شواهدی از ارزش حسابرسی مالی در بخش عمومی با رویکرد مفاهیم توجیه‌کننده تقاضای حسابرسی

حامد سهرابیانی[1]

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱/۲۳
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۴/۲

چکیده:

به منظور بیان دلایل توجیه کننده تقاضای حسابرسی، تا کنون مفاهیم و مدل‌های متعددی ارائه شده است. شواهد قابل توجهی برای این مفاهیم در بخش خصوصی وجود دارد، لذا این شواهد در بخش عمومی کمتر مورد کاوش و بررسی قرار گرفته‌اند. در اغلب کشورهای دنیا موسسات عالی حسابرسی و به طور خاص در کشور ایران، دیوان محاسبات کشور (به استناد اصل ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی کشور) متولی حسابرسی بخش عمومی در ابعاد مختلف خود می‌باشند. اگرچه حسابرسی بخش عمومی عمدتاً یک الزام قانونی می‌باشد، لیکن به منظور اثربخشی و خلق ارزش افزوده بیش‌تر برای حاکمیت و ذینفعان و نیز ارتباط بهتر دیوان محاسبات کشور با شهروندان، لازم است ارزش حسابرسی این دیوان از منظر دلایل توجیه‌کننده حسابرسی مورد بررسی قرار گیرد. بر این اساس در این تحقیق با استفاده از مرور ادبیات پیشین و شواهد تجربی، به بررسی ارزش حسابرسی مالی بخش عمومی بر مبنای برخی از مفاهیم زیربنای توجیه‌کننده حسابرسی پرداخته شده است. نتایج حاکی از آن است که حسابرسی مالی در بخش عمومی از منظر روابط نمایندگی، علامت‌دهی، کنترل مدیریت، حاکمیت شرکتی، بیمه و فرضیه تأیید ارزشمند می‌باشد. اگرچه شدت و نفوذ هر کدام از این مفاهیم در بیان ارزش حسابرسی‌مالی بخش عمومی متفاوت می‌باشد.

واژگان کلیدی: حسابرسی مالی بخش عمومی، تقاضای حسابرسی، ارزش حسابرسی، دیوان محاسبات کشور.

۱. کارشناس ارشد حسابداری و حسابرس دیوان محاسبات کشور، ایمیل: hamed.sohrabiani@gmail.com

۱. مقدمه

امروزه علاقه به ارزش حسابرسی بخش عمومی[۱] در ابعاد مختلف خود، به ویژه حسابرسی عملکرد، در حال افزایش است (تالبوت و ویگن[۲]، ۲۰۱۰؛ باریت[۳]، ۲۰۱۲). از طرفی شواهد نشان می‌دهد اقبال کمی در رابطه با ارزش حسابرسی‌های مالی در بخش عمومی بین پژوهشگران و صاحب‌نظران حسابداری وجود دارد و بین پژوهش‌های انجام شده در گستره حسابرسی بخش عمومی و بخش خصوصی[۴]، شکاف جغرافیایی و روش‌شناختی معنی‌داری وجود دارد (بونولو[۵]، ۲۰۱۹). همچنین مطابق بررسی‌ها، در بسیاری از تحقیقات حسابرسی انجام شده بخش عمومی، به کاربرد مفاهیم اقتصادی اثبات شده‌ی توجیه‌کننده تقاضای حسابرسی در بخش خصوصی، در باب ارزش حسابرسی بخش عمومی توجه چشم‌گیری نشده است. با این وجود حسابرسی مالی بخش عمومی و خصوصی دارای وجوه تشابه زیادی بوده که می‌توان به بررسی این موضوع پرداخت که دلایل توجیه‌کننده تقاضای حسابرسی مالی بخش خصوصی در بخش عمومی نیز می‌تواند وجود داشته باشد و این مفاهیم می‌توانند برای انجام طیف وسیع‌تری از مسائل حسابرسی بخش عمومی مورد استفاده قرار گیرند.

به دلیل اهمیت موضوع گزارشگری مالی در بخش عمومی بود که قانون‌گذار در سال ۱۳۸۰ و در ماده (۷۷) قانون تنظیم بخشی از مقررات دولت، تعاریف جدیدی از درآمد، هزینه، دارایی، بدهی و به طور کلی عناصر صورت‌های مالی ارائه داد که تا پیش از آن در نظام مالی و محاسباتی کشور، مفاهیم مزبور با چنین رویکردی تعریف نگردیده بودند. در سال ۱۳۹۳ نیز با توجه به عزم جدی تصمیم‌گیران و نیز واضح شدن ارزش و اهمیت گزارشگری مالی بر مبنای تعهدی کامل در بخش عمومی، مجلس شورای اسلامی در بند (۱) ماده (۲۶) قانون قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) مقرر نمود که وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و سایر دستگاه‌های اجرائی در موارد استفاده از بودجه عمومی دولت، مکلفند صورت‌های مالی خود را براساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور (تدوین‌شده توسط سازمان حسابرسی) در چهارچوب دستورالعمل‌های حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی (بر مبنای حسابداری تعهدی) تهیه نمایند. در این راستا سازمان حسابرسی نیز به عنوان متولی تدوین استانداردهای حسابداری در کشور اقدام به تصویب مفاهیم نظری گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی نمود؛ که در حال حاضر علاوه بر (۱۴) استاندارد حسابداری، (۴) مفهوم گزارشگری مالی بخش عمومی توسط سازمان موصوف به تصویب رسیده است. از طرفی مستنبط از اصل (۵۵) قانون اساسی کشور، دیوان محاسبات کشور به عنوان عالی‌ترین نهاد نظارتی مالی کشور

۱. در این مقاله مقصود از حسابرسی بخش عمومی، حسابرسی بخش دولتی یا به عبارتی حسابرسی دستگاه‌های اجرایی موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶ می‌باشد.

2. Talbot & Wiggan

3. Barrett

۴. مقصود از بخش خصوصی، بخش‌های غیر دولتی اعم از شرکت‌ها و سایر موسسات می‌باشد که ماهیتاً دولتی نمی‌باشند.

5. Bonollo

مسؤولیت حسابرسی دستگاه‌های اجرایی در ابعاد مختلف خود را بر عهد دارد. همچنین طبق ماده (۲) قانون دیوان محاسبات کشور مصوب سال ۱۳۶۱، این دیوان حسابرسی یا رسیدگی کلیه حساب‌ها درآمد و هزینه و سایر دریافت‌ها و پرداخت‌ها و نیز صورت‌های مالی دستگاه‌ها از نظر مطابقت با قوانین ومقررات مالی و سایر قوانین مربوط و ضوابط لازم‌الاجراء را بر عهده دارد. در این راستا، این دیوان در سالیان اخیر استانداردهای حسابرسی دیوان محاسبات کشور را تصویب نموده است. آنچنان که در مقدمه استانداردهای حسابرسی دیوان محاسبات کشور آمده است، استانداردهای حسابرسی بخش عمومی شامل استانداردهای اصول کلی، پیشنیازهای اجرای حسابرسی، اصول بنیادی حسابرسی و استانداردهای عمومی و خاص حسابرسی، با وضع مقررات مشخص؛ رهنمودهای لازم برای مواجهه با موضوعات و مسائل حرفه‌ای را به حسابرسان ارائه می‌نماید (منبع: مقدمه‌ای برا استانداردهای حسابرسی دیوان محاسبات کشور). بر این اساس، در حال حاضر دیوان محاسبات کشور تعداد (۱۵) استاندارد حسابرسی را تصویب نموده است که استانداردهای شماره (۳۲۰۰) با عنوان اصول بنیادی حسابرسی مالی، (۴۱۲۰) با عنوان مستند سازی حسابرسی صورت‌های مالی و (۴۱۳۰) با عنوان برنامه ریزی حسابرسی صورت‌های مالی، مرتبط با موضوع حسابرسی مالی در بخش عمومی می‌باشند (منبع: تارنمای دیوان محاسبات کشور به نشانی dmk.ir).

