

بررسی تأثیر دیوان محاسبات کشورهای منتخب بر تولید ناخالص ملی (با تأکید بر مخارج دولتی)

تاریخ دریافت: ۹۶/۱۲/۰۲

تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۲/۱۲

صادق منتی نژاد^۱

مجتبی شمس^۲

زهرا مهران فرد^۳

چکیده

در اقتصاد کلان، تولید ناخالص ملی به روش تولید یا هزینه، از جمع مخارج مصرفی، مخارج سرمایه‌گذاری، مخارج دولت و خالص صادرات کالاها و خدمات بدست می‌آید. اما در رابطه با مخارج دولت که در این مباحث جزء متغیرهای برونزا (exogenous variables) در نظر گرفته شده و بر اساس ملاحظات سیاسی، اجتماعی، اقتصادی و رأی مجلس تعیین می‌شود؛ با عنایت به گزارشات سالانه دیوان محاسبات کشورهای منتخب، گزارش صندوق بین‌المللی پول (IMF) و گزارش بانک جهانی به عنوان منابع معتبر داده‌های اقتصادی و لزوم اعمال پروسه حسابرسی به جهت ارزیابی عملکرد دولت‌ها در چارچوب قوانین و مقررات موضوعه و اصول و استانداردهای حسابرسی دولتی توسط دیوان محاسبات کشورها، فرضیه اصلی این پژوهش، مبنی بر اینکه عدد مربوط به مخارج دولتی مندرج در تولید ناخالص ملی بر پایه حسابرسی ارائه می‌گردد؛ مورد تأیید قرار می‌گیرد.

واژگان کلیدی: دیوان محاسبات، حسابرسی بخش عمومی، مخارج دولتی، تولید ناخالص ملی

۱- دکتری حقوق عمومی، استادیار، نویسنده مسئول. رایانامه: *menatinejad.s@dmk.ir

۲- کارشناس ارشد علوم اقتصادی

۳- کارشناس ارشد اقتصاد

□ مقدمه

بحث حسابهای ملی که در چارچوب آن تولید ناخالص ملی و اجزای آن بررسی می‌شود؛ یکی از مباحث مهم دانش اقتصاد کلان است. همانطور که می‌دانیم، یکی از روش‌های محاسبه تولید ناخالص ملی (GNP)، روش تولید یا هزینه است که از مجموع مخارج مصرفی (C)، مخارج سرمایه‌گذاری (I)، مخارج دولتی (G) و خالص صادرات کالاها و خدمات (X-M) بدست می‌آید. از طرفی جایگاه دیوان محاسبات به جهت نظارت و ارزیابی مخارج دولتی از طریق حسابرسی و ارائه گزارشات تفریغ بودجه که به نوعی حسابرسی کلی عملیات مالی دولت است، حائز اهمیت می‌باشد. حال سوالی که مطرح می‌شود این است که آنچه به عنوان رقم مخارج دولتی در تولید ناخالص ملی (GNP) مشاهده می‌شود، بر پایه حسابرسی اعلام شده یا خیر؟ بنابراین، به منظور بررسی این مسئله در ابتدا شواهد و مستندات از صندوق بین‌المللی پول (IMF) و بانک جهانی به عنوان دو مرجع اصلی اعلام داده‌های اقتصادی و مالی ارائه می‌گردد؛ در بخش‌های بعدی نیز به ترتیب عملکرد دیوان محاسبات تعدادی از کشورها نظیر کانادا، آلمان، فنلاند، بلژیک، ژاپن، چین، اوکراین، بریتانیا و دانمارک در حوزه موضوع مطرح شده، توضیح داده می‌شود.

□ ۱- صندوق بین‌المللی پول (IMF) - آمارهای مالی فصلی دولت

اگر یک سیستم حسابداری واحد استاندارد (COA) در تمام سطوح دولت اجرا شود؛ گردآوری آمارهای مالی دولت را به طرز چشمگیری تسهیل می‌نماید. به عبارت دیگر، در نبود سیستم مذکور، مجبور به استفاده از گزارشات برای اخذ داده‌های دولت خواهیم بود یا اینکه نهایتاً، داده‌های غیر استاندارد موجود را به طبقه بندی هماهنگ تبدیل نماییم. لذا توافقنامه‌های تهیه داده‌ها باید متناسب با سطوح مختلف دولت، تنظیم شوند. به این ترتیب، می‌توان به تفاهم نامه‌هایی (MOUS) اشاره نمود که برای تهیه داده‌های حساب‌های ملی، مورد استفاده قرار می‌گیرد. یکی از مزایای چنین تفاهم نامه‌هایی این است که آگاهی حساب‌رسان بخش دولتی را نسبت به نیازها و الزامات خاص متخصصان آمار اقتصاد کلان، به عنوان استفاده‌کنندگان کلیدی اطلاعات مذکور، ارتقا می‌دهد.

