

## برخی چالش‌های حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی ایران

### چکیده

اهمیت اساسی مؤلفه‌های اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی در حسابرسی عملیاتی و ارایه پیشنهادهای لازم برای بهبود عملیات، توجه صاحب‌نظران و کارشناسان را به این نوع از حسابرسی، به منظور حصول اطمینان از جهت‌گیری برنامه‌های میان‌مدت و بلندمدت به سوی رشد و توسعه اقتصادی معطوف کرده است. در ایران علی‌رغم گذشت دو دهه از طرح جدی این موضوع در محافل علمی و نظارتی، حسابرسی عملیاتی آن‌چنان‌که انتظار می‌رود در بخش دولتی استقرار نیافته و در این مقاله تلاش شده است چالش‌های فراروی حسابرسان در انجام آن موشکافی شود. نتایج حاصله ناشی از وجود تنگناهایی هم‌چون تنظیم نکردن بودجه بر مبنای عملیات، عدم تبیین جایگاه قانونی نظارت، نبود قوانین و مقررات لازم، فقدان برنامه‌های بنیادین آموزشی، نبود شاخص‌های مناسب سنجش، حاکمیت تفکر اقتصاد دولتی، مستقر نبودن حسابرسی داخلی، وجود نظام نامناسب مالی و... در مسیر اجراست و انتظار می‌رود



تعیین شده و دستیابی کارا، اثربخش و اقتصادی به آن‌ها را اجتناب‌ناپذیر و بر این اساس استقرار حسابرسی عملیاتی در این بخش را ضروری می‌نماید.

آنچه از شواهد پیداست با آن‌که قریب دو دهه از طرح جدی حسابرسی عملیاتی در محافل دانشگاهی، علمی و نظارتی کشور به عنوان متد جدیدی جهت ارزیابی مؤثر بودن فرآیندهای عملیاتی می‌گذرد آن چنان که انتظار می‌رود سیستم ذکر شده در بخش دولتی ایران پیشرفت نکرده و این تحقیق به دنبال شناسایی و بررسی تنگناهای اجرای آن است.

### تنظیم نکردن بودجه کل کشور بر مبنای عملیات

بودجه‌ریزی بر مبنای عملیات بودجه‌ای است که بر اساس وظایف، عملیات و پروژه‌هایی که سازمان‌های دولتی تصدی اجرای آن‌ها را به عهده دارند تنظیم می‌شود. در بودجه عملیاتی علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیت‌ها، طرح‌ها، حجم عملیات و هزینه‌های اجرای عملیات دولت و دستگاه‌های دولتی طبق روش‌های علمی مانند حسابداری قیمت تمام شده، محاسبه و اندازه‌گیری می‌شوند. (فرج وند، اسفندیار، تهران، ۱۳۸۰، ص ۲۰۴)

مطابق ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی و... سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور موظف شده است با همکاری دستگاه‌های

ذیربط به منظور اصلاح نظام بودجه‌ریزی از روش موجود به روش هدفمند و عملیاتی به صورت قیمت تمام شده خدمات، اقداماتی هم‌چون تعیین قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی مشخص، تنظیم لایحه بودجه‌ی سالانه بر اساس حجم فعالیت‌ها و خدمات و قیمت

سیاستگذاران، مراکز علمی و نظارتی کشور ضمن یک عزم ملی اهتمام و انسجام خود را در برطرف کردن موانع یادشده به کار گرفته و شرایط استقرار را فراهم سازند.

