

حسابرسی دولتی و انواع آن

مقدمه

نهادهای قانونی هرکشوری برای انجام مسؤولیت‌ها و وظایف اجتماعی خود، برنامه‌ها و فعالیت‌هایی را برای اداره امور کشور و خدمات‌رسانی به مردم با استفاده از منابع عمومی تدارک می‌بینند. آنان موظفند از این منابع به گونه‌ای کارا، با صرفه‌ی اقتصادی و اثربخش، در راستای اهداف خود و در چارچوب قوانین استفاده کنند و در برابر مردم پاسخگو باشند.

دستیابی به اهداف و پاسخگویی در برابر مردم، نیازمند استقرار و نگهداری سامانه‌های نیرومند نظارت داخلی و سامانه‌ی گزارشگری مناسب است. گزارشگری، از آن رو اهمیت دارد که بخش جدانشدنی پاسخگویی است و مردم از طریق نظام گزارشگری شفاف و مطمئن می‌توانند از شیوه‌ی خدمات‌رسانی جمعی و چگونگی مصرف منابع، آگاه شوند. حسابرسی از راه ارزیابی میزان اعتبار گزارش‌های مقام‌های دولتی (در مفهوم عام آن) و از طریق ارزیابی نتیجه‌ی عملیات نهادهای قانونی، به فرایند پاسخگویی کمک می‌کند. (کمیته‌ی حسابرسی عملیاتی، ۱۳۶۸، الف).

اهمیت حسابرسی در بخش‌های عمومی و دولتی، برکسی پوشیده نیست اما به‌رغم اهمیت زیاد، متأسفانه در ایران، توجه لازم به این موضوع نمی‌شود و حتی در دوره‌های تحصیلی





گزارش نتایج بررسی‌های به عمل آمده به مجلس شورای اسلامی.» (حسینی عراقی، ۱۳۷۸، ۵).

البته تعاریف دیگری نیز برای حسابرسی دولتی وجود دارد و در «دستورالعمل حسابرسی طرح‌های عمرانی سازمان حسابرسی» به شرح زیر تعریف شده است:

حسابرسی دولتی عبارت از رسیدگی یا بررسی معاملات، حساب‌ها و کنترل‌های مؤسسه‌ی عمومی، توسط حسابرس و به منظور اظهارنظر در این مورد است که:

الف- فعالیت‌های مالی و اقتصادی طبق اصول متداول حسابداری دولتی در صورت‌ها و گزارش‌های مالی انعکاس یافته است.

ب- کنترل‌ها و روش‌های عملی ناظر بر رعایت قوانین و مقررات از کفایت لازم برخوردار است.

ج- دستگاه اجرایی از کارایی لازم مشتمل بر پیشرفت مناسب فیزیکی کار، استفاده‌ی بهینه از منابع (مالی، انسانی و فیزیکی)، حرکت صحیح به سمت تحقق اهداف کیفی و کمی طرح‌ها، حفاظت از مدارک مالی و ارائه‌ی به موقع اطلاعات و گزارش‌ها و تحویل و تحول به موقع دارایی‌های تکمیل شده برخوردار است.» (کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۷۶).

دانشگاهی و در مجلات حرفه‌ای و تخصصی کمتر به آن اشاره می‌شود. در این مقاله، پس از ارائه‌ی تعریف‌هایی درباره‌ی حسابرسی دولتی و هدف‌های حسابرسی دولتی، استانداردهای پذیرفته‌شده‌ی حسابرسی و انواع حسابرسی مطرح می‌شود. در پایان نیز نظارت در بخش عمومی ایران و لزوم انجام حسابرسی در بخش عمومی کشورمان، بررسی می‌شود.

تعریف حسابرسی دولتی

تا به حال تعریف جامع و مانعی از «حسابرسی دولتی» که مورد قبول اکثر کشورها باشد، از سوی مراجع با صلاحیت یا انجمن‌های حرفه‌ای ارائه نشده است. در واقع، محدوده‌ی این واژه در هر کشوری، بنا به مقتضیات سیاسی، اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی و چگونگی اعمال نظارت بر عملکرد دولت، با توجه به قوانین و مقررات مربوط، تعیین می‌شود. امروزه در بعضی از کشورها، حسابرسی دولتی با طیف بسیار وسیع، همه‌ی فعالیت‌های دولت - مالی و غیرمالی - را در بر می‌گیرد و در برخی دیگر، محدود به رسیدگی به اعتبارات مصرف شده است.

اکنون حسابرسی دولتی ایران، به موجب قوانین و مقررات موضوعی، به حسابرسی سنتی محدود است. در قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشور، تعریفی از حسابرسی دولتی به چشم نمی‌خورد و می‌توان آن را به اعتبار قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشور و عرف حاکم بر شیوه‌ی رسیدگی به حساب دستگاه‌های اجرایی، این‌گونه تعریف کرد:

حسابرسی دولتی عبارت است از «رسیدگی و ارزیابی سامان مند صورت حساب عملکرد بودجه‌ی کل کشور (تفریح بودجه) و هم‌چنین عملیات مالی دستگاه‌های اجرایی و هر واحدی^۱؛ که به نحوی از انحا از بودجه‌ی کل کشور استفاده می‌کنند. به منظور اظهار نظر نسبت به اقلام و ارقام صورت‌های مالی و انطباق آن با موازین حسابداری، حسابرسی دولتی و قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشور و ارائه‌ی

قالب خط مشی‌های مصوب، تعیین نقاط قوت و ضعف در مراحل اجرای برنامه‌ها و روش‌های مدیریت مربوط به آنهاست؛ تا با توجه به نتایج حاصل از شناخت نقاط قوت و ضعف اجرای عملیات و میزان انحراف از معیارهای تعیین شده در اصلاح و بهبود روش‌های مدیریت، در برنامه‌های آینده مورد توجه قرار گیرد و برای رفع نقاط ضعف اجرای عملیات و انحراف از معیارهای تعیین شده به موقع گام برداشته شود و اصلاح و بهبود مدیریت‌ها و برنامه‌های آنها را در پی آورد. (حسینی عراقی، ۱۳۷۸، ۱۳).

استانداردهای پذیرفته‌شده حسابداری دولتی

مجموعه استانداردهای پذیرفته‌شده‌ی حسابداری دولتی^۲ شامل استانداردهای حسابداری سازمان‌های دولتی، طرح‌ها، فعالیت‌ها، وظایف و کمک‌های دولتی دریافتی توسط پیمانکاران، سازمان‌های غیرانتفاعی و سایر مؤسسات غیردولتی است. این استانداردها بر حسب الزامات قوانین، مقررات، موافقتنامه‌ها، قراردادهای یا خط‌مشی‌ها باید توسط حسابرسان و مؤسسات حسابداری رعایت شوند. استانداردها، اطلاعاتی را درباره‌ی صلاحیت حرفه‌ای و کیفیت کار حسابرس، ویژگی‌های حرفه‌ای و مفهوم گزارش‌های حسابداری فراهم می‌آورد.

