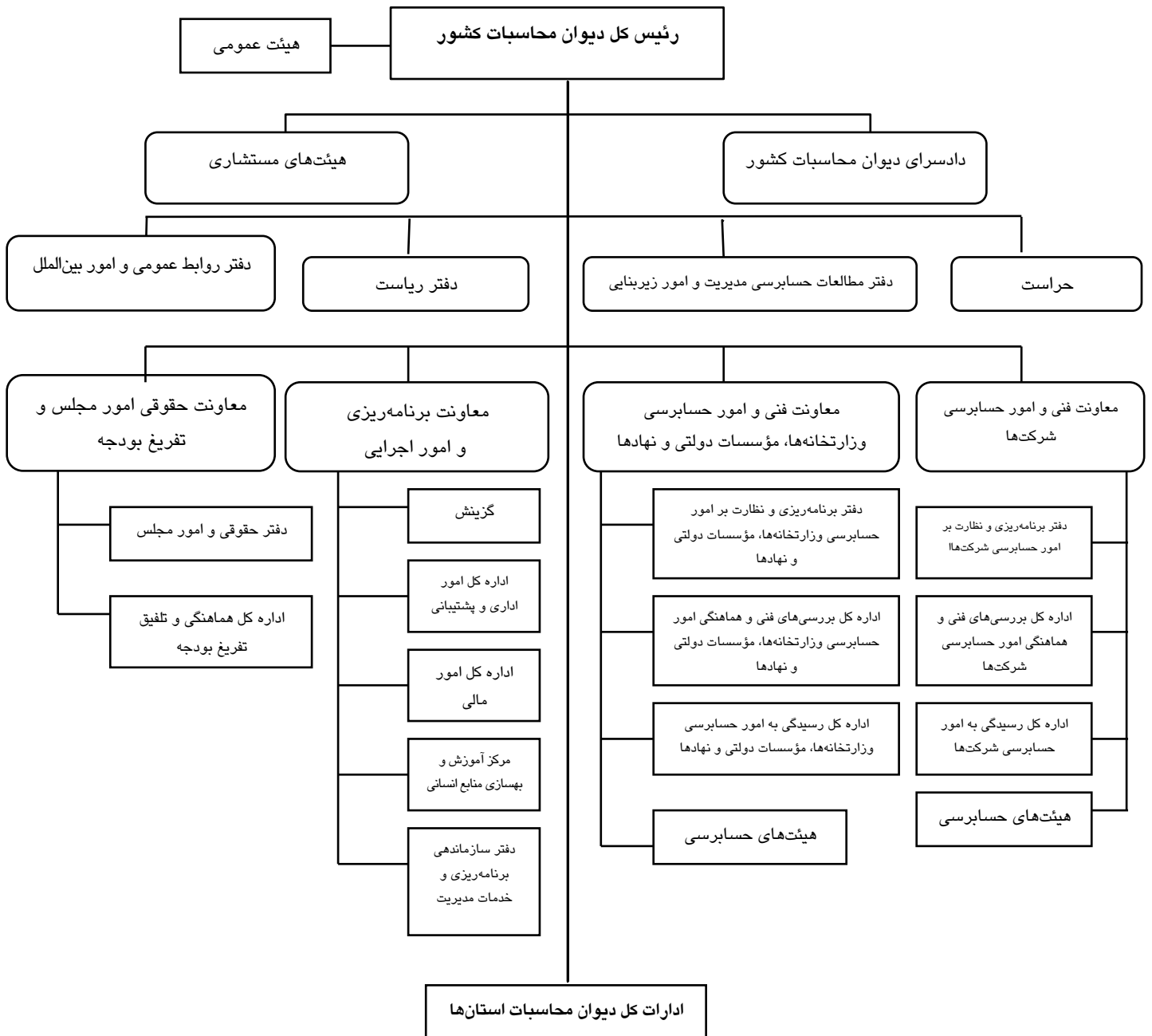
ه) هیئت عمومی توسط رئیس دیوان محاسبات کشور و به‌منظور ایجاد هماهنگی و وحدت رویه در انجام وظایف هیئت‌های مستشاری و سایر موارد و جهت صدور رأی درخصوص تفریغ بودجه و گزارش نهایی آن و با دعوت از کلیه اعضای هیئت‌های مستشاری تشکیل می‌شود.

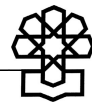
و) چهار معاونت شامل معاونت حقوقی، امور مجلس و تفریغ بودجه، معاونت برنامه‌ریزی و امور اجرایی، معاونت فنی و امور حسابرسی وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و نهادها و معاونت فنی و امور حسابرسی شرکت‌هاست که تحت نظر ریاست دیوان محاسبات فعالیت می‌نمایند و هر کدام دارای ادارات تابعه هستند.



سایر اعضای دیوان محاسبات نیز عبارتند از: تعداد مشاور لازم، تعداد کافی حسابرس و کارشناس فنی و مستخدمین اداری.

نمودار ۱. چارت تشکیلاتی دیوان محاسبات ایران





● آمریکا

ساختار سازمانی دیوان محاسبات در این کشور کاملاً متأثر از برنامه راهبردی دیوان برای سال‌های ۲۰۰۷-۲۰۱۲ است. ساختار دیوان براساس چهار هدف راهبردی: ارائه خدمات به‌موقع و با کیفیت به کنگره و دولت فدرال جهت مواجهه با چالش‌های جاری و آتی (هدف ۱)، ارائه خدمات به‌موقع و با کیفیت به کنگره و دولت فدرال جهت مواجهه با تهدیدات امنیتی (هدف ۲)، کمک به تحول دولت (هدف ۳) و ارتقای جایگاه دیوان محاسبات آمریکا (هدف ۴) که در برنامه استراتژیک در نظر گرفته شده، طراحی شده است. ساختار سازمانی دیوان به‌شرح ذیل است:

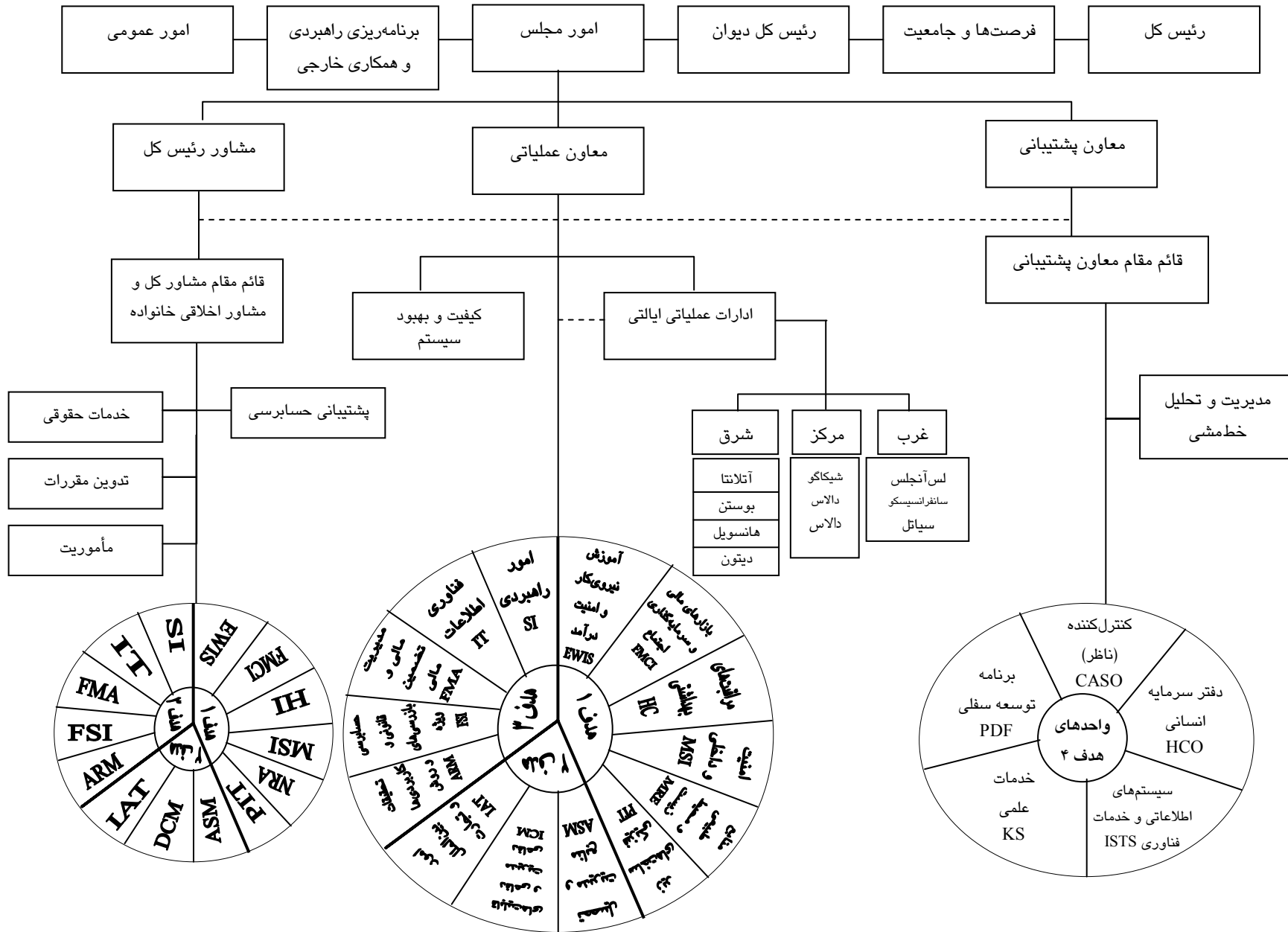
● پنج دفتر ستادی زیر نظر ریاست کل دیوان.