می‌توان اذعان نمود که فواید اجرای مبنای تعهدی حسابداری در بخش عمومی به منظور ایجاد شفافیت گزارشگری مالی و تکمیل نمودن مسؤولیت پاسخوگویی دولت بر همکان آشکار شده، همان گونه در که در بخش خصوصی سالیان متمادی ست که این مهم در حال اجراست. از طرفی گزارشگری مالی زمانی قابل اتکاست که توسط شخصی مستقل از تهیه کنندگان این گزارشات مورد تأیید واقع شده باشد. لذا حسابرسی مالی در بخش خصوصی به علت پیشینه طولانی خود دارای دلایل توجیه کننده بوده است (والاس[1]، ۱۹۸۰) که این دلایل و مفاهیم می‌توانند جهت توجیه حسابرسی مالی در بخش عمومی نیز کارکرد داشته باشند. فلذا اگرچه حسابرسی دولتی عمدتاً یک الزام قانونی بوده، لیکن استدلال می‌شود که توجه به دلایل توجیه‌کننده حسابرسی مالی می‌تواند به موسسات عالی حسابرسی[2] (دیوان محاسبات کشورها) در بیان اینکه چگونه حسابرسی‌های بخش دولتی ارتباط مداوم خود را با شهروندان، مجلس و سایر دینفعان نشان می‌دهند، کمک کند (کوردیرای و های[3]، ۲۰۱۸). ارزش حسابرسی برای موسسات عالی حسابرسی موضوع بسیار مهمی است به طوری که اکثر موسسات عالی حسابرسی در دنیا موافقت کرده‌اند که از استانداردهای بین‌المللی موسسات عالی حسابرسی (ISSAI)[4] پیروی

1. Wallace

۲. موسسات عالی حسابرسی به موسسات حسابرسی بخش عمومی در سراسر دنیا اطلاق می‌شود که تقریباً در تمام کشورهای دنیا چنین ساختاری وجود دارد. لیکن در کشورهایی همچون ایران که موسسه عالی حسابرسی دارای شأن قضایی می‌باشد، نهادی تحت عنوان دیوان محاسبات کشور مسئولیت حسابرسی دولتی را بر عهده دارد.

3. Cordery and Hay

4. International Standards of Supreme Audit Institutions

کنند. استاندارد بین‌المللی شماره (۱۲) موسسات عالی حسابرسی[1] بیان می‌کند که حسابرسی بخش عمومی در زندگی شهروندان تفاوت ایجاد می‌کند. یک موسسه عالی حسابرسی مستقل، موثر و معتبر، یک مؤلفه اساسی در یک نظام مردم سالار است. بنابراین موسسات عالی حسابرسی وظیفه دارند ارتباط مداوم خود را با شهروندان، پارلمان و سایر دینفعان نشان دهند.

بنابراین با عنایت به اینکه در محدوده بررسی‌ها، تا کنون موضوع ارزش حسابرسی بخش عمومی از منظر مفاهیم و دلایل توجیه‌کننده حسابرسی مالی مورد توجه محققین قرار نگرفته است، در این مطالعه به بررسی مفاهیمی پرداخته می‌شود که در تحقیقات حسابرسی (بخش خصوصی) به طور گسترده مورد استفاده قرار می‌گیرند، لیکن هنوز در بخش عمومی به طور گسترده بکار نرفته‌اند. همچنین در این تحقیق به این موضوع پرداخته می‌شود که حسابرسی بخش عمومی مطابق با چندین مفهوم در باب ارزش حسابرسی، می‌تواند برای طیف گسترده‌ای از ذینفعان از طُرق مختلف ارزشمند باشد.

۲. بیان نظری

۲-۱. تشریح تقاضا برای حسابرسی

در این تحقیق به منظور ارزیابی ارزش حسابرسی در بخش عمومی، پیشینه ادبیات دلایل توجیه‌کننده حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است و در این رابطه سعی بر آن شده است که ارتباط موضوعی بین حسابرسی بخش خصوصی و عمومی با تکیه بر مفاهیمی که در ذیل از خاطر می‌گذرد برقرار گردد.

۲-۱-۱. نظریه نمایندگی[2]

آدام اسمیت[3] (۱۷۷۶) از نخستین افرادی بود که در کتاب معروف خود با عنوان «ثروت ملل» نظریه نمایندگی را مطرح نمود. بر این اساس، ایشان با توجه به این که ممکن است یک سازمان الزاماً توسط کارفرما (کارگمار) آن اداره نشود و مدیران (کارگزاران یا نمایندگان) آن احتمالاً انگیزه کسب نفع شخصی داشته باشند، به وجود مشکل نمایندگی اشاره داشته است.

در جایی که یک کارفرما[4] (کارگمار)، اختیار را به نماینده[5] (کارگزار) واگذار می‌کند، ممکن است نماینده علاقه‌مند باشد منابع را در جهت اهداف شخصی خود مصرف نماید، یا ممکن است در انجام وظایف خود شانه خالی کند و یا از مسیر کاری تعریف شده گمراه شود. روابط نمایندگی مستلزم تفویض اختیار تصمیم‌گیری است و در پی این تفویض اختیار است که ضرورت اعمال نظارت از طریق حسابرسی مطرح می‌شود (والاس، ۱۹۸۷). در پی روابط نمایندگی، هزینه‌های

1. ISSAI (12)
2. Agency theory
3. Smith, A
4. Principal
5. Agent

نمایندگی پدیدار می‌شوند؛ این هزینه‌ها اغلب در مواردی همچون عدم اتخاذ تصمیم‌گیری‌های مفید و اثربخش توسط نماینده یا تلاش کارفرما برای نظارت بر نماینده، ایجاد می‌شوند. با توجه به اینکه طبق نظریه نمایندگی هر دو طرف کارفرما و نماینده به فکر حداکثر نمودن منافع خود هستند، هر کدام به طریقی سعی بر کاهش هزینه‌های نمایندگی دارند تا از این طریق کارفرما ارزش سازمان خود را بهبود ببخشد و از طرفی نمایند به حداکثر پاداش و مزایای جانبی خود دست یابد (ساسانی و همکاران، ۱۳۹۸). از این رو ممکن است نماینده برای اطمینان بیشتر به کارفرما، در سازمان تحت مدیریت خود حسابرس منصوب کند تا بر کار او نظارت کند و از این طریق هزینه‌های نمایندگی را کاهش دهد (چو[1]، ۱۹۸۲). شواهد تاریخی وجود دارد که در مواردی انجام حسابرسی‌ها به صورت داوطلبانه به منظور کاهش هزینه‌های نمایندگی انجام شده است (والاس، ۱۹۸۰).

