فصلنامه رویکردهای پژوهشی نو در علوم مدیریت
Journal of New Research Approaches in Management Science
سال اول. شماره دوم. زمستان ۱۳۹۶، صص ۲۲۱-۲۰۳ Vol 1. No 2. 2018, p 203-221
شماره شاپا (۲۵۸۸-۵۵۶۱) ISSN: (2588-5561)

# ارزش حسابرسی بخش دولتی: مقاله و تاریخچه

دکتر عزیز گرد[۱]. حجت رهنما[۲]

۱. استادیار حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه پیام نور تهران مرکز غرب، ایران

## چکیده

این مقاله به بررسی ارزش حسابرسی صورت‌های مالی در بخش دولتی می پردازد. در این مطالعه از تئوری که برای بخش خصوصی برای حسابرسی استفاده می‌شود برای بخش دولتی نیز استفاده شد تا راه‌هایی برای حسابرسی دولتی پیدا شود که ارزشمند باشند. به نظر می‌رسد که تعدادی توضیح تکمیلی وجود دارد که می‌تواند برای بررسی ارزش حسابرسی دولتی استفاده شود، مثل آژانس، سیگنال دادن، بیمه، کنترل مدیریتی، اداره و توضیحات تکمیلی. شواهد به دست آمده از تحقیق و تاریخچه معمولا با توضیح کنترل مدیریت و آژانس سازگار است. پشتیبانی هایی نیز درباره توضیح سیگنال و کنترل مدیریت وجود دارد، اما شواهد تحقیق نشان می‌دهد که مدیریت اثر متفاوتی در بخش دولتی نسبت به خصوصی دارد. فرضیه تاییدی نیز به این زمینه مربوط است. مرور تاریخچه پیشرفت نقش حسابرسی بخش دولتی نشان می‌دهد که بعضی از پیشرفت ها با توضیحاتی مثل تئوری آژانس و کنترل مدیریت مرتبط است. درحیطه حسابرسی بخش دولتی باید تحقیقات بیشتری صورت گیرد. این مقاله با پیشنهاد تحقیقات بیشتر به پایان می رسد.

**واژه‌های کلیدی:** ارزش حسابرسی، بخش دولتی، خصوصی، حسابرسی.

[ Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19 ]

## معرفی

حسابرسی بخش دولتی یک روش حسابرسی گسترده، پیچیده و ناشناخته است. هدف از این تحقیق بررسی عملکرد و هدف حسابرسی به خصوصی در بخش دولتی می‌باشد، به این منظور راه هایی را مرور می‌کنیم که به ارزش اضافه می‌کند. این تحقیق شواهدی خلاصه ای را ارائه می‌دهد که حسابرسی بخش دولتی منجر به افزایش ارزش شده و پیشنهاداتی درباره این که چگونه سود آن می‌تواند افزایش پیدا کند ارائه می‌دهد. همچنین مسائلی را برای تحقیقات بعدی مطرح می کند. این مقاله نتیجه پروژه ای می‌باشد که تحقیقات آن به صورت مستقل اجرا شده است و به گزارش کنترل کننده و بازرس کل نیوزلند رسیده. در نتیجه برای مثال ها از نیوزلند استفاده شده است، اما انتظار می رود که به دیگر کشورهای غربی نیز مرتبط باشد.

حسابرسی بخش دولتی تا کنون به گستردگی که باید بررسی نشده است. بنا به گفته **Banker, Cooper**و **Potter** "محققین در زمینه حسابداری تا کنون نسبت به مسائل و فرصت های مرتبط با گسترش حسابداری دولت پاسخگو نبوده اند" و این نظر تا کنون نیز پابرجاست. اگرچه این مقاله شامل مطالعات ارزشمندی می باشد. ما مروری از تحقیقات جایگزین نیز ارائه می کنیم. تحقیق حاضر می تواند به دو شاخه بخش اصلی و بخش "مفهومی" یا "جایگزین" تقسیم شود. سپس در بدنه مقاله به بررسی علل مفید بودن حسابرسی می پردازیم. بحث حسابرسی در ابتدا برای بخش خصوصی استفاده می‌شد اما می‌تواند برای بخش دولتی نیز استفاده شود که به بخش اصلی مقاله بخش دولتی مربوط می‌شود. ما این بحث و کاربرد آن برای تحقیق درباره ارزش حسابرسی بخش دولتی را بررسی کردیم و شش توضیح برای ارزش حسابرسی مطرح کردیم. در بسیاری از بخش‌ها، حسابرس بخش دولتی مسئول حسابرسی ارزش پول و حسابرسی صورتهای مالی می‌باشد. سپس پیشرفت تاریخی حسابرسی دولتی را مرور می‌کنیم تا متوجه شویم چرا موسسات به این طریقی که هستند ساخته شده اند.

این مقاله محدود به زمان است زیرا شرایط حسابرسی دولتی، با دسترسی بیشتر به اطلاعات دولتی از طریق اینترنت که به طور گسترده در دسترس است، و کاهش علاقه به رسانه‌های خبری سنتی در حال تغییر است. به علاوه، این مرور برای موسسه حسابرسی عالی **SAI** (**SAI** سازمان‌های ملی مسئول فعالیت‌های حسابرسی دولت هستند) این موسسات در بین کشورها متفاوت هستند، و سه دسته کلی دارند. مدل غربی در بسیاری از کشوهای انگلیسی زبان استفاده می شوند و بیشتر آن ها ارتباط تاریخی با سیستم وزارت غربی و دولت پارلمانی دارند. در مدل وزارت غربی **SAI** توسط حسابرس کل مدیریت می شود که خود او توسط همکاران اداره حسابرسی کل پشتیبانی می شود. **SAI** متعهد شده است که از استانداردهای بین المللی موسسات حسابرس عالی پیروی کند، یکی از این استانداردها یعنی **ISSAI12**، **SAI** را ملزوم می‌کند تا با سرمایه گذاران در ارتباط باشد تا کار و نتایج حسابرسی **SAI** را تضمین شود و یک ارزیابی دوره ای از اینکه آیا سهام داران این حسابرسی ها را انجام می دهند داشته باشد.

[ Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19 ]

هدف از این مقاله پیشرفت تاریخی نقش حسابرس کل و مرور توضیحات گسترده ای می‌باشد که برای ارزش حسابرسی به طور کلی استفاده می‌شود، تا شواهدی درباره ارزش حسابرسی دولتی به دست آید و پیشنهاداتی برای مطالعات بعدی ارائه دهد. تحقیقات در زمینه مرور حسابداری بخش دولتی دارای دو بخش اصلی و جایگزین است. بخش جایگزین ابتدا در مقالات مروری به طور گسترده بحث شده است. توضیحات بخش اصلی برای ارزش حسابرسی که مورد استفاده قرار می گیرد به خوبی در بحث تحقیق حسابرسی منتشر شده است. انتخاب این توضیحات به ما این امکان را می دهد تا با استفاده از تئوری های گسترده ای که همدیگر را تکمیل می‌کنند به بررسی ساختار بخش دولتی بپردازیم. تئوری‌ها کمک می‌کنند تا بتوانیم پیشنهاداتی را ارائه دهیم و حسابرسی بخش دولتی و خصوصی را مقایسه کرد. این تعاریف عبارتند از: نقش آژانس؛ نقش اطلاعات؛ نقش بیمه؛ نقش کنترل مدیریت؛ نقش اجرا؛ و نقش تاییدی. مسئله ای که در این زمینه مورد توجه است این است که تا چه اندازه هرکدام از این توضیحات با شواهد بخش دولتی هم سو است و در چه راه هایی این تحقیق در آینده می‌تواند ادامه یابد. مقاله نشان می‌دهد که پنج تعریف اول با مشاهدات هم خوانی دارد، اپرچه تحقیق‌های بیشتری در این زمینه لازم است؛ تعریف ششم، تایید، به صورت ذاتی مفید است اما قبلا مورد بررسی قرار نگرفته است. ما هم چنین تاریخچه نقش حسابرسی دولتی را مورد بررسی قرار دادیم و پیشرفت آن تحت تعاریف برای ارزش حسابرسی دولتی بررسی کردیم.

موضوع قبلی و تعاریف تقاضا برای حسابرسی در ادامه نشان داده شده است، و به دنبال آن مروری از پیشرفت تاریخی حسابرسی بخش دولتی آورده شده است. علت انتخاب این ترتیب این است تا ابتدا تئوری‌های پایه نمایش داده شود و در نتیجه آن پیشرفت‌های تاریخی در حیطه این تئوری می‌توانند مورد بررسی قرار گیرند. این مرور تغییرات محیطی را در نظر می‌گیرد و قصد دارد راه هایی برای افزایش ارزش حسابرسی بخش دولتی بیابد و فرصت های تحقیقاتی را نشان دهد.

## تحقیق حسابرسی بخش دولتی در انتشارات قبلی

موضوع حسابداری بخش دولتی در حال رشد است و بر حسابداری مدیریتی و دیگر مسائل حسابداری تمرکز دارد، اگرچه شامل بعضی از مطالعات حسابرسی نیز می‌شود. قابل ذکر است که یک دوگانگی بین گروه اصلی مقالات تحقیقی در آمریکا و دیگر کشورها وجود دارد. مرورهای برجسته دیگری از این موضوع بر روش‌های تحقیقی دیگری تمرکز کرده است که به عنوان "جایگزین"، "مفهومی" یا "تفسیری" کرده اند. در روش های جایگزین به تکرار از تحقیق های کیفی استفاده می‌شود در حالی که روش های اصلی مقداری می باشند.

در مرور تحقیق جایگزین درخصوص حسابداری بخش دولتی مشاهده شده که گستره وسیعی از روش‌های تئوری استفاده شده است. یکی از روش‌هایی که به صورت گسترده ای استفاده شده است تئوری موسسه‌ای

[ Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19 ]

نئو و آژانس می باشد. البته استفاده از تئوری بی قاعدگی نیز رایج است اما این روش به خاطر انتخاب بدون فکر مورد نقد قرار گرفته است. **Jacobs** مشاهده کرده که نیاز مشخصی برای تئوری سازی عمیق تر و بیشتر وجود دارد.

مرورهای قبلی اغلب براساس انتخاب مقالاتی صورت گرفته است که یک نوع تحقیق خاص را منتشر کرده اند و طیف گسترده ای از مسائل حسابداری را پوشش می‌دهند. این مرورها شامل بحث گسترده ای درباره حسابرسی نمی‌شوند. اما بعضی از تحقیقات حسابرسی که از تئوری‌های آژانس استفاده می‌کنند با تئوری آژانسی که در تحقیق اصلی استفاده می شود سازگار است.

در بخش اصلی این تحقیق، بعضی اوقات یک تداخل بین اشکال متفاوت حسابداری به چشم می خورد. مدل‌های آژانس بر بعضی از روابط مثل روابط طبقاتی به شدت تمرکز دارد. در تحقیق دیگر از تئوری استفاده می‌شود که به نظر می‌رسد کمتر در حسابرسی مثل کارهای **Foucault** دولت محور استفاده می‌شود. حیطه دیگری از نوآوری های مفهومی تغییر مدیریت بخش دولتی، حسابداری و حسابرسی می‌باشد که در سال ۱۹۸۰ به تصویب رسید به اسم مدیریت دولتی جدید شناخته می شود. این یکی دیگر از بخش هایی است که **Jacobs** به نیاز تئوری سازی تاکید می‌کند.

تحقیق بخش دولتی که درحال حاضر می‌توان آن را مطرح کرد خود را خارج از بدنه اصلی می‌داند. تفاوتی بین مدل های جایگزین و اصلی وجود دارد، به همین دلیل **Goddard** محققین را تشویق می‌کند تا روش‌های متفاوت را با هم ترکیب کنند. در این بخش، ما به این بحث می پردازیم که باید با استفاده از مدل اصلی در بخش دولتی چیزهای زیادی فهمید تا ارزش حسابرسی دولتی بررسی شود. ما قدمی در این جهت دربخش بعدی برمی داریم.

## توضیح ارزش حسابرسی در مفهوم قبلی

نقش و ارزش حسابرسی تعریف شده است تا توضیح دهیم که چرا حسابرسی در موقعیت هایی بدون نظم وجود دارد. توضیحاتی درباره این که چرا حسابرسی در موقعیت هایی که به خاطر دلالیل قانونی یا دلایلی دیگر اجباری است ارزشمند است. این تعاریف اجازه می دهند تا توضیح دهیم که چرا بعضی از مدیران علاقه دارند تا از حسابرسان استفاده کنند و در بعضی مواقع دوست دارند که از حسابرس بیشتری استفاده کنند. به علاوه تعاریف اقتصادی حسابرسی به تعریف جایگاه قوی حسابرسی کمک می‌کند. حتی در موقعیت‌هایی که حسابرسی شکست خورده است، مثل آمریکا، حسابرسی باز هم در بیشترین سطح درخواست خود قرار دارد و پاسخ به شکست حسابرسی این است که آن را افزایش دهیم نه این که آن را کم کنیم.

[ Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19 ]

## تعریف آژانس

براساس تعریف آژانس، حسابرسی ارزشمند است زیرا باعث کاهش هزینه آژانس می شود. **Wallace** توضیح می‌دهد که از روابط آژانس زمانی که یک گروه، مدیر، نماینده سازمان، به خصوص کسانی که نسبت به منابع کنترل دارند استفاده می شود. یکی از مثال های این روابط، رابطه بین صاحب شرکت و مدیر می‌باشد، اما این روابط در چندین سطح در بخش عمومی استفاده می‌شود. در زمان استفاده از روابط درکنترل آژانس هزینه بر است. نمایندگان خودشان سرمایه گذاری کرده اند و برای مزایای خودشان پول مصرف می کنند؛ یا ممکن است از مسئولیت شان شانه خالی کنند؛ و یا این که کوشا هستند اما به خوبی راهنمایی نشده اند. اگر فعالیتی برای اجتناب از این احتمالات صورت نگیرد، مدیر کمتر وارد این رابطه می‌شود. مدیر کمتر وارد انتقالات می‌شود یا حتی از ورود آن جلوگیری می‌کند، و حیطه فعالیت نمایندگان را کم می‌کند یا آن‌ها را به طور کامل از کار اخراج می کند. نمایندگان تلاش می‌کنند تا با کاهش هزینه‌های بررسی از این اتفاق جلوگیری کنند. نماینده ممکن است یک حسابرس را برای گزاش اظهارات مالیاتی تعیین کند تا به مدیر اطمینان بیشتری دهد و هزینه ها را کاهش دهد. این پیشرفت ها زمانی ایجاد می شود که یک نماینده و چندین مدیر وجود داشته باشد. از دیدگاه مدیران مهم است که حسابرسی باعث پیوند مدیران یا بررسی به نفع سهام داران شود. شواهد تجربی وجود دارد که حسابرسی در بعضی اوقات به صورت داوطلبانه قبل از این که به صورت قانونی نیازی به آن باشد به همین صورت انجام می‌شود.

حسابرسی برای حفاظت از قیمت صورت می‌گیرد. سهام داران باید اطلاعاتی را که دریافت می‌کنند تخفیف دهند و قیمت کمتری برای سهام نسبت به بودجه های ملی تایید کننده پرداخت می کنند، به این خاطر که آن ها می‌دانند که بعضی از مدیران در بعضی اوقات ممکن است این انگیزه را داشته باشند تا اطلاعات نادرست در اختیار آن ها قرار دهند. یکی از همکاران در سازمان آمریکایی **KPMG** بیان کرده است که "حسابرسی باعث افزایش ارزش می شود". **Elliott** تخمین کرده است که حسابرسی هزینه سرمایه را اساسا کاهش می دهد. **Elliott** پیشنهاد کرده است که شرکت دارای حسابرسی باید ۱ تا ۳٪ بیشتر برای سرمایه خود بپردازد، او این منظور را دارد که " برای یک شرکت با ۱۰ میلیارد دلار سرمایه، پس انداز سالانه مشابه ۱۰۰ میلیون تا ۳۰۰ میلیون می باشد". مطالعات تجربی اذعان می کنند که این مقدار اغراق شده است، در حالی که اثر کمتری وجود دارد.

مطالعات تجربی قبلی شواهدی را ارائه می‌کند که گزارش مالی، حسابرسی و دیگر هماهنگی‌های موسسه‌ای که به گزارش مالی اعتبار می دهد هزینه های آژانس را به عنوان بخشی از عملکردشان کاهش می‌دهند. در بخش خصوصی، شفاف سازی های داوطلبانه، حسابرسی‌های داوطلبانه و اطلاعات داوطلبانه کمیته حسابرسی با متغیرهایی در ارتباط است که هزینه آژانس را افزایش می‌دهد. تحقیقات در بخش

[ Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19 ]

خصوصی شواهدی برای شرکت‌های حسابرسی **N** ارائه می‌دهد که به نظر می رسد کیفیت بالاتر، هزینه شارژ بیشتری دارد.

تئوری آژانس برای بخش دولتی نیز قابل استفاده است و برای توضیح مسائل مربوط به گزارشات مالی و حسابرسی در مطالعات قبلی بخش دولتی مرتبط است. بر اساس گفته **Kurtenbach & Roberts** " مشکل آژانس در دولت های محلی وجود دارد به این دلیل که سیاست مداران نمایندگان را برای انتخابات انتخاب می کنند".

یکی از مقالات قبلی تحقیقی را بررسی می‌کند که از تعریف آژانس و سیگنال دادن در بخش دولتی استفاده کرده است. تعریف روابط آژانس در بخش دولتی پیچیده تر از بخش خصوصی است زیرا در بخش دولتی چندین سطح رابطه وجود دارد. براساس گفته **Streim** حداقل سه دسته اصلی رابطه بین مدیر-نماینده وجود دارد، رابطه بین رای دهندگان به عنوان مدیر و مجلس به عنوان نماینده، رابطه بین مجلس به عنوان مدیر و دولت به عنوان نماینده، و رابطه بین دولت به عنوان مدیر و بوراکراسی به عنوان نماینده. مدل نماینده-مدیر تفسیر مجدد مسائل سنتی مسئولیت اجرایی را محیا می کند:

سیاست مداران دموکراتیک به راحتی در اصطلاح نماینده- مدیر قرار می پ گیرند. شهروندان مدیر هستند، و سیاستمدران نمایندگانشان هستند. سیاستمداران مدیر هستند، ماموران اداری نمایندگان آن ها هستند. کل سیاست به این منوال زنجیره ای از روابط نماینده مدیر را تشکیل می‌دهند، از شهروند گرفته تا سیاست مدار و مدیران اداری زیر دست تا سطوح پایین اداری که در واقع به شهروندان خدمات را ارائه می دهند.

تعریف آژانس در بخش دولتی استفاده می‌شود زیرا شهروندان در مقام مدیر قرار دارند که سپرده سرمایه‌شان را به مدیران به عنوان نماینده قرار می‌دهند. بنا به نظر **Streim** روابط آژانسی در بخش دولتی پیچیده تر از بخش خصوصی است زیرا اولا، یک رابطه آژانسی بین رای دهندگان و سیاستمداران وجود دارد؛ اما رای دهندگان نمی‌توانند عملکرد قانون گذاران را بدون هزینه مشاهده کنند. سود بالقوه برای هر رای دهنده این قدر کم است که انجام این کار مفید نیست. رسانه های جدید می‌توانند اطلاعاتی را در اختیار رای دهندگان قرار دهند، اما به اندازه ای که باید مفید نیست، به خاطر این که این رسانه ها تلاش می کنند تا حساس ترین اطلاعات را منتقل کنند.

دومین رابطه آژانسی بین دولت و پارلمان قرار دارد. دولت در دموکراسی پارلمانی معمولا باید جزییات بودجه و مخارج خود را به پارلمان گزارش دهد.

رابطه سوم بین دولت و خدمتگزاران عمومی وجود دارد. یک تعارض بین مدیر بوروکرات که به بودجه زیاد علاقه دارد و وزیران که تمایل به محدودیت بودجه و سبک بودن آن، به علاوه بوروکرات‌ها دسترسی بیشتری به اطلاعات دارند. روابط آژانسی مشابهی می‌تواند بین مدیر بوروکرات هر موسسه ای با زیردستانش وجود داشته باشد اما این به بخش دیگری ازتعاریف یعنی کنترل مدیریت مربوط می‌شود.

[ Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19 ]

**Hay** از یک مدل مدیر-نماینده برای بخش دولتی نیوزلند استفاده می کند. او مراجعی را ارائه می‌دهد که مسئولیت در بخش گسترده ای از فعالیت های غیر متمرکز دارند، و میزان این عدم تمرکز به میزان گستردگی هزینه انتقال دانش و وابستگی مربوط به فعالیت بخش دولتی مرتبط است. سازمان‌های متفاوتی که در بخش دولتی شکل می گیرند با توجه به ارتباط مدیر-نماینده متغیر است و این تغییر توسط ذات فعالیت های انجام شده توسط سازمان های متفاوت و تفاوت سطح اهمیتشان قابل توضیح است.

حسابرسان خودشان گروهی از رابطه نمایندگی می باشند، به خاطر این که مدیری که حسابرس را تعیین می‌کند آگاه نیست که آیا حسابرس سطح خدمات توافق شده را انجام می‌دهد یا نه. برای این که با این مشکل مقابله کرد، اشکالی از بررسی حسابرسان لازم است. میزانی که بر اساس **SAI** باید در روند بررسی مستقل قرار بگیرند یک موضوع تحقیقی بالقوه است.

گزارش مالی توسط سازمان‌های دولتی بر اساس مشوق‌های اقتصادی می‌باشد. در نتیجه، **Zimmerman** به تعریف سیستم گزارش مالی می پردازد و توضیح می‌دهد که چرا با وجود نیاز به تغییر اصلاحات صورت نگرفته است. **Baber** به این بحث می پردازد که رقابت‌های سیاسی انگیزه را برای بررسی به خصوص حسابرسی بخش دولتی افزایش می‌دهد. او پیشنهاد می‌کند که بررسی به عنوان بخشی از فرآیند تعامل بین گروه‌های سرمایه و کاندیدهای سیاسی صورت می‌گیرد. لازمه رقابت این است که موسسات سیاسی بررسی انجام دهند. بنابراین آن ها قادر خواهند بود به گروه های سرمایه نشان دهد که به قول‌های قبل انتخابی شان پایبند هستند. اگر رقابت کمتری بین کاندیدهای وجود داشته باشد، نیاز کمتری به کنترل داریم. او رابطه بین متغیرهای رقابت سیاسی و بودجه حسابرسی ایالات در آمریکا را آزمایش کرد. او ارتباطات مثبتی بین بودجه حسابرسی ایالت و اقدامات رقابت های سیاسی پیدا کرد. **Baber** نتیجه گرفت که شواهدش نشان می دهند که رقابت سیاسی انگیزه ادارات دولتی برای حسابرسی سپرده منابع دولتی را افزایش می دهد. **Baber, Brooks, and Ricks** ارتباط بین هزینه حسابرسی و رقابت سیاسی را در بین دیگر فاکتورها برای حکومت های شهرستانی در شمال کارولینابررسی کرده اند. آن ها برخی شواهد را پیدا کردندکه ارتباط معنادار آماری بین رقابت های سیاسی بیشتر و حسابرسی بیشتر وجود دارد. **Evans and Patton** تعریف سیگنال دهی و آژانس را مقایسه کرده اند. تعریف سیگنال دهی آن ها در زیر مورد بحث قرار گرفته است. **Blume & Voigt** سطح هزینه آژانس در جمعیت های شهری آمریکا را بررسی می‌کنند. شهرهایی که سطح هزینه آژانس بالایی براساس رای دهندگان یا قرض دهندگان دارند تمایل دارند تا حسابرسی با کیفیت بالاتری را انجام گیرد؛ آن هایی که هزینه آژانس پایین‌تری دارند احتمالا از حسابرس های داخلی استفاده می‌کنند.

مطالعاتی در بخش دولتی وجود دارد که از مدل آژانس استفاده می کند تا ارزیابی کنند که حسابرسی چه تفاوتی در موسسه ایجاد می‌کند. **Blume & Voigt** اثرات اقتصادی تفاوت در طراحی های سازمانی **SAI** بر پایه بین کشوری در بین ۴۰ کشور را ارزیابی می کند. استقلال به معنای استقلال مالی می باشد و

[ Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19 ]

محیط موسسه ای شامل این می‌شود که آیا **SAI** از سیستم دادگاهی یا ناپولئونیک در مقابل سیستم های وست مینیستر یا سیستم خارجی استفاده می کند. متغیرهای کنترل شامل **GPD**، تجارت، آزادی مدنی، نسبت جمعیت بالغ، تقسیم بندی زبانی، و مذهب پروتستان می باشد. نتایج معنادار کمی در این خصوص وجود دارد. تفاوت بین **SAI** به نظر نمی رسد که تاثیری بر متغیرهای انتخاب شده داشته باشد. تنها استثنا در این زمینه وجود دارد که کشورهایی که از سیستم ناپولئونیک یا مدل دادگاهی **SAI** با اختلاس‌های بزرگتر در ارتباط هستند. **Blume & Voigt** ذکر کردند که اولین گام برای تحلیل اثر سازمانی **SAI** بر پایه بین کشوری می باشد. آن ها هم چنین پیشنهاد می کنند که اقدام بهتری در تعریفاستقلال حقیقی **SAI** انجام پذیرد.

تعریف مرتبطی توسط **Kido, Petacchi, & Weber** مورد بررسی قرار گرفته است که به بررسی میزان گسترش انتخابات آمریکا و ارتباط آن با انتخاب های حسابداری شان می پردازد. نتایج نشان می‌دهند که دولت های ایالتی عمدا"از رای برای تعداد حسابداری ها در سال انتخابات استفاده می کنند.

**Schelker** بخش دولتی را در آمریکا بررسی می کند تا به مسئله حسابرسی خصوصی برسد، که آیا قراردادهای حسابرس باید به صورت دوره ای بچرخد یا نه. او به این بحث می پردازد که مشکل پایه ای آژانس که سهام داران با آن مواجه هستند آیا لزوما مشابه موردی است که رای دهندگان در دموکراسی با آن مواجه می شوند. سپس او بررسی می کند که آیا بین نرخ پیوند ایالات آمریکا با متغیرهایی که در رابطه با حسابرس ایالت است ارتباطی وجود دارد. آن ها متوجه این شدند که نرخ پیوند به صورت مثبتی با طول مدت قرارداد برای حسابرس ایالت و این که آیا او شایستگی **GPA** دارد مرتبط است اما به مدت زمانی که حسابرس در اداره بوده یا این که به جای این که توسط قانون تعیین شوند انتخاب می شوند دارد.

**Rodríguez Bolívar et al** به بررسی مدل آژانس برای استفاده در شفاف سازی اطلاعات مالی بخش دولتی با استفاده از متاآنالیز پرداختند. آن ها ۵ فاکتور را بررسی کردند که پایه مدل های موجود در بحث تحقیق را می سازند. متغیرهایی که شفاف سازی مالی دولتی را مشخص می کنند عباتند از: شرایط مالی؛ یارانه بین دولتی؛ رقابت های سیاسی؛ اندازه؛ و ثروت شهروندان. آن ها متوجه شدند که تمام پنج مورد با شفاف سازی مرتبط هستند.