● سه معاونت اصلی دیوان عبارتند از: معاونت عملیاتی و معاونت پشتیبانی و مالی و مشاور کل که این معاونت‌ها براساس اهداف راهبردی چهارگانه دیوان شکل گرفته‌اند. به این ترتیب، برای تحقق اهداف راهبردی ۱، ۲ و ۳، معاونتی به نام «معاونت عملیاتی» ایجاد شده است و برای نیل به هدف شماره ۴ (که برون‌سازمانی دیوان محسوب می‌شود) معاونتی تحت عنوان «معاونت پشتیبانی و مالی» شکل گرفته است.

● مشاور کل و کارکنان آن به گروه‌های عملیاتی مشاوره داده و آنان را حمایت می‌کنند، البته نمی‌توان مشاور کل را یک معاونت مستقل به‌شمار آورد. رئیس دیوان محاسبات آمریکا توسط رئیس‌جمهور آمریکا و از بین لیست پیشنهادی کنگره برای مدت ۱۵ سال انتخاب می‌شود و دیوان محاسبات این کشور فاقد مقام دادستانی همچون ایران است.



نمودار ۲. چارت تشکیلاتی دیوان محاسبات آمریکا





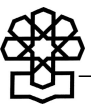
● انگلستان

رئیس دیوان محاسبات کشور انگلیس^۱ از طرف مجلس عوام انتخاب می‌شود، ولی این دیوان فاقد بخش قضایی و دادستان است. همچنین رئیس دیوان محاسبات مسئولیت قانونی مستقل با عنوان شناخته شده Officer of the House of Commons می‌باشد. دیوان دارای یک هیئت مستشاری است که وظیفه آن ارائه مشاوره به رئیس دیوان در برنامه‌های استراتژیک است. این هیئت مستشاری متشکل از رئیس هیئت غیراجرایی مستقل، چهار عضو از هیئت غیراجرایی منتخب از خارج از دیوان، ریاست دیوان، رئیس بخش اجرایی و دو دستیار حسابرس کل هستند. دیوان محاسبات کشور انگلیس دارای دو دفتر در لندن و نیوکاسل بوده و دارای ۸۵۰ نفر پرسنل است.

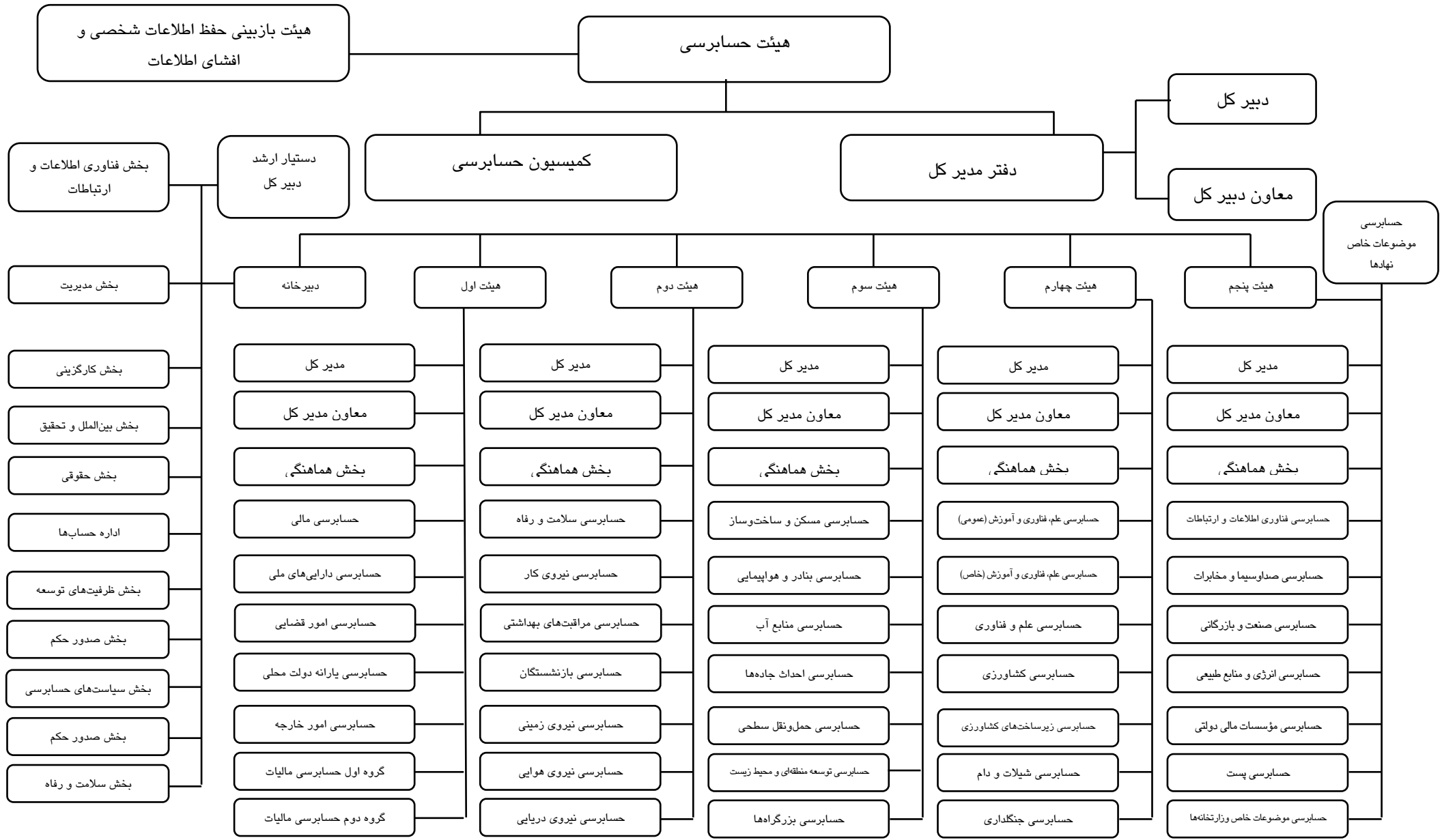
● ژاپن

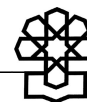
ساختار دیوان محاسبات ژاپن متشکل از کمیسیون حسابرسی (به‌عنوان نهاد تصمیم‌گیرنده)، بخش اجرائیات (به‌عنوان نهاد اجراکننده) و بخش حفظ و یا افشای اطلاعات شخصی است. کمیسیون حسابرسی متشکل از سه مستشار است که هر سه نفر در کمیسیون رأی مساوی دارند و رئیس دیوان محاسبات نیز از میان این سه نفر انتخاب می‌شود. وظیفه کمیسیون هدایت و نظارت بر اقدامات و فعالیت‌های بخش اجرایی است. اعضای کمیسیون حسابرسی که رئیس دیوان محاسبات نیز از میان آنها انتخاب می‌شود توسط هیئت دولت و با موافقت مجلس انتخاب می‌شوند. همچنین امپراتور ژاپن در انتصاب آنها شهادت و گواهی می‌دهد. بخش اجرائیات از یک دبیرخانه (شامل دبیر کل و معاون دبیر کل) و پنج هیئت حسابرسی تشکیل شده است. دیوان محاسبات ژاپن فاقد دادستان است.

۱. رئیس دیوان محاسبات کشور انگلیس دارای جایگاه قانونی با عنوان Comptroller & Auditor General بوده و همچنین دارای عنوان قانونی شناخته شده Officer of the House of Commons است.



