

بررسی تطبیقی مبانی قانونی نظارت مالی و حسابرسی مستقل در بخش عمومی

مؤلف:

دکتر جعفر باباجانی

عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی



سرشناسه:	باباجان، ص ۱۳۶ -
عنوان و نام پدید آور:	بررسی تطبیقی نظام نظارت مالی و حسابداری مستقل در بخش عمومی / تألیف: محمدرضا باباجانی؛ معاونت پژوهشی دانشگاه.
مشخصات نشر:	تهران: دانشگاه علامه طباطبائی، ۱۳۹۸.
مشخصات ظاهری:	۷۱۸ ص. وزیری.
فروست:	انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی؛ ۵۶
شابک:	۹-۳۳۷-۲۱۷-۹۶۴-۹۷۸-۰۰۰۰. تومان
وضعیت فهرست نویسی:	فیا
موضوع:	مالیه عمومی -- حسابداری -- مطالعات تطبیقی
موضوع:	Finance, Public-- Auditing -- Comparative Studies
موضوع:	مالیه عمومی -- حسابداری -- قوانین و مقررات
موضوع:	Finance, Public--Auditing--Law and Legislation
شناسه افزوده:	دانشگاه علامه طباطبائی.
رده‌بندی کنگره:	HJ۹۷۴۱
رده بندی دیوئی:	۶۵۷/۶۱
شماره کتابشناسی ملی:	۶۱۱۷۳۵۰

بایستی تطبیقی مبانی قانونی نظارت مالی و - بایستی مستقل در بخش عمومی

مؤلف:

دکتر جعفر باباجانی

زیر نظر معاونت پژوهشی دانشگاه

شابک: ۹۶۴-۲۱۷-۳۳۷-۹۸-۹۸

لیتوگرافی، چاپ و صحافی: مرکز چاپ و انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی

صفحه‌آرا: محمدرضا حجتی

شمارگان: ۲۰۰

مرکز چاپ و انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی؛ تهران، بزرگراه شهید همت،
دهکده المپیک، میدان ورزش

تلفن مرکز انتشارات: ۴۴۷۳۷۵۶۰

چاپ اول ۱۳۹۸

سندوق پستی: ۱۵۸۱۵/۳۴۸۷

قیمت: ۹۰۰۰۰ تومان

فهرست مطالب

۱	پیشگفتار
---	----------

بخش اول - نظارت و حسابرسی مستقل از سوی دیوان محاسبات در ایران

فصل اول - ساختار نظارت مالی در قوانین دیوان محاسبات اول و دوم (۱۲۸۹-۱۳۱۲)

۱	مقدمه
۷	قانون دیوان محاسبات اول
۱۷	بحث - تحلیل قانون دیوان محاسبات اول
۲۳	قانون دیوان محاسبات دوم
۲۷	بحث و تحلیل قانون دیوان محاسبات دوم

فصل دوم - ساختار نظارت مالی در قوانین دیوان محاسبات سوم و چهارم (۱۳۵۲-۱۳۶۱)

۳۳	قانون دیوان محاسبات سوم
۳۹	تحلیل و نتیجه‌گیری
۴۲	نحوه انتخاب ارکان دیوان محاسبات در قانون سوم
۴۳	قانون دیوان محاسبات چهارم
۴۴	احکام کلیدی قانون دیوان محاسبات چهارم کشور
۵۵	بحث و تحلیل قانون دیوان محاسبات چهارم
۵۹	نمودار نحوه انتخاب ارکان دیوان محاسبات کشور در قانون چهارم و اصلاحات بعدی
۶۰	سیر تطور نظارت مالی و حسابرسی مستقل از سوی دیوان محاسبات

بخش دوم - نظام‌های نظارت مالی و حسابرسی مستقل در پنج قاره جهان

۷۷	مقدمه
----	-------

فصل سوم - مبانی قانونی نظام‌های نظارت مالی و عملیاتی در اروپای غربی

۸۳	مقدمه
۸۴	وسعت، جمعیت و نوع قضاوت
۸۵	موقعیت سازمانی
۸۵	نحوه انتخاب رئیس کل
۸۶	طول دوره خدمت
۸۷	امنیت شغلی
۸۸	نحوه تأمین منابع مالی