### مقدمه

حسابرسی عملیاتی در برگزیده‌ی بررسی سیستماتیک فعالیت‌های یک سازمان یا بخش مشخصی از آن در دستیابی به هدف‌های مشخص هم‌چون ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات، ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم بررسی و اقدامات بیش‌تر می‌باشد. (صفر، محمد جواد، تهران، ۱۳۷۶، ص ۶)

طی سالیان اخیر کانون توجه و دامنه بسیاری از حسابرسی‌ها در بخش دولتی و خصوصی دستخوش دگرگونی‌هایی شده است و از آن‌جا که صورت‌های مالی به تنهایی پاسخ‌گوی نیازهای اطلاعاتی مدیریت نیست، مدیران بخش‌های مختلف اقتصادی به دنبال کسب اطلاعات بیش‌تر به منظور ارزیابی و قضاوت در مورد کیفیت عملیات و پیشرفت‌های عملیاتی هستند. در نتیجه چنین زمینه‌هایی ضرورت وجود حسابرسی عملیاتی به منظور ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات به نحو چشمگیری افزایش یافته است. (رحیمیان، تهران، ۱۳۸۲، ص ۲۰)

محدودیت منابع و امکانات از سویی و اهداف برنامه‌های اقتصادی و اجتماعی میان مدت و بلندمدت جهت نیل به رشد و توسعه از سوی دیگر، حصول اطمینان از جهت‌گیری برنامه‌ها و فعالیت‌های بخش دولتی ایران به عنوان بزرگ‌ترین و تأثیرگذارترین بخش اقتصادی به سوی اهداف

**بودجه‌ریزی بر مبنای عملیات بودجه‌ای است که بر اساس وظایف، عملیات و پروژه‌هایی که سازمان‌های دولتی تصدی اجرای آن‌ها را به عهده دارند تنظیم می‌شود. در بودجه عملیاتی علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیت‌ها، طرح‌ها، حجم عملیات و هزینه‌های اجرای عملیات دولت و دستگاه‌های دولتی طبق روش‌های علمی مانند حسابداری قیمت تمام شده محاسبه و اندازه‌گیری می‌شوند**



عملکرد سیاست‌های اجرایی، بررسی متغیرهای اقتصادکلان، ارزیابی نتایج عملکرد و ارائه پیشنهادها لازم به منظور بهبود، جهت ارائه به مجلس شورای اسلامی برعهده ریاست جمهور گذارده شده است و هم‌چنین ماده ۱۵۸ اشعار می‌دارد سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور به منظور ارزیابی میزان پیشرفت کشور در چارچوب موازین برنامه چشم‌انداز و سیاست‌های کلی نظام، شاخص‌های مربوط را متناسب با شاخص‌های بین‌المللی تنظیم و مقایسه کرده و در تیر ماه هر سال نتایج حاصل را به همراه نقاط قوت و ضعف و پیشنهادهای مؤثر برای بهبود وضعیت کشور به مقام معظم رهبری، دولت و مجلس شورای اسلامی تقدیم می‌کند. از متن مواد مذکور به سادگی می‌توان برخی مبانی اولیه حسابرسی عملیاتی را استخراج کرد لکن مشخص نیست با وجود مراجع نظارتی قانونی هم‌چون دیوان محاسبات کشور علل واگذاری امور مذکور به دولت چه بوده است ضمن آن‌که از کم و کیف اجرای تکالیف قانونی یاد شده و نتایج حاصله اطلاعات شفافی در دسترس نیست.