۱-۱- منبع داده‌های حساب‌های دستگاه‌های اجرایی

به طور معمول، داده‌های حسابداری، سهل‌الوصول‌ترین منبع آماری به منظور گردآوری آمارهای مالی دولت می‌باشند؛ چرا که مستندات را در هر مرحله از چرخه مالی، ارائه می‌دهند. معمولاً یک چرخه مالی، با یک چارچوب اقتصادی میان مدت آغاز می‌شود که مقدمه تهیه بودجه دولت است. همزمان با اجرای بودجه، معاملات، در یک سیستم حسابداری مالی ثبت می‌شود که گزارشاتی مانند گزارش‌های اجرای بودجه سالانه، گزارش‌های مالی با اهداف خاص (مثل گزارش‌های پروژه‌ها، گزارش‌های عملکرد و اطلاعات مدیریتی) و نتایج سالانه مالی اولیه، خروجی این فرآیند خواهند بود. در پایان سال مالی، صورت‌های مالی نهایی سالیانه به صورت حسابرسی شده جمع‌آوری می‌گردد و به قوه مقننه و سایر نهادهای نظارتی ارائه می‌شود. به عبارت دیگر، این نتایج، زمینه ساز تصمیمات

چرخه بعدی خواهد بود و به صورت گزارش‌های اجرای بودجه در خواهند آمد. توسعه و مدیریت ارتباط گردآوردندگان آمارهای مالی دولت با واحد حسابداری، به منظور ارتقاء کیفیت اخذ آمارها از منابع حسابداری می‌باشد. به عبارتی توسعه یک رابطه قوی، باید جریان اطلاعات و مکالمات بین دو واحد را تقویت کند. برای مثال، اگر حسابداران در زمان ارائه هر مجموعه‌ای از داده‌ها، گردآوردندگان را از وجود داده‌های بالقوه مطلع سازند؛ مفید واقع خواهد شد. به علاوه، گردآوردندگان باید توانایی طرح پرسش‌هایی از حسابداران، در زمینه تضمین داده‌ها و اخذ پاسخ به موقع داشته باشند. توانایی واحد گردآوری برای گزارش داده‌های واحد حسابداری، از عناصر بسیار مهم هر توافق است.

۱-۲- تفاوت بین آمارهای مالی دولت و حساب‌های حسابرسی شده دستگاه‌های اجرایی

۱- آمارهای مالی دولت (GFS)، به جهت تهیه داده‌های آماری برای تحلیل‌های اقتصاد کلان، طراحی شده است. علی‌رغم اینکه حساب‌های دستگاه‌های اجرایی، منبع اصلی داده‌هاست؛ هدف آمارهای مالی دولت (GFS) تهیه مجموعه‌ای از صورت‌های مالی برای اهداف حسابرسی نیست. اگر چه ثبات قابل ملاحظه‌ای بین استانداردهای حسابداری و آماری دولت وجود دارد؛ تفاوت‌ها نیز باید همزمان با انتشار اطلاعات آمارهای مالی دولت (GFS) به استفاده‌کنندگان، توضیح داده شود.

۲- ثبت‌های دستگاه‌های اجرایی و حسابداری به علاوه گزارش‌هایی که در طول چرخه مالی تهیه می‌شوند؛ ورودی اصلی گردآوری آمارهای مالی دولت هستند. برای مثال، داده‌های بودجه، نهاده اصلی تخمین‌های سالانه مقدماتی دولت هستند. در نهایت، گزارش‌های حسابرسی، مطمئن‌ترین منبع نهایی داده برای آمارهای مالی دولت (GFS) می‌باشند که البته با کمی تأخیر در دسترس قرار می‌گیرند.

۳- تکنیک‌های آماری مانند نمونه‌گیری و تخمین، ممکن است توسط گردآوردندگان آمارهای مالی دولت استفاده شود؛ حتی اگر تکنیک‌های فوق‌الذکر، در تولید مجموعه‌ای از حساب‌های دستگاه‌های اجرایی برای حسابرسی، به کار گرفته نشود. به طور مشابه، در حالیکه آمارهای فصلی مالی دولت، چندین دوره مورد تجدید نظر قرار می‌گیرد، حساب‌های دستگاه‌های اجرایی، معمولاً با اتمام فرآیند حسابرسی، نهایی می‌گردد. یکی از نقاط قوت سیستم تلفیق آمارهای مالی دولت (GFS) این است که فقط بر پایه داده‌های حسابرسی شده ارائه می‌گردد. به علاوه، در مورد آمارهای مذکور، معمولاً مقایسه‌ای بین دقت و سودمندی تحلیلی این قبیل داده‌ها وجود دارد؛ علی‌رغم اینکه منابع اطلاعاتی حسابرسی شده، تلفیق دقیق داده‌ها را میسر می‌سازد، دسترسی به آنها با وقفه زمانی معناداری امکان‌پذیر است. بنابراین، نوع استفاده از این قبیل داده‌ها باید به سیاستگذاران و سایر ذینفعان، محدود گردد. لذا داده‌های دو کشور استرالیا و برزیل، مورد بررسی قرار می‌گیرند.