نیاز به پاسخگویی، اطلاعات بیشتری را درباره‌ی برنامه‌ها و خدمات دولتی طلب می‌کند. مقام‌های رسمی، قانونگذاران و شهروندان خواستار و نیازمند به اطلاعاتی هستند که تأیید کنند وجوه دولتی به گونه‌ای صحیح و مطابق با قوانین و مقررات مصرف شده است. آنها هم‌چنین می‌خواهند بدانند آیا سازمان‌های دولتی، در طرح‌ها و خدمات، به هدف‌های خود دست یافته‌اند؟ و آیا برنامه‌ها و خدمات این سازمان‌ها، به روش اقتصادی اداره می‌شود یا نه؟

مجموعه استانداردهای پذیرفته‌شده حسابداری دولتی، استانداردهای حسابداری را به منظور کمک به پاسخگویی و یاری مقامات دولتی و کارکنان در اجرای وظایف آنان ارائه



هدف حسابداری دولتی

هدف حسابداری دولتی، ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی در زمینه‌ی فعالیت‌های آنها، به منظور اطمینان یافتن از چنین مواردی است:

۱. صحت و سقم عملیات مالی و ارائه‌ی صورت‌های مالی به روش منصفانه و قابل قبول.
۲. رعایت قوانین و مقررات؛ اعم از مالی، محاسباتی و عملیاتی.
۳. حراست و استفاده‌ی به‌جا و مطلوب از دارایی‌ها.
۴. کارایی قوانین و مقررات اداری و مالی.
۵. رعایت صرفه و صلاح در اجرای برنامه‌ها در نیل به اهداف.
۶. استفاده‌ی مؤثر و کارا از امکانات، وسایل و تجهیزات.
۷. میزان و درصد تحقق اهداف از پیش تعیین شده.
۸. صحت و کفایت گزارش‌های تهیه و ارائه‌شده در طول سال برای مقام‌های صلاحیت‌دار.
۹. استفاده از منابع و مآخذهای جمع‌آوری شده برای برنامه‌ریزی‌های آتی.

هدف حسابداری دولتی، به‌طور کلی، رسیدگی و ارزیابی فعالیت‌ها، عملیات مالی و اداری دستگاه‌های اجرایی با توجه به اهداف قانونی آنها، تجزیه و تحلیل پیشرفت برنامه‌ها در

ت- مقام‌های دولتی و دیگر اشخاص عهده‌دار منابع دولتی در استقرار و نگهداری سامانه‌های اثربخش نظام کنترل‌های داخلی، مسؤولیت دارند تا از دست‌یابی به هدف‌ها و مقاصد مناسب، حفاظت از دارایی‌ها، رعایت قوانین و مقررات و جمع‌آوری، نگهداری و افشای «اطلاعات قابل اتکا» اطمینان یابند.

ث- مقام‌های دولتی و دیگر اشخاص عهده‌دار منابع دولتی، هم در برابر مردم و هم در برابر سطوح و شعبات دولتی، به‌خاطر منابع فراهم‌شده برای اجرای طرح‌ها و خدمات مسؤولیت دارند و باید گزارش‌های مناسبی به‌آنها ارائه‌کنند.

ج- حسابرسی و اظهار نظر نسبت به گزارش‌های دولتی، بخش اساسی فرایند کنترل و پاسخگویی است. حسابرسی از راه جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه‌ی شواهد و مدارک سبب می‌شود تا اطلاعات گزارش‌شده توسط مدیریت یا دریافت‌شده از مدیریت، قابلیت اتکا داشته باشد. اهمیت و ماهیت جامع حسابرسی، مسؤولیت ویژه‌ای را بر دوش

مقام‌های دولتی یا دیگر اشخاص عهده‌دار منابع دولتی (آن‌هایی که حسابرسی را تصویب یا امکان انجام آن را طبق این استانداردها فراهم می‌کنند) قرار می‌دهد. حدود این مسؤولیت به قدری است که می‌تواند دامنه‌ی عملیات حسابرسی را تا اندازه‌ای گسترش دهد که نیازهای

منطقی استفاده‌کنندگان بالقوه‌ی گزارش حسابرسی را مرتفع کند. حسابرس می‌تواند مقام‌های دولتی و دیگران را در شناخت مسؤولیت‌های حسابرسان، بر اساس استانداردهای پذیرفته‌شده‌ی حسابرسی دولتی و دیگر قوانین و مقررات مربوط یاری دهند. این ماهیت جامع حسابرسی، اهمیت شناخت دقیق هدف‌های حسابرسی، دامنه‌ی رسیدگی‌ها، کار حسابرسی و الزام‌های گزارشگری را برای حسابرسان روشن می‌سازد.

می‌کند. این استانداردها فراتر از تشریح و تدوین قوانین و روش‌های جاری است. استانداردهای یادشده شامل مفاهیم و زمینه‌هایی از حسابرسی است که همواره در جریان تکامل بوده و از نظر هدف‌های پاسخگویی مورد نظر در حسابرسی دولت‌ها، طرح‌ها و خدمات بسیار حیاتی هستند. (کمیته‌ی حسابرسی عملیاتی، ۱۳۶۸، ۶).

پنداشته‌های اساسی استانداردهای پذیرفته‌شده حسابرسی دولتی

زیربنای استانداردهای پذیرفته‌شده حسابرسی دولتی را پنداشته‌های زیر تشکیل می‌دهند و در تکامل آن‌ها، نقش قابل ملاحظه‌ای دارند:

الف- واژه‌ی حسابرسی شامل «حسابرسی مالی» و «حسابرسی عملیاتی» است.

ب- مسؤولیت به‌کارگیری منابع دولتی به‌گونه‌ای کارا، اقتصادی، اثربخش و در راستای هدف‌هایی که این منابع برای آن تجهیز شده، با مقامات دولتی و

سایر اشخاصی است که مدیریت آن منابع را بر عهده دارند؛ که از جمله می‌توان مدیران سازمان غیرانتفاعی را نام برد که کمک‌های دولتی دریافت می‌کنند. این مسؤولیت درباره‌ی همه‌ی منابعی اعمال می‌شود که از طریق ضوابط و

آیین‌نامه‌های داخلی یا توسط دیگر مراجع دولتی به آن‌ها واگذار شده است.

پ- مسؤولیت رعایت قوانین و مقررات مربوط، با مدیران دولتی و آنانی است که [مسؤولیت] منابع دولتی را بر عهده دارند. آن مسؤولیت دربرگیرنده‌ی شناسایی الزام‌هایی است که مؤسسه و مدیران باید آن را رعایت کنند؛ و نیز اجرای سامانه‌هایی است که الزامات برای دست‌یابی به آن طراحی شده است.