### نبود قوانین و مقررات لازم در اجرا

هدف اساسی حسابرسی عملیاتی، ارزیابی مؤثر بودن

تمام شده آن و تخصیص اعتبارات بر اساس عملکرد و نتایج حاصل از فعالیت‌ها را تا پایان سال دوم برنامه چهارم انجام دهد. هم‌چنین مطابق تبصره (۲) ماده مذکور تهیه لوایح لازم به منظور اصلاح قوانین و مقررات مالی اداری و استخدای و بودجه‌ریزی کشور به نحوی که نظام موجود تبدیل به نظام کنترل نتیجه و محصول شود به عهده سازمان مذکور و وزارت امور اقتصادی و دارایی واگذار شده است. با این تفاسیر انحلال سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی به عنوان متولی تنظیم بودجه عملیاتی و عدم تهیه لوایح موردنظر در تبصره (۲) ماده قانونی مذکور نیل به سمت بودجه‌ریزی عملیاتی را درهاله‌ای از ابهام فرو برده و از آن‌جا که عمده حسابرسی‌های به عمل آمده توسط دستگاه‌های نظارتی معطوف به بودجه دستگاه‌های دولتی است، حسابرسی عملیاتی زمانی نتیجه لازم را به بار خواهد آورد که بودجه‌ریزی بر مبنای عملیات صورت پذیرد چراکه اصول و معیارهای تنظیم بودجه عملیاتی به گونه‌ای است که علاوه بر ایجاد امکان نظارت مؤثر در اجرای عملیات، پیش‌زمینه‌های تحقق و یا سنجش مؤلفه‌های اساسی حسابرسی عملیاتی را فراهم می‌کند و بر این اساس بدیهی است که حسابرسی عملیاتی در محیط بودجه برنامه‌ای انتظارات لازم را برآورده نخواهد کرد.

### عدم تبیین جایگاه نظارت در قوانین کشور

مروری بر سند چشم‌انداز بیست ساله‌ی ایران و ابلاغ سیاست‌های نظام در راستای رشد و توسعه‌ی اقتصادی نشان می‌دهد که اهمیت نظارت و بازخورد آن به عنوان یکی از مهم‌ترین ساز و کارهای نیل به اهداف مذکور، موردکم‌ترین توجه قرار گرفته است. قوانین برنامه و بودجه‌های سنواتی نیز که باید در لوای سند مذکور تنظیم شوند جدای از طرح شعارهای آرمانی و برخی تکالیف سازمانی به دنبال تبیین جایگاه نظارت نبوده‌اند. برای نمونه فصل پانزدهم قانون برنامه چهارم به امور نظارت اختصاص یافته و بر اساس ماده ۱۵۷ وظایفی هم‌چون بررسی عملکرد مواد قانونی، بررسی

عنوان جامع‌ترین سند حسابرسی دولت نام برد. این گزارش تمرکز خود را بر ارایه صورتحساب عملکرد دولت و بررسی قوانین و مقررات مربوطه معطوف کرده و از اظهارنظر در خصوص مؤلفه‌های اساسی حسابرسی عملیاتی به دور است. در صورت رفع این نقص، مشکل عدم تصویب و توجه کافی به گزارش مذکور کماکان به قوت خود باقی است. در خصوص سازمان حسابرسی نیز می‌توان به صراحت عنوان کرد که ضمن قانون تشکیل و اساسنامه، جز انجام وظایف بازرسی قانونی و حسابرسی مالی وظیفه دیگری به عهده آن سازمان گذارده نشده و اندک اشارات قانونی نیز گره‌گشای امر نبوده و ابزار لازم را فراهم نمی‌سازد.

#### فقدان برنامه‌های بنیادین آموزشی

اجرای مؤثر حسابرسی عملیاتی نیازمند متخصص بودن حسابرسان در تمام زمینه‌های مورد رسیدگی نیست، اما توان شناخت نیازهای حسابرسی مزبور به مجموعه‌ای از آگاهی‌ها یا تجربیات خاص از اهمیت قابل ملاحظه‌ای برخوردار است. حسابرسی عملیاتی ممکن است نیازمند به کارگیری انواع گوناگونی از آگاهی‌ها و تجربیات در زمینه‌های فنی، شغلی و صنعتی یا دولتی باشد که حسابرسان باید از در دسترس بودن مهارت‌های مورد نیاز اطمینان یابند. (صفر، محمد جواد، تهران، ۱۳۷۶، ص ۱)

بررسی سرفصل‌های دروس دانشگاهی در علوم مختلف مالی حاکی از عدم ارایه واحدهای مناسب تئوریک و کاربردی جهت دانشجویان بوده و فارغ التحصیلان این رشته‌ها از آشنایی اندکی با این نوع حسابرسی دارند. منابع علمی مورد اتکا در این زمینه محدود است و تنها سازمان حسابرسی مبنای اولیه حسابرسی عملیاتی را آن هم به صورت ترجمه‌ای، تدوین و منتشر کرده است. سمینارها و محافل علمی برگزار شده اندک و اکثریت مقالات و پژوهش‌های ارایه شده فاقد نتایج و الگوهای کاربردی لازم‌اند. مراجع آموزشی و صلاحیت‌دار آن‌گونه که شایسته است به ترویج و آموزش این