۱-۳- داده‌های کشور استرالیا

آمارهای مالی دولتی کشور استرالیا به صورت فصلی توسط اداره آمار این کشور تولید شده و ظرف سه ماه پس از پایان دوره مرجع، منتشر می‌شود. از آنجا که آمارهای مذکور، از اهمیت بالایی

برخوردار بوده و همبستگی بالایی بین این آمارها و مجموعه داده‌های حساب‌های ملی وجود دارد؛ زمان بندی آن حداقل تا حدودی از طریق الزامات حساب‌های ملی تعیین می‌شود. آمارهای مالی دولت (GFS)، بر اساس حسابداری تعهدی هستند و بر اساس استانداردهای راهنمای آمارهای مالی دولت در سال ۲۰۰۱ (GFSM)، گردآوری می‌گردند. بنابراین، آمارهای مذکور، بخش دولتی و شرکت‌های دولتی را پوشش می‌دهد. به علاوه، داده‌های فصلی برای اظهار عملیات دولتی منتشر می‌شوند. منابع داده‌های این کشور عبارتند از: ۱- دولت مرکزی- داده‌های مربوط به دولت مرکزی، توسط وزارت اقتصاد و تنظیم مقررات استرالیا ارائه می‌گردد؛ به این صورت که اطلاعات را قبل از ارائه به اداره آمار استرالیا، از همه اژانس‌های دولت مرکزی، جمع‌آوری و تحلیل می‌نماید. ۲- دولت‌های ایالتی- داده‌های دولت‌های ایالتی، توسط بخش مربوط به اداره دارایی/خزانه داری در هر ایالت و قلمرو ارائه می‌شود. ۳- دولت‌های محلی- داده‌های دولت‌های محلی، از طریق نمونه‌گیری ۱۵ درصد از ۵۵۶ واحد، جمع‌آوری می‌گردد. ۴- شرکت‌های غیر انتفاعی دولتی- تقریباً نیمی از خزانه‌های دولتی شامل داده‌های شرکت‌های غیر انتفاعی دولتی هستند که مجموعه داده‌های فصلی خود را به اداره آمار استرالیا ارائه می‌دهند. به علاوه، اداره آمار استرالیا برای ایالت‌های باقیمانده و دولت مرکزی، مستقیماً شرکت‌های غیر انتفاعی دولتی را به صورت فصلی مورد بررسی قرار می‌دهد.

۴-۱- داده‌های کشور برزیل

خزانه داری برزیل، پروژه‌ای را در جهت ارتقاء کیفیت داده‌های آمارهای مالی دولت (GFS)، با پذیرش استاندارد راهنمای آمارهای مالی دولت در سال ۲۰۰۱ (GFSM)، آغاز کرد؛ و به معرفی حسابداری تعهدی و حسابداری نقدی پرداخت. به عبارت دیگر، برنامه استراتژیک، شامل ارتقاء کیفیت منبع داده‌ها از طریق اصلاحات حسابداری دولتی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری دولتی (IPSAS) است. این استراتژی بلندمدت، توسط خزانه داری و با حمایت صندوق بین‌المللی پول هدایت می‌شود. اصلاحات حسابداری نیز، در هر دو سطح دولتی و ملی در حال اجراست. به علاوه، این تلاش‌ها به شدت با برنامه‌های تقویت اطلاعات مالی اقتصاد کلان، مرتبط است. در نهایت، خزانه‌داری ملی برزیل در حال ایجاد سیستم جدیدی برای جمع‌آوری و پردازش اطلاعات حسابداری از ایالت‌ها و شهرداری‌ها به صورت ماهانه است. این سیستم بر اساس تجربه استرالیا، چارچوب استاندارد حسابداری جدیدی را برای مجموعه داده‌ها به کار می‌برد (صندوق بین‌المللی پول، ۲۰۱۳).

□ ۲- استانداردهای اعلام شده صندوق بین‌المللی پول در حوزه انتشار داده‌ها

با توجه به اهمیت داده‌ها و اطلاعات به جهت آثاری که می‌تواند بر عملکرد اقتصاد داشته باشد، صندوق بین‌المللی پول اقدام به راهنمایی کشورها در ارائه و انتشار اطلاعات خود در قالب مشخص و همچنین طراحی استانداردهایی در این خصوص نموده است. این استانداردها بیشتر در راستای ارتقاء روش‌های مدیریتی در سطح کشورها می‌باشد. بنابراین صندوق بین‌المللی پول، در راستای

یکی از حوزه‌های سیاستی خود مبنی بر اصل شفافیت، استانداردهایی را برای انتشار داده‌ها تعیین نموده که عبارتند از:

۱- استانداردهای انتشار داده‌های خاص (SDDS)، ۲- سیستم پیشرفته انتشار داده‌های عمومی (e-GDDS)، ۳- استانداردهای مازاد انتشار داده‌های خاص (SDDS-plus)، ۴- سایت مرجع کیفیت داده‌ها (DQRS). در رابطه با DQRS، که به نوعی تلاش صندوق بین المللی پول برای توسعه کیفیت داده‌ها در زمینه آمار اقتصاد کلان محسوب می‌شود؛ چارچوب ارزیابی کیفیت داده‌ها (DQAF) در سال ۲۰۰۳ ارائه شد که البته در حال حاضر، چارچوب ارتقا یافته سال ۲۰۱۲ اعمال می‌شود و در حوزه آمارهای حساب‌های ملی، شاخص قیمت مصرف کننده، شاخص قیمت تولید کننده، آمارهای مالی دولت، آمارهای تراز پرداخت‌ها و آمارهای فقر درآمدی نیز توسعه یافته است. هدف اصلی چارچوب مذکور، ارائه یک ساختار انعطاف پذیر برای ارزیابی کیفی آمارهای مالی دولت مذکور، مبنای پیش نیاز برای کیفیت داده‌ها شامل اصول مربوط به محیط قانونی و نهادی، منابع آماری در دسترس، مرتبط بودن آمارها و مدیریت کیفیت داده‌ها نیز وجود دارد. پنج محور اصلی چارچوب ارزیابی کیفیت داده‌ها (DQAF) شامل موارد زیر می‌باشد:

۱- اطمینان از صحت، شامل اصول حرفه‌ای، شفافیت و استانداردهای اخلاقی.
۲- درستی روش شناسی، شامل مفاهیم و تعاریف، حوزه فعالیت، نحوه طبقه بندی و مبنایی برای ذخیره داده‌ها.

۳- دقت و قابل اتکا بودن داده‌ها، شامل منبع داده‌ها، ارزیابی منبع داده، تکنیک‌های آماری، ارزیابی و اعتبار سنجی داده‌های میانی و خروجی‌های آماری و مطالعات مربوط به تجدید نظر.

۴- قابلیت استفاده، شامل تناوب و دوره زمانی، سازگاری آماری، سیاست‌ها و روش‌های بازنگری.
۵- دسترسی، شامل دسترسی داده‌ها و راهنمایی ذینفعان.

اما در رابطه با محور سوم و بحث تکنیک‌های آماری، معنا داری پروسه تلفیق داده‌ها حائز اهمیت است، به این صورت که رویه‌های تلفیقی، خطاهای پردازش مانند برنامه نویسی، ویرایش و اشتباهات جدول بندی را به حداقل می‌رساند.

متدهای آماری برای تخمین داده‌های از دست رفته در زمان مناسب (برای مقابله با مشکلات پوشش داده‌ها) وجود دارد.

روش‌های محاسبه و تعدیل برای موارد تعریف نشده. متعاقباً برای هر دوره، داده‌های اولیه با داده‌های نهایی (حسابرسی شده) جایگزین می‌شوند. با این وجود، گردآورندگان آمارها تلاش می‌کنند تا توازن مناسبی را بین دقت آماری و انتشار به موقع برقرار نمایند.

در صورت دسترسی به داده‌های دقیق‌تر، همه داده‌ها اصلاح خواهند شد.

رویه‌های گردآوری آمارهای مالی به طور کامل، مستند شده و به صورت دوره‌ای به روز می‌شوند. هر گونه اختلاف بین مجموع داده‌های مقطعی و سالانه از طریق معیارهای تعریف شده، حذف می‌شوند؛ به علاوه، اختلاف بین متغیرهای جریانی و انباره‌ای نیز شناسایی و اصلاح می‌گردند (صندوق بین المللی، ۲۰۱۲).

□ ۳- گزارش بانک جهانی در مورد ویژگی‌ها و عملکردهای دیوان محاسبات کشورها

دیوان محاسبات کشورها، سازمان‌هایی ملی، برای حسابرسی درآمدها و مخارج دولت‌ها هستند. تفاوت در مأموریت‌های قانونی، گزارش‌های اعلامی و اثر بخشی آنها انعکاسی از تفاوت‌های موجود در سیستم‌های حکومتی و سیاست‌های دولت‌هاست؛ اما هدف اصلی آنها نظارت بر مدیریت بودجه عمومی، کیفیت و اعتبار داده‌های مالی گزارش شده توسط دولت است.

در گذشته بانک جهانی و سایر نهادهای اعلام آماری بدلیل اینکه عملکرد دیوان محاسبات کشورهای در حال توسعه را غیر قابل اتکا می‌دانستند؛ سیستم‌های حسابرسی موازی برای پروژه‌های خود ایجاد می‌کردند. متعاقباً مشکل اصلی، تشویق حسابرسی عملکرد و نادیده گرفتن ضعف اساسی مدیریت مالی بود. در سال‌های اخیر، بانک جهانی تلاش‌هایی در جهت تقویت دیوان محاسبات کشورها کرده است. به عبارت دیگر، هدف بانک جهانی، تأکید بر نقش و ماهیت این مؤسسات، به ویژه در مدیریت مخارج دولتی، تضمین پاسخگویی مالی دولت‌ها و تقویت نهادهای دولتی است (گزارش بانک جهانی، ۲۰۰۱). در ادامه به بررسی دیوان محاسبات تعدادی از کشورها می‌پردازیم.