نمودار ۳. تشکیلات اداری دیوان محاسبات انگلستان





● چین

دیوان محاسبات (اداره ملی حسابرسی) چین توسط هیئت دولت (قوه مجریه) تأسیس شده و تحت رهبری نخست‌وزیر است. رئیس اجرایی دیوان محاسبات حسابرس کل است که باید عضو دولت باشد. حسابرس کل توسط نخست‌وزیر معرفی و بعد از تأیید رئیس‌جمهور به تأیید مجلس و یا کمیسیون دائمی مجلس می‌رسد. وی توسط رئیس‌جمهور نصب و عزل می‌شود. تشکیلات سازمانی اداره ملی حسابرسی عبارت است از:

- الف) اداره مرکزی شامل پنج بخش خدمات عمومی مشتمل بر بخش حقوقی، پرسنلی، امور خارجه، بازنشستگی و خدمات و ده بخش حسابرسی تحت عناوین حسابرسی مالی، پولی، مؤسسات غیرانتفاعی، اقتصاد و تجارت، کشاورزی، محیط زیست، سرمایه‌گذاری دارای‌های ثابت، منابع خارجی، تامین اجتماعی و مسئولیت رهبران،
- ب) ادارات حسابرسی مستقر در وزارتخانه‌ها،
- ج) ادارات حسابرسی مقیم در شهرهای بزرگ،
- د) ادارات حسابرسی استانی.

مؤسسات حسابرسی در سراسر کشور تحت مدیریت مربوط به خود و مدیریت و نظارت مؤسسات حسابرسی سطوح بالاتر از خود قرار دارند. تعیین قلمرو حسابرسی مؤسسات حسابرسی براساس دستگاه‌های موجود در قلمرو هر مؤسسه است و نیز اینکه از نظر مالی یا مدیریتی کدام مؤسسه حسابرسی تابع دیگری است. در صورت بروز اختلاف بین دو مؤسسه حسابرسی راجع به قلمرو، مؤسسه حسابرسی مافوق طرفین منازعه حکم موضوع را معین می‌کند. مؤسسات حسابرسی سطوح پایین‌تر می‌توانند با اجازه مؤسسات حسابرسی سطوح بالاتر، اموری را که در قلمرو رسیدگی مؤسسات حسابرسی سطوح بالاتر قرار دارند را حسابرسی کنند. مؤسسات حسابرسی سطوح بالاتر می‌توانند موضوعات مهم‌تر را که در قلمرو مؤسسات حسابرسی سطوح پایین‌تر قرار دارند را حسابرسی کنند. مسئولین مؤسسات حسابرسی باید مطابق رویه‌های قانونی نصب یا عزل شوند.^۱ دیوان محاسبات یا اداره ملی حسابرسی چین فاقد دادستان است.

● ترکیه

تشکیلات دیوان محاسبات ترکیه عبارت است از:

- الف) رئیس کل دیوان و دو هیئت به نام هیئت عالی نظارت و هیئت گزینش مأموران و امور انتظامی.

۱. مواد (۷، ۸، ۱۰، ۱۵ و ۲۸) قانون حسابرسی چین، مصوب ۱۹۹۴.

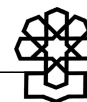


ب) زیر مجموعه‌های ریاست شامل دبیر کل، دادستان، شورای دبیران هیئت‌های انتظامی، هیئت‌های انتظامی، هیئت عمومی و هیئت تجدید نظر قرار دارند.

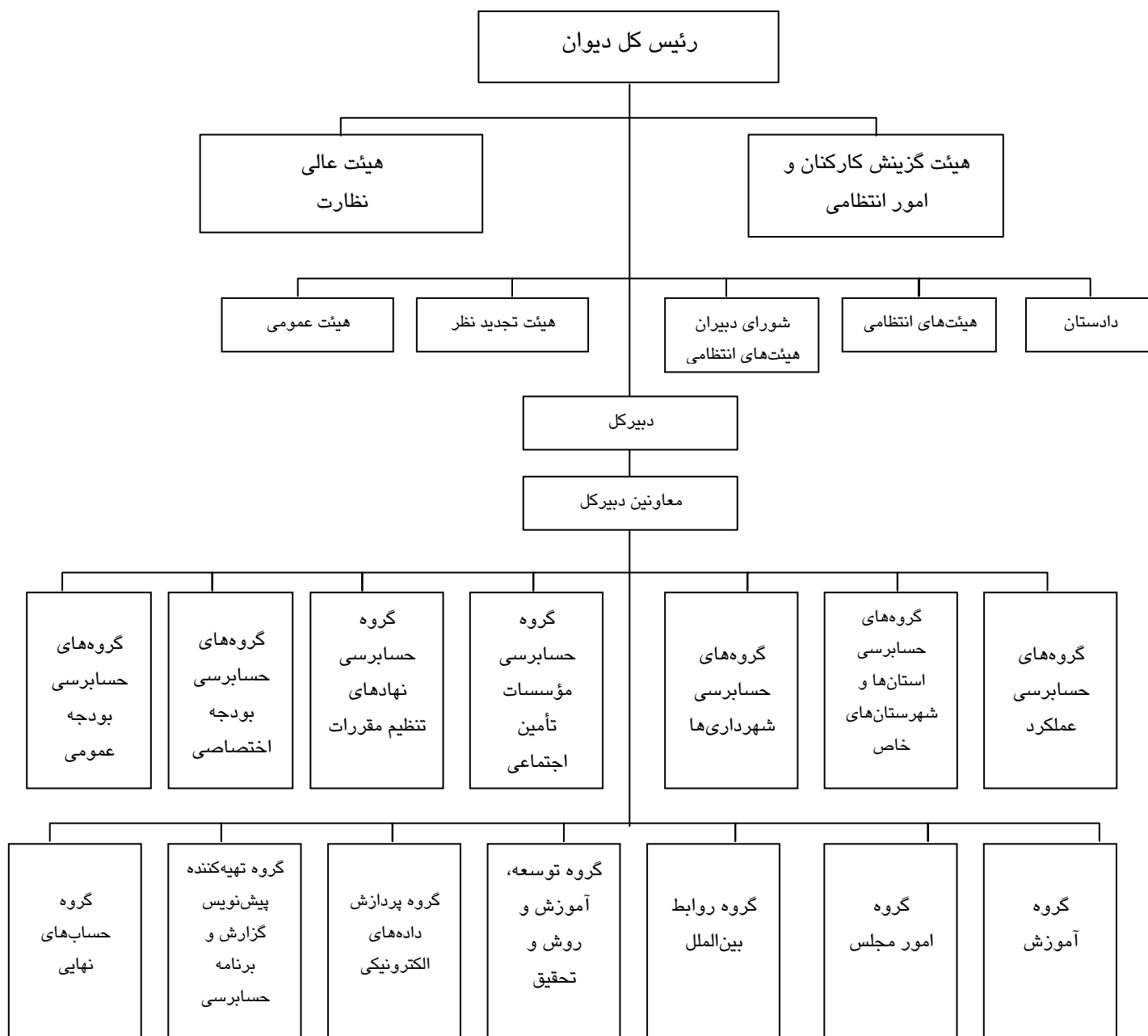
ج) دبیر کل دارای ۹ معاونت در قالب گروه‌های زیر هستند: گروه‌های حسابرسی، گروه تحقیقات، گروه امور مجلس، مرکز فناوری اطلاعات، گروه حساب‌های نهایی، گروه روابط بین‌الملل، گروه تهیه پیش‌نویس گزارش حسابرسی، گروه آموزش و گروه امور اداری.

د) گروه‌های حسابرسی خود نیز به تفکیک مسئول رسیدگی به دستگاه‌های دولتی بهره‌مند از بودجه عمومی، دستگاه‌های دولتی بهره‌مند از بودجه اختصاصی، شهرداری‌ها، نهادهای تنظیم مقرراتی، مؤسسات تأمین اجتماعی، مؤسسات خاص استان‌ها و شهرستان‌ها و حسابرسی عملکرد هستند.

رئیس کل بالاترین مقام دیوان محاسبات ترکیه بوده و ریاست هیئت عمومی دیوان را برعهده دارد. وی از طرف مجلس ترکیه و به صورت رأی مخفی با اکثریت آرای پارلمان (حداقل یک‌چهارم کل نمایندگان) برای مدت هفت سال انتخاب می‌شود. انتخاب مجدد وی نیز پیش‌بینی شده است. همچنین وی می‌تواند در صورت ضرورت، ریاست هیئت تجدید نظر و شورای دبیران هیئت‌های انتظامی (هیئت مستشاران) را هم عهده‌دار می‌شود. از آنجایی که دادستان و قائم مقام‌ها نظرات مکتوب خود را در زمینه نکات عمده گزارشات حسابرسی تسلیم هیئت‌های انتظامی (که ریاست آن را رئیس کل دیوان برعهده دارد) می‌کنند، می‌توان گفت دادستان دیوان زیر نظر رئیس کل دیوان محاسبات قرار دارد. دیوان محاسبات ترکیه خود دارای سیستم داسرایی بوده و در عین حال، مستقل از سه قوه مجریه، قضائیه و مقننه عمل می‌کند.