روش‌های عملیاتی و بهبود آن و معیار موفقیت آن به کارگیری توصیه‌های ارایه شده است. به عبارتی حسابرسی عملیاتی به بالا بردن نحوه اجرای عملکرد آتی مربوط می‌شود و بر خط مشی‌ها، برنامه‌ریزی و سیستم‌های کنترل و روش‌های تصمیم‌گیری مربوط است. بررسی قوانین موجود در خصوص وظایف و اهداف سازمان‌های نظارتی کشور به ویژه دیوان محاسبات کشور و سازمان حسابرسی حاکی از عدم وجود قوانین لازم و یا ناکارآمدی قوانین موجود در تحقق امر مذکور است.

اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی مشتمل بر حسابرسی دستگاه‌های دولتی به منظور عدم تجاوز اعتبار مصوب از هزینه و ارایه گزارش تفریغ بودجه به مجلس بوده و اهداف و وظایف مندرج در قانون دیوان محاسبات نیز عمده‌تأ منتهی به حسابرسی مالی و رعایت است. هر چند مواد ۵ و ۶ این قانون را می‌توان به حسابرسی عملیاتی تعمیم داد لکن شفافیت لازم در مواد مذکور مشاهده نمی‌شود. حاصل فعالیت قانونی دیوان محاسبات گزارش تفریغ بودجه است که می‌توان از آن به

نوع از حسابرسی و تبیین استانداردهای لازم نپرداخته و اغلب آموزش‌ها از حسابرسی مالی فراتر نمی‌رود.

### نبرد شاخص‌های مناسب جهت سنجش مولفه‌های

#### اساسی

اثر بخشی، کارایی و صرفه اقتصادی به عنوان اساسی‌ترین مولفه‌های حسابرسی عملیاتی به شمار می‌روند. اثربخشی عبارت است از درجه و میزان نیل به اهداف تعیین شده است، کارایی عبارت است از نسبت بازده واقعی به دست

آمده به بازدهی استاندارد (ابطحی و کاظمی، تهران، ۱۳۷۵، ص ۹) و صرفه اقتصادی به مفهوم کاهش هزینه تهیه منابع است. (رایدر، ۱۳۸۰، ص ۱۴)

شاخص‌های مناسبی که بتواند به منظور سنجش اثربخشی، کارایی، صرفه اقتصادی و سایر مؤلفه‌های حسابرسی عملیاتی مورد استفاده قرار گیرد موجود نیست و

هیچ مرجع علمی، سیاستگذار و یا نظارتی در کشور به تهیه و استخراج شاخص‌های مناسب و کاربردی نپرداخته است. فقدان اطلاعات پایه و تئوریک در این زمینه آشکار بوده و از آن‌جا که بخش خصوصی حضور قدرتمندی در صحنه اقتصادی ایران ندارد و بازارهای سرمایه هم چون بورس متأثر از سیاست‌های داخلی و یا بین‌المللی فاقد ثبات لازم است، امکان ارایه شاخص‌های مناسب بر اساس فعالیت‌های این بخش نیز مهیا نیست. شاخص‌های وارداتی هم به قطع یقین با ساختارهای حاکم بر اقتصاد ایران هم‌خوانی نخواهد داشت.

### حاکمیت تفکر اقتصاد دولتی در ایران

با وجود آن که تجربه کشورهای پیشرفته اقتصادی،

ناکارآمدی دولت در اداره و دخالت در بخش‌های مختلف اقتصادی را نشان می‌دهد، بخش عمده‌ای از فعالیت‌های اقتصادی در کشور یا به طور مستقیم توسط دولت صورت می‌پذیرد و یا دولت به نحوی در آن دخالت دارد.