ادبیات پیشین نشان می‌دهد اخیراً از نظریه نمایندگی برای توضیح مسائل مربوط به گزارشگری مالی و حسابرسی در مطالعات مربوط به حسابداری و حسابرسی بخش عمومی نیز استفاده شده است (برای مثال بابر[2]، ۱۹۸۳؛ برابوری و اسکات[3]، ۲۰۱۵). روابط نمایندگی در بخش دولتی پیچیده‌تر از بخش خصوصی است، زیرا در بخش دولتی چندین سطح از روابط وجود دارد (استریم[4]، ۱۹۹۴). در نظام‌های سیاسی مردم سالار[5] روابط کارفرما و نماینده در چندین سطح قابل مشاهده است. در این گونه از نظام‌ها در وهله اول شهروندان کارگمار هستن و سیاست‌مداران کارگزاران آن‌ها هستند. در ادامه سیاست‌مداران کارفرما شده و بوروکرات‌ها (ماموران اداری) نمایندگان آنها می‌شوند. بنابراین کل سیاست توسط زنجیره‌ای از روابط کارگماری و کارگزاری، از شهروند به سیاست‌مدار گرفته تا سیاست‌مداران به سمت پایینِ سلسله مراتب سازمانی ساختار یافته است (مو[6]، ۱۹۸۴). در نتیجه، به نظر می‌رسد در بخش عمومی روابط نمایندگی بیشتری از محیط بخش خصوصی وجود دارد و با اتکاء بر این استدلال دلایل مختلفی برای اهمیت حسابرسی در بخش عمومی نیز وجود دارد. از جمله پاسخ‌خواهی شهروندان از سیاست‌مداران؛ مجلس برای نظارت بر وزاری دولت و یا حتی وزرای دولت بر ماموران اداری.

فری و اکرسلی[7] (۲۰۱۵) نشان دادند که ترتیبات نمایندگی در رابطه با پاسخگویی مورد نیاز مقامات محلی بریتانیا به چه صورتی است. پژوهش آن‌ها انتظارات از روابط کارفرما - نماینده را که در دولت مرکزی تجربه می‌شود را منعکس نمود. در برخی منابع نیز نظریه نمایندگی گاهی به عنوان زیرمجموعه‌ای از نظریه پیمانکاری به تصویر کشیده شده است. همچنین ویلیامسون[8]

1. Chow
2. Baber
3. Bradbury and Scott
4. Streim
5. Democratic
6. Moe
7. Ferry and Eckersley
8. Williamson

(۱۹۸۵) اصطلاح پیمان را به عنوان یک توافقنامه قانونی الزام آور یا یک قرارداد رابطه‌ای تفسیر نموده است (که بعضاً به آن «قرارداد اجتماعی» نیز گفته می‌شود). عدم تقارن اطلاعاتی[1] بین کارگمار و کارگزار، این قراردادها را آشفته می‌کند، لیکن ممکن است با انجام حسابرسی، عدم تقارن اطلاعاتی موجود برطرف شود. می‌توان گفت که از دیرباز نگرانی‌های روابط نمایندگی در بخش عمومی نیز وجود داشته است. مدیریت مالی نوین در بخش عمومی[2] در دهه‌های ۱۹۸۰ و ۱۹۹۰ در بسیاری از کشورهای غربی از نظریه نمایندگی الهام گرفته است (بوستون[3]، ۲۰۱۱؛ پالوت[4]، ۲۰۰۳).

گزارشگری مالی باید بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی اقدام به شناسایی و افشای اطلاعات مالی واحدهای گزارشگر نماید.های و کوردری[5] (۲۰۲۰) در بررسی خود با مطالعه تعدادی از گزارشات حسابرسی اداره حسابرسی عمومی نیوزیلند، دریافتند که عدم شناسایی مناسب دارایی‌ها (همچون دارایی‌های موزه‌های دولتی) منجر به ارائه گزارش نامطلوبی برای واحد گزارشگر شده و این موضوع بر نظر ذینفعان بخش عمومی همچون نمایندگان مجلس اثر گذار بوده و از این طریق نمایندگان مجلس در کمیسیون‌های مربوطه بر کار وزار نظارت می‌نمایند و یا اینکه نمایندگان در پاره‌ایی از موارد مستقیماً از مباحث فنی گزارشات حسابرسیِ اداره حسابرسی بخش عمومی (همچون روش‌های ارزیابی دارایی و بدهی، اقدامات عملکردی و موارد مشابه) در اجرای وظایف نظارتی خود بر دولت استفاده می‌نمایند.

شواهد تجربی نشان می‌دهد در کشورهایی که حسابرسی بخش عمومی نهادینه شده است، روابط نمایندگی می‌تواند در بخش عمومی از طریق استفاده رسانه‌ها از گزارش‌های حسابرسی بخش عمومی گسترش یابد. در این رابطه گاهی اوقات روزنامه‌ها و خبرگذاری‌های تحصصی و یا حتی محلی، درباره انتشار گزارش‌های سالانه حسابرسی بخش عمومی تحلیل‌هایی را ارائه می‌نمایند، به گونه‌ای که این رسانه‌ها در گزارشات خود به نظرات تخصصی حسابرسان بخش عمومی نیز اشاره می‌کنند (همچون دیلی پست[6]، ۲۰۱۵) . رسانه‌های خبری اگرچه خود یک ذینفع هستند و علاقه‌مند به گزارش اطلاعات عمومی هستند، لیکن از طرفی واسطه‌ای برای عموم مردم و گروه‌های علاقه‌مند نیز تلقی می‌شوند. به عنوان نمونه در کشور ایران نیز تعداد قابل توجهی از رسانه‌های خبری در طول سال از گزارش‌های دیوان محاسبات کشور از یک طرف به عنوان خوراک خبری خود و از طرف دیگر برای اطلاعاع رسانی به اقشار و گروه‌های مختلف استفاده می‌نمایند (فارس‌نیوز، ۱۳۹۹). همچنین اطلاع‌رسانی‌های دیوان محاسبات کشور

1. Information asymmetry
2. New public management (NPM)
3. Boston
4. Pallo
5. David Hay and Carolyn J. Cordery
6. Daily Post

از طریق تارنمای این دیوان[1] و نیز شبکه‌های اجتماعی[2] از مجموعه اقداماتی در راستای بهبود روابط نمایندگی است و در نهایت می‌تواند به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی شهروندان (کارگماران) و حاکمیت (کارگزاران) گردد که این مهم نیز حاکی از ارزشمند بودن حسابرسی بخش عمومی بر مبنای روابط نمایندگی است.