۸۸	تعداد و مهارت‌های اعضای و کارکنان
۸۹	حوزه‌ها و انواع حسابرسی
۸۹	گزارشگری
۹۱	دسترسی به گزارش حسابرسی
۹۱	نتیجه‌گیری

فصل چهارم - مبانی قانونی نظام‌های نظارت مالی و عملیاتی در اروپای غربی (ادامه)

۹۷	تحلیل احکام کلیدی قوانین دیوان محاسبات کشورهای اروپایی
۹۸	اختلاف نظام نظارت مالی برخی کشورهای اروپای غربی
۹۸	قانون دیوان محاسبات کشور سوئد
۱۰۲	قانون دیوان محاسبات کشور آلمان
۱۱۰	قانون دیوان محاسبات کشور آندورا
۱۱۹	قانون دیوان محاسبات کشور آیسلند
۱۳۰	قانون دیوان محاسبات کشور اسپانیا

فصل پنجم - مبانی قانونی نظام‌های نظارت مالی و عملیاتی در اروپای غربی (ادامه)

۱۴۱	قانون دیوان محاسبات کشور اتریش
۱۵۵	قانون دیوان محاسبات جمهوری ایتالیا
۱۶۶	قانون دیوان محاسبات کشور ایتالیا
۱۷۷	قانون دیوان محاسبات کشور بریتانیا

فصل ششم - مبانی قانونی نظام‌های نظارت مالی و عملیاتی در اروپای غربی (ادامه)

۱۸۷	قانون دیوان محاسبات کشور پرتغال
۲۰۲	قانون دیوان محاسبات کشور دانمارک
۲۰۸	قانون دیوان محاسبات کشور سوئیس
۲۱۶	قانون دیوان محاسبات کشور فنلاند
۲۲۳	قانون دیوان محاسبات کشور مالت
۲۳۹	قانون دیوان محاسبات کشور هلند

فصل هفتم - مبانی قانونی نظام‌های نظارت مالی و عملیاتی در اروپای شرقی

۲۴۷	مقدمه
۲۴۸	قانون دیوان محاسبات کشور بلغارستان
۲۵۹	قانون دیوان محاسبات کشور ترکیه

۲۸۰	قانون دیوان محاسبات کشور رومانی
۲۹۴	قانون دیوان محاسبات کشور مجارستان

فصل هشتم - مبانی قانونی نظام‌های نظارت مالی و عملیاتی در اروپای شرقی - ادامه

۳۰۷	مقدمه
۳۰۸	قانون دیوان محاسبات کشور آلبانی
۳۲۰	قانون دیوان محاسبات کشور اوکراین
۳۳۶	قانون دیوان محاسبات کشور بوسنی و هرزگوین
۳۴۸	قانون دیوان محاسبات کشور صربستان
۳۶۲	قانون حسابرسی (دیوان محاسبات) کشور کرواسی
۳۷۰	قانون دیوان محاسبات کشور لتونی
۳۸۵	قانون دیوان محاسبات کشور لیتوانی

فصل نهم - مبانی قانونی نظام‌های نظارت مالی و حسابرسی مستقل در آفریقا و اقیانوسیه

۳۹۷	مقدمه
۳۹۸	قانون دیوان محاسبات کشور آفریقای جنوبی
۴۰۹	قانون دیوان محاسبات کشور آفریقای شمالی
۴۱۹	قانون دیوان محاسبات کشور زامبیا
۴۲۹	قانون دیوان محاسبات کشور استرالیا
۴۴۴	قانون دیوان محاسبات کشور تونگا
۴۵۳	قانون دیوان محاسبات کشور نیوزیلند

فصل دهم - مبانی قانونی نظام‌های نظارت مالی و عملیاتی در آسیا

۴۶۵	قانون دیوان محاسبات کشور افغانستان
۴۷۳	دیوان محاسبات کشور پاکستان
۴۸۱	قانون دیوان محاسبات کشور تاجیکستان
۴۸۷	قانون دیوان محاسبات جمهوری خلق چین
۴۹۷	قانون دیوان محاسبات کشور ژاپن
۵۰۷	قانون دیوان محاسبات کشور سنگاپور
۵۱۶	قانون دیوان محاسبات کشور کره جنوبی
۵۲۹	قانون دیوان محاسبات کشور مالزی