امروزه صاحب‌نظران مختلف علوم اداری و مالی در پایین بودن بازدهی، کارایی بهره‌وری و عدم رعایت صرفه‌های اقتصادی در مقیاس دستگاه‌های دولتی در ایران اتفاق نظر دارند. البته فعالیت‌های دولت از دو منظر قابل توجه است. در دیدگاه نخست انجام فعالیت‌هایی است که از دید حاکمیتی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی وجود

آن‌ها در بدنه‌ی دولت الزامی است و با توجه به نوع اهدافی که این نوع فعالیت‌ها دنبال می‌کنند، بررسی مؤلفه‌های اساسی حسابرسی عملیاتی، هم‌چون صرفه اقتصادی نمی‌تواند ملاک عمل قرار گیرد چرا که با آرمان‌های موجود در تقابل خواهد بود. لکن آن‌چه حائز اهمیت است ورود دولت در بخش‌های

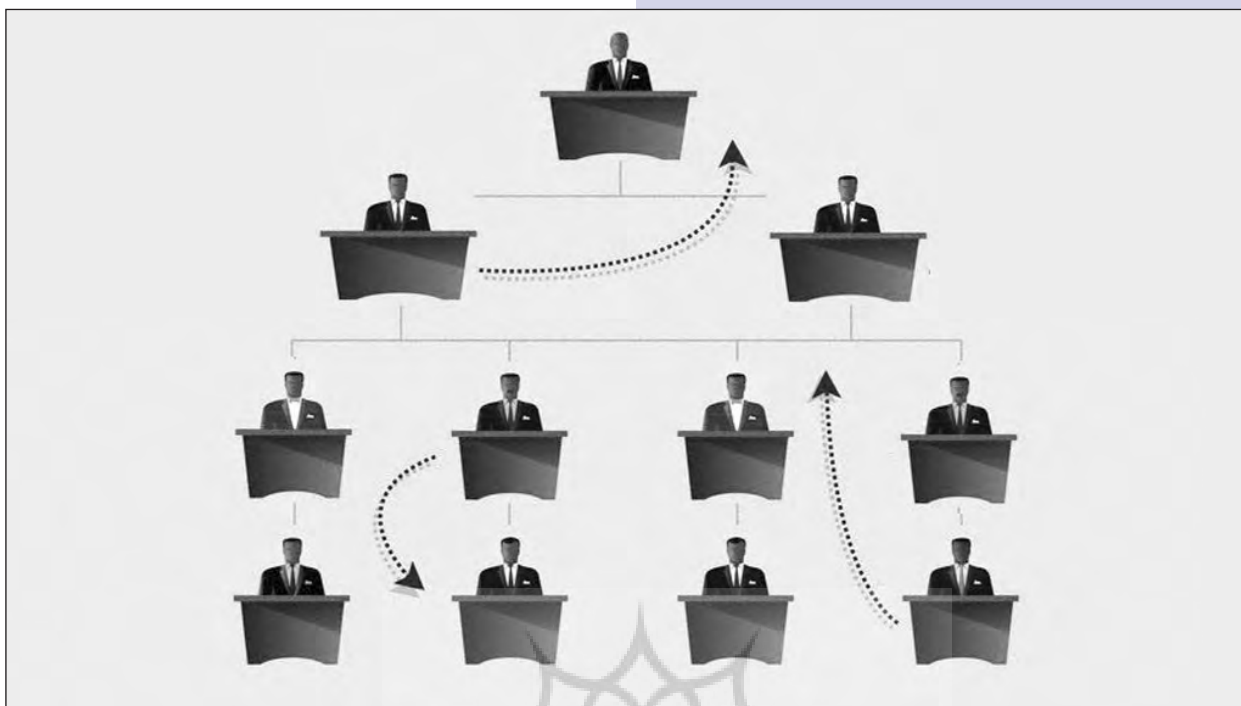
مختلف اقتصادی به منظور سودبری در منظر دوم است. ناکارآمدی دولت در مدیریت، نابسامانی سازمانی و تشکیلات گسترده غیر اقتصادی شرکت‌های دولتی و قوانین و مقررات دست و پاگیر و... ضمن آن‌که خود مانع اجرای حسابرسی عملیاتی است در صورت انجام، نیز قادر به اصلاح سیستم بر اساس توصیه‌های ارایه شده نخواهد بود. آن‌گونه که عنوان شد از حسابرسی عملیاتی انتظار می‌رود عملیات را بهبود بخشد و مادامی که تفکر اقتصاد دولتی و زوایای تاریک آن در ایران حاکم است بهبود عملیات دست نیافتنی خواهد بود.