نمودار ۴. چارت تشکیلاتی دیوان محاسباتی ترکیه



۳. شمول نظارت دیوان محاسبات بر دستگاه‌ها

در این بخش دامنه و محدوده نظارت دیوان محاسبات کشورهای منتخب با توجه به اختیارات قانونی آنها مطرح می‌شود. در این خصوص عمده توجه به اعتبارات عمومی و دولتی است. همچنین نحوه مواجهه با دستگاه‌های عمومی غیردولتی نیز موضوع دیگری است که حدود نظارت دیوان و چگونگی شمول آن را تعیین می‌کند.



● ایران

به موجب اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی، دیوان محاسبات به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحا از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند رسیدگی می‌کند. بنابراین به طور کلی می‌توان گفت که محدوده نظارتی دیوان محاسبات، بودجه کل کشور است.

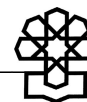
● آمریکا

دامنه حسابرسی دیوان محاسبات آمریکا (اداره حسابداری دولت) شامل حسابرسی تمامی سازمان‌ها، مؤسسات دولت فدرال به استثنای اعتبارات مربوط به فعالیت‌های سری و اطلاعاتی است. اداره حسابداری دولتی آمریکا حق دسترسی و بازرسی از همه اسناد و مدارک و یا گزارشات همه سازمان‌ها و مؤسسات را دارد. قوانین متعدد دیگری هم وضع شده‌اند که اختیارات دیوان را تکمیل کرده‌اند. براساس این قوانین، دیوان اختیار حسابرسی و نظارت بر اموال توقیفی گزارش شده یا نشده و همچنین قراردادهای پیمانکاری دولت را که مورد اعتراض افراد قرار گرفته‌اند، را داراست.

علاوه بر آن، حیطه حسابرسی دیوان محاسبات حسابرسی شرکت‌هایی است که تمام یا قسمتی از مالکیت آنها متعلق به دولت است. محدوده رسیدگی دیوان محاسبات آمریکا نه تنها شامل برنامه‌ها و فعالیت‌های دولت فدرال می‌شود بلکه شامل فعالیت‌های دولت‌های ایالتی، سازمان‌های نیمه‌دولتی و آن دسته از سازمان‌های غیردولتی نیز هست که به نحوی از انحا از منابع مالی دولت تحت عناوینی همانند وام، مساعده، کمک و هدایا برخوردار شده‌اند. در بسیاری از مواقع دیوان به جهت حوزه اطلاعاتی وسیع خود، منتظر درخواست کنگره یا کمیته‌های مختلف آن نمی‌ماند و به طور مستقل وظایفش را در کم‌رسانی به کنگره و بهبود اخذ تصمیم مبتنی بر اطلاعات توسط نمایندگان، انجام می‌دهد.

● انگلستان

دیوان محاسبات یا اداره کل حسابرسی و کنترل انگلستان به منظور بررسی مالی و صدور گواهی حساب برای کلیه سازمان‌های دولتی و تعدادی از بنگاه‌های عمومی ایجاد شده است. البته دیوان محاسبات با محدودیت‌هایی همچون عدم مخیر بودن در رسیدگی‌ها و عدم محق بودن در رسیدگی به اهداف دستگاه و همچنین عدم حسابرسی شرکت‌های دولتی و دستگاه‌های محلی دولتی روبرو است.



• ژاپن

دیوان محاسبات ژاپن کلیه دستگاه‌های حاکمیتی، نهادهای مالی دولتی، قوای سه‌گانه و وزارتخانه‌ها و کلیه مؤسساتی را که به نحوی از انحا از بودجه کل کشور به شکل یارانه، وام و سایر کمک‌های مالی بهره‌مند می‌شوند (مانند شهرداری‌ها و تمامی مجامع و انجمن‌ها) را مورد رسیدگی و حسابرسی قرار می‌دهد. بنابراین محدوده رسیدگی دیوان محاسبات، بودجه کل کشور می‌باشد.

• چین

به‌طور کلی دامنه نظارت حسابرسی دیوان و مؤسسات حسابرسی این کشور در دو حوزه سیاست‌های مالی (مالیه عمومی یا بودجه عمومی دولت) و سیاست‌های پولی (بانک مرکزی و نهادهای پولی) است. این کار به‌صورت نظارت اداره ملی حسابرسی بر اجرای بودجه دولت مرکزی و نظارت بر بانک مرکزی و ارائه گزارش به نخست‌وزیر است. سایر حدود نظارتی اداره ملی حسابرسی شامل نظارت مؤسسات حسابرسی بر ادارات دولتی مربوط به قلمرو آنها، نظارت مؤسسات حسابرسی بر ادارات دولتی مربوط به قلمرو مادون آنها و ارائه گزارش به حکومت‌های مربوطه و به مؤسسات حسابرسی سطوح بالاتر و نیز نظارت بر سازمان‌های پولی، شرکت‌ها، مؤسسات و پروژه‌های عمرانی، نظارت بر پروژه‌های وابسته به کمک‌ها و وام‌های سازمان‌های بین‌المللی و دولت‌های خارجی و همچنین بر صندوق‌های تأمین اجتماعی و سازمان‌های خیریه و بر موارد خاص درآمد و هزینه‌ای و بر مواردی که توسط دیگر قوانین نسبت به حسابرسی آنها تصریح شده است.^۱

• ترکیه

مواد (۱۶۰) و (۱۶۵) قانون اساسی جمهوری ترکیه وظایف و اختیارات دیوان محاسبات و سازمان عالی حسابرسی را از همدیگر تفکیک کرده است. براساس ماده (۱۶۰) قانون اساسی حسابرسی و نظارت بر کلیه درآمدها، هزینه‌ها و اموال دستگاه‌هایی که از بودجه عمومی یا مرکب (عمومی و اختصاصی) دولت استفاده می‌کنند برعهده دیوان محاسبات است. دیوان همچنین اختیار صدور حکم را درباره افراد مسئول دارد. در مقابل، ماده (۱۶۵) قانون اساسی اختیار حسابرسی شرکت‌های دولتی، رادیو، تلویزیون دولتی، بانک مرکزی و بنیاد دولتی تعاون مسکن ترکیه را به سازمان عالی حسابرسی واگذار کرده است. شرکت‌های دولتی در ماده مذکور به‌صورت شرکت‌هایی تعریف شده‌اند که نصف یا بیشتر از نصف مالکیت آنها متعلق به دولت است.

۱. مواد (۱۷) لغایت (۲۷)، ۲۰، ۲۱، ۲۳، ۲۶، ۴۱، ۴۶، ۴۵ و ۴۹) قانون حسابرسی چین، مصوب ۱۹۹۴.



قانون اساسی (ماده ۱۶۰) سازمان‌ها و دستگاه‌های مشمول نظارت و حسابرسی دیوان را به‌طور کلی مشخص کرده است. براساس ماده مذکور دیوان اختیار حسابرسی و نظارت بر دستگاه‌های نظارتی و تنظیم مقررات را نیز دارد. بنابراین، هر چند در مورد سازمان عالی حسابرسی نیز مانند دیوان محاسبات ماده‌ای در قانون اساسی وجود دارد و در نگاه اول این‌طور به ذهن می‌رسد که این دو همتراز و همپایه هستند ولی دیوان شأن بالاتری داشته و اختیار نظارت بر سازمان عالی حسابرسی را دارد.

موضوع دیگری که درباره سازمان عالی حسابرسی باید مد نظر قرار گیرد این است که هر چند این نهاد وابسته به مجلس نبوده و زیر نظر نخست‌وزیر فعالیت می‌کند ولی به مجلس گزارش ارائه می‌دهد. گزارشات سالیانه سازمان عالی حسابرسی به کمیسیون شرکت‌های دولتی در مجلس ترکیه، شرکت مورد حسابرسی، وزارتخانه یا دستگاه متبوع شرکت مورد حسابرسی و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی دولت و هیئت مستشاری خزانه تسلیم می‌شود.

دیوان محاسبات ترکیه حدود ۱۲۰۰۰ حساب بخش عمومی را به‌عنوان حسابرس مستقل دستگاه‌های مرکزی و محلی و همچنین مؤسسات عام‌المنفعه (نهادهای عمومی) را تحت پوشش حسابرسی دارد.