۲-۱-۲. علامت‌دهی[3]

مدیران شرکت‌ها و بنگاه‌ها اطلاعات بهتر و بیش‌تری در رابطه با ارزش و کیفیت فعالیت‌ها و کسب‌وکار خود نسبت به سرمایه‌گذاران خارجی شرکت دارند که این موضوع یکی از مصادیق عدم تقارن اطلاعاتی تلقی می‌شود. اگر مدیران در گزارش‌های مالی چنین ادعا نمایند که کسب‌وکار آن‌ها سرمایه‌گذاری بهتری نسبت به دیگران (رقبا) است، در حالت عادی ممکن است ادعاهای آن‌ها باور عمومی نداشته باشد. اینجاست که پدیده علامت‌دهی از طریق بکارگیری یک حسابرس با کیفیت (یا اجرای حسابرسی به صورت داوطلبانه) پدید می‌آید. دولت‌ها نیز به دنبال جذب سرمایه‌گذاران (برای مثال در اوراق بهادار یا فروش اوراق بدهی) هستند و به این ترتیب دولت‌ها با تفسیر ارائه شده در رابطه با نظریه علامتدهی مرتبط می‌شوند. سایر ذینفعان همچون رای‌دهندگان نیز از عدم تقارن اطلاعات رنج می‌برند، در نتیجه ممکن است علامت‌دهی به شکل گسترده‌تری در بخش دولتی اعمال شود (والاس، ۱۹۸۷).

گُری[4] (۲۰۰۴) نشان داد شواهدی از علامت‌دهی در زمینه بازار اوراق قرضه دولت‌های محلی در ایالات متحده آمریکا وجود دارد. بدین معنی که دولتی‌های محلی به منظور تأمین مالی از طریق اوراق بهادار مرسوم در این مناطق، ضمن استفاده از ابزار گزارشگری مالی جهت کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین ذینفعان (رأی دهندگان) و صاحب منصبان، با استفاده از انجام حسابرسی بخش عمومی و انتشار گزارش‌های مالی حسابرسی شده نسبت به وضعیت مناسب این دولت‌ها در توان بازخرید اوراق بدهی منتشر شده، به نوعی پدیده علامت‌دهی را به مَنصّه ظهور رسانده‌اند. از این جهت می‌توان گفت انتخاب حسابرس راهی است که در آن سازمان‌ها می‌توانند از داشتن گزارش‌های مالی با کیفیت بالا و در نتیجه وضعیت و عملکرد مالی مطلوب خود خبر دهند. تحت مفهوم علامت‌دهی می‌توان پیش‌بینی کرد که وقتی علامت‌هایی وجود دارد که نشانگر گزارشگری مالی با کیفیت بالا است، در آن صورت اطلاعات منتشر شده توسط شرکت‌ها و سازمان‌ها، خبری خوب تلقی و از تأثیرگذاری بیشتری برخوردار خواهند بود. به عنوان شاهد، مدیران شرکت‌های دولتی تازه تاسیس در کشور نیوزیلند در دهه هشتاد میلادی بر این عقیده بودند که برای حسابرسی شرکت‌های تحت مدیریت خود، باید حسابرسان مستقل را از بین موسسات بزرگ و معتبر تعیین نمایند تا از این طریق بتوانند (ارائه سیگنال

1. www.dmk.ir
2. www.instagram.com/divan_mohasebat
3. Signalling
4. Gore

مثبت به بازار) اعتبار بیشتری را در بازارهای مالی کسب کنند (گرین و سینگلتون[1]، ۲۰۰۹). استدلال آنها با مطالعات تیتمن و ترومن[2] (۱۹۸۶) مطابقت داشت که در آن کارآفرینان موفق، حسابرس گران‌تر (با حق‌الزحمه بالاتر) و با کیفیت بالاتر را به عنوان یک علامت پرهزینه انتخاب می‌کنند تا بدین‌وسیله به سرمایه‌گذاران نشان دهند وضعیت و گزارشات مطلوب‌تری دارند.های و کوردری (۲۰۲۰) در پژوهش خود نشان دادند که اگرچه حسابرسی مالی بخش عمومی همچون شرکت‌های بخش خصوصی که هر ساله بر مبنای قوانین الزام‌آور بازرس قانونی انتخاب کرده و از این طریق به اعتباردهی گزارش‌های مالی می‌پردازند، اقدام ننموده؛ لیکن انجام حسابرسی‌های دوره‌ایی در بخش عمومی در هر صورت منجر به افزایش شفافیت شده و با انعکاس این موضوع به ذینفعان می‌توان رضایت عمومی را به بار آورد و از این منظر نیز نظریه علامت‌دهی در بیان ارزش حسابرسی مالی بخش عمومی کاربرد دارد.

۳-۱-۲. بیمه[3]

سهامداران ممکن است در صورت نیاز به جبران خسارات سرمایه‌گذاری، از مدیران درخواست کنند تا علیه حسابرسان اقدامات قانونی انجام دهند (چو، ۱۹۸۲). تحت فرضیه بیمه چنین استدلال می‌گردد که تقاضا برای حسابرسی با میزان دعاوی حقوقی که مدیران را تهدید می‌کند رابطه مستقیم دارد. از طرفی مدیران و حسابرسان در برابر زیان وارده به اشخاص ثالث مسؤولیت مشترک دارند. چنانچه بتوان مسؤولیت مالی زیان وارده را به حسابرس منتقل کرد می‌توان زیان مدیران، اعتبار دهندگان و سایر اشخاص را کاهش داد و از این طریق با افزایش احتمال طرح دعاوی حقوقی، تقاضای بیمه‌ای برای حسابرسی افزایش پیدا می‌کند (والاس، ۱۹۸۷). همچنین والاس (۱۹۸۰) اشاره می‌کند که حسابرسی در بخش عمومی می‌تواند بیمه سیاسی[4] را ارائه دهد. جایی که دولت‌ها ممکن است در صورت شکست‌هایی که در ساختارهای مدیریتی یا گزارشگری مالی رخ می‌دهد از خدمات حسابرسی بخش عمومی استفاده نمایند تا از این طریق برخی را مورد سرزنش قرار داده و افرادی را مقصر جلوه دهند.

اگرچه مطابق بررسی‌ها در باب این موضوع که حسابرسی در بخش عمومی تا چه میزان می‌تواند بیمه سیاسی ایجاد کند تا کنون مطالعات اندکی صورت پذیرفته است (گرین و سینگلتون، ۲۰۰۹؛های و کوردری، ۲۰۱۸)، لیکن اندک مطالعات انجام شده در این زمینه نشان می‌دهد استفاده از توجیه بیمه‌ای برای تقاضای حسابرسی در بخش عمومی در صورتی می‌تواند اعمال شود که به عنوان مثال حسابرس کل[5] بخش مربوطه، نقش و مسؤولیت خود در عدم کنترل مدیریت در هزینه‌های سازمان‌های تحت حسابرسی را بپذیرد که این مسأله می‌تواند در نهایت

1. Green and Singleton
2. Titman and Trueman
3. Insurance
4. Political insurance
5. Auditor-general

بیمه سیاسی را فراهم کند (والاس، ۱۹۸۰). به عنوان شاهد، گرین و سینگلتون (۲۰۰۹) با مطالعه اقدامات اداره حسابرسی عمومی کشور نیوزیلند طی سال‌های ۱۹۸۰ تا ۲۰۰۸ مشاهده کردند که در پاره‌ای از موارد اقدامات قانونی علیه حسابرسان بخش عمومی این کشور انجام شده است که چنین رخدادی اثر بیمه سیاسی حسابرسی را در بخش عمومی بارزتر می‌نماید.