### استقرار نیافتن حسابرسی داخلی به عنوان زمینه

#### اساسی

حسابرسی داخلی در شرایط حاضر نقش بازدهی مدیریت

شاخص‌های مناسبی که بتواند به منظور سنجش اثربخشی، کارایی، صرفه اقتصادی و سایر مؤلفه‌های حسابرسی عملیاتی مورد استفاده قرار گیرد موجود نیست و هیچ مرجع علمی، سیاستگذار و یا نظارتی در کشور به تهیه و استخراج شاخص‌های مناسب و کاربردی نپرداخته است



اقتصادی دولت در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای اصولاً فاقد حسابرسی داخلی است.

### وجود نظام نامناسب مالی و غیر پاسخ‌گو

جمع‌آوری اطلاعات و داده‌های مربوط به محدوده عملیاتی مورد رسیدگی جزو اولین گام‌های حسابرسی عملیاتی است. این امر زمانی تحقق می‌یابد که سیستمی یکپارچه، منظم و مدون به صورت کاملاً شفاف بتواند اطلاعات را در معرض استفاده حسابرسان قرار دهد. هم به سبب ضعف دانش حسابداری به ویژه در محاسبه قیمت تمام شده و هم پنهان‌کاری در حساب‌ها به دلیل عدم افشای تصمیمات زیان‌بار اقتصادی، نظام مالی مناسب و پاسخ‌گویی در دستگاه‌های دولتی مستقر نبوده و جمع‌آوری داده‌های عملیاتی همواره به عنوان مشکلی اساسی، فراروی پژوهشگران و حسابرسان مطرح بوده است. علیرغم گسترش روز افزون علوم کامپیوتری، نگهداری دفاتر و اسناد مالی در برخی حوزه‌های دولتی کماکان به صورت سنتی است که خطا در محاسبات و پاسخ‌گویی را اجتناب‌ناپذیر می‌کند.

را به عهده دارد و وقتی از یک حسابرسی داخلی خواسته می‌شود که نقش بازوی مدیریت را به عهده بگیرد می‌توانیم این وظیفه را حسابرسی عملیاتی بنامیم. نقش این نوع از حسابرسی بسیار گسترده‌تر از نقش حسابرسی مالی است و به عنوان عامل مدیریت تجاری در حل مشکلات مربوط به اسراف‌های اقتصادی عمل می‌کند. بر اساس بیانیه منتشره ۱۹۷۸ انجمن حسابرسی داخلی آمریکا با عنوان استانداردهایی برای کاربرد حسابرسی، تغییر وظایف حسابرسی داخلی بیش از پیش مشهود شد و وظیفه‌ی حسابرسی عملیاتی به عهده حسابرسی داخلی گذاشته شد. (شاه محمدی، مقصود، تهران، ۱۳۷۷، ص ۱۶)

بر این اساس و علیرغم پیش‌بینی واحد حسابرسی داخلی در اساسنامه‌ها و یا سایر آیین‌نامه‌های دستگاه‌ها و شرکت‌های دولتی، واحد ذکر شده یا عملاً استقرار نیافته و یا به دلایلی هم‌چون پایین بودن اختیارات، مقاومت سایر مدیران و... از اهداف خود فاصله گرفته و عمدتاً تبدیل به بخش بازرسی به جای نظارت مناسب و عملیاتی گردیده است. به این مضمون باید اضافه کرد که بخش عمده‌ای از فعالیت‌های مهم