حسابرسی دولتی عبارت است از «رسیدگی و ارزیابی سامان‌مند صورت‌حساب عملکرد بودجه‌ی کل کشور (تفریغ بودجه) و همچنین عملیات مالی دستگاه‌های اجرایی و هر واحدی؛ که به نحوی از انحاء بودجه‌ی کل کشور استفاده می‌کنند»

انواع حسابرسی

حسابرس در بخش عمومی، در موارد زیر اظهار نظر می‌کند:

- آیا عملیات مالی دستگاه اجرایی تحت رسیدگی، به روش مطلوب بر اساس موازین حسابداری و حسابرسی دولتی ارائه شده است؟
- آیا دستگاه اجرایی تحت رسیدگی قوانین و مقررات مربوط را رعایت کرده است؟

حسابرس بخش عمومی، علاوه بر بررسی و اظهار نظر درباره‌ی درستی عملیات و گزارش‌های مالی براساس موازین حسابداری و حسابرسی دولتی، وظیفه‌ی برابری فعالیت‌های مالی با قوانین و مقررات مربوط و اظهار نظر در این رابطه را عهده‌دار است. به این ترتیب، حسابرسی دولتی شامل حسابرسی مالی و حسابرسی رعایت است. بنابراین، حسابرس در صورت رویارویی با موارد خلاف قانون و مقررات در هنگام رسیدگی به حساب دستگاه اجرایی تحت رسیدگی، مورد را باید در گزارش حسابرسی خود بازتاب دهد و به مراجع ذی‌صلاح گزارش کند.

حسابرس، در بخش خصوصی نیز به هنگام رسیدگی صورت‌های مالی واحد اقتصادی، موظف به برابری داده



چ- حسابرسی مالی در فرآیند پاسخگویی مشارکت دارد؛ زیرا درباره‌ی ارائه‌ی مصفانه‌ی اطلاعات مالی واحد تجاری، کنترل‌های داخلی و همچنین رعایت قوانین و مقررات، گزارش‌های مستقلی را ارائه می‌کند.

ح- حسابرسی عملیاتی در فرآیند پاسخگویی مشارکت دارد؛ زیرا فراهم‌آورنده‌ی ارزیابی مستقل درباره‌ی عملکرد سازمان دولتی، طرح، فعالیت یا وظایف ویژه به منظور ارائه‌ی اطلاعات برای بالا بردن سطح فرایند پاسخگویی دولتی و آسان‌سازی تصمیم‌گیری توسط طرف‌هایی است که مسؤولیت نظارت یا انجام اقدام‌های اصلاحی را دارند.

خ- شهروندان، نمایندگان منتخب آن‌ها و مدیران طرح‌ها، برای ارزیابی صداقت، عملکرد و مباشرت فعالیت‌های دولتی به اطلاعات نیاز دارند. بنابراین، در صورتی که موانع قانونی یا ملاحظات اخلاقی بازدارنده وجود نداشته باشد گزارش‌های حسابرسی باید در دسترس همه‌ی مردم و سطوح دولتی تأمین‌کننده‌ی منابع، قرار گیرد.

مسئولیت حسابرسان

حسابرسی دولتی براساس استانداردهای حسابرسی انجام می‌شود و ماهیت جامع آن، مسئولیت زیادی را بر دوش مؤسسات حسابرسی می‌گذارد. این مسئولیت، حصول اطمینان یافتن از این است که:

۱. کار حسابرسی توسط گروهی از حسابرسان انجام می‌شود که در مجموع از مهارت‌های لازم برخوردارند.
۲. استقلال حسابرسی همواره حفظ می‌شود.
۳. در برنامه‌ریزی، اجرای عملیات حسابرسی و گزارش نتایج رسیدگی‌ها، استانداردهای مربوط رعایت می‌شوند.
۴. مؤسسه‌ی حسابرسی، دارای سامانه‌ی کنترل کیفیت داخلی مناسب است.
۵. مؤسسه‌ی حسابرسی، از بررسی کنترل کیفیت برون‌سازمانی برخوردار است. (کمیته‌ی حسابرسی عملیاتی، ۱۳۶۸، ۸).

است:

۱. آیا اطلاعات مالی، برابر با موازین وضع یا اعلام شده ارائه می‌شود؟

۲. آیا واحد مورد رسیدگی، الزامات مالی خاصی را رعایت می‌کند؟

۳. آیا ساختار کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی در مورد گزارشگری مالی یا نگهداری از دارایی‌ها به روش مناسبی طراحی شده و در راستای دستیابی به هدف‌های کنترلی به اجرا درآمده است؟

دیگر حسابرسی‌های مالی می‌تواند، به‌طور نمونه، اظهار نظر درباره‌ی این موارد باشد:

الف- بخش‌هایی از صورت‌های مالی، اطلاعات مالی (برای نمونه، صورت درآمد و هزینه‌ها، صورت دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی و صورت دارایی‌های ثابت)، درخواست‌های بودجه، صورت مغایرات میان عملکرد مالی پیش‌بینی شده و واقعی.

ب- کنترل‌های داخلی مربوط به رعایت قوانین و مقررات، هم‌چون موارد ناظر بر:

(۱) پیشنهاد مبلغ

(۲) حسابداری، و

(۳) گزارشگری درباره‌ی کمک‌های بلاعوض و پیمان‌ها (شامل پیشنهادها، مبالغ صورت حساب شده، مطالبات واگذار شده به پایان کار).

پ- سامانه‌ی کنترل‌های داخلی درباره‌ی گزارشگری مالی یا نگهداری از دارایی‌ها؛ شامل سامانه‌ی کنترل‌های داخلی استفاده از سامانه‌های رایانه‌ای.

ت- رعایت قوانین و مقررات و رسیدگی به تقلب. (کمیت‌های حسابرسی عملیاتی، ۱۳۶۸، ۱۵).

۲. حسابرسی عملیاتی^۵

حسابرسی عملیاتی رسیدگی هدفمند و منظم (سامان‌مند) شواهد و مدارک سازمان دولتی، طرح، فعالیت یا وظیفه‌ای است که به منظور ارائه‌ی ارزیابی مستقل عملکرد آن

فعالیت‌های مالی مؤسسه‌ی مورد رسیدگی با قوانین و مقررات مربوط (مانند: اساس‌نامه، مصوبات مجمع عمومی، قوانین کار و تجارت) است؛ اما حجم قوانین و مقررات مورد رعایت مؤسسات بخش خصوصی در مقایسه با دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی بسیار ناچیز است. (کمیت‌های حسابرسی عملیاتی، ۱۳۶۸، ۱۴).

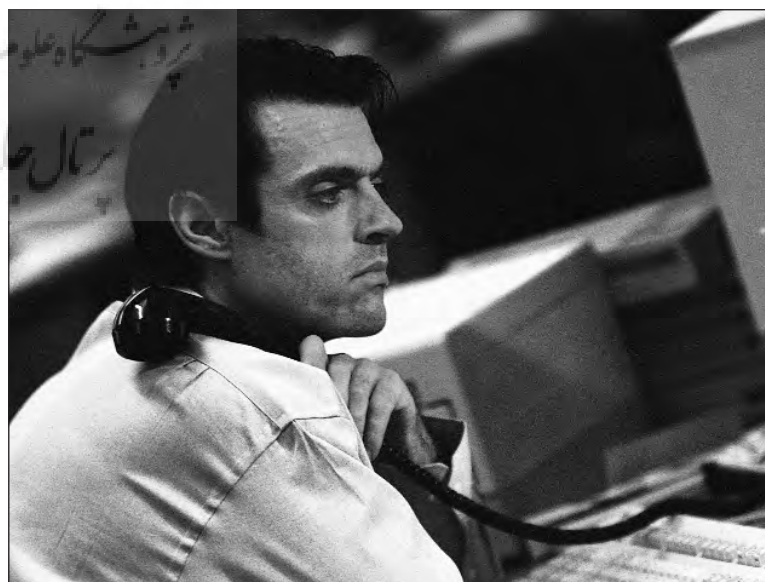
حسابرسی دولتی با توجه به ماهیت و شیوه‌ی رسیدگی به فعالیت‌ها و عملیات دستگاه‌های اجرایی، به دو گونه بخش‌بندی می‌شود: GAAFR, 1980, 86-87.