در دیگر مطالعات **Botica Redmayne, Bradbury, and Cahan** به این بحث پرداختند که شفافیت سیاسی شرکت های بخش دولتی نیاز بیشتری به حسابرس دارد، و نشان دادند که شفافیت سیاسی بیشتر با ساعات حسابرسی بیشتر و هزینه حسابرسی بیشتر همراه است. **Bradbury and Scott** نشان دادند که حسابداری کع توسط شورای محلی در نیوزلند انجام می شود با برگشت رای دهندگان بیشتر و انتخاب مجدد شورای محلی مرتبط است.

در خلاصه این بخش، بخش مهمی از ارزش حسابرسی صورتهای مالی کاهش هزینه آژانس می باشد. اگر هیچ حسابرسی وجود نداشته باشد، بعضی از انتقالات تجاری اتفاق نمی افتد. دراین رابطه شواهدی وجود

[ Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19 ]

داردکه در بخش دولتی اگر هیچ حسابرسی وجود نداشته باشد، منابع کمتری در دسترس آژانس‌های دولتی می‌باشد. تعریف آژانس تعریفی اقتصادی از حسابداری و حسابرسی می‌باشد که به طور گسترده ای مورد بررسی قرار گرفته است.

## تعریف سیگنال دهی

مدیران شرکت‌های بخش خصوصی اطلاعات بهتری نسبت به کیفیت و ارزش تجارتشان نسبت به سرمایه گذاران خارجی دارند. اگر مدیران در گزارش مالی شان بیان کنند که تجارتشان نسبت به دیگر سرمایه گذاران بهتر است، می توانند افزایش اعتبار دهند و ارزش تجارتشان را با حسابرس کیفی بهتر بیشتر کنند. این تعریف سیگنال دهی برای ارزش حسابرسی می‌باشد. یک موسس شرکت که اطلاعات خصوصی بهتری درباره شرکتش دارد می تواند از حسابرس با کیفیت تری استفاده کند؛ سرمایه گذاران می توانند در اطلاعات موسس شرکت از طریق انتخاب حسابرس مداخله کنند؛ و موسسان شرکتی که اطلاعات خصوصی کمتری دارند قادر نیستند از این سیگنال دهی استفاده کنند.

اطلاعات بهتر منجر به تصمیم بهتر می شود. حضور حسابرس به گروه های خارجی این اجازه را می دهد تا اعتبار بیشتری برای صورتهای مالی قائل شوند. **Wallace** پیشنهاد می کند که سیگنال دهی می‌تواند در بخش بدون سود استفاده شود و به این سوال جواب دهد که آیا موسسات بدون سودی که از صورتهای مالی حسابرسی شده استفاده می‌کنند سهم بیشتری دریافت می کنند؟ **Hay and Davis** از تعریف سیگنال دهی برای جوامع نیوزلند استفاده کرده اند. آن ها شواهدی پیدا کردند که با این فرض که مدیریت جامعه بدون سود می تواند از قرارداد حسابرس برجسته به عنوان سیگنال اجرای عالی برای جذب سرمایه بیشتر استفاده کند. به طور مشابه **Kitching** دریافت که واحد غیر انتفاعی از انتخاب یک حسابرس برجسته به عنوان مکانیزمی برای سیگنال دادن در خصوص اعتبار اطلاعات مالی سود می برد. **Gore** نشان می‌دهد که دولت های شهری تمایل دارند تا اطلاعات مالی بیشتری را در پاسخ به محرک هایی که توسط بازار ایجاد می شود انتشار دهند.

برای دولت به عنوان یک کل، سیگنال دهی قابل استفاده است. دولت تمایل دارد تا مردم را قانع کند که اظهارات هزینه دولتی یا سرمایه‌های دولتی معتبرهستند و زمانی که تصمیم گیری می‌کند از اطلاعات درستی استفاده می کند. اگر سازمان های حسابرسی مستقل کافی وجود داشته باشد به این مسئله کمک می‌کند. در واقع، در بیشتر کشورهای غربی، اطلاعات دولت قابل قبول است، برای مثال جنجال کمی درباره اشکال حسابداری اعلام شده توسط دولت مثل مازاد یا کمبود سالانه وجود دارد.

تحقیقات درباره سیگنال دهی برای حسابرسی و حسابداری بخش دولتی در مطالعاتی مثل **Evans and Patton** و **Sanders and Allen** استفاده شده است که در این مطالعات به بررسی این می پردازد که آیا موسسات بخش دولتی که تقاضای گواهی نامه اظهارات مالی شان را دارند مطابق سیگنال دهی

[ Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19 ]

محرک‌ها انجام می شوند. تعریف اطلاعات یا سیگنال دهی بعضی اوقات در نظر گرفته می‌شود که مکمل تعریف آژانس باشد. تحقیقاتی درخصوص بازار آمریکا و اثر آن بر حسابداری. شواهد را نشان می دهد که گزارشات مالی دولت اطلاعات مربوط و دوره ای در خصوص بازار مالی ارائه می‌کند و این اطلاعات حسابداری به صورت معناداری با بازده در ارتباط است. در یکی از مطالعات اخیر حوزه تحقیقی در زمینه سیگنال دهی و پیوند شهرداری در اسپانیا گسترش یافته است و متوجه شدیم که شرایط مالی شهری بر نرخ سود اثر می‌گذارد.

زمانی که مدیران شرکت های ایالتی در نیوزلند به این بحث می‌پردازندکه آن ها باید بتوانند حسابرسان شرکت را تعیین کنند سیگنال دهی مربوط به نظر می رسد. موسسات دولتی محلی از بازارهای بین المللی قرض می‌گیرند. تئوری سیگنال دهی می‌تواند در دیگر بخش های دولتی جایی که سهام داران تمایل به اطلاعات مطمئن دارند استفاده شود.

اگر هیچ حسابرسی وجود نداشته باشد؛ مدیران قدرت کمتری دارند تا سرمایه گزاران یا دیگر کاربران را متقاعد کنند که اظهارات مالی شان معتبر هستند. سیگنال دهی یکی دیگر از راه هایی می‌باشد که در آن مدیران از حسابرسی اطلاعات سود می برند. وجود حسابرسی اجرایی یکی دیگر از راه های دولت برای سیگنال دهی برای کسانی که در خارج هستند می باشد.

## تعریف بیمه

در بعضی اوقات سهام داران از حسابرسی به عنوان راهی برای افزایش شانس پوشش انواع خاصی از ضررها استفاده می‌کنند. حسابرس یک هدف تعیین می کند که می‌تواند اعمال قانونی برای پوشش هرگونه ضرر در سرمایه گذاری انجام دهد زیرا دارای منابع است.