۴-۱-۲. کنترل مدیریت[1]

کنترل مدیریت به واسطه مزایای مدیریت داخلی که به دنبال دارد، مفهوم دیگری برای بیان ارزش حسابرسی است. عَبدل‌خلیک[2] (۱۹۹۳) نشان داد که شرکت‌های بخش خصوصی تمایل دارند تا زمانی که لایه‌های بیشتری از سلسله‌مراتب سازمانی دارند، به منظور تحقق اهداف کنترلی، حسابرسی را به صورت داوطلبانه انجام دهند. اگرچه هدف نخست حسابرسی یک نهادهای دولتی (حسابرسی بخش عمومی در گستره جغرافیایی کشور) ارائه اطلاعات به مدیریت آن‌ها نمی‌باشد، لیکن این مهم نهادهای حاکمیتی را از آنچه که در گوشه و کنار و حتی بخش‌های دور افتاده رخ می‌دهد آگاه می‌سازد و از این طریق اطمینان‌بخشی ایجاد می‌نماید. های[3] (۲۰۰۳) نشان داد در مواردی که فعالیت‌های بخش عمومی غیرمتمرکز است، در چینین شرایطی فرآیند گزارشگری مالی نقش‌مهم تری به خود می‌گیرد. اسچیلمنس و همکاران[4] (۲۰۱۸) در مطالعه خود دریافتند که حسابرسی داخلی پتانسیلی بالقوه در جهت دستیابی به مقاصد کنترلی بخش عمومی می‌باشد. بیدارد و گراهام[5] (۲۰۱۴) استدلال می‌کنند که اگرچه گزارش‌های کنترل داخلی در ایالات متحده در ابتدا ناخوشایند بود، لکن مزایایی هم در پی داشت. آن‌ها اظهار داشتند که «خیلی هم دور از ذهن نیست که دولت‌ها به طور عمومی در مورد اثربخشی کنترل‌های داخلی خود به عنوان بخشی از مباشرت منابع عمومی به دینفعان گزارش دهند». لذا یکی از جنبه‌های عملکردی حسابرسی بخش عمومی در رابطه با مفهوم کنترل مدیریت، ارزیابی کنترل داخلی و ارائه توصیه‌های اصلاحی به مدیریت سازمان، از طریق نامه‌های مدیریت است. از طرفی این توصیه‌ها می‌تواند برای طیف وسیعی از ذینفعان از جمله مدیریت سازمان، مسؤولان حکمرانی، مجلس و احتمالاً گروه‌های ذینفع دیگر در راستای ایفای پاسخ‌خواهی و پاسخگویی و نیز بهبود اثربخشی فرآیندها ارزشمند باشد.

در ایران نیز طبق ماده (۹) قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱، یکی از وظایف و اختیارات این دیوان اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل‌کننده داخلی و یا عدم کفایت مرجع کنترل‌کننده موجود در دستگاه‌های مورد رسیدگی باتوجه به گزارشات حسابرسی‌ها و رسیدگی‌های انجام شده جهت حفظ حقوق بیت‌المال» می‌باشد. در این راستا نامه‌های مدیریتی

1. Management control
2. Abdel-Khalik
3. Hay, D. C
4. Schillemans et al
5. Bedard and Graham

که پس از انجام حسابرسی‌های جامع و فراگیر دیوان محاسبات کشور، برای مدیران دستگاه‌های اجرایی ارسال می‌گردد و عمدتاً نیز حاکی از ضعف در کنترل‌های داخلی می‌باشد و یا درج موارد مهم در گزارش تفریغ بودجه کل کشور و ارائه به مجلس شورای اسلامی و نیز انتشار عمومی این گزارش، نمونه‌هایی از کارکرد و توجیه ارزش حسابرسی از منظر مفهوم کنترل مدیریت می‌باشد.

۵-۱-۲. حاکمیت شرکتی[1]

طی دو دهه گذشته، حاکمیت شرکتی به موضوعی پیشرو در تحقیقات مالی، مدیریت و حقوق و تبدیل شده است. هدف اصلی این تحقیقات، یافتن سازو کارهای بهینه سازمانی به گونه‌ای که همزمان با حفظ حقوق همه‌ی ذینفعان، کارایی اقتصادی نیز افزایش یابد (قلی‌پور و دیگران، ۱۳۹۵). همچنین حاکمیت شرکتی به بیان راه‌کارهایی می‌پردازد که از طریق آن تأمین‌کنندگان منابع مالی، خودشان را برای بازگشت سرمایه مطمئن می‌سازند)دیویس و اوسیم[2]، ۲۰۰۲(. از طرفی حسابرسی می‌تواند به عنوان عنصری از حاکمیت شرکتی برای سازمان‌هایی که ذینفعان آن‌ها در معرض خطر بیش‌تری هستند مفید باشد. تأکید بیش‌تر بر حاکمیت شرکتی، از ویژگی‌های (NPM)[3] است (ایلوود و گارسیالاکال[4]، ۲۰۱۶). بیش‌تر مطالعات انجام شده در این زمینه، کمیته‌های حسابرسی قوی‌تر را با حسابرسان با کیفیت بالاتر مرتبط می‌دانند(های و بوتیکا[5]، ۲۰۱۷). با این حال، برخی از مطالعات انجام شده در قلمرو بخش عمومی نتایج متضادی را در این خصوص نشان می‌دهند. به طوری که بوتیکا و دیگران[6] (۲۰۱۱) نشان دادند اگرچه در سازمان‌های انتفاعی بخش عمومی، بین کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد، لیکن در سازمان‌های غیرانتفاعی تاکنون چنین رابطه ای مشاهده نشده است.های و کوردری (۲۰۲۰) در ارزیابی اداره حسابرسی عمومی نیوزیلند (OAG)[7] دریافتند، در گزارشاتی

1. corporate governance
2. Davis, Gerald F. and Michael Useem
۳. مدیریت عمومی نوین (new public mamnagement) به عنوان یکی از رویکردهای مسلط مدیریت در بخش عمومی، از مجموعه راهبردهایی استفاده می‌کند که ضمن ارتقاء سطح عملکرد نهادهای بخش عمومی، توانایی‌ها و ظرفیت‌های این نهادها را برای کسب نتایج افزایش می‌دهد. این رویکرد، شیوه‌های مدیریتی بخش خصوصی شامل مولفه‌هایی همچون خصوصی‌سازی، کاهش اندازه دولت، برون‌سپاری و مشتری‌مداری را به کار می‌گیرد و با انعطاف‌پذیری و نرمش در ساختار مدیریت و ارزیابی و سنجش عملکردها کارآیی و اثربخشی در بخش دولتی را مورد توجه قرار می‌دهد. یکی از این ویژگی‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی که زمینه لازم را جهت اجرای رویکرد مدیریت عمومی نوین فراهم می‌کند، استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری دولتی است. از طریق حسابداری تعهدی در بخش عمومی تعیین بهای تمام شده و هزینه‌های واقعی اجرای برنامه ها، عملیات و فعالیت‌های سازمان‌های دولتی صورت می گیرد که پیرو آن مدیریت و کنترل صحیح منابع عمومی ایجاد می‌شود. بنابراین باید به حسابداری تعهدی به عنوان جزئی از فرآیند اجرای مدیریت عمومی نوین نگریسته شود.
4. Ellwood and GarciaLacalle
5. Hay Stewart and Botica Redmayne
6. Botica Redmayne et al
7. Office of the Auditor General