۴. شمول نظارت دیوان محاسبات بر مراحل فعالیت مالی دستگاه‌ها

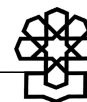
در فعالیت مالی دستگاه‌ها سه مرحله قبل، حین و بعد از خرج یا انجام عملیات مالی قابل تصور است. اینکه دیوان در کدامی‌ک از این مراحل می‌تواند بر فعالیت دستگاه‌ها نظارت داشته باشد می‌تواند تعیین‌کننده چگونگی نظارت دیوان باشد.

● ایران

با عنایت به اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی و همچنین ماده (۹۵) قانون محاسبات عمومی، نظارت دیوان محاسبات کشور بعد از خرج تلقی می‌شود.

● آمریکا

براساس «قانون بودجه و محاسبات» که مبنای قانونی فعالیت این سازمان است، نظارت دیوان محاسبات کشور بعد از خرج محسوب می‌شود. البته در سال ۱۹۵۰ با تصویب قانون «ممیزی و حسابرسی»، علاوه بر روشن شدن نکات مبهم قانون سال ۱۹۲۱، وظایف نظارت بر نحوه اداره و



سازماندهی دواير دولتي به ديوان محاسبات تفويض شد تا بدین وسیله کنگره بتواند نقش نظارتی خود را در کارآیی هر مرحله از مراحل عملکرد ادارات دولتی نیز اعمال کند.

• انگلستان

با توجه به قانون حسابرسی ملی سال ۱۹۸۳، به منظور تقویت نظارت پارلمانی بر بودجه مخارج عمومی و نوع رابطه آن با اثربخشی و کارآیی اقتصاد کشور، قاعداً این گزارش‌ها پس از سال مالی بودجه تهیه شده و بنابراین نوع نظارت از نوع نظارت پس از خرج به حساب خواهد آمد.

• ژاپن

با عنایت به اینکه دیوان محاسبات هر ساله حساب‌های نهایی هزینه‌ها و درآمدهای سازمان‌های دولتی را در پایان سال مالی مورد حسابرسی قرار می‌دهد، بنابراین نظارت این دیوان بعد از خرج تلقی می‌گردد.

• چین

بر اساس قانون محاسباتی جمهوری خلق چین و سایر قوانین مربوطه، از آنجایی که دیوان محاسبات و مؤسسات حسابرسی حساب‌های نهایی، درآمدها و مخارج را رسیدگی می‌کند و در نهایت گزارش‌های حسابرسی به دولت و مجلس ارسال می‌شود، لذا نوع نظارت، نظارت پس از خرج محسوب می‌شود.

• ترکیه

بر اساس قانون تأسیس دیوان محاسبات، نظارت دیوان محاسبات کشور نظارت بعد از خرج تلقی می‌گردد.

۵. نوع نظارت و حسابرسی دیوان محاسبات

با توجه به تطور فنون حسابرسی، شقوق مختلفی از این فن در کشورهای مختلف پایه‌ریزی و اجرا شده که متأثر از قوانین و مقررات و انتظارات مورد نظر بوده است. بر این اساس حسابرسی‌های معمول، به حسابرسی مالی، رعایت، عملکرد و مدیریت تقسیم شده است. در دو نوع اول حسابرسی اهداف حسابرسی عمدتاً معطوف رعایت استانداردهای پذیرفته شده حسابداری و همچنین قوانین و مقررات لازم‌الاجرا است در صورتی که شقوق دیگر حسابرسی همچون عملکرد و مدیریت تأکید بر تحقق مؤلفه‌های جدیدتری همچون اثربخشی، کارآیی و صرفه اقتصادی دارد.



● ایران

مهمترین نکته‌ای که در گزارش تفریح بودجه فعلی و سایر حسابرسی‌های دیوان محاسبات موجود است تأکید بر رعایت قوانین و مقررات و انطباق پیش‌بینی با عملکرد (اصل پنجاه و پنجم) است. بنابراین نوع حسابرسی دیوان محاسبات کشور حسابرسی رعایت است.

● آمریکا

براساس استانداردهای حسابرسی دولتی ایالات متحده آمریکا که در ماه جولای ۲۰۰۷ مورد تجدید نظر قرار گرفته است، حسابرسی در دیوان محاسبات این کشور به سه شیوه انجام می‌گیرد:

۱. حسابرسی صورت‌های مالی: هدف در این نوع حسابرسی اظهارنظر پیرامون صورت‌های مالی است.

۲. خدمات گواهی‌دهی: خدمات گواهی‌دهی به خدماتی اطلاق می‌شود که در راستای اظهارنظر، تأییدیه، بررسی و مواردی از این قبیل پیرامون موضوع مورد مطالعه انجام می‌شود. گزارش‌هایی که پیرامون پیش‌بینی‌های مالی، اطلاعات اولیه مالی، کنترل‌های داخلی و ... منتشر می‌شود، در این دسته قرار می‌گیرند.

۳. حسابرسی عملکرد: در این نوع حسابرسی، کارآیی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات و فعالیت‌های واحد مورد رسیدگی ارزیابی می‌شود.

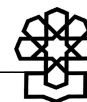
● انگلستان

نحوه حسابرسی در دیوان محاسبات انگلستان به صورت حسابرسی عملکرد مدیریت است. در این نحوه حسابرسی رسیدگی به عملکرد کلیه دستگاه‌ها از لحاظ بررسی کاربرد منابع و امکانات، چگونگی تحصیل درآمدها و انجام هزینه‌ها و تشخیص حدود اثربخشی^۱ کارآیی^۲ و صرفه اقتصادی^۳ فعالیت‌ها مورد توجه قرار می‌گیرد. به عبارتی در این روش، عملکرد مدیریت در مجموعه فعالیت دستگاه، رسیدگی و حسابرسی می‌شوند.

● ژاپن

دیوان محاسبات ژاپن جهت اطمینان از کارآیی و رفع اشکالات و اصلاح نقایص حساب‌های دولتی کنترل دائمی روی آنها داشته و این حساب‌ها را به طور مداوم مورد حسابرسی قرار می‌دهد. هدف

1. Effectiveness
2. Efficiency
3. Economy



از فعالیت‌های حسابرسی سازمان‌های دولتی نه تنها به منظور تحکیم مقررات و انجام صحیح آنها در سازمان‌های دولتی است، بلکه به منظور ایجاد یک کنترل دقیق اقتصادی و کارآیی در حساب‌های دولتی انجام می‌شود. بنابراین دیوان محاسبات ژاپن حسابرسی رعایت و عملکرد را به صورت همزمان در دستور کار خود دارد.

● چین

بر اساس شرح وظایف و مسئولیت‌های دیوان محاسبات چین و مؤسسات حسابرسی و استانداردهای حسابرسی، دستورالعمل‌ها و قوانین و مقررات مؤسسات حسابرسی، نوع حسابرسی به سه شکل انجام می‌گیرد: حسابرسی رعایت، حسابرسی عملکرد و حسابرسی عملکرد مدیریت است. مؤسسات حسابرسی می‌توانند دستگاه‌ها را ملزم به ارائه موارد مورد نیاز حسابرسی کرده و آن موارد را رسیدگی کنند، از اشخاص یا واحدهای مرتبط تحقیق کرده و با رعایت اسرار اطلاعات، عدم پذیرش یا ممانعت در مقابل حسابرسی به دستگاه‌ها تذکر داده خواستار اصلاح رویه آنها شوند. مؤسسات حسابرسی به اقدامات غیرقانونی دستگاه‌ها راجع به درآمدها، هزینه‌ها، دارایی‌ها و اقدامات مغایر با بودجه و مغایر با مقررات درآمدی هزینه‌ای رسیدگی کرده، نظرات خود را مبنی بر عودت درآمدها و دارایی‌ها و مجازات اداری و جریمه متخلفین ارائه می‌دهند. مؤسسات حسابرسی بر شرکت‌های حسابرسی عمومی که به صورت مستقل حسابرسی می‌کنند نظارت می‌نمایند.

● ترکیه

دیوان محاسبات کشور ترکیه از میان سه نوع روش حسابرسی مالی، رعایت و عملکرد، بر هر سه نوع آن متمرکز شده است. در بخش حسابرسی مالی، هدف ارزیابی قابلیت اعتماد و صحت و دقت صورت‌های مالی و نیز تعیین این موضوع است که آیا معاملات مالی با قوانین و مقررات مطابقت داشته‌اند یا خیر و در بخش حسابرسی عملکرد هدف اظهارنظر درباره این موضوع است که آیا ادارات و دستگاه‌های دولتی منابع مالی خود را به صورت اقتصادی، کارآ و مؤثر به کار برده‌اند یا خیر. در مورد حسابرسی عملکرد، مطابق اصلاحیه سال ۱۹۹۶ قانون دیوان محاسبات ترکیه، این دیوان مکلف به انجام این نوع حسابرسی شده است.