۱. حسابرسی مالی^۳

حسابرسی مالی شامل «حسابرسی صورت‌های مالی» و «دیگر حسابرسی‌های مالی» است.

الف- حسابرسی صورت‌های مالی، در این مورد اطمینان منطقی ایجاد می‌کند که صورت‌های مالی واحد تجاری حسابرسی شده وضعیت مالی، نتایج عملیات و جریان وجوه نقد را طبق اصول پذیرفته‌شده‌ی حسابداری^۴ به‌طور منصفانه ارائه می‌دهد. این نوع حسابرسی هم‌چنین شامل حسابرسی صورت‌های مالی تهیه‌شده، برابر با دیگر مبانی حسابداری است که در استانداردهای حسابرسی تشریح شده است.

ب- دیگر حسابرسی‌های مالی، شامل تعیین این موارد



انجام می‌شود. این حسابرسی، اطلاعاتی را برای ارتقای سطح مسؤولیت پاسخگویی دولتی و آسان‌سازی تصمیم‌گیری، توسط واحدهایی ارائه می‌دهد که مسؤولیت نظارت و انجام اقدام‌های اصلاحی را به عهده دارند. (کمیتة‌ی حسابرسی عملیاتی، ۱۳۶۸، ۱۶).

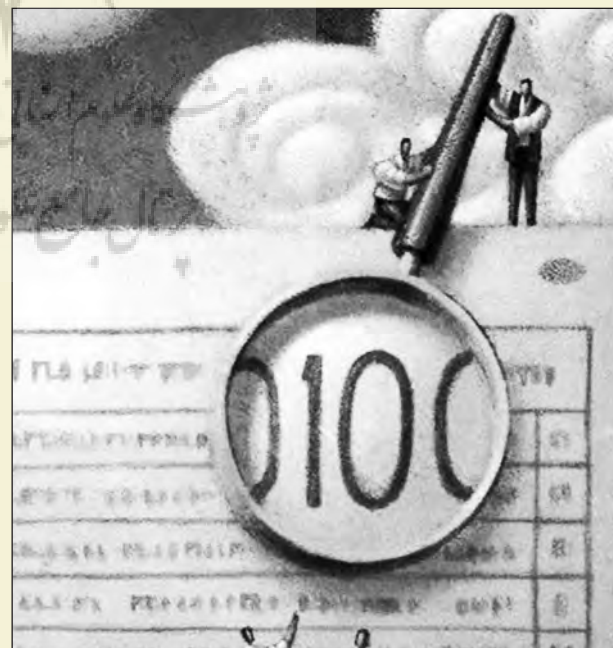
به عبارت دیگر، حسابرسی عملیاتی، عبارت از رسیدگی و تطبیق عملیات انجام‌شده با برنامه‌های از پیش تعیین‌شده و ارزیابی نتایج حاصل، از دیدگاه‌های صرفه و صلاح اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اظهار نظر و پیشنهاد درباره‌ی چگونگی پیشرفت عملیات است.

هدف حسابرسی عملیاتی، ارزیابی منابع تأمین اطلاعات مالی به منظور آگاهی از این است که عملیات و فعالیت‌های دستگاه تحت رسیدگی به درستی کنترل می‌شود. اطلاعات دقیق و قابل اعتماد در اختیار مسؤولان دستگاه اجرایی و مراجع ذی‌صلاح قرار می‌دهد. (حسینی عراقی، ۱۳۷۸، ۷)

حسابرسی عملیاتی شامل حسابرسی‌های زیر است:

الف- حسابرسی کارایی^۶

این حسابرسی مشخص می‌کند که دستگاه تحت رسیدگی، از منابع مصرف‌شده^۷ چه میزان بازده^۸ به دست آورده است. به



عبارت دیگر، آیا یافته‌های دستگاه تحت رسیدگی متناسب با منابع به‌کار گرفته‌شده است یا نه. به این ترتیب با این ارزیابی مشخص می‌شود که بازده واقعی دستگاه تحت رسیدگی با توجه به منابع به‌کار گرفته‌شده چه میزان بوده است و نسبت واقعی بازده، باید چه مقدار باشد. در این حسابرسی، این سؤال مطرح می‌شود که آیا با استفاده از روش‌های دیگر، امکان نیل به عملکرد کارآتری میسر نمی‌شد؟ یعنی با این ارزیابی به نحوه‌ی برنامه‌ریزی و تعیین خط مشی‌ها، سامانه‌ی اطلاعاتی مورد استفاده‌ی مدیریت، روش‌های اجرایی انجام کار، ساختار سازمانی و نظایر آن پی می‌بریم. به‌طور خلاصه، حسابرسی کارایی به منظور حصول اطمینان از این انجام می‌شود که از منابع انسانی، ابزار کار و منابع مالی دستگاه تحت رسیدگی به بهترین شیوه استفاده شده است. (حسینی عراقی، ۱۳۷۸، ۷).

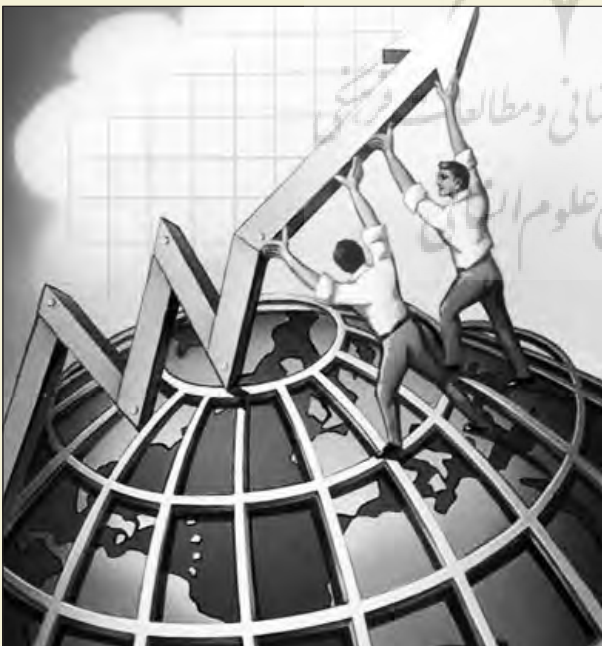
ب- حسابرسی توجیه اقتصادی (صلاح و صرفه)^۹

در این بررسی، هدف این است که آیا دستگاه تحت رسیدگی با هزینه‌ای مناسب (برابر با معیارهای از پیش تعیین‌شده)، به حداکثر محصول با کیفیت از قبل تعیین‌شده دست یافته است یا نه؟ آیا پیشرفت عملیات با هزینه‌ی کمتری امکان‌پذیر بوده است؟ آیا هزینه‌ی صرف شده برای پیشرفت عملیات توجیه اقتصادی دارد؟ به‌طور خلاصه، منافع حاصل از انجام هزینه چه بوده است؟