که توسط اداره موصوف منتشر شده است مواردی در باب حاکمیت شرکتی مشاهده شده است. بدین معنی که در یکی از این گزارشات که در سال ۲۰۱۶ منتشر شده است، بر این مسأله اذعان شده است که برخی نهادها آنطور که باید کار نمی‌کنند و مشکلاتی در عملکرد آن‌ها وجود دارد و تا زمانی که استانداردهای کاری بالا نرود، مشکلات همچنان ادامه خواهد داشت.

در این رابطه، رویکرد جدید دیوان محاسبات کشور در رسیدگی به ترک فعل مدیران دستگاه‌های اجرایی (به طور نمونه مراجعه شود به: اخبار تارنمای دیوان محاسبات کشور به نشانی www.dmk.ir ؛ ۱۳۹۹، ۲۷ مهر) می‌تواند از مصادیق ارزش حسابرسی بخش عمومی بر پایه مفهوم حاکمیت شرکتی باشد.

۶-۱-۲. فرضیه تأیید[1]

اعلامیه‌های منتشر شده توسط شرکت‌ها همچون آگهی‌های سود اغلب تأثیر کمی بر قیمت سهام دارند (بال و براون[2]، ۱۹۶۸). تحت فرضیه تأیید، اعلامیه‌های حسابرسی شده درباره عملکرد و موقعیت مالی گذشته در تأیید اعلامیه‌های قبلی بدون حسابرسی، دارای اهمیت هستند و همواره مورد توجه دینفعان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی می‌باشند؛ بدین معنی که همواره اطلاعات تأیید شده توسط شخص مستقل از سازمان (همچون حسابرس مستقل) ارزشمندتر و قابل اتکاتر خواهد بود (بال و شیواکومار[3]، ۲۰۱۲).

اگرچه حسابرسی در بسیاری از زمینه‌ها، مبتنی بر یک الزام قانونی است، اما تبیین مفاهیم اقتصادی در بیان ارزش حسابرسی می‌تواند بسیار مفید باشد. چرا که این مفاهیم تشریح می‌کنند که چرا حسابرسی کماکان موضع قوی داشته و با وجود رسوایی‌های حسابرسی در سنوات اخیر (همچون روسوایی‌های موسسات حسابرسی انرون[4] و ارتور اندرسون[5] در ایالات متحده) تضعیف نشده است (بینی[6]، ۲۰۱۹). تحت فرضیه تأیید است که حسابرسی اهمیت خود را حفظ می‌کند. صورت‌های مالی حسابرسی شده، تأییدیه گزارشات و اعلامیه‌های قبلی سازمان‌ها و شرکت‌هاست. اگرچه بعید است شهروندان در مقام مالیات‌دهندگان و مؤدیان مالیاتی، بر مبنای صورت‌های مالی حسابرسی شده اتخاذ تصمیم کنند، لیکن فرضیه تایید می‌تواند برای بخش عمومی با اهمیت باشد، چرا که ممکن است بخش قابل توجهی از شهروندان بر مبنای گزارشات مالی تایید شده توسط حسابرسان بخش عمومی اطمینان بخشی پیدا کنند. از طرفی بعید است در بخش عمومی، برخلاف بازارهای مالی تحلیل گران مالی وجود داشته باشند که توجه اذهان را به هرگونه مغایرت اعلامیه‌های قبلی و نتایج حسابرسی شده را جلب کنند (بال و شیواکومار، ۲۰۱۲). بنابراین

1. confirmation hypothesis
2. Ball and Brown
3. Ball Jayaraman and Shivakumar
4. Enron
5. Arthur Andersen
6. Bini

چنین اســتنباط می‌شود که حسابرسی بخش عمومی می‌تواند فقدان چنین ظرفیتی (عدم وجود تحلیلگران بازارهای مالی در بخش عمومی) را با حسابرســی و اعتبار بخشــی به گزارش‌های مالی بخش عمومی را تا حدود زیادی برطرف نموده و ذینفعان (همچون مالیات‌دهندگان) را نسبت به حقوق و ایفای پاسخ‌خواهی آگاه نماید.

با عنایت به مفاهیم تشــریح شــده در بیان نظری تحقیق، در جدول زیر شــواهد و توضیحات مربــوط به ارزش حسابرســی عمومی بــا تاکید بر مفاهیــم اقتصادی و با رویکرد مقایســه بخش خصوصی و عمومی ارائه شده است:

جدول ۱- خلاصه شواهد و توضیحات مربوط به ارزش حسابرسی بخش عمومی

توجیهات حسابرسی	کارکرد بخش خصوصی	کارکرد بخش عمومی	شکاف‌ها در شواهد ارزش حسابرسی بخش عمومی و خصوصی
روابط نمایندگی	در روابط نمایندگی، هزینه‌های نمایندگی با انجام حسابرسی بهبود می‌یابد.	- ساختار سازمانی و پیچیدگی‌های روابط نمایندگی در بخش عمومی و لزوم انجام نظارت در هر کدام از حلقه‌های نمایندگی. - آگاهی بخشی به دینفعان و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین کارگماران (شهروندان) و مدیران دولتی (کارگزاران). - بهبود نظام پاسخگویی بخش عمومی.	شواهد محدودی از کارکرد حسابرسی برای کاهش هزینه‌های نمایندگی در بخش عمومی ارائه شده است.
علامت‌دهی	حسابرسی با کیفیت بالا باید هزینه‌های استقراض/ سرمایه را کاهش دهد.	حسابرسی سیگنال (علامت) مفیدی در بازار اوراق بهادار دولتی (اوراق بدهی) است.	شواهد زیادی از علامتدهی برای دولت‌های مرکزی وجود ندارد و عمدتاً بر بخش‌های خاصی از دولت (همچون دولت‌های محلی یا نهادهای خاص) اشاره دارد.