تا سال ۱۹۹۶ میلادی، وظیفه دیوان فقط حسابرسی مالی بود که از آن سال به این طرف، طبق قانون، حسابرسی عملکرد نیز به وظایف دیوان افزوده شده است. به این ترتیب، دیوان موظف است تعیین کند که منابع دولت تا چه اندازه به طور اثربخش، کارآمد و مقرون به صرفه به کار گرفته شده



است. با این حال، به دلیل کمبود منابع و ضعف‌های فنی، در حال حاضر، دامنه حسابرسی عملکردی دیوان به اندازه حسابرسی مالی گسترده نیست و هر ساله فقط تعداد محدودی از سازمان‌ها و فعالیت‌های دولت مورد حسابرسی عملکردی دیوان قرار می‌گیرند. هدف دیوان این است که به تدریج دامنه حسابرسی عملکردی خود را گسترش دهد تا جایی که بتواند هر ساله کلیه فعالیت‌های دولت را مورد حسابرسی عملکرد قرار دهد.

۶. نحوه گزارش بررسی‌های دیوان محاسبات

نتایج نظارت دیوان محاسبات کشورهای منتخب عمده‌تاً در قالب گزارش‌هایی تهیه شده و برای مقامات مسئول منعکس شده و حتی به‌عنوان یک سند به تصویب می‌رسد. نحوه گزارشگری مالی و چگونگی انتشار آن در به‌ثمر رسیدن نظارت دیوان و اصلاح رویه‌های غیرقانونی نقش مهمی دارد که در این قسمت از گزارش بررسی می‌شود.

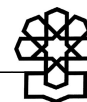
● ایران

گزارش اصلی دیوان محاسبات در ایران در قالب تفریغ بودجه متبلور می‌شود. این گزارش هر سال در پایان سال بعد ارائه می‌گردد. در حال حاضر گزارش تفریغ بودجه کل کشور در ۳۵ جلد تهیه و شامل قسمت‌های زیر است:

۱. گزارش تفریغ تبصره‌های قانون بودجه کل کشور (جلد اول) شامل گزارش عملکرد تبصره‌ها و همچنین نتایج ناشی از رسیدگی به این بخش از بودجه (در قالب موارد واخواهی و اظهارنظر و پیشنهاد) است. در ابتدای این گزارش، نظرات کلی دیوان محاسبات کشور در مورد بودجه و سایر موارد مرتبط آورده می‌شود.

۲. گزارش تفریغ قسمت‌های مختلف قانون بودجه (شامل دریافت‌ها، اعتبارات و بودجه شرکت‌ها) براساس ماده (۱۰۴) قانون محاسبات عمومی کشور (جلد دوم) شامل تفریغ بودجه براساس قسمت‌های مختلف بودجه‌ای و تطبیق آن با صورتحساب عملکرد سالیانه بودجه کل کشور به‌منظور شناسایی مغایرت‌ها و تحلیل علل مغایرت است. در این قسمت علاوه‌بر درج مجدد نظرات کلی دیوان محاسبات کشور، برخی موارد با اهمیت، ناشی از مطالعه بودجه و عملکرد آن در قالب نسبت‌ها و نمودارهای مربوط درج می‌شود.

۳. گزارش تفریغ بودجه دستگاهی به تفکیک سازمان‌های اصلی و دستگاه‌های تابعه به‌شرح جدول زیر: (جلدهای سوم تا سی‌وپنجم).



جدول ۱. فهرست گزارش‌های دیوان محاسبات ایران

شماره جلد	عنوان دستگاه	شماره جلد	عنوان دستگاه
جلد سوم	نهاد ریاست جمهوری	جلد بیستم	وزارت علوم، تحقیقات و فناوری
جلد چهارم	مجلس شورای اسلامی	جلد بیست و یکم	وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی
جلد پنجم	دادگستری جمهوری اسلامی ایران	جلد بیست و دوم	وزارت کار و امور اجتماعی
جلد ششم	وزارت آموزش و پرورش	جلد بیست و سوم	وزارت کشور
جلد هفتم	وزارت اطلاعات	جلد بیست و چهارم	وزارت مسکن و شهرسازی
جلد هشتم	وزارت امور اقتصادی و دارایی	جلد بیست و پنجم	وزارت نفت
جلد نهم	وزارت امور خارجه	جلد بیست و ششم	وزارت نیرو
جلد دهم	وزارت ارتباطات و فناوری اطلاعات	جلد بیست و هفتم	سازمان انرژی اتمی
جلد یازدهم	وزارت بازرگانی	جلد بیست و هشتم	سازمان حفاظت محیط زیست
جلد دوازدهم	وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی	جلد بیست و نهم	سازمان تربیت بدنی ایران
جلد سیزدهم	وزارت تعاون	جلد سی ام	سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور
جلد چهاردهم	وزارت جهاد کشاورزی	جلد سی و یکم	سازمان میراث فرهنگی و گردشگری
جلد پانزدهم	وزارت دادگستری	جلد سی و دوم	بنیاد شهید و امور ایثارگران
جلد شانزدهم	وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح	جلد سی و سوم	بنیاد مستضعفان و جانبازان انقلاب اسلامی
جلد هفدهم	وزارت راه و ترابری	جلد سی و چهارم	بنیاد مسکن انقلاب اسلامی
جلد هجدهم	وزارت رفاه و تامین اجتماعی	جلد سی و پنجم	سازمان صداوسیما جمهوری اسلامی ایران
جلد نوزدهم	وزارت صنایع و معادن		

• آمریکا

در سال ۱۹۷۴ با توجه به قانون بودجه سال مذکور، بررسی و ارزیابی برنامه‌های دولت و ارائه گزارش آن به کنگره جزء وظایف دیوان محاسبات قرار گرفت تا امکانات لازم را در تصمیم‌گیری‌های نمایندگان فراهم کند. به عنوان نمونه دیوان محاسبات این کشور گزارش اخیر خود را با عنوان «گزارش عملکرد و مسئولیت‌پذیری در سال ۲۰۰۹» منتشر کرد. همچنین نظارت بر فعالیت‌های غیرمالی قوه مجریه به این ارگان محول شده است. براساس قانون، سازمان‌ها و مؤسسات دولت موظفند تمهیدات لازم را در جهت ارائه اطلاعاتی همانند اطلاعات عمومی، فعالیت‌های سازمانی، معاملات و قراردادهای مالی، روش‌های تجاری و براساس درخواست حسابرسان فراهم آورند.



● انگلستان

دیوان محاسبات این کشور نتایج حسابرسی دستگاه‌های دولتی در قالب «گزارش اقتصادی، کارآیی و اثربخشی» کلیه دستگاه‌های عمومی که از بودجه دولت استفاده می‌کنند را به مجلس ارائه می‌دهد. همچنین گزارش‌های حسابرسی دیوان محاسبات به سه شکل فرابخشی، بخشی و دستگاهی تهیه می‌شوند. گزارش فرابخشی تحت عنوان گزارش سالیانه دیوان محاسبات کشور بوده و دربردارنده تصویر کلان و خلاصه‌ای از عملکرد بخش‌هاست. گزارشات بخشی در ۲۲ بخش از حوزه‌های مختلف اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی تهیه می‌شود. گزارش‌های حسابرسی دستگاهی نیز به تفکیک برای ۲۴ دستگاه دولتی تهیه و مورد استفاده قرار می‌گیرد. این گزارش‌ها از سال ۱۹۹۹ تا سال ۲۰۱۰ در دسترس همگان قرار دارد. تا سال ۲۰۰۷-۲۰۰۸ نزدیک به ۶۰ گزارش اصلی به مجلس ارائه شده که ۴۶۰ حساب دولتی را دربر گرفته است. رئیس دیوان محاسبات کشور مسئول ارائه گزارش به مجلس عوام می‌باشد.

● ژاپن

دیوان محاسبات ژاپن همه‌ساله نتایج رسیدگی‌های خود را تحت عنوان گزارش جامع حسابرسی تهیه می‌کند که شامل دو فصل به شرح زیر است:

۱. **رئوس فعالیت‌های حسابرسی:** این فصل دو بخش سیاست‌های حسابرسی و الزامات حسابرسی است.

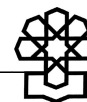
۲. **نتایج یافته‌های حسابرسی:** این فصل شامل رئوس کلی حسابرسی، نتایج حسابرسی دستگاه‌ها و گزارش‌های خاص است.