فصل یازدهم - مبانی قانونی نظام‌های نظارت مالی و عملیاتی در آمریکای شمالی و جنوبی

۵۳۹	قانون دیوان محاسبات کشور ایالات متحده آمریکا
۵۴۶	قانون دیوان محاسبات کشور کانادا
۵۵۵	قانون دیوان محاسبات کشور آرژانتین
۵۶۸	قانون دیوان محاسبات کشور برزیل

بخش سوم - مقایسه تطبیقی ویژگی‌های کلی و ساختاری دیوان‌های محاسبات کشورها

۵۸۳	مقدمه
-----	-------

فصل دوازدهم - مقایسه تطبیقی ویژگی‌های کلی و ساختاری قوانین هر یک از پنج قاره

۵۹۳	بحث و تحلیل احکام کلیدی قوانین دیوان محاسبات اروپای غربی
۶۰۲	بحث و تحلیل احکام کلیدی قوانین دیوان محاسبات کشورهای اروپای شرقی
۶۰۹	بحث و تحلیل احکام کلیدی قوانین دیوان محاسبات کشورهای آسیایی
۶۱۴	بحث و تحلیل احکام کلیدی قانون دیوان محاسبات کشورهای اقیانوسیه
۶۲۰	بحث و تحلیل احکام کلیدی قانون دیوان محاسبات کشورهای آفریقایی
۶۲۴	بحث و تحلیل احکام کلیدی قوانین دیوان محاسبات کشورهای آمریکایی

فصل سیزدهم - مقایسه احکام کلیدی قوانین دیوان محاسبات قاره‌ای

۶۲۹	مقایسه احکام کلیدی قوانین دیوان محاسبات قاره‌ای
۶۳۴	بحث و تحلیل احکام کلیدی قوانین دیوان محاسبات بین قاره‌ای
۶۴۲	بحث و تحلیل وجوه تشابه و تفاوت قوانین دیوان محاسبات بین قاره‌ای
۶۵۰	مقایسه احکام کلیدی قانون دیوان محاسبات ایر
۶۵۵	الگوی برای نظام نظارت و حسابرسی مستقل در ایران
۶۵۷	تحلیل نقاط قوت و کاستی‌های احتمالی قانون دیوان محاسبات کشور
۶۵۷	نقاط قوت در احکام کلیدی
۶۶۳	کاستی‌های احتمالی در احکام کلیدی

فصل چهاردهم - چارچوب مفهومی پیشنهادی نظام نظارت مالی

۶۷۱	ساختار و چارچوب پیشنهادی برای نظام نظارت و حسابرسی مستقل
۶۸۱	احکام کلیدی و تفصیلی نظام نظارت و حسابرسی مستقل
۶۹۰	مدل‌های مفهومی پیشنهادی قانون دیوان محاسبات کشور
۶۹۶	بحث و نتیجه‌گیری درباره مدل پیشنهادی
۷۰۱	منابع

پیشگفتار

حسابرسی و نظارت مستقل در نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و سایر نهادهایی که به فالیتهای حاکمیتی و غیرانتفاعی می‌پردازند، از طریق یک نهاد مستقل و بی‌طرف موسوم به دیرن محاسبات انجام می‌شود. این نهاد که اساساً زیرنظر مستقیم مجلس اداره می‌شود، استقلال خود را به صورت معمول از قانون کشورها دریافت می‌کند. در قانون اغلب کشورها، اصلاحیه به حسابرسی و نظارت مستقل دیوان محاسبات اختصاص می‌یابد و تأکید می‌شود که باید مستقل از قوه مجریه و زیرنظر مجلس اداره شود. نهادهای که مسئولیت حسابرسی و نظارت مستقل بر تحصیل، مصرف و بکارگیری منابع عمومی را برعهده دارد، اگر چه در ایران با عنوان دیوان محاسبات کشور از آن یاد می‌شود اما در قوانین اغلب کشورهای جهان با عناوین دیگر شناخته می‌شود.