حسابرس در صورت لزوم، حسب مورد در گزارش خود، راه‌های کاهش یا متعادل کردن هزینه‌ها را شناسایی و به مسؤولان ذی‌ربط توصیه می‌کند. (حسینی عراقی، ۱۳۷۸، ۷) به‌طور کلی، حسابرسی صرفه اقتصادی و کارایی شامل تعیین چنین مواردی است:

۱. آیا واحد مورد بررسی، در تهیه، حفظ و استفاده از منابع خود (نیروی انسانی، دارایی‌ها و...) به گونه‌ای اقتصادی و کارآ عمل می‌کند؟
۲. علل هرگونه ناکارایی و غیراقتصادی بودن عملیات چیست؟
۳. آیا واحد مورد بررسی، قوانین و مقررات مرتبط با مسائل صرفه‌ی اقتصادی و کارایی را رعایت می‌کند؟

۲. اثربخشی سازمان‌ها، طرح‌ها، فعالیت‌ها یا وظایف.
۳. آیا قوانین و مقررات مربوط به طرح، واحد تحت بررسی رعایت شده است؟
- حسابرسی اثربخشی ممکن است برای نمونه، شامل چنین مواردی باشد:
- الف - ارزیابی این که هدف‌های طرح جدید یا در حال اجرا، «صحیح، مناسب یا مربوط» است.
- ب - ارزیابی اثربخشی طرح یا اجزای تشکیل دهنده‌ی آن.
- پ - تعیین عوامل بازدارنده در اجرای موفقیت‌آمیز طرح.
- ت - تعیین این که مدیریت، روش‌های جایگزینی برای اجرای طرح در نظر گرفته است که احتمالاً به نتایج کارتر یا هزینه‌ی کمتر منجر شود.
- ث - تعیین این که طرح مورد نظر نسبت به طرح‌های دیگر؛ مکمل است، دوباره‌کاری است، تداخل دارد یا متناقض است.
- ج - شناسایی راه‌های اجرای بهتر طرح.
- چ - ارزیابی رعایت قوانین و مقررات مربوط به طرح.
- ح - ارزیابی کفایت سامانه‌ی کنترل مدیریت درباره‌ی اندازه‌گیری، گزارشگری و نظارت بر اثربخشی طرح.



- در حسابرسی صرفه اقتصادی و کارایی، ممکن است بررسی شود که آیا در واحد تجاری:
- الف - رویه‌های مناسبی در خرید و تدارکات به کار می‌رود؟
- ب - منابع مورد نیاز از نظر نوع، کیفیت، تعداد و قیمت به‌طور مناسب تحصیل می‌شود؟
- پ - از منابع به گونه‌ای مناسب مراقبت و نگهداری می‌شود؟
- ت - از دوباره‌کاری کارکنان و انجام کارهای بی‌هوده و کم‌بازده جلوگیری می‌شود؟
- ث - از کم‌کاری و بی‌کاری (وجود کارکنان زائد) جلوگیری می‌شود؟
- ج - از روش‌های عملیاتی اثربخش استفاده می‌شود؟
- ح - از منابع (کارکنان، تجهیزات و لوازم) برای تولید یا ارائه‌ی به‌موقع و مناسب (از نظر کمی و کیفی) کالا و خدمات در سطح بهینه استفاده می‌شود؟
- خ - آیا سامانه‌ی کنترل مدیریت کافی، برای اندازه‌گیری، گزارشگری و نظارت بر صرفه‌ی اقتصادی و کارایی وجود دارد؟
- د - معیارهای معتبر و قابل اتکای سنجش صرفه‌ی اقتصادی و کارایی وجود دارد؟ (کمیت‌های حسابرسی عملیاتی، ۱۳۶۸، ۱۷)

ج - حسابرسی اثربخشی^{۱۰}

- حسابرس در این رسیدگی، موارد زیر را تعیین می‌کند:
- آیا نتایج مورد انتظار از اجرای طرح عمرانی یا فعالیت جاری^{۱۱} در دستگاه اجرایی تحت رسیدگی، به دست آمده است؟
 - آیا اهدافی تأمین شده است که قوه‌ی مقننه، هیأت دولت یا دیگر مراجع ذی‌ربط برای اجرای طرح عمرانی یا فعالیت جاری از پیش تعیین و ترسیم کرده‌اند؟
- حسابرسی اثربخشی را «حسابرسی کفایت» یا «حسابرسی برنامه» نیز می‌گویند. (حسینی عراقی، ۱۳۷۸، ۸).
- حسابرسی اثربخشی شامل تعیین موارد زیر است:
۱. میزان دستیابی به نتایج یا منافع تعیین شده توسط قانونگذار یا دیگر ارگان‌های مجاز.

خ- تعیین این که مدیریت از معیارهای معتبر و قابل اتکای سنجش اثربخشی طرح برخوردار است. حسابرس در این نوع رسیدگی، اصلاح و بهبود برنامه‌ها را در صورت لزوم به مسؤلان ذی ربط توصیه می‌کند. (کمیته‌ی حسابداری عملیاتی، ۱۳۶۸، ۱۸)

نظارت در بخش عمومی ایران

بر طبق اصل ۵۳ قانون اساسی، همه‌ی مخارج دستگاه‌های دولتی باید در حدود اعتبارات مصوب و به موجب قانون پرداخت شود، بنابراین هزینه‌های دستگاه‌های دولتی با رعایت قوانین و مقررات صورت می‌گیرد. قوانین و مقررات حاکم بر مصرف اعتبارات دستگاه‌های دولتی یا عمومی، هم‌چون قانون محاسبات عمومی، قانون برنامه و بودجه و قانون استخدام کشوری، قوانین و مقررات خاصی است که قانون شمول آن را مجاز دانسته است.

نظارت قبل از خرج، ابزار مناسبی برای اعمال نظارت صحیح بر اجرای بودجه است. از این رو امکانات لازم را برای نظارت بعد از خرج فراهم

می‌کند که مسؤولیت آن بر طبق اصل ۵۵ قانون اساسی و قانون دیوان محاسبات کشور به عهده‌ی دیوان محاسبات کشور است.

نظارت بعد از خرج، اصولاً پس از انجام خرج و به منظور اطمینان یافتن از اعمال کنترل‌های لازم درباره‌ی هزینه‌ها و دیگر پرداخت‌ها صورت می‌گیرد. این نوع نظارت از وظایف اصلی دیوان محاسبات کشور است. دیوان محاسبات کشور به موجب اصل ۵۴ قانون اساسی مستقیم زیر نظر مجلس شورای اسلامی اداره می‌شود. دیوان محاسبات کشور به عنوان حسابرس مستقل و در اجرای اصل ۵۵ قانون اساسی، حساب ماهانه و نهایی دستگاه‌های دولتی، خزانه و هم‌چنین

صورت حساب عملکرد سالانه‌ی بودجه‌ی کل کشور را مورد رسیدگی یا حسابرسی قرار می‌دهد و نتیجه را همراه با اظهار نظر خود در گزارش تفریغ بودجه منعکس می‌کند و به مجلس شورای اسلامی ارائه می‌دهد.