□ ۴- دیوان محاسبات کانادا

□ ۴-۱- اداره حسابرسی حسابهای ملی

مشاهدات دیوان محاسبات کانادا برصورت‌های مالی تلفیقی به عنوان جزئی از حسابهای ملی به جهت ارائه توضیحات دقیق‌تر و بیان نظرات و دیدگاه‌های حساب‌رسان در صورت‌های مالی دولت می‌باشد. نتایج حسابرسی دیوان در دستور کار مجلس قرار می‌گیرد. ضمن اینکه حساب‌رس دیوان محاسبات به بیان نظراتش در رابطه با گزارش مالی سالانه دولت کانادا می‌پردازد. این گزارش که توسط وزارت اقتصاد منتشر می‌شود شامل اطلاعات شفاف و مرتبط از فعالیت‌های مالی دولت است که برپایه حسابرسی ارائه شده و در حسابهای ملی کانادا مشاهده می‌شود (گزارش حساب‌های ملی کانادا، ۲۰۱۷).

□ ۵- نقش دیوان محاسبات آلمان بر چرخه بودجه

وظایف اصلی دیوان محاسبات آلمان (BRH) عبارتند از ترویج نظم، تطابق با قوانین و کارایی (ارزش پول). با این حال، دیوان محاسبات این کشور، صلاحیت تصمیمات سیاستی اتخاذ شده دولت را مورد قضاوت قرار نمی‌دهد. به علاوه، دیوان آلمان، به ارائه توصیه‌هایی بر اساس یافته‌های حسابرسی خود، مشاوره به مؤسسات تحت نظرش و به مجلس این کشور پیش از تصمیم‌گیری

در مورد پروژه‌ها و برنامه‌های مهم، می‌پردازد. نقش دیوان این کشور به جهت اهمیت مشاوره‌های ارائه شده، نشان‌دهنده اهمیت جایگاه دیوان، فراتر از پروسه حسابرسی چرخه بودجه است. در طول برنامه ریزی بودجه، دیوان آلمان با وزارت اقتصاد مشورت کرده و نمایندگان دیوان با وزارتخانه‌ها بر سر پیشنهادات بودجه‌ای ملاقات و مذاکره می‌کنند. بر اساس اصلاحات اخیر، دیوان محاسبات می‌تواند وزارت اقتصاد و سایر وزارتخانه‌ها را از یافته‌های خود، به جهت شفاف سازی مسائل بالقوه و مقررات، مطلع نماید. بنابراین، دیوان، تأثیر زیادی بر معیارهای محاسباتی دارد. متعاقباً در مرحله تصویب بودجه، دیوان، مشاوره‌هایی را به گزارش دهندگان کمیسیون بودجه به جهت ابلاغ به سایر وزارتخانه‌ها، ارائه می‌نماید. در ضمن، نمایندگان دیوان، در همه جلسات کمیسیون بودجه شرکت می‌کنند. در طول اجرای بودجه نیز یافته‌های حسابرسی می‌تواند منجر به لغو هزینه‌های نامناسب شود. کلیه فعالیت‌های انجام شده در سطح دولت که تأثیر مستقیم یا غیر مستقیم بر دارایی‌های آن دارد، مورد حسابرسی قرار می‌گیرند. به طور خاص، حسابرسی دیوان آلمان شامل موارد زیر است: ۱- همه درآمدها و مخارج دولت، شامل منابع مالی ویژه. ۲- شرکت‌های دولتی شامل مؤسسات، آژانس‌ها، بنیادها و هر شرکتی که تحت قانون دولت تأسیس شده است. ۳- مؤسسات تأمین اجتماعی مستقیماً از طریق قوانین دولتی، کنترل می‌شوند. ۴- فعالیت‌های دولت در تشکیلات اقتصادی، که دولت سهامدار آنهاست (مرور بودجه آلمان، ۲۰۱۴). در مورد حساب‌های ملی آلمان، منابع داده دستگاه‌های اجرایی به عنوان ((دومین-بهترین)) هستند. حساب‌های ملی در این کشور، بر اساس اطلاعات بررسی‌های رسمی هستند. به طور کلی، داده‌های دستگاه‌های اجرایی، نیاز به ویرایش ندارند چرا که توسط مؤسسات حسابرسی (برای مثال داده‌های شرکت‌های بیمه) یا بر اساس اطلاعات مؤسسات حسابرسی رسمی (مثل دیوان محاسبات برای اطلاعات مالیاتی و آمارهای مالی دولت) عرضه می‌شوند (گزارش صندوق بین المللی پول، ۲۰۱۴).