برای مثال، در قوانین برخی کشورها، نهاد حسابرسی و نظارتی مستقل با عنوان "Supreme Audit Court" یا "Audit Court" و یا "Auditor" موسوم شده است. در معدود کشورهایی نیز از عنوان "Comptroller and Auditor General" برای این نهاد استفاده می‌شود. افزون بر این، نهادهای حسابرسی و نظارتی مستقل از وظایف و اختیارات متفاوتی برخوردارند که می‌توان آنها را در دو دسته کلی طبقه‌بندی کرد. برخی از این نهادها در کشور خود تنها به امور حسابرسی می‌پردازند و تخلفات مالی و عملیاتی

ب بررسی تطبیقی مبانی قانونی نظارت مالی و حسابرسی مستقل ...

را برای رسیدگی به قوه قضائیه ارجاع می‌دهند. در مقابل، برخی دیگر از این نهادها افزون بر انجام عملیات حسابرسی تا حدودی از قدرت قضایی و تصمیم‌گیری درباره مجازات جرائم مالی و عملیاتی نیز برخوردارند. این دسته از نهادهای حسابرسی و نظارت مستقل، نوعی دادگاه عالی حسابرسی یا "Supreme Audit Court" محسوب می‌شوند.

در ایران، این نهاد نظارتی مستقل که در ابتدای مشروطیت ایجاد شد، اگر چه از نظر استقلال از فراز و فرود در خور ملاحظه‌ای برخوردار بوده است اما از اوایل سال‌های انقلاب اسلامی و در اجرای اصل ۵۴ قانون اساسی، استقلال کامل خود را به دست آورد. افزون بر این، نهاد یادشده از بدو تأسیس به عنوان «دیوان محاسبات» نامگذاری شده است و هم‌اکنون برار عنوان «دیوان محاسبات کشور» استفاده می‌کند. دیوان محاسبات کشور در حال حاضر بر اساس قانون دیوان محاسبات کشور مصوب سال ۱۳۶۱ و اصلاحات بعدی آن و ضوابط و مقررات حسابرسی مصوب خود، عمل می‌کند.

هدف از تألیف و تدوین این کتاب، بررسی تطبیقی نظام‌های حسابرسی و نظارتی مستقل حاکم بر تحصیل، مصرف و بکارگیری منابع عمومی به منظور دستیابی به یک الگوی حسابرسی و نظارتی مستقل است. برای این منظور، تعداد درخور ملاحظه‌ای از قوانین حسابرسی و نظارتی مستقل حاکم بر نهادهای عمومی کشورهای عضو دیوان محاسبات بین‌المللی موسوم به اینتوسای که همزمان و حسب مورد عضو نهاد حسابرسی مستقل قاره‌ای مربوط به کشور خود نیز بودند، انتخاب گردید. به رغم این که قوانین حسابرسی و نظارتی این کشورها با عناوین خاصی در کشور خود بکار گرفته می‌شوند اما در این کتاب و به منظور رعایت یکنواختی در امر بررسی تطبیقی این قوانین، از آنها با عنوان قانون دیوان محاسبات یادشده است.

در این بررسی تطبیقی که با هدف دستیابی به یک الگوی نظارتی مستقل انجام شده است، قوانین دیوان محاسبات تعدادی از کشورهای منتخب از پنج قاره جهان به صورت

پیشگفتار ج

تصادفی و به نحوی انتخاب شده است که کم و بیش اعضای از هر یک از قاره‌های پنج‌گانه در آن حضور داشته باشند. پس از دسترسی به قوانین دیوان محاسبات کشورهای قاره‌های اروپا، آسیا، آمریکا، آفریقا و اقیانوسیه، احکام کلیدی و نظارتی آنها استخراج و بر اساس روش تحلیل تطبیقی با یکدیگر مقایسه و مورد تحلیل قرار گرفت. به بیان دیگر، قطع نظر از نحوه نگارش احکام نظارتی پیش‌بینی شده در قوانین مورد بررسی، ابتدا وجوه تشابه و تفاوت احکام کلیدی و تأثیرگذار در نظام حسابرسی و نظارتی منظور در این قوانین استخراج گردید. پس از آن، وجوه تشابه و تفاوت‌های یادشده از یک سو بر حسب کشور به کشور و از سوی دیگر، قاره به قاره مقایسه و نتایج حاصل از بررسی احکام کلیدی حسابرسی و نظارتی مستقل این کشورها، تحلیل گردید.