● چین

چارچوب نظارتی به شکل گزارش‌های حسابرسی تهیه شده که در آن گزارش نهایی حسابرسی تحت عناوین «اجرای بودجه و درآمدها و مخارج» به کنگره و «گزارش‌های تلفیقی و ویژه» به دولت ارسال می‌شود.

● ترکیه

مطابق قانون تأسیس دیوان محاسبات، این دیوان مکلف به تهیه «صورت تأییدیه کلی» یا (گواهی حساب) و تقدیم آن به پارلمان است. براساس این صورت، به پارلمان اطمینان داده می‌شود که تمام ارقام و موارد افشایی در گزارش عملکرد نهایی دولت، به‌طور منصفانه، نتایج واقعی اجرای بودجه



را منعکس می‌کند (این وظیفه دیوان محاسبات ترکیه بسیار شبیه گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشورمان است). همچنین، مطابق «قانون کنترل و مدیریت مالی دولتی» به شماره ۵۰۱۸، دیوان محاسبات ترکیه مکلف به تقدیم فعالیت کلی دستگاه‌های دولتی و محلی و گزارش ارزیابی حسابرسی کل مستقل به پارلمان ترکیه است.

۷. نتایج نظارت دیوان محاسبات

در این بخش نتایج نظارت به عمل آمده و اقدامات بعدی مورد بررسی قرار می‌گیرد و به عبارتی بازخورد نظارت و تصمیمات حاصله طرح می‌شود.

• ایران

نتایج نظارت دیوان محاسبات به دو دسته تقسیم می‌شود:

۱. **نظارت قضایی:** در صورتی که حساب‌برسان ضمن حسابرسی‌ها به تخلفات قانونی، سوء استفاده‌ها و اختلاس‌ها برخورد کنند موضوع را همراه با مدارک مستند، جداگانه یا ضمن گزارش به دیوان اعلام و پس از بررسی‌های لازم در شاخه معاونت فنی و کفایت مدارک اثبات‌کننده توسط قسمت فنی به دادسرا ارجاع و دادستان نیز پس از تحقیق و تفحص و بررسی لازم توسط دادیاران ضمن تهیه دادخواست جهت تعقیب متخلف یا متخلفین، جهت طرح در یکی از هیئت‌های مستشاری به دفتر ریاست دیوان محاسبات ارسال می‌کند. موضوع دادخواست در هیئت‌ها مطرح و تصمیم لازم اتخاذ می‌شود.

۲. **فراهم کردن نظارت پارلمانی برای مجلس (تهیه گزارش تفریغ بودجه):** مهمترین هدف دیوان محاسبات کشور که در قسمت آخر اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی و ماده (۶) قانون تفریغ بودجه سال‌های پس از انقلاب مشاهده می‌شود تهیه گزارش تفریغ بودجه سالیانه است. گزارش تفریغ بودجه پس از تهیه (معمولاً پایان سال بعد) جهت اطلاع نمایندگان ملت به مجلس شورای اسلامی تقدیم و در صحن علنی مجلس قرائت می‌شود.

• آمریکا

دفتر حقوقی و قضایی دیوان محاسبات آمریکا در اداره مرکزی و در دفتر هیئت عمومی (هیئت مستشاری) قرار دارد. هیئت عمومی تصمیم‌گیرنده نهایی در خصوص قانونی بودن (یا نبودن) فعالیت‌های سازمان‌ها و مؤسسات دولتی در راستای استفاده از مصرف وجوه عمومی است.



تصمیمات هیئت عمومی درباره قانونی بودن فعالیت‌ها ممکن است براساس و مبنای نتایج حاصل از حسابرسی اداره حسابداری دولتی آمریکا و یا براساس گزارش ذیحسابان و یا براساس تحقیقات صورت گرفته توسط کنگره صورت بگیرد. هیئت عمومی همچنین سؤالاتی را درخصوص قراردادهای دولتی و همچنین عقود مربوط به کمک‌های پرداخت شده توسط دولت مطرح می‌کند. براساس قوانین موضوعه و بخشنامه‌ها و مصوبات چگونگی پرداخت پاداش و اعانه‌های دولتی و میزان دریافتی افراد به‌عنوان پاداش توسط هیئت عمومی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

خدمات حقوقی دیوان محاسبات آمریکا شامل ارائه خدمات مشاوره در سطح وسیعی به کنگره کمیسیون‌ها و اعضای آن در رابطه با موقعیت و آثار قانونی، مقررات و قوانین و توضیح درخصوص قوانین درحال تصویب در کنگره و همین‌طور ارائه مشاوره به دادگاه‌ها و قوه قضائیه در قالب گزارش‌های حقوقی مرتبط با وظایف اداره حسابداری دولتی و همین‌طور ارائه مشاوره به دادگاه‌ها در راستای موضوع خاص درخصوص قراردادهای دولتی است. به‌طور کلی، یک هماهنگی و ارتباط روزانه بین کارکنان هیئت عالی مستشاری و حسابسان و کارکنان عملیاتی درخصوص مسائل به‌دست آمده ناشی از رسیدگی به فعالیت‌های دولتی وجود دارد.

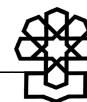
دیوان محاسبات آمریکا در صورت لزوم می‌تواند بر علیه دولت فدرال اقامه دعوی قانونی کند. این اقامه دعوا ممکن است بر علیه یک شخص حقیقی، شخصیت حقوقی و یا یک فرد خارجی، دولت، شهرداری‌ها و یا دولت‌های محلی به‌عنوان شاکی یا متشاکی صورت پذیرد. طرح دعوی حقوقی توسط اداره حسابداری آمریکا لازم‌الاجرا برای دستگاه‌های اجرایی است. اگرچه هیئت عمومی ممکن است در این خصوص تجدیدنظری داشته باشد و افراد شاکی یا متشاکی می‌توانند مسائل خود را در کنگره و دادگاه نیز مطرح سازند.

● انگلستان

به‌طور کلی کلیه گزارش‌های تهیه شده به مجلس عوام ارائه می‌شود. علاوه بر این دیوان محاسبات این کشور به «کمیته حساب‌های دولتی» مجلس به شکل خاص و کمیته‌های منتخب از دو مجلس عوام و اعیان و خود نمایندگان حسب مورد مشاوره می‌دهد.

● ژاپن

دیوان محاسبات هر ساله حساب‌های نهایی هزینه‌ها و درآمدهای سازمان‌های دولتی را در پایان سال مالی مورد حسابرسی قرار داده و یک گزارش جامع حسابرسی تهیه کرده و از طریق کابینه تقدیم مجلسین می‌کند. مسائل و قوانینی که باید در گزارش حسابرسی حساب‌های نهایی



سازمان‌های دولتی رعایت شوند و مواردی که باید در گزارش حسابرسی حساب‌های نهایی گنجانده شوند در قانون دیوان محاسبات شرح داده شده‌اند. بر طبق مقررات و قوانین مسائل و موارد انتقادی مربوط به حساب‌های مالی سازمان‌های دولتی باید در اول گزارش توضیح داده شوند.

● چین

در صورت احراز وقوع تخلف از جانب دستگاه‌ها، مؤسسات حسابرسی خواستار مجازات اداری متخلف خواهند شد و در صورت احراز وقوع جرم، علاوه بر مجازات اداری، دستگاه‌ها از بابت مسئولیت کیفری اقدامات توسط دادگستری تحت پیگرد قرار می‌گیرند.^۱ مؤسسات حسابرسی می‌توانند اقدامات دستگاه‌ها در زمینه عوض کردن، پنهان کردن، تحریف کردن و نابود کردن موارد مورد رسیدگی و همچنین اقدامات دستگاه‌ها در زمینه مخفی کردن یا واگذاری کردن دارایی‌های غیرقانونی و نیز فعالیت‌های مغایر با قانون دستگاه‌ها در ارتباط با درآمد و هزینه را متوقف کنند. در صورت عدم موفقیت در متوقف ساختن موارد یاد شده، مؤسسات حسابرسی باید به ادارات دارایی و مراجع قانونی ذیصلاح اعلام کنند که برای فعالیت‌های غیرقانونی دستگاه‌ها، تخصیص وجوه یا استفاده از وجوهی را که قبلاً تخصیص داده شده است را به حال تعلیق درآورند. این اقدام نباید مانع فعالیت‌های تجاری، تولیدی و اجرایی قانونی دستگاه‌ها شود. حساب‌رسان برای انجام وظایف قانونی خود باید توسط قانون حمایت شوند. هیچ شخص یا سازمانی نمی‌تواند مانع حساب‌رسان شده، در مقابل انجام وظایف آنها اشکال‌تراشی کند یا نسبت به آنها اقدامات تلافی‌جویانه انجام دهد. اگر مؤسسات حسابرسی ملاحظه کنند که مقررات ادارات مافوق دستگاه‌های تحت رسیدگی راجع به درآمدها و هزینه‌ها ناقض قانون یا مقررات است و با این وجود توسط دستگاه‌ها به اجرا درآمده است، باید به ادارات مافوق مورد اشاره پیشنهاد اصلاح دهند. چنانچه ادارات مذکور در انجام اصلاحات کوتاهی کنند، مؤسسات حسابرسی باید موضوع را به سازمان‌های ذیصلاح ارجاع دهند تا مطابق قانون تعیین تکلیف شود.^۲

● ترکیه

دیوان محاسبات ترکیه خود دارای سیستم دادرایی است و در عین حال، مستقل از سه قوه مجریه، قضائیه و مقننه عمل می‌کند به طوری که دیوان اختیار کاملی در خصوص تعیین اینکه کدام

۱. مواد (۱۵)، (۴۷) و (۴۸) قانون حسابرسی چین مصوب سال ۱۹۹۴.