نظارت بعد از خرج با رسیدگی به اسناد و مدارک و حساب‌های ماهانه و نهایی دستگاه‌های دولتی آغاز می‌شود و با تنظیم گزارش تفریغ بودجه پایان می‌یابد؛ و در بر دارنده‌ی نظرات دیوان محاسبات کشور نسبت به اجرای بودجه و ارائه‌ی آن به مجلس شورای اسلامی است. بنابراین نظارت بعد از خرج شامل سه مرحله به شرح زیر است:

گام نخست؛ رسیدگی به حساب‌ها (حسابرسی بعدی)

طبق قانون دیوان محاسبات کشور، حسابرسان دیوان محاسبات وظیفه دارند تا به حساب آن دسته از دستگاه‌های دولتی رسیدگی کنند. که به گونه‌ای از بودجه‌ی کل کشور استفاده می‌کنند. سپس نظرات خود را در گزارش حسابرسی منعکس و به دیوان محاسبات کشور ارائه دهند. حسابرسان یاد شده در صورت مشاهده‌ی هرگونه تخلف از قوانین و مقررات مالی و محاسباتی در مخارج انجام شده، مراتب را در گزارش حسابرسی، به اطلاع دیوان محاسبات کشور می‌رسانند.

در حسابرسی حساب‌های دستگاه‌های دولتی، حسابرسان به نکته‌های مهم زیر توجه می‌کنند:

۱. حسابرسی قانونی (حسابرسی رعایت)^{۱۲}. در این بخش از حسابرسی اسناد و مدارک مربوط به مخارج انجام شده‌ی دستگاه‌های دولتی از نظر رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی مربوط، مورد رسیدگی دقیق قرار می‌گیرند. به عبارت دیگر؛ هزینه‌ها و دیگر پرداخت‌های دستگاه‌های دولتی، دوباره از نظر برابری آن‌ها با قوانین و مقررات مربوط،

مقام‌های رسمی، قانونگذاران و شهروندان خواستار و نیازمند به اطلاعاتی هستند که تأیید کند وجوه دولتی به گونه‌ای صحیح و مطابق با قوانین و مقررات مصرف شده است

رسیدگی می‌شود و رعایت شدن یا نشدن مقررات در گزارش حسابرسی منعکس می‌شود. در این جا به وصول صحیح درآمدها و مجوز قانونی آنها نیز توجه می‌شود.

۲. حسابرسی مالی. در این بخش از حسابرسی بعدی، همانند حسابرسی سازمان‌های انتفاعی، سامانه‌ی کنترل‌های داخلی مؤسسه‌ی تحت حسابرسی به منظور بررسی نقاط ضعف و قوت آن و تعیین حدود رسیدگی مورد توجه قرار می‌گیرد. سپس صورت‌های مالی تهیه شده توسط مؤسسه از نظر رعایت اصول و موازین و استانداردهای حسابداری مورد بررسی قرار می‌گیرد. در تنظیم صورت‌های مالی، ثبت حساب‌ها و سامانه‌ی کنترل داخلی مؤسسه، موارد خلاف موازین پذیرفته‌شده با رعایت اصل اهمیت به گزارش حسابرسی افزون می‌شود.

۳. کنترل بودجه. در اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مقرر شده است که هیچ هزینه‌ای نباید از اعتبارات مصوب تجاوز کند. بر اساس این اصل، حساب‌های دیوان محاسبات کشور در زمان رسیدگی به حساب‌ها و صورت‌های مالی، صورت حساب

عملکرد سالانه‌ی بودجه‌ی حساب‌های مستقل و جوه اعتبارات هزینه‌ها و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و اختصاصی را از نظر رعایت بودجه‌ی مصوب تخصیص یافته مورد رسیدگی قرار می‌دهند و موارد تخلف از اعتبار مصوب تخصیص یافته را گزارش می‌کنند.

۴. تداخل نداشتن منابع حساب‌های مستقل. به لحاظ تأکید اصل ۵۵ قانون اساسی، هر وجهی باید در محل صحیح خود به مصرف برسد. بنابراین منابع هر یک از حساب‌های مستقل و جوه اعتبارات هزینه‌ای و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و اختصاصی و... باید به مصرف هزینه‌های قانونی خود برسد. رؤسای دستگاه‌های اجرایی درباره‌ی مصرف

درست منابع مالی در راستای تحقق اهداف مصوب، مسؤولیت پاسخگویی دارند. رسیدگی به چگونگی مصرف منابع مالی و مقایسه‌ی آن با بودجه‌ی مصوب، تسهیلات لازم را برای ارزیابی مسؤولیت پاسخگویی فراهم می‌کند. در حسابرسی بعدی و هنگام رسیدگی، هر نوع نقل و انتقال غیرقانونی در حساب‌های مستقل باید در گزارش حسابرسی انعکاس یابد.

گام دوم؛ نظارت قضایی

در نظارت بعد از خرج، تخلفات مالی اعلام شده در گزارش حساب‌های دیوان محاسبات رسیده باشد از سوی رئیس کل دیوان محاسبات کشور برای رسیدگی به هیأت‌های مستشاری واگذار می‌شود. در صورت اثبات وقوع تخلف، بر اساس رأی هیأت‌های مستشاری حکم لازم صادر و در مواردی که صدور حکم در صلاحیت

مستشاران دیوان محاسبات نباشد، برای رسیدگی و تعیین مجازات به مراجع صالحه قضایی سپرده می‌شود. قوه قضائیه در اجرای اصل ۱۷۴ قانون اساسی و از راه سازمان بازرسی کل کشور بر اجرای صحیح بودجه‌ی سالانه و درستی اجرای قوانین و مقررات حاکم بر بودجه نظارت

می‌کند. در هر حال، در مرحله‌ی نظارت قضایی، جرایم ناشی از تخلفات مالی از راه قوه قضائیه مورد رسیدگی قرار می‌گیرد. به همین دلیل، این مرحله از نظارت بعد از خرج را نظارت قضایی می‌گویند.

