

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

سرشناسه:	باباجانی، جعفر، ۱۳۲۶ -
عنوان و نام پدید آور:	بررسی تطبیقی مبانی قانونی نظارت مالی و حسابرسی مستقل در بخش عمومی/تالیف جعفر باباجانی؛ زیر نظر معاونت پژوهشی دانشگاه.
مشخصات نشر:	تهران: دانشگاه علامه طباطبائی، ۱۴۰۲.
مشخصات ظاهری:	۷۱۸ ص. وزیری.
فروست:	انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی؛ ۵۶۳/۲.
شابک:	۹-۴۳۷-۲۱۷-۹۶۴-۹۷۸: ۲۹۰۰۰۰ تومان
وضعیت فهرست نویسی:	فیبا
موضوع:	مالیه عمومی -- حسابرسی -- مطالعات تطبیقی
موضوع:	Finance, Pubic-- Auditing -- Comparative Studies
موضوع:	مالیه عمومی -- حسابرسی -- قوانین و مقررات
موضوع:	Finance, Pubic--Auditing--Law and Legislation
شناسه افزوده:	دانشگاه علامه طباطبائی.
رده بندی کنگره:	HJ۹۷۴۱
رده بندی دیوئی:	۶۵۷/۶۱
شماره کتابشناسی ملی:	۶۱۱۷۳۵۰

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

مؤلف:

دکتر جعفر باباجانی

عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

چاپ دوم



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

مؤلف:

دکتر جعفر باباجانی

زیر نظر معاونت پژوهشی دانشگاه

شابک : ۹۷۸-۹۶۴-۲۱۷-۴۳۷-۹

صفحه‌آرا: محمدرضا حجتی

سرپرستار: دکتر زهرا محمدیان

ناظر فنی: رضا دنیوی

طراح جلد: غزاله باباجانی

مرکز چاپ و انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی؛ صندوق پستی: ۱۵۸۱۵/۳۴۸۷

فروشگاه آنلاین انتشارات book.atu.ac.ir

سایت مرکز چاپ و انتشارات press.atu.ac.ir

سایت فروشگاه الکترونیکی <https://mybooket.com/atu>

آدرس فروشگاه مرکزی: تهران انتهای بلوار دهکده المپیک، دانشگاه علامه طباطبائی

نیش درب ورودی میدان ورزش تلفن: ۴۸۳۹۲۶۵۹ همراه: ۰۹۹۰۲۴۹۹۹۸۵

قیمت: ۲۹۰۰۰۰ تومان

شمارگان: ۱۰۰

چاپ دوم ۱۴۰۲

□ تقدیم به حسابرسان درستکار و پاکدامنی که در دیوان محاسبات کشورمان به نمایندگی از سوی شهروندان در جایگاه صاحبان حق، از تحصیل، مصرف و بکارگیری کارآمد، اثربخش همراه با صرفه اقتصادی منابع عمومی پاسداری می‌کنند.

سعدی به روزگاران مهری نشسته بر دل
بیرون نمی‌توان کرد حتی به روزگاران

□ تقدیم به همسر و همراهم که همواره با صبر و شکیبایی در خورستایش شرایط لازم برای پدید آمدن این اثر و سایر آثار اینجانب را در کمال تواضع، فروتنی و همراه با محیطی سرشار از محبت، فراهم کرد.

فهرست مطالب

پیشگفتار..... آ

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

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

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

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

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

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

مقدمه.....	۷۷
------------	----

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

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

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

۸۸.....	تعداد و مهارت‌های اعضاء 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.....	ساختار 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 اسلوونی.....
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.....

III

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 قاره 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

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

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

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

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

مقدمه.....	۵۸۳
------------	-----

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

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

فصل سیزدهم - مقایسه احکام کلیدی قوانین دیوان محاسبات قاره‌ای

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

فصل چهاردهم - چارچوب مفهومی پیشنهادی نظام نظارت مالی

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

پیشگفتار

حسابرسی و نظارت مستقل در نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و سایر نهادهایی که به فعالیت‌های حاکمیتی و غیرانتفاعی می‌پردازند، از طریق یک نهاد مستقل و بی‌طرف موسوم به دیوان 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، اصولی 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 دیگری 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 "Suprme 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 هم اکنون نیز از 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 ایتوسای 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 اعضایی 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 نظارت 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

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

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 یاری‌های بی‌دریغ همکاران دانشگاهی در حوزه معاونت پژوهشی دانشگاه که در تمام مراحل چاپ این اثر همکاری صمیمانه‌ای 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 محمدرضا حجتی که در صفحه‌آرایی و تایپ دقیق مطالب کتاب صبر و حوصله در خورستایش نشان داده‌اند، تشکر و سپاسگزاری می‌کنم. 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