توجیهات حسابرسی	کارکرد بخش خصوصی	کارکرد بخش عمومی	شکاف‌ها در شواهد ارزش حسابرسی بخش عمومی و خصوصی
بیمه	حسابرس باید«جیب‌های عمیقی» داشته باشد. سهامداران ممکن است قادر به بازیابی ضرر خود باشند.	- بیمه سیاسی. - شهرت (اعتبار).	شواهد محدودی از نقش حسابرسی در تأمین بیمه (ذینفعان) در بخش عمومی وجود دارد.
کنترل مدیریت	سطوح بیشتری از مدیریت، تقاضای بیشتری را برای حسابرسی داوطلبانه ایجاد می‌کند.	عدم تمرکز سازمانی در بخش عمومی منجر به حسابداری بیشتر می‌شود.	شواهد محدودی از نقش مستقیم حسابرسی (حسابرسی الزام آور) در کنترل مدیریت وجود دارد و عمدتا بر مبحث کنترل‌های داخلی تاکید دارد.
حاکمیت شرکتی	حاکمیت (شرکتی) و حسابرسی مکمل کاهش خطر هستند.	حاکمیت (دولت) و حسابرسی جایگزین هم در کاهش خطر هستند.	نتایج متقابل بخش خصوصی و عمومی.
فرضیه تأیید	اعلامیه‌های (خبرها یا اعلان ها) حسابرسی نشده توسط حسابرسی تأیید می‌شود	بیش‌تر نقش اعتباردهی برای ذینفعان همچون مالیات دهندگان.	شکاف چشمگیری مشاهده نشده است.

۳. بحث و نتیجه‌گیری

هدف از این مطالعه بررسی ارزش حسابرسی مالی بخش عمومی با رویکرد اثرگذاری مفاهیم و نظریه‌های اقتصادی به منظور برجسته نمودن تفاسیر احتمالی بود که در پژوهش‌های حسابرسی بخش عمومی می‌تواند با توجه به دوگانگی بین تحقیقات حسابرسی بخش خصوصی و عمومی مورد استفاده قرار گیرد. بر این اساس شش مفهوم در باب ارزش حسابرسی، که در تحقیقات حسابرسی بخش خصوصی مفید شناخته شده است مورد بررسی قرار گرفت. لذا با چنین رویکردی در این مطالعه ارزش حسابرسی مالی در بخش عمومی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. با عنایت به ادبیات پیشین و نیز مفاهیم نظری مرور شده می‌توان اذعان نمود که بسیاری از مزایای حسابرسی مورد حمایت در تحقیقات حسابرسی بخش خصوصی، در بخش عمومی نیز مشهود است. اگرچه تحقیقات پیشین، مزایای مورد اشاره را در بخش عمومی را به میزان محدودی بررسی نموده است و کاربرد هر کدام از مفاهیم را در این بخش به وضوح نشان نداده است، لیکن

برخی از پژوهش‌های انجام شـــده نیز نشـــان دادنده‌اند که حسابرسی بخش عمومی می‌تواند برای طیف وسیعی از ذینفعان از طُرق مختلف ارزشمند باشد.

اگرچـــه نظریه نمایندگی در گذشـــته نیز توجیه مفیدی برای حسابرســـی بخش عمومی بوده اســـت، اما تغییرات محیطی مزید بر علت شده اســـت تا شواهد بیش‌تری در مورد مفید بودن این مفهوم در توضیح حسابرسی بخش عمومی توسط صاحب نظران این حوزه ارائه شود. با این حال، ذینفعان با ســـلایق متنوع ارزش حسابرســـی را به شـــیوه‌های مختلف درک می‌کنند. برای برخی ایـــن ارزش از روابط نمایندگی، برای برخی دیگر از علامتدهی یا کنترل مدیریت و یا برای برخی دیگر از حاکمیت شرکتی ناشی می‌شود. همچنین ادبیات موجود حاکی از آن است که در مبحث حسابرسی بخش عمومی پدیده علامت‌دهی می‌تواند رخ بدهد، زیرا می‌توان حسابرسی انجام شده توســـط موسسات عالی حسابرســـی را یک حســـابرس با کیفیت بالا قلمداد نمود، اگرچه تا کنون شـــواهدی از مزایای اقتصادی این مکانیســـم هویدا نشده است. از طرفی به نظر می‌رسد در بخش عمومی، ذینفعان به ندرت مزایای بیمه را از حسابرســـی مشاهده می‌کنند، اما با این وجود شواهد نشان می‌دهد که در برخی موارد این اتفاق می‌تواند رخ دهد.

در محدوده بررســـی‌های انجام شـــده در این حوزه، شـــواهدی نیز از افزایش منافع حاصل از حسابرســـی در کمک به سیســـتم‌های مدیریتی برای شناسایی پیشـــرفت‌های بالقوه در کنترل و کمـــک بـــه بهبود حاکمیت وجود دارد. در هر حال، یک یا چند مـــورد از این مدل‌ها برای توضیح ارزش حسابرســـی بـــرای هـــر مجموعه از ذینفعان می‌تواند مفید واقع شـــود. از شـــواهد چنین بر می‌آید که در کشـــورهای مردم ســـالار، تمایل نمایندگان مجلس برای به چالش کشیدن مدیران نهادهای بخش دولتی و اجرای نظارت سیاســـی با استفاده از نتایج کار حسابرسان بخش عمومی، یکی از نمونه‌های تمایل آشـــنایی روزافزون ذینفعان حسابرسی بخش عمومی با گزارش های‌مالی و غیرمالـــی و در نتیجه تمرکز بیشـــتر بر ترتیبات روابط نمایندگی اســـت. بعـــلاوه، افزایش میزان موضوعات مطرح شـــده در نامه‌ها و توصیه‌های مدیریت (و توجه به این موارد)، حاکی از آن است که مفهوم کنترل مدیریت می‌تواند یک فضای رو به رشد باشد که در آن حسابرسی بخش عمومی این قابلیت را دارد که برای ذینفعان مفید باشـــد. ادبیات موجود نشـــان می‌دهد ارزش حسابرسی بخش عمومی بر مبنای فرضیه تأیید تا کنون قابل روئیت و چشـــمگیر نبوده اســـت. با این حال، با ظهور مفهوم حسابرســـان صندلی[1] می‌توان شـــهروندانی را دید که برای نتایج حسابرسی نشده مســـؤولیت بیشـــتری دارند(ارزش فرضیه تأیید). به طور کلی، این مطالعه با نشـــان دادن ارتباط مفاهیم حسابرسی بخش خصوصی و عمومی و نیز شناخت زمینه‌های منحصر به فرد، رویکردهای جدیدی را برای تحقیقات آتی حسابرسی بخش عمومی ارائه می‌دهد.

به نظر می‌رســـد گزارش‌های حسابرسی بخش عمومی به علت منافع و یا آسیب‌های احتمالی ناشی از حسابرسی عمومی به علت گستره ذینفعان این بخش، تأثیر بیشتری نسبت به حسابرسی بخش خصوصی در جامعه در پی خواهد (موی،۱۹۸۴). لذا می‌توان گفت دیوان محاســـبات کشور

1. armchair auditors

می‌تواند به عنوان یک نقشــه‌ی راه و به منظور غنی نمودن ارزش حسابرســی در بخش عمومی، از ذینفعــان خود بازخوردهای لازم در رابطه با فعالیت‌های دیوان به طرق مقتضی اخذ نمایند. به عنوان نمونه انتخاب شــعار «دیوان فناروانه مردم پایه» می‌تواند حرکتی در جهت جلب مشارکت ذینفعان و خلق ارزش برای حسابرسی عمومی باشد و این مسیر با گذشت زمانی می‌تواند مترقی‌تر گردد؛ چرا که در پَس اهداف والای دیوان محاسبات کشور این موضوع نهفته است که «این دیوان در نهایت می‌خواهد شهروندان زندگی بهتری داشته باشند».