۲. مواد (۳۴) و (۳۵) قانون حسابرسی چین مصوب سال ۱۹۹۴.



حساب‌ها را چگونه و چه وقت مورد رسیدگی قرار دهد، داشته و خود تصمیم می‌گیرد که آیا نیازی به گزارش موضوع (حسابرسی) به پارلمان هست یا خیر. آنها خود برنامه حسابرسی‌شان را براساس اهداف مورد نظر طرح‌ریزی می‌کنند. همچنین مخیر به بررسی و حسابرسی تمام مستندات و مدارک مربوط به موضوع حسابرسی بوده و نیز مخیر به برقراری ارتباط (پرس‌وجو) با وزرا، هیئت‌های مدیره، حسابداران و سایر رؤسای واحدهای مورد رسیدگی هستند. دیوان محاسبات ترکیه، ضمن انعکاس موارد حاصل از رسیدگی به دستگاه‌های مورد رسیدگی، مکلف به تنظیم درخواست علیه مسئولین متخلف و ارسال آن به دادسرای دیوان هستند.

جمع‌بندی

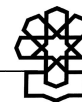
مقایسه دیوان محاسبات ایران با کشورهای منتخب شباهت‌ها و تفاوت‌های زیادی را نشان می‌دهد.

- بعضی موارد مانند منحصر بودن نظارت به تطبیق قانونی مخارج فقط مختص ایران است درحالی که در سایر کشورها انواع حسابرسی مانند حسابرسی عملکرد و مدیریت نیز برای بررسی میزان کارآیی، اثربخشی و صرفه اقتصادی فعالیت‌های دستگاه‌های مورد نظارت انجام می‌شود.
- دیوان محاسبات در برخی از کشورهای مورد بررسی مانند ایران وابسته به قوه مقننه است درحالی که در ژاپن و ترکیه سازمانی مستقل بوده و در چین بخشی از دولت محسوب می‌شود.
- تقریباً در همه کشورها برای جلوگیری از تداخل در امور اجرایی کشور، نظارت بعد از خرج صورت می‌گیرد و در مواردی که نظارت دیوان درخصوص مسائل جاری مطرح است نظارت دیوان نباید مانعی بر سر راه فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی باشد.

نکته اساسی دیگر عدم وجود دادستان در ساختار کشورهای مورد مطالعه بجز ایران و ترکیه است. البته ساختار قضایی موجود در دیوان محاسبات ترکیه از اقتدار بیشتری نسبت به ایران برخوردار است. در سایر کشورها مراحل قضایی رسیدگی به پرونده‌های تخلفات مالی در قوه قضائیه آن کشورها پیگیری می‌شود.

- شمول نظارت دیوان محاسبات با تفاوت‌های جزئی شامل تمام دستگاه‌هایی است که از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند. در هر یک از کشورهای مورد مطالعه نیز متناسب با روش‌های حسابرسی و نیز شمول دستگاه‌های اجرایی گزارش‌هایی تهیه شده و عمدتاً به پارلمان ارائه می‌شود و در صورت وجود دلایل کافی نتیجه حسابرسی می‌تواند به صورت پرونده‌ای در دادستانی یا دستگاه قضایی پیگیری شود.

نتایج کلی مقایسه تطبیقی کشورهای منتخب در جدول زیر خلاصه شده است.



جدول ۲. مقایسه تطبیقی جایگاه، نحوه و حدود نظارت دیوان محاسبات

نام کشور	جایگاه نظارت	شمول نظارت بر دستگاهها	شمول نظارت بر مراحل فعالیت مالی	نوع حسابرسی و نظارت	نحوه گزارش	نتایج نظارت
ایران	وابسته به مجلس شورای اسلامی	۱. بودجه کل کشور	بعد از خرج	حسابرسی رعایت	گزارش تقریبی بودجه	۱. ارائه به مجلس ۲. ارسال به دادسرا
آمریکا	وابسته به کنگره	۱. وجوه عمومی ۲. مخارج عمومی ۳. دولت‌های ایالتی و سازمان‌های دولتی و نیمه‌دولتی	بعد از خرج	۱. حسابرسی صورت‌های مالی ۲. خدمات گواهی‌دهی ۳. حسابرسی عملکرد	۱. بررسی و ارزیابی برنامه‌های دولت ۲. اقامه دعوا علیه دولت فدرال در هیئت عمومی	۱. ارائه به کنگره ۲. اقامه دعوا علیه دولت فدرال در هیئت عمومی
انگلستان	وابسته به مجلس عوام	دستگاه‌ها و سازمان‌های دولتی	بعد از خرج	۱. حسابرسی عملکرد مدیریت	۱. گزارش سالیانه ۲. گزارش بخشی (۲۲ بخش) ۲. گزارش حسابرسی دستگاه‌های عمومی	ارائه به مجلس عوام
ژاپن	سازمان اداری مستقل	بودجه کل کشور	بعد از خرج	۱. حسابرسی رعایت ۲. حسابرسی عملکرد	گزارش جامع حسابرسی	ارائه به مجلس
چین	وابسته به دولت	۱. بودجه دولت (سیاست‌های مالی) ۲. بانک مرکزی (سیاست‌های پولی)	بعد از خرج	۱. حسابرسی رعایت ۲. حسابرسی عملکرد ۳. حسابرسی عملکرد مدیریت	۱. گزارش «اجرای بودجه و درآمدها و مخارج» به کنگره ۲. گزارش‌های تلفیقی و ویژه به کنگره	۱. ارائه به مجلس ۲. معرفی به دادگستری ۳. ارجاع به مراجع ذیصلاح
ترکیه	سازمان اداری مستقل	۱. بودجه عمومی و اختصاصی ۲. سازمان‌های نظارتی	بعد از خرج	۱. حسابرسی مالی ۲. حسابرسی رعایت ۳. حسابرسی عملکرد	۱. صورت تأییدیه کلی ۲. گزارش فعالیت کلی دستگاه‌های دولتی ۳. گزارش ارزیابی حسابرسی کل مستقل	۱. ارائه گزارش به پارلمان ۲. ارسال به دادسرا



منابع و مأخذ

- <http://www.dmk.ir>
- <http://www.gao.gov>
- <http://www.nao.org.uk>
- <http://www.jbaudit.go.jp/engl/index.htm>
- <http://www.cnao.gov.cn/main/index.htm>
- <http://www.sayistay.gov.tr>
۱. سایت رسمی دیوان محاسبات کشور ایران
۲. سایت رسمی دیوان محاسبات کشور آمریکا
۳. سایت رسمی دیوان محاسبات کشور انگلستان
۴. سایت رسمی دیوان محاسبات کشور ژاپن
۵. سایت رسمی دیوان محاسبات کشور چین
۶. سایت رسمی دیوان محاسبات کشور ترکیه



شماره مسلسل: ۱۰۱۸۱

شناسنامه گزارش

عنوان گزارش: بررسی تطبیقی جایگاه، کارکردها و نحوه نظارت دیوان محاسبات در ایران با برخی کشورهای منتخب (ویرایش اول)

نام دفتر: مطالعات برنامه و بودجه (گروه بودجه)

تهیه و تدوین کنندگان: معبود محمدی و سید محمد مهدی ارائی

همکار: محسن فاتحی زاده

ناظر علمی: علی پناهی

متقاضی: کمیسیون‌های برنامه و بودجه و اصل نود

ویراستار تخصصی: ———

ویراستار ادبی: ———

واژه‌های کلیدی:

دیوان محاسبات

تاریخ انتشار: ۱۳۸۹/۱/۲۲