گام سوم؛ نظارت پارلمانی

این آخرین مرحله از مراحل نظارت بر اجرای بودجه است که از سوی قوه مقننه صورت می‌گیرد. قوه مقننه به روش مقتضی از جمله با استفاده از تشکیلات دیوان محاسبات کشور، در جریان نظارت مستمر بر اجرای بودجه قرار می‌گیرد. علاوه بر این، مجلس شورای اسلامی با رسیدگی به گزارش تفریغ بودجه، نظارت پارلمانی را اعمال می‌کند؛ که توسط

هدف حسابرسی عملیاتی،
ارزیابی منابع تأمین اطلاعات مالی
به منظور آگاهی از این است که
عملیات و فعالیت‌های دستگاه
تحت رسیدگی به
درستی کنترل می‌شود

لزوم انجام حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی ایران

در جهان امروز، گستردگی بخش عمومی، «اداره امور دستگاه‌های اجرایی»^{۱۳} را در همه‌ی زمینه‌ها پیچیده کرده است و به‌سوی تخصصی‌شدن سوق می‌دهد. در نتیجه، اعمال کنترل مستقیم^{۱۴} توسط مراجع تصمیم‌گیری امکان‌پذیر نخواهد بود. از این‌رو، مراجع به‌منظور آگاهی از کم و کیف پیشرفت برنامه‌ها ناگزیرند به گزارش‌های دریافتی بسنده کنند. این گزارش‌ها، زیربنا و مبنای قضاوت‌ها و تعیین خط‌مشی‌های آینده است و اثرات عملی آن در قالب قانون، آیین‌نامه، تصویب‌نامه، دستورالعمل و بخش‌نامه متجلی می‌شود. بنابراین می‌توان پذیرفت که انتقال گزارش‌ها و اطلاعات در همه‌ی زمینه‌ها به مراکز تصمیم‌گیری، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. بنابراین گزارش‌ها و اطلاعات ارسالی باید پس از بررسی و تجزیه و تحلیل لازم توسط افراد آموخته، متعهد و بی‌طرف توأم با اظهار نظر کارشناسانه و پژوهشگرانه، به این مراجع ارائه شود تا تصمیمات با واقع‌بینی و دوراندیشی لازم اتخاذ شود.

در این‌جا، باید گفته شود که گزارش‌هایی که در بخش عمومی در زمینه‌ی پیشرفت برنامه‌ها تهیه و تنظیم و ارائه می‌شود، به مراتب مهم‌تر، حساس‌تر و رسیدگی به آن‌ها پیچیده‌تر و دشوارتر از گزارش‌های مالی است؛ زیرا:

الف؛ زیربنای برنامه‌ریزی، اصلاح و بهبود برنامه‌ها، باید بر اساس گزارش‌های عملیاتی^{۱۵} صورت پذیرد.

ب؛ به دلیل چندگونگی موجود در فعالیت‌های غیرمالی، برای این فعالیت‌ها نیاز به متخصصان گوناگون در رابطه با موضوع مورد رسیدگی مانند مهندسی راه و ساختمان، مهندسی الکترونیک، رایانه، جامعه‌شناس یا حقوق‌دان دارد.

پ؛ در بررسی عملکرد مالی، به بررسی شرایط و وضعیت گذشته توجه و درباره‌ی آن اظهار نظر می‌شود. در حالی که «گذشته، حال و آینده» در بررسی عملیات مدنظر است.

از طرفی، عملکرد مالی، همواره مطابق با میزان پیشرفت



دیوان محاسبات کشور، بر اساس صورت حساب عملکرد سالانه‌ی بودجه و نتایج حاصل از حسابرسی‌های حسابرسان تنظیم و به مجلس شورای اسلامی تقدیم می‌شود. به بیان ساده‌تر، مجلس قانون‌گذاری هر کشوری از راه گزارش تفریح بودجه، نظارت‌نهایی را بر وصول درآمدها و انجام مخارج دولت و دستگاه‌های تابعه‌ی آن اعمال می‌کند.

در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران نیز راه‌ها و شیوه‌های گوناگونی برای اعمال نظارت نمایندگان مجلس شورای اسلامی بر مصرف منابع عمومی پیش‌بینی شده است. علاوه بر نظارت‌هایی که تشکیلات دیوان محاسبات کشور به عنوان حسابرس مستقل انجام می‌دهد، نمایندگان مجلس شورای اسلامی با استفاده از اصول ۹۰ و ۸۹، ۸۸، ۸۶، ۸۴، ۷۶ قانونی اساسی و با تحقیق و تفحص، سؤال از وزرا، هیأت وزیران و رئیس جمهور و استیضاح وزرا یا رئیس جمهور، می‌توانند به‌عنوان نمایندگان شهروندان به بودجه‌ی سالانه‌ی کل کشور، اعمال نظارت کنند. در این موارد رئیس جمهور، وزرا و هیأت وزیران که بر اساس قوانین و مقررات در مقابل مجلس مسؤولیت (پاسخگویی) دارند، نسبت به سؤالات طرح‌شده پاسخ می‌دهند و درباره‌ی اعمال انجام داده‌ی خود، دلایل منطقی ارائه خواهند داد. (باباجانی، ۱۳۸۵).

در واقع اطلاعات حاصل از این نوع حسابرسی برای برنامه‌ریزان کشور، یکی از عوامل ارزیابی به حساب می‌آید و برنامه‌ریزی بدون استفاده از چنین منابع و مآخذی با واقع‌بینی توأم نخواهد بود.

خلاصه

حسابرسی دولتی عبارت از رسیدگی و ارزیابی سامان‌مند صورت حساب عملکرد بودجه‌ی کل کشور و عملیات مالی دستگاه‌های اجرایی و هر دستگاهی است که به گونه‌ای از بودجه‌ی کل کشور استفاده می‌کند. این کار به منظور اظهار نظر نسبت به ارقام صورت‌های مالی در برابری آن با موازین حسابداری، حسابرسی دولتی و قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشور و ارائه‌ی گزارش نتایج بررسی‌های به‌عمل آمده به مجلس صورت می‌گیرد. هدف حسابرسی دولتی، ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی در زمینه‌ی فعالیت آن‌هاست.

حسابرسی با توجه به هدف آن، به حسابرسی‌های مالی و عملیاتی طبقه‌بندی می‌شود، حسابرسی مالی شامل حسابرسی صورت‌های مالی و دیگر حساب‌های مالی است و حسابرسی عملیاتی رسیدگی هدف‌مند و منظم خواهد و مدارک سازمان دولتی برای ارزیابی مستقل عملکرد آن است. حسابرسی عملیاتی شامل حسابرسی کارایی، صرفه‌ی اقتصادی و اثربخشی است.

اصولاً در ایران، نظارت بعد از خرج پس از انجام خرج و به منظور اطمینان یافتن از اعمال کنترل‌های لازم در مورد هزینه‌ها و دیگر پرداخت‌ها، نظارت بعد از خرج انجام می‌شود. این نوع نظارت از وظایف اصلی دیوان محاسبات کشور است و در سه مرحله‌ی رسیدگی به حساب‌ها، نظارت قضایی و نظارت پارلمانی انجام می‌شود.

فیزیکی نخواهد بود. مثلاً به فرض آن‌که صورت عملکرد مالی دستگاه اجرایی پس از رسیدگی لازم، مورد تأیید حسابرسی مربوط قرار گرفته باشد، این صورت، نشان‌دهنده‌ی اجرای برنامه‌های دستگاه، در قالب اعداد و ارقام بودجه است؛ ولی کفایت آن در مورد چگونگی و میزان نیل به اهداف برنامه‌ی توجیهات اقتصادی که در هنگام اجرای برنامه‌ها لحاظ شده، نقاط قوت و ضعف مدیریت در چگونگی اجرای برنامه‌ها، زمان‌سنجی در مراحل انجام کار و بالاخره انحرافات حاصل از اجرای برنامه‌ها و رویه‌ی جلوگیری آن مورد تردید است. در این جا ذکر این نکته لازم است که ارزیابی و اندازه‌گیری

پیشرفت برنامه‌ها و تطبیق عملیات انجام شده با اهداف از قبل تعیین شده و تجزیه و تحلیل آن، به سادگی امکان‌پذیر نیست؛ زیرا در بیشتر موارد، عوامل اندازه‌گیری از قبل تعیین نشده است. پس می‌توان پذیرفت که یکی از مراحل بسیار مهم و پیچیده در «فرآیند بودجه»^{۱۶}، مرحله‌ی نظارت بر اجرای بودجه

است که اعمال دقیق و به‌موقع آن می‌تواند اثر زیادی در انسجام نظام اداری و مالی کشور داشته باشد و به‌عنوان یکی از ارکان اصلی اداره‌ی امور مؤسسات محسوب می‌شود؛ یعنی نظارت عالی^{۱۷} در قبال هر برنامه‌ریزی و اجرای آن امری ضروری است.