□ ۶- نقش دیوان محاسبات فنلاند بر کنترل سیاست مالی دولت

دفتر ملی حسابرسی، به نظارت و ارزیابی سیاست مالی، به عنوان نهادی مستقل برای ارزیابی سیاست‌های مذکور بر اساس پیمان ثبات (قرارداد مالی) و قانون اتحادیه اروپاست. مقررات مربوط به ارزیابی، در دستور کار اداره ملی حسابرسی فنلاند و قانون اجرا و کاربرد مفاد حاکم بر پیمان ثبات، هماهنگی و حاکمیت اتحادیه اقتصادی و پولی و الزامات مربوط به چارچوب بودجه چند ساله ارائه شده است. این ارزیابی شامل تنظیم و اجرای قوانین سیاست مالی با هدف هدایت سیاست مذکور است. بنابراین، ارزیابی سیاست مالی، شامل نظارت بر تدوین و اجرای کلی طرح مالی دولت، ارزیابی قابلیت اطمینان به پیش‌بینی‌های اقتصاد کلان، پروژه‌های مربوط به بودجه به عنوان پایه‌ای برای سیاست مالی و ارزیابی انطباقان با پیمان ثبات و رشد می‌باشد. به علاوه، دیوان محاسبات فنلاند به تطابق سیاست مالی با اهداف میان مدت (MTO) و سازوکار اصلاح آن نیز نظارت می‌کند. بنابراین، ارزیابی‌های دیوان این کشور از سیاست مالی دولت منجر به ارتقاء شفافیت، قوانین قابل درک، ثبات و پایداری مخارج دولت شده است (گزارش نظارت سیاست مالی فنلاند، ۲۰۱۷).

□ ۷- دیوان محاسبات بلژیک

دیوان محاسبات بلژیک بیست و نهمین گزارش خود را در غالب دو قسمت، با ارائه نظرات کارشناسان، به پارلمان والون (Walloon) ارسال می‌کند. در حالیکه بخش اول، بر حسابهای دولتی منطقه والون متمرکز است. بخش دوم، تأیید حسابهای خدمات دولتی و چندین گزارش حسابرسی ویژه را پوشش می‌دهد. به عبارت دیگر، در بخش اول، دیوان محاسبات به ارائه نظرات و توصیه‌های خود در مورد حساب‌های وزارتخانه‌ها در سال ۲۰۱۶ می‌پردازد. در بخش دوم، دیوان محاسبات حساب‌های دولتی معرفی شده را مورد بازرسی قرار داده و نتایج حسابرسی برخی از آنها را مورد تأیید قرار می‌دهد. بنابراین، دیوان به تجزیه و تحلیل اعضای معرفی شده خارجی که جزئی از محدوده اتحادیه والون هستند پرداخته و نظرات و توصیه‌های خود را در بخشهای مختلف و موضوعات متفاوت ارائه می‌نماید؛ که عبارتند از: اجرا و ثبت مأموریت‌های محول شده به مدیریت آب و خاک (sowafinal) در سالهای ۲۰۱۵ و ۲۰۱۶، اصلاح قراردادهای جاده‌ها و بزرگراهها در منطقه والون، برنامه‌ریزی‌های سرمایه‌گذاری برای امکانات ورزشی و پیش نویس بودجه سال ۲۰۱۸ مربوط به استان‌های والون. دیوان محاسبات بلژیک کنترل خارجی بر کلیه امور مالی دولت فدرال، جوامع، مناطق و استان‌ها دارد. به عبارت دیگر، دیوان محاسبات، با کسب اطلاعات مفید و صحیح از نتایج بازرسی‌های متفاوت و بعضاً متناقض، و ارسال آنها به هیاتهای قانونگذاری مجلس، مدیران و حساب‌برسان، جایگاه حاکمیت دولتی را ارتقاء می‌دهد. دیوان محاسبات به عنوان بدنه‌ای موازی با مجلس، به انجام مأموریت خود به صورت مستقل از کنترل‌های مقامات دولتی می‌پردازد. لذا دیوان، علاوه بر مشاوره در مورد بودجه، حسابرسی‌های مالی، قانونمند و منظم؛ استفاده صحیح بودجه عمومی را نیز مورد بررسی قرار می‌دهد. به عبارتی نهاد مذکور، درآمدها و هزینه‌های دولت فدرال، جوامع، مناطق و دستگاههای اجرایی دولتی را مورد ارزیابی قرار می‌دهد. نتایج حسابرسی‌های صورت گرفته به طور منظم به مجامع قانونی و شوراهای استانی گزارش می‌شود. به علاوه، دیوان محاسبات، دارای وظیفه‌ای قضایی در قبال حسابهای دولتی است که با کسری مواجهند. در نهایت، دیوان وظایف خاص دولت را نیز اجرا می‌کند؛ نظیر (بررسی لیست اظهارنامه‌های دارایی‌های نمایندگان سیاسی و مقامات ارشد، اعلام نظرات و توصیه‌ها در گزارشات مالی ارائه شده توسط احزاب سیاسی و مخارج کمپین‌ها)، تأکید بر توزیع منابع بین جوامع و مناطق (شمارش دانش آموزان مدارس و توزیع عادلانه مالیات بردرآمد) و کارایی (تأثیر صورتحساب‌ها بر بودجه و حسابهای موسساتی که اعتبارات ویژه، دریافت می‌کنند). دیوان محاسبات به عنوان مشاور امور بودجه‌ای به بازبینی پیش نویس‌های بودجه که توسط دولت در مجامع قانونی، ثبت شده است؛ پرداخته و پیش از تصویب آن به ارائه نظرات خود می‌پردازد (گزارش دیوان محاسبات بلژیک، ۲۰۱۸).