در نتیجه، حسابرس خودش را حتی زمانی که کمترین مسئولیت نسبت به ضررها را دارد با دادخواهی های گران قیمت مواجه می بیند. این تعریف ممکن است به صورت غیرمستقیم به عنوان راهی برای برگشت شهرت استفاده شود- حسابرسان بعضی اوقات مورد سرزنش به خاطر شکست بخش دولتی قرار می‌گیرند. ممکن است اهمیت حسابرس به این خاطر باشد که به عنوان یکی سپر بلای مستقل عمل می‌کند، و سیاست مداران انتخاب شده و دیگر قسمت های بخش دولتی را از عواقب شکست مالی دور نگه می‌دارد. **Wallace** بیان می‌کند که یک حسابرس می تواند به عنوان یک بیمه سیاسی محسوب شود به این خاطر که دولت از حسابرس به عنوان سپر بلا در شکست‌های بخش دولتی استفاده می‌کند. این بحث زمانی می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد که حسابرس کل می‌تواند مسئولیت برای شکست در کنترل مدیریت درباره هزینه ها را قبول کند.

[ Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19 ]

هدف از بیمه اظهارنامه مالی، هدف اصلی حسابرسی در بخش دولتی نیست. مثالی که در بالا زده شد نشان می‌دهد که تعریف بیمه پذیرفتنی است اما باید بیشتر مورد بررسی قرار گیرد. هم پوشانی قابل توجهی بین آژانس، سیگنال دهی و بیمه وجود دارد و این سه تعریف با همدیگر کار می‌کنند.

## تعریف کنترل مدیریت

کنترل مدیریت برای سود مدیریت داخلی یکی دیگر از تعاریف حسابرسی می‌باشد. بعضی از صاحبان تجارت از حسابرسی داوطلبانه به عنوان بخشی از سیستم کنترل برای کنترل ضرر در سازمان هایشان استفاده می‌کنند. بخش دولتی معادل این تعریف را می تواند مورد استفاده قرار گیرد، زمانی که دولت اجرایی یا بوروکرات های سطح بالا از یک حسابرس می خواهند تا در کنترل موسسه دولتی به آن ها کمک کنند.

**Abdel-khalik** نشان داد که شرکت های خصوصی زمانی که لایه های طبقاتی بیشتری دارند با احتمال بیشتری به صورت داوطلبانه از حسابرسی استفاده می کنند. او اذعان می کند که حسابرسی به مدیران ارشد کمک می کند تا سازمان هاپیچیده را مدیریت کنند. تعریف مشابهی در بخش دولتی قابل استفاده است: در حالی که حسابرسی بخش دولتی در حالت اولیه قصد تامین اطلاعات برای مدیریت ارشد سازمان را ندارد، اما حسابرسی به آن ها اطمینانی از آن چه که در زوایای دور سازمان اتفاق می افتد می دهد.

تاریخچه حسابرسی بخش دولتی شواهدی را ارائه می کند که کنترل مدیریت نقش اول حسابرسی بخش دولتی می باشد. حسابرسی پیشنهاداتی در زمینه مدیریت برای کمک به سیستم ارائه می دهد. مدیران نیز از کمک گزارشات سود می برند و شاید شهرت مدیریت شان بهبود یافت.

**Hay** به بررسی این که چگونه غیرمتمرکز سازی در هزینه های دولتی نیوزلند با دانشی که توسط فعالیت ایجاد شده است مرتبط است و این که چه میزان قابل انتقال است و این که چه میزان بقیه بخش های دولتی به این فعالیت ها وابسته است می پردازد.

تعریف کنترل مدیریت در حسابرسی این است که حسابرسی در کنترل موسسات پیچیده و بزرگ به مدیران کمک می‌کند. انتظار می‌رود که گستردگی حسابرسی داخلی و خارجی برای فعالیت‌های غیر متمرکز بیشتر باشد. این سوال این ارزش را دارد که بررسی های بیشتری روی آن انجام گیرد.

## نظارت دولت

حسابرسی به طور نزدیکی با نظارت مرتبط است و برای شرکت هایی که سهام دارانش در معرض خطرات بیشتری قرار دارند ارزشمند است. دیگر سیستم‌های نظارتی مثل حسابرسی داخلی، کمیته حسابرسی و مدیران مستقل برای کاهش ریسک استفاده می‌شود. تعامل این مکانیزم های متفاوت می‌تواند نتایج پیچیده‌ای داشته باشد، به این دلیل که اعضای کمیته حسابرسی و مدیران خارجی خودشان جز سهام داران هستند و می‌خواهند که ریسک ها را به کمترین میزان برسانند. در نتیجه درخواست حسابرسی زمانی که

[ Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19 ]

مکانیزم نظارتی اتفاق می افتد بیشتر است. **Bédard & Compernolle** تحقیقی را مرور می کنند که نشان می دهد که هرچه حسابرس ها برجسته تر باشند، کنترل درباره خطر خدمات غیرحسابرسی و قدرت مذاکره حسابرس نسبت به مدیران بالاتر باشد، کمیته حسابرسی قوی تر است. تمایل به نظارت در زمان‌های اخیر افزایش یافته است و معمولا با تقاضای بیشتر حسابرسی همراه است. نظارت بیشتر جایگزینی برای حسابرسی نمی باشد بلکه تکمیل کننده آن است.

نظارت بخش دولتی و خصوصی در دهه های اخیر به طور گسترده ای پیشرفت کرده است. در بعضی از کشورها به خصوص انگلستان، گزارشات زیادی درخصوص پیشنهاداتی برای بهبود نظارت وجود دارد. بنا به گفته **Matkin** و **Fitzgerald and Giroux** استفاده از کمیته حسابرسی در بخش دولت محلی در آمریکا در حال افزایش است. **Fitzgerald and Giroux** این که چه میزان دولت محلی کمیته حسابرسی داشته باشد به هزینه آژانس و استفاده از روش سینگال دهی بستگی دارد.

اماشواهد بیشتری وجود دارد که روابط نظارتی در بخش دولتی به صورت متفاوتی عمل می‌کنند. در بخش دولتی مکانیزم‌های نظارتی می‌توانند جایگزین یکدیگر شوند. **Botica Redmayne et al** از تعاریف در تحقیقات قبلی حمایت می کند، همان طور که سازمان های سود محور در بخش دولتی نیوزلند به این قضیه مربوط هستند. مدارک آن ها نشان می‌دهد که کمیته حسابرسی در بخش دولتی با هزینه‌های حسابرسی بیشتر در سازمان‌های سود محور و هزینه های کمتر با سازمان‌های بخش دولتی عام المنفعه مرتبط هستند. یکی از مطالعات اخیر آمریکا متوجه شده است که کمیته حسابرسی در شهرداری های با مسائل کنترل داخلی کمتر در ارتباط هستند، اما حضور یک متخصص مالی در کمیته مالی تفاوتی ایجاد نمی‌کند؛ و کمیته های حسابرسی که شامل یک یا دو کارمند هستند موثرتر از آن هایی که به طور کامل مستقل عمل می کنند هستند.