به‌طور کلی، حسابرسی مالی، حقوق و منابع مردم و نظرات مجلس را نسبت به عملکرد دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی در همه‌ی زمینه‌ها تأمین نمی‌کند، حتی در بخش خصوصی نیز تأمین منافع کامل صاحبان سرمایه واحدهای اقتصادی مورد تردید است. به هر حال، ضرورت انجام حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی غیرقابل انکار و در شرایط کنونی با توجه به توسعه‌ی روز افزون طرح‌های عمرانی و فعالیت‌های جاری دولت، کاری الزامی و اجتناب‌ناپذیر است.

طبق قانون دیوان محاسبات کشور،
حسابرسان دیوان محاسبات
وظیفه دارند تا به حساب
آن دسته از دستگاه‌های دولتی
رسیدگی کنند
که به گونه‌ای از بودجه‌ی کل کشور
استفاده می‌کنند

هزینه‌ی آن از محل اعتبارات جاری تأمین می‌شود.

طرح عمرانی: مجموعه عملیات و خدمات مشخصی است که بر اساس مطالعات توجیهی فنی و اقتصادی یا اجتماعی توسط دستگاه اجرایی در مدت معین و با اعتبار معین برای تحقق بخشیدن به هدف‌های برنامه‌ی عمرانی پنج ساله به صورت سرمایه‌گذاری ثابت، شامل هزینه‌های غیر ثابت وابسته در دوره‌ی مطالعه و اجرا و یا مطالعات اجرا می‌شود و تمام یا قسمتی از هزینه‌های اجرای آن از محل اعتبارات عمرانی تأمین می‌شود و به سه نوع انتفاعی و غیرانتفاعی و مطالعاتی تقسیم می‌شود.

12. Compliance Audit

۱۳. تبصره‌ی ماده دوم قانون دیوان محاسبات کشور (مصوب بهمن ماه ۱۳۶۱)، دستگاه اجرایی را چنین تعریف کرده است:

– منظور از دستگاه‌های [اجرایی] در این قانون، همه‌ی وزارتخانه‌ها، سازمان‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و دیگر واحدهایی است [که] به نحوی از انحا از بودجه‌ی کل کشور استفاده می‌نمایند و به طور کلی هر واحد اجرایی می‌باشد که بر طبق اصول ۴۵ و ۴۴ قانون اساسی، مالکیت عمومی بر آن‌ها مترتب بشود. واحدهایی که شمول مقررات عمومی در آن‌ها مستلزم ذکر نام است نیز مشمول این تعریف است.

14. Direct Control

15. Performance Reports

16. Budget cycle

17. Superme Control

18. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)

19. Asian Organization of Supreme Audit Institutions (ASOSAI)

20. Economic Corporation Organization of Supreme Audit Institutions (ECOSAI)

در ایران، در رابطه با حسابرسی دولتی، استانداردهای پذیرفته‌شده‌ی حسابرسی دولتی وجود ندارد. در حال حاضر، بیشتر کشورهای عضو سازمان ملل در «سازمان بین‌المللی عالی حسابرسی اینتوسای»^{۱۸} عضویت دارند و زیر پوشش این مجمع جهانی، سازمان‌های قاره‌ای مانند «آسوسای»^{۱۹} و سازمان‌های منطقه‌ای مانند «اکوسای»^{۲۰} وجود دارد. معمولاً هر یک از این مجامع، دارای اساسنامه‌ای است که به تصویب کشورهای بنیانگذار رسیده است و ارکان آن‌ها شامل دبیرخانه و کمیته‌های لازم است. عضویت در این مجامع با توجه به همکاری و تبادل نظر میان کشورهای عضو در حرفه‌ی حسابرسی، موجب اعتلای دانش حسابرسی کشورها و آگاهی از نظریات یکدیگر برای بهبود نحوه‌ی اعمال کنترل و نظارت بر فعالیت‌های دولت می‌شود. این همکاری با حضور در کنگره‌ها، سمینارها، برنامه‌های آموزشی، مطالعه و بررسی مقالات و نشریاتی تأمین می‌شود که توسط این سازمان‌ها تهیه می‌شود. یکی از اقدامات مؤثر و زیربنایی این سازمان‌ها تهیه و تدوین استانداردهای حسابرسی دولتی است و هر یک از کشورهای عضو می‌توانند به هنگام تدوین استانداردهای حسابرسی دولتی، با توجه به شرایط فرهنگی و اجتماعی خود از آن به عنوان الگو استفاده کنند. (حسینی عراقی، ۱۳۷۸، ۴۲)

منابع و مأخذ:

۱. باباجانی، جعفر، **حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی**، دانشگاه علامه طباطبائی، چاپ سوم، ۱۳۸۵.
۲. حسینی عراقی، سیدحسین، **حسابرسی دولتی، نظری و عملی**، دانشکده امور اقتصادی، نشریه‌ی شماره ۱۹، چاپ اول، ۱۳۷۸.
۳. کمیته‌ی حسابرسی عملیاتی استانداردهای حسابرسی دولتی، سازمان حسابرسی، ترجمه‌ی: محمدعلی قوامی، نشریه‌ی شماره ۱۲۷، ۱۳۶۸، چاپ نخست.
۴. جلد اول، کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابرسی دستورالعمل حسابرسی طرح‌های عمرانی، سازمان حسابرسی، نشریه‌ی شماره ۱۱۵، اسفند ۱۳۷۶.

5. Government Accounting Auditing and Financial Reporting "Municipal Finance Officers Association of the United States and Canada, 180 North Michigan Avenue Suite 800, Chicago Illinois 1980. PP. 86-87.

پی‌نوشت:

۱. منظور از «واحد»، نهاد یا دستگاهی است که برابر با اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، مالکیت عمومی بر آن‌ها مترتب است.
2. Generally Accepted Government Auditing Standards (GAGAS)
3. Financial Audit
4. Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)
5. Operational of performance Audit
6. Efficiency Audit
7. Input
8. Output
9. Economy Audit
10. Effectiveness Audit

۱۱- لازم به توضیح است که در بندهای ۹ و ۱۰ ماده یک قانون برنامه و

بودجه، فعالیت جاری و طرح عمرانی به شرح زیر تعریف شده است:

• **فعالیت جاری:** سلسله عملیات و خدمات مشخصی است که برای تحقق بخشیدن به هدف‌های برنامه‌ی سالانه در سال به اجرا در می‌آید. و