۸- دیوان محاسبات ژاپن

مأموریت اصلی دیوان محاسبات، اطمینان از کفایت مدیریت مالی، از طریق حسابرسی و نظارت مستمر بر آن، به علاوه بررسی نهایی درآمدها و مخارج دولت بر اساس نتایج حسابرسی است (هیات حسابرسی ژاپن، ۲۰۱۷).

۹- دیوان محاسبات چین

به موجب بند ۱۲ دستورالعمل حسابرسی و ماده ۷۲ قانون اساسی شورای قانون گذاری، گزارشات ریاست دیوان محاسبات توسط کمیسیون حساب‌های ملی در شورای مذکور مورد بررسی قرار می‌گیرد. نقش ریاست دیوان و کمیسیون حساب‌های ملی مکمل یکدیگرند. کمیسیون حساب‌های ملی متکی بر یافته‌های حسابرسی دیوان، برای هدایت جلسات و انتشار گزارش‌های خود است. به علاوه، کارایی حسابرسی کل دیوان، از طریق نتایج و توصیه‌های ارائه شده کمیسیون مذکور افزایش یافته است. به عبارت دیگر، دیوان محاسبات این کشور و کمیسیون حساب‌های ملی نقش بسیار مهمی در پاسخگویی مالی دولت به شورای قانون گذاری ایفا می‌کنند. بنابراین، استقلال ریاست دیوان محاسبات حائز اهمیت است. به علاوه، انطباق نتایج با استانداردهای حسابرسی سازمان بین المللی مؤسسات عالی حسابرسی و موسسه حسابداران خبره هنگ کنگ، صورت می‌گیرد (گزارش دیوان محاسبات چین، ۲۰۱۷).

۱۰- دیوان محاسبات اوکراین

اقدامات نظارتی دیوان بر مخارج دولتی اوکراین وبه ویژه صندوق اختصاصی دولت در ۲۴ منطقه، نظیر جمهوری خود مختار کریمه، شهرهای کیف (kyiv) و سواستپول (Sevastopol) انجام شد. به طور کلی ۹۳۲ نهاد مورد حسابرسی قرار گرفتند. براساس نتایج ۵۲۰ گزارش حسابرسی و کارشناسی؛ توصیه‌ها، مکاتبات، مدارک و نامه‌هایی به مقامات عالی رتبه، دستگاه‌های اجرایی، مؤسسات، سازمان‌ها و شرکتهای به منظور اقدامات لازم، نظیر حذف نواقص و معایب مشخص شده و بازپرداخت خسارات بودجه دولت اوکراین ارسال شد. تمام اسناد ذکر شده حاوی توصیه‌هایی صحیح و منطقی برای بهبود شرایط موجود و جلوگیری از نقض و نقص‌های آتی توأم با افزایش کارایی، اثربخشی و مدیریت اقتصادی منابع مالی بودجه دولت است. نمونه‌ای از گزارش دیوان در مورد ساختار ضعیف مدیریتی و ناکارآمدی مخارج دولتی اوکراین، به شرح زیر است:

- ۱- مدیریت ناکارآمد بودجه ناشی از فقدان برنامه ریزی بلند مدت
- ۲- استفاده ناکارآمد از بودجه برای خرید دارایی‌های سرمایه‌ای، پرداخت جهت اقدامات عمرانی و خدمات حمل و نقل
- ۳- استفاده ناکارآمد از بودجه بدلیل تصمیمات غیر منطقی مدیریتی
- ۴- مدیریت ناکارآمد وجوه که منجر به بازپرداخت آن به بودجه دولت می‌شود

- ۵- استفاده ناکارآمد از وجوه هدفمند و اضطراری در نظر گرفته شده در بودجه
 - ۶- استفاده ناکارآمد بودجه در آموزش متخصصان و تحقیقات علمی
 - ۷- استفاده ناکارآمد از صندوق بازنشستگی
 - ۸- مصرف ناکارآمد وجوه دولتی بدلیل فقدان تصمیمات مدیریتی مؤثر و پیش بینی و برنامه ریزی غیرمنطقی
- لذا براساس قانون بودجه اوکراین نتایج اقدامات نظارتی، تحلیلی و کارشناسی به صورت موضوعات محوری بودجه دولتی گروه بندی شده‌اند. نکاتی که دیوان محاسبات اوکراین در بررسی مقدماتی اهداف و موضوعات حسابرسی مورد توجه قرار می‌دهد، عبارتند از:
- ۱- قوانین و مقررات مربوط به موضوع حسابرسی، ۲- حسابرسی تخصیص بودجه و مخارج واقعی بودجه دولت اوکراین، ۳- گزارش مالی و آماری موضوعات حسابرسی شده، ۴- ساختار موضوعات حسابرسی شده، ۵- اجرای برنامه‌های بودجه از طریق حسابرسی چگونگی استفاده از بودجه عمومی، ۶- بررسی حسابرسی‌های صورت گرفته توسط دفتر حسابرسی و نتایج حسابرسی‌های سایر نهادهای نظارتی، ۷- اظهارات رسانه‌های جمعی (گزارش سالانه دیوان محاسبات اوکراین، ۲۰۱۳).