از دیگر اجزای نظارت مثل کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی به صورت داخلی با حسابرسی مرتبط هستند. **Jensen and Payne** متوجه شدند که شهرداری‌ها در آمریکا می توانند حسابرسی داخلی را با حسابرسی خارجی جایگزین کنند. نتایج آن ها نشان می‌دهد که موسساتی که حسابرس داخلی ندارند تمایل دارند تا با حسابرسان خارجی با سطح تخصص بالاتر در ارتباط شوند. **Baber, Gore, Rich, & Zhang** نشان می‌دهند که برای انجام این کار بسته به هزینه آژانس دارد. یکی دیگر از مطالعات بخش دولتی اخیر نشان می دهد که کیفیت گزارش مالی زمانی که شهرداری حسابرس برجسته تر و کمیته حسابرس دارد بیشتر است.

مسئله این که چه میزان فرآیند نظارتی با حسابرسی در بخش دولتی مرتبط است این ارزش را دارد که بیشتر مورد بررسی قرار گیرد. شاخص‌هایی وجود دارد که منجر به این می شود که نتیجه در بخش دولتی از بخش خصوصی متفاوت باشد بویژه اینکه نظارت و حسابرسی تکمیل کننده یا جایگزین هستند.

[ Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19 ]

### فرضیه تایید

اظهارنامه‌های شرکت مثل اظهارنامه سود، حاوی اطلاعاتی است که به بیشترین شکل در سهم قیمت‌ها منعکس می شود. یافته های **Ball and Brown** به خوبی مستند شده اند. در نتیجه، اظهارنامه حسابرسی اطلاعات مالی، به قیمتهای جدید (حساس به اطلاعات جدید) اضافه نمی کند. تحت فرضیه تایید، آگاهی درباره موقعیت و اجرای حسابرسی مالی گذشته هنوز مهم می باشد، زیرا آن ها صورتهای مالی غیرحسابرسی نشده اخیر را تایید می کنند. **Ball, Jayaraman, and Shivakumar** پیشنهاد می‌کنند که گزارشات مالی حسابرسی شده و شفاف‌سازی داوطلبانه اطلاعات خصوصی مدیران مکانیزم‌های تکمیلی برای ارتباط سرمایه گذاران هستند و این مدیران زمانی که از این شفاف سازی های اطلاعات خصوصی مطلع میشوند بیشتر تشویق می‌شوند تا با صداقت تر باشند. این فرضیه تایید است. این فرضیه بیان می‌کند که درحالی که اظهارات داوطلبانه اطلاعات خصوصی که توسط مدیران ارائه می‌شود بر بازار تاثیر دارد، آن ها گزارشات مالی حسابرسی متعاقب را تکمیل می کنند.

**Ball et al** شواهدی برای تایید فرضیه تایید پیدا کرده است که نشان می‌دهد که شرکت‌هایی که پیش‌بینی‌های مدیریتی مشخص تر و تکراری انجام می دهند بیشتر به حسابرسی متعهد می‌شوند. شواهد خیلی کمی برای پشتیبانی از فرضیه تایید ارائه شده است. فرضیه تایید برای درک اینکه چرا حسابرسی در حالی که اظهارات غیر حسابرسی شده به طور گسترده استفاده می شوند مهم می باشد استفاده می‌شود.

در بخش دولتی اطلاعات غیرحسابرسی شده نیز مهم است. مقاله ای که توسط **Hay** صورت گرفته است بر اساس مرور و مصاحبه اطلاعات عمومی می باشد دریافته است که کابران محدودی از گزارشات خارجی بخش دولتی حسابرسی شده در نیوزلند استفاده می کنند.

### دیگر تعاریف

سود عمومی، انتخاب های دولتی و دیگر تعاریف در این بخش بحث می شود. حسابرسی بخش دولتی سود مستقیمی برای سهام داران یا دیگر گروه ها تامین می کند که می تواند باعث سود بیشتر جامعه شود. البته محرک هایی برای حسابرسی برای استفاده در سیستم سیاسی وجود دارد. این بخش این تعاریف را در اهمیت حسابرسی مرور می کند و تحقیقاتی مرتبط به آن را مورد بحث قرار می دهد.

**Hay et al**. حسابرسی را به عنوان کالای عمومی تعریف می کند. بسیاری از سهام داران از اطلاعات مالی حسابرسی سود می برند، حتی اگر درگیر استخدام و جبران حسابرس نباشند. در نتیجه حسابرسی به عنوان یک کالای عمومی، افرادی وجود دارند که از مزایای آن بدون پرداخت هزینه استفاده می کنند. از آن جایی که بیشتر سهام داران کنترل مستقیم کمی در شرکت دارند، این نگرانی وجود دارد که حسابرسی کمی برخلاف تقاضای برای حسابرسی صورت گیرد. این منجر به تقاضای تحت بهینه برای خرید

[ Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19 ]

حسابرسی می شود، و به همین خاطر حسابرسی اکثرا توسط قانون گذاری اعمال می‌شود. بنابراین قانون گذار شرایط حسابرسی را به نفع جامعه تحمیل می‌کند.

به طور مشابه، در بخش دولتی حزب هایی زیادی وجود دارند که از حسابرسی سود می‌برند، اما در این مقام نیستند که خودشان بتوانند با حسابرسان مذاکره کنند.

**Schelker and Eichenberger** اثر حسابرسان بر سیاست در سطح محلی سوییس را تحلیل کردند و مطرح کردند که حسابرسان شفاف سازی را بهبود می بخشند و اطلاعات لازم برای اثر بر پروپوزال های سیاسی را تامین می کنند که باعث می شود هزینه های اضافه کمتر صورت گیرد.

ممکن است حسابرسی تحت فشار قوانین صورت گیرد زیرا می تواند اثرات مثبت داشته باشد. حسابرسی بهتر بخش خصوصی به نظر می رسد که با شرایط اجرایی اقتصادی مرتبط است. بانک جهانی مکررا استانداردهای حسابرسی را در بخش‌های کشورهایی که در اولویتش وجود دارند بهبود می بخشد.

شواهدی وجود دارند که نشان می‌دهند حسابرسی و حسابداری مناسب به طور کلی برای اقتصاد کشور خوب است. **Kimbro** مدلی را بررسی می کند که متغیرهای فرهنگی، اقتصادی در آن به اختلاس در ۶۱ کشور مرتبط می باشند. **Kimbro** حسابداری مالی را با شاخص **CIFAR** استاندارد حسابداری و تعداد حسابداران در به ازای هر نفر محاسبه می کنند. اختلاس با شاخص مفهوم شفاف سازی اختلاس بین المللی سنجیده می شود.

## ارزش پول در دیگر مسئولیت‌های حسابرسی بخش دولتی

مسئولیت های یک حسابرس در بخش دولتی بسته به جایی که در آن کار می‌کنند متفاوت است. در بسیاری از موارد مسئولیت‌هایی برای ارزش پول برای حسابرسی پولی مانند اظهار نظر درباره درستی یک اظهارنامه مالی وجود دارد. ارزش این نوع حسابرسی در جاهایی میباشد که نظرات مختلف وجود داردو حسابرسان به قضاوت در مورد مسائلی را که ارزش پولی آنها را به دست نمی آورند، می پردازد برای مثال بین اهداف پولی که باید به دست آید فاصله هایی وجود دارد.