## ناآشنایی مدیران دولتی با حسابرسی عملیاتی و

### فواید آن

پژوهش‌های به عمل آمده (۱) نشان می‌دهد که مدیران بخش دولتی آشنایی کافی با حسابرسی عملیاتی و فواید آن نداشته و علیرغم تبلیغات حرفه‌ای به عمل آمده از سوی دستگاه‌های نظارتی و مراکز علمی کشور، تقاضای کافی از سوی مسؤولان و مدیران دستگاه‌های دولتی مبنی بر انجام حسابرسی عملکرد وجود ندارد.

### نتیجه‌گیری

به دلیل تنگناهای مذکور و موارد دیگری هم‌چون عدم صلاحیت حرفه‌ای سازمان‌های نظارتی و پایین بودن دانش فنی حسابرسان، وجود انحصار در بخش دولتی، مدیریت ناکارآمد و غیراقتصادی، مقاومت مدیران حسابرسی شونده، عدم وجود تعریف مشخص و روشنی از حسابرسی عملیاتی در کشور و... حسابرسی عملیاتی تاکنون آن‌گونه که مورد انتظار است در کشور به مرحله‌ی اجرا در نیامده و ضروری است سیاستگذاران، مراکز علمی و مسؤولان اجرایی کشور، ضمن یک عزم ملی اهتمام و انسجام خود را در برطرف کردن تنگناهای یاد شده به کار گرفته و شرایط استقرار حسابرسی عملیاتی را به منظور بهبود عملیات و تحقق اهداف مورد نظر فراهم سازند.

انتظار از مجلس شورای اسلامی رفع تنگناهای قانونی و از مراکز علمی و دستگاه‌های نظارتی هم‌چون دیوان محاسبات کشور، تبیین و ارائه مبانی تئوریک و کاربردی و تهیه شاخص‌های مناسب سنجش با توجه به مسائل ساختاری حاکم بر بخش دولتی ایران است.

### پی‌نوشت‌ها:

۱- ر-ک- پایان‌نامه‌های تحصیلی کارشناسی ارشد آقایان مقصود شاه محمدی، رضایعقوبی و مقاله آقای حیدر فرزانه

### منابع:

- ۱- ابطحی، حسن و کاظمی، بابک، بهره‌وری، مؤسسه مطالعات و پژوهش‌های بازرگانی، تهران، ۱۳۷۵
- ۲- شاه محمدی، مقصود، موانع و مشکلات اجرای حسابرسی عملیاتی در ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه علامه طباطبائی، دانشکده حسابداری و مدیریت، ۱۳۷۷
- ۳- رایدر، هری، راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی، سازمان حسابرسی، ۱۳۸۵
- ۴- رحیمیان، نظام‌الدین، واژه‌شناسی حسابرسی عملیاتی، نشریه حسابرس، سازمان حسابرسی، ۱۳۸۲
- ۵- صفار، محمد جواد، حسابرسی عملیاتی، سازمان حسابرسی، ۱۳۷۶
- ۶- فرزانه، حیدر، بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی از دیدگاه...، نشریه دانش حسابرسی، شماره ۲۴، دیوان محاسبات کشور ۱۳۸۷
- ۷- یعقوبی، رضا، بررسی مشکلات اجرای حسابرسی عملیاتی در ایران از دیدگاه مدیران اجرایی، دانشکده علوم اداری دانشگاه شهید بهشتی، ۱۳۷۷

### قوانین:

- ۱- قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران
- ۲- سند چشم‌انداز بیست‌ساله ایران
- ۳- قانون برنامه چهارم توسعه
- ۴- قانون دیوان محاسبات کشور
- ۵- قانون تشکیل و اساسنامه سازمان حسابرسی