□ ۱۱- دیوان محاسبات بریتانیا

گزارش دفتر ملی حسابرسی نشان می‌دهد که کلیت حسابهای دولت (WGA) برای مدیریت مداوم امور مالی دولت، از اهمیت فزاینده‌ای برخوردار است. ماهیت جامع حسابها و سهولت دسترسی دولت به آنها به خزانه اجازه می‌دهد تا ریسک‌های مالی را ارزیابی کند و رویکرد کلی آن را برای مدیریت امور مالی دولت بهبود بخشد. حساب‌های دولت نشان می‌دهد که وام‌های دولتی در سال ۲۰۱۵-۲۰۱۶ به ۸۶/۱ میلیارد پوند افزایش یافته و افزایش درآمدهای مالیاتی، افزایش مخارج دولتی را جبران نکرده است. مخارج کل دولت از ۸۱۱/۹ میلیارد پوند در سال ۲۰۱۴-۲۰۱۵ به ۹۳۷/۷ میلیارد پوند در سال ۲۰۱۵-۲۰۱۶ رسیده است که به دلیل افزایش ۱۲۶ میلیارد پوند از محل تغییر نرخ بدهی‌های آتی، افزایش هزینه‌های طرح بازنشستگی به ۶/۷ میلیارد پوند و افزایش هزینه‌های تأمین اجتماعی به ۴/۸ میلیارد پوند می‌باشد. حقوق و دستمزدها از ۱۴۹/۶ میلیارد پوند در سال ۲۰۱۵-۲۰۱۶ در مقایسه با ۱۴۸/۵ میلیارد پوند در سال ۲۰۱۴-۲۰۱۵، علی‌رغم افزایش کارمندان تمام وقت به ۲۷۶۵۶ نفر نسبتاً ثابت باقی مانده است. با این حال، درآمد حاصل از مالیات بردرآمد، مالیات شرکتها و سهم بیمه ملی از ۳۴ میلیارد پوند به ۶۹۳/۹ میلیارد پوند افزایش یافته است؛ که در مقایسه با افزایش مخارج دولت، ناکافیست. گزارش دفتر ملی حسابرسی نشان می‌دهد که خزانه داری گام‌هایی را در جهت ارائه جزئیات و شفافیت حسابهای دولتی برداشته است. این جزئیات، شامل ارزیابی درآمد، مخارج، دارایی‌ها و بدهی‌هاست که به درک بیشتر استفاده کنندگان این گزارشات در مورد عملکرد و موقعیت مالی دولت، کمک می‌کند. با این وجود، گزارش دفتر ملی حسابرسی بریتانیا بیان می‌کند که علی‌رغم اطلاعات ناقص، کلیت حسابهای دولتی نقطه منحصر به فردی را برای ارزیابی جزئیات درآمد و مخارج دولت، سبب دارایی‌ها و بدهی‌های آن، فراهم می‌کند.

ضمناً دیوان محاسبات، ارتباط بسیار تنگاتنگی با مجلس و کمیسیون حسابهای ملی در جهت ارائه توصیه‌هایی به منظور بهبود مخارج دولتی دارد که منجر به افزایش پس انداز دولت می‌شود (گزارش حسابرسی بریتانیا، ۲۰۱۷).

۱۲- دیوان محاسبات دانمارک

دیوان محاسبات به حسابرسی حسابهای دولت می‌پردازد و تطابق عملکرد آن با تصمیمات اتخاذ شده توسط مجلس را مورد ارزیابی قرار می‌دهد. سپس، نتایج حسابرسی را به کمیسیون حسابهای ملی دانمارک ارائه می‌نماید. در ضمن، کمیسیون حسابهای ملی دانمارک تنها نهادیست که می‌تواند تقاضای ارزیابی موارد خاصی را از دیوان محاسبات این کشور، داشته باشد. به علاوه، رهیافت حسابرسی، توسط دیوان محاسبات تعیین می‌شود. حسابرسی دیوان نیز همکاری تنگاتنگی با کمیسیون حسابهای ملی دارد و به این کمیسیون در بررسی حسابهای دولتی کمک می‌نماید؛ علاوه بر این به ارزیابی‌های درخواستی کمیسیون مذکور، رسیدگی می‌نماید (گزارش حسابرسی دانمارک، ۲۰۱۷).

منابع:

- 1-Annual activity report of Belgium court of audit,2018.
- 2-Data Quality Assessment Framework(DQAF) for government finance statistics and public sector debt statistics, statistics department,IMF,2012.
- 3-Denmark national audit office report,2017.
- 4-Financial Policies Monitoring Report of Finland,2017.
- 5-Japan audit board report,2017.
- 6-Public governance and territorial development directorate budgeting and public expenditures, budget review:Germany,OECD journal on budgeting,2014.
- 7-Public sector report, the world bank, October 2001.
- 8-Quarterly government finance statistics: guide for compilers and users,IMF,2013.
- 9-Report of the director of audit on the accounts of the government of the Hong kong,2017.
- 10-SNA-audit of communication statistics Canada,2017.
- 11-The accounting chamber of Ukraine, annual report 2013.
- 12-United kingdom national audit office report,2017.