در فصل پایانی این بررسی تطبیقی، احکام کلیدی و تأثیرگذار در یک نظام حسابرسی و نظارتی مستقل حاکم بر فعالیت‌های نهادهای بزرگ بخش عمومی که اساساً از طریق دیوان محاسبات کشورها اعمال می‌شود به صورت یکپارچه در جدولی ارائه گردید. پس از آن، احکام کلیدی نظارتی و حسابرسی مستخرج از قانون دیوان محاسبات کشور مصوب سال ۱۳۶۱ و اصلاحات و تغییرات بعدی آن برای مقایسه در همان جدول منعکس شد تا وجوه تشابه و تفاوت احکام کلیدی یادشده در این مقایسه مشخص شود. در فرایند این بررسی تطبیقی و مقایسه وجوه تشابه و تفاوت احکام کلیدی پیش‌بینی شده در مقررات حسابرسی و نظارتی دیوان محاسبات کشورمان با قوانین دیوان محاسبات کشورهای منتخب از پنج قاره جهان، الگویی حاوی احکام کلیدی یک نظام حسابرسی و نظارتی مستقل بر مبنای ویژگی‌های محیطی ایران به دست آمد.

الگوی حاوی احکام کلیدی نظام حسابرسی و نظارتی مستقل پیشنهادی نگارنده که بر اساس این مطالعه تطبیقی تدوین و در فصل پایانی کتاب ارائه شده است، زمینه‌ای برای نظرخواهی از خبرگان حسابرسی مستقل شاغل در دیوان محاسبات کشورمان فراهم کرد. نتایج حاصل از این نظرخواهی که اجماع عمومی خبرگان دیوان را درباره

احکام کلیدی نظام نظارتی پیشنهادی نگارنده به همراه دارد، تدوین احکام کلیدی و تأثیرگذار در امر نظارت و حسابرسی مستقل از سوی دیوان محاسبات را برای این دیوان، تسهیل می‌نماید. در پایان یادآوری این نکته مهم نیز ضروری است که آن چه در فصل پایانی کتاب به عنوان یک الگوی نظام نظارت و حسابرسی مستقل و بر اساس مطالعه تطبیقی نظام‌های نظارتی مستقل تعداد درخور ملاحظه‌ای از کشورهای جهان پیشنهاد شده است، به نظر نگارنده با ویژگی‌های محیطی کشورمان سازگار است و تنها بر پایه ایده‌آل‌های نگارنده پیشنهاد نگردیده است.

در خاتمه لازم می‌دانم که از صبر و تحمل و همکاری‌های همسر ارجمندم خانم فریده خزلی در فراهم کردن محیطی آرام برای نگارش این اثر تشکر و قدردانی نمایم. از فرزند عزیزم غزال باباجانی بابت طرح روی جلد که ریشه در ذوق هنری او دارد تشکر می‌کنم. همچنین یاری‌های بی‌دریغ مکانیک‌های دانشگاهی در حوزه معاونت پژوهشی دانشگاه که در تمام مراحل چاپ این اثر همکاری داشته‌اند تشکر و قدردانی نمایم. افزون بر این، از جناب آقای مهندس دنیوی که در فرایند چاپ این کتاب و سایر کتب اینجانب نقش درخور ملاحظه‌ای ایفا کرده‌اند و از جناب آقای محمد رضا سجادی که در صفحه‌آرایی و تایپ دقیق مطالب کتاب صبر و حوصله در خورستایش نشان داده‌اند، تشکر و سپاسگزاری می‌کنم. از دانشجویان کارشناسی ارشد رشته‌های حسابداری بخش عمومی و حسابرسی دانشگاه علامه طباطبائی که در فرآیند دستیابی به متن انگلیسی قوانین دیوان محاسبات کشورها نگارنده را یاری داده‌اند، تشکر و قدردانی می‌نمایم. از کلیه اعضای هیأت علمی دانشگاه‌ها که به تدریس حسابرسی به ویژه کاربرد قوانین و مقررات در حسابرسی بخش عمومی اشتغال دارند و همچنین صاحب‌نظرات شاغل در دیوان محاسبات کشورمان تقاضا دارم از نظرات تخصصی و سازنده خود، نگارنده را بهره‌مند فرمایند تا در چاپ‌های بعدی مورد استفاده قرار گیرد.

دکتر جعفر باباجانی

استاد دانشگاه علامه طباطبائی