در نهایت شواهد تاریخی و ادبیات موجود در حوزه حسابرسی بخش عمومی نمایان می‌سازند که کار حسابرســی بخش عمومی به علت شــیوه‌های متفاوت گزارشــگری، تنوع ماهیت فعالیت نهادهای دولتی، الزامات قانونی، انتظارات ذینفعان و... تا چه حد پیچیده است و از زوایای مختلفی می‌توان ارزش حسابرسی بخش عمومی را مورد بررسی قرار داد و از این رو این مطالعه می‌تواند به عنوان یک نقشه راه برای تحقیقات بیش‌تر پژوهشگران در قلمرو یاد شده مورد استفاده قرار گیرد.

۴. فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران. (۱۳۵۸).
۲. قانون دیوان محاسبات کشور. (۱۳۶۱).
۳. قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت. (۱۳۸۰).
۴. قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲). (۱۳۹۳).
۵. قلی پور، رحمت‌اله؛ مشــایخی، بیتا؛ ناصری، امین. (۱۳۹۵). حاکمیت شــرکتی در بخش عمومی و نقش آن در اقتصاد مقاومتی، فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، سال چهارم، شماره ۱۵، صص ۱۳۰-۱۰۷.
۶. مهرانی، ساســان؛ کرمی، غلامرضا؛ سیدحسینی، ســید مصطفی. (۱۳۹۸). تئوری حسابداری، جلد اول، تهران، انتشارات نگاه دانش.
۷. مقدمه‌ای بر اســتانداردهای حسابرسی دیوان محاسبات کشور، قابل دسترس در لینک: https://www.dmk.ir/dorsapax/userfiles/file/standardha/introduction.pdf
۸. خبرگزاری فارس. (۹ دی ۱۳۹۹). گزارش تفریغ بودجه ۹۸: فقدان ســقف حقوق و مزایا؛ زمینه‌ساز حقوق‌های نامتعارف.

ب- منابع خارجی

1. Abdel-Khalik, A. R. (1993). Why do private companies demand auditing? A case for organizational loss of control. Journal of Accounting, Auditing & Finance, 8(1), 31–52.
2. Ball, R., Jayaraman, S., & Shivakumar, L. (2012). Audited financial reporting and voluntary disclosure as complements: A test of the confirmation hypothesis. Journal of Accounting and Economics, 53(1–2), 136–166.
3. Ball, R., & Brown, P. (1968). An empirical evaluation of accounting income numbers. Journal of Accounting Research, 6(2), 159–178.
4. Baber, W. R. (1983). Toward understanding the role of auditing in the public sector. Journal of Accounting and Economics, 5(C), 213–227.
5. Barrett, P. (2012). Performance auditing—addressing real or perceived expectation gaps in the public sector. Public Money & Management, 32(2), 129–136.
6. Bonollo, E. (2019). Measuring supreme audit institutions' outcomes: Current literature

and future insights. Public Money & Management, 39(1), 1–10.

7. Boston, J. (2011). Basic NPM ideas and their development. In T. Christensen, & P. Lægreid (Eds.), The ashgate research companion to new public management (pp. 35–50).
8. Botica Redmayne, N., Bradbury, M. E., & Cahan, S. F. (2011). The association between audit committees and audit fees in the public sector. International Journal of Auditing, 15(3), 301–315.
9. Bini, M. (2019). Models of mandate in public audit: An examination of Australian jurisdictions. Public Money and Management, 39(3), 201–208.
10. Bedard, J. C., & Graham, L. (2014). Reporting on internal control. In D. Hay, R. Knechel, & M. Willekens (Eds.), The routledge companion to auditing (pp. 311–322). Abingdon, UK: Routldege.
11. Bradbury, M. E., & Scott, T. (2015). The association between accounting performance and constituent response in political markets. Pacific Accounting Review, 27(4), 394– 410.
12. Chow, C. W. (1982). The demand for external auditing: Size, debt and ownership influences. The Accounting Review, 57(2), 272–291.
13. Davis, Gerald F. & Michael Useem (2002), "Top Management, Company
14. Directors and Corporate Control", Handbook of Strategy and Management,
15. PP. 233-259.
16. David Hay & Carolyn J. Cordery (2020). Evidence about the value of financial statement audit in the public sector, Public Money & Management, 41(4), 304-314 .
17. Daily Post. (2015, July 1). 10-year plan adopted in principle. Daily Post.
18. Ellwood, S., & Garcia-Lacalle, J. (2016). Examining audit committees in the corporate governance of public bodies. Public Management Review, 18(8), 1138–1162.
19. Ferry, L., & Eckersley, P. (2015). Budgeting and governing for deficit reduction in the UK public sector: Act three 'accountability and audit arrangements'. Public Money & Management, 35(3), 203–210.
20. Gore, A. K. (2004). The effects of GAAP regulation and bond market interaction on local government disclosure. Journal of Accounting and Public Policy, 23(1), 23–52
21. Green, D., & Singleton, J. (2009). The watchdog: New Zealand's audit office from 1840 to 2008. Dunedin, New Zealand: Otago University Press.
22. Hay, D., & Cordery, C. (2018). The value of public sector audit: Literature and history. Journal of Accounting Literature, 40, 1–15
23. Hay, D. C., Stewart, J., & Botica Redmayne, N. (2017). The role of auditing in corporate governance in Australia and New Zealand: A research synthesis. Australian Accounting Review, 27(4), 457–479.
24. Hay, D. C. (2003). Knowledge transfer costs and dependence as determinants of financial reporting. Accounting and Finance, 43(3), 311–330.
25. Moe, T. M. (1984). The new economics of organization. American Journal of Political Science, 28(4), 739–777.
26. Streim, H. (1994). Agency problems in the legal political system and supreme auditing institutions. European 10 D. HAY AND C. J. CORDERY Journal of Law and Economics, 1(3), 177–191.
27. smith, A. (1776). The wealth of nations.
28. Schillemans, T., van Twist, M., van der Steen, M., & de Jong, I. (2018). New development: Breaking out or hanging on? Internal audit in government. Public Money and Management, 38(7), 531–534.
29. International Organization of Supreme Audit Institutions. (2013). ISSAI 12: The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions—making a difference to the lives of citizens, 1–13.
30. Pallot, J. (2003). A wider accountability? The audit office and New Zealand's bureaucratic revolution. Critical Perspectives on Accounting, 14(1–2), 133–155.

31. Talbot, C., & Wiggan, J. (2010). The public value of the national audit office. International Journal of Public Sector Management, 23(1), 54–70.
32. Titman, S., & Trueman, B. (1986). Information quality and the valuation of new issues. Journal of Accounting and Economics, 8, 159–172.
33. Wallace, W. A. (1987). The economic role of the audit in free and regulated markets. Advances in Accounting, 1, 7–34.
34. Wallace, W. A. (1980). The economic role of the audit in free and regulated markets. New York NY: Touche Ross Foundation. Retrieved from https://trove.nla.gov.au/work/18348960? selectedversion=NBD3508249.
35. Williamson, O. (1985). The economic institutions of capitalism: Firms, markets, relational contracting. New York: Free Press.