## خلاصه و مرور تئوری و تحقیق

به طور خلاصه، حسابرسی سودهای مفیدی دارد. این اثرات مفید بدون حسابرسی اتفاق نمی افتد. تحقیقات درباره حسابرسی نشان میدهد که مزایایی هم در بخش دولتی و هم در بخش خصوصی دارد. حسابرسی به مدیران مثل صاحبان این اعتماد را می‌دهد تا به بودجه دهی برای حسابرسی موسسه ادامه دهند. روابط آژانس در بخش عمومی خیلی پیچیده است و اثر حسابرسی بر آن باید بیشتر بررسی شود. نظارت حیطه ای می‌باشد که نتایج تحقیق تجربی در بخش دولتی نتایج متضادی نسبت به بخش خصوصی ایجاد کرده است. بنابراین بررسی های بیشتر برای این ناهنجاری ارزشمند است. فرضیه تایید دارای پتانسیل است اما هنوز

[ Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19 ]

بررسی نشده است. تمام تحقیقات باید به صورت جزیی تری بر مطالعات مقایسه ای گسترده تری تمرکز کند.

## شواهدی از تاریخ

بررسی تاریخی نقش حسابداری و حسابرسی یک مروری بر شواهد سود حسابرسی خوب برای جامعه یا کشور به عنوان یک واحد دارد. که به صورت اختصاصی تر به پیشرفت دولت سیستم غربی و نیوزلند می‌پردازد و نشان می‌دهد که حسابرسی چگونه به عنوان نقش مهم قانونی تکامل یافته است. سیستم غربی شکلی از دولت در بسیاری از کشورهای انگلیسی زبان مثل کانادا و استرالیا و براساس پیشرفت قانون در انگلستان می باشد.

## تاریخچه حسابرسی بخش دولتی در سیستم وست مینیستر

حسابرسی در بخش دولتی در سیستم وست مینیستر به طور جدی با پیشرفت و نیاز به کنترل مدیریت و روابط آژانس پیشرفت کرده است. حسابرسی بخش دولتی همان طور که الان شناخته شد ه است از قدیم تاسیس شده و به ۱۸۶۰ بر می گردد. در حالی که این موضوع ریشه در گذشته دارد اما به صورت مستقل و حرفه ای و منظم مثل امروز اجرا نمی شد.

حسابرسی هزینه‌های دولتی سابقه بلندی دارد، اما تلاش های اخیر به نظر می‌رسد که سطحی هستند. **Einzig** توضیح می دهد که **Magna Carta** قوانین بدون مالیات بدون تصویب پارلمان را منتشر کرده است. او مشاهده کرده است که کمیته هایی برای حسابرسی انتقالات متفاوت در چندین مورد توسط پارلمان انجام گرفته است، برای مثال در سال ۱۳۴۰، اما هیچ مدرکی وجود ندارد که تلاش های آن ها نتایج ارزشمندی داشته است. **Soll** مشاهده کرده است که بودجه کارمندان پادشاه به صورت کلی سری است. **King Edward III** اظهارکرده است که پادشاهان فقط به خدا حساب می‌دهند. **Roseveare** هم چنین مشاهده کرده است که حسابرسی پارلمان در سال ۱۶۲۴ تقاضا شده است اما به وقوع نپیوسته است. در این زمان مزایای بالقوه برای حسابرسی قوه مجریه به عنوان راهی برای کاهش هزینه آژانس، یا برای کنترل مدیریت، به نظر می رسد که شناخته نشده اند. به علاوه، رابطه بین شاه و پارلمان به نحوی ساخته نشده است که بتوان از مزایای حسابرسی مدیر-آژانس استفاده کرد.

**Ferguson** ذکر کرده است که رضایت پارلمان در مالیات از لحاظ قانونی در انقلاب ۱۶۸۸ پذیرفته شد که به پارلمان این حق انحصاری را می دهد تا مالیات های جدیدی را به تصویب برساند و هزینه های دولت را حسابرسی کند و توسط **Dickson** حمایت می شود. انقلاب عظیم پارلمان را به عنوان مدیر در روابط بین آژانس با توجه به دولت اجرایی تصویب کرد، و این مسئله با پیشرفت اولیه حسابرسی بخش دولتی مرتبط شد. **North and**

[ Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19 ]

**Weingast** توضیح دادند که مدت کوتاهی پس از آن، پارلمان حق هرگز-از-قبل-نگه نداشته را به دست آورد تا بررسی کند که دولت چگونه بودجه اش را مصرف می کند. حق وتو پارلمان با حق بررسی بررسی نوع مصرف بودجه با یکدیگر ترکیب شدند و محدودیت های مهمی را برای شاه ایجاد کردند. آن‌ها هم چنین اظهار کردند که لازمه کنترل کردن رفتار شاه حل مسائل مالی و محدودیت های مناسب برای شاه می باشد. **Funnell** نشان می دهد که این عملکرد محدود شده سرسری اجرا شد. حسابرسی بخش دولتی امروزه محیا شده است، اما هنوز نیاز به بهبودهای بیشتری دارد.

**Funnell** به این بحث می پردازد که قبل از ۱۷۸۵، فعالیت های حسابرسی بخش دولتی انگلیس به صورت گه گاهی و و اتفاقی و به نفع عوامل اجرایی با هدف حذف اختلاس ها صورت می گرفت، قبل از ۱۷۸۵، حسابرس وام دولتی یک اداره قدیمی بود، اما یک اداره اجرایی، خزانه داری، این که کدام حساب حسابرسی شده بود کنترل می کرد. **Funnell** بیان می کند که این موقعیت ها به عنوان یک موقعیت دفتری در نظر گرفته می شد. بسته به گستردگی حسابرسی که انجام می شود، به عملکرد کنترل مدیریت تمرکز می کند.

از ۱۷۸۵-۱۸۳۲، حسابرسی گسترده تر شد، اما هنوز این حسابرسی به صورت مستقل و به نفع پارلمان اجرا نمی شد. حسابرسی برای بخش اجرایی انجام می شد، و قصد داشت تا اختلاس ها را شناسایی کند و در برخورد با ادارات دولتی صداقت داشته باشد. این نوع از حسابرسی به نظر می رسد که با تعریف کنترل مدیریت حسابرسی سازگاری داشته باشد. در دوره ۱۸۳۲ تا ۱۸۶۶ حسابرسی ایالت به نفع پارلمان به خصوص بعد از موضوع هزینه ای که در نیروی دریایی صورت گرفت و تایید نشد. اگرچه خزانه داری تصمیم گرفت که کدام سازمان مورد حسابرسی قرار گیرد.

در آن زمان تقاضاهایی برای حسابرسی مستقل وجود داشت. در دهه ۱۷۸۰ و دهه های بعد از آن پارلمان از حقوق و مسئولیت هایش در فضای حسابداری آگاه شد و بخش اجرایی را تحت فشار گذاشت تا حقایق بیشتری در خصوص هزینه های قبل در اختیار آن ها قرار دهد. حسابرسی توسط پارلمان انجام می شد نه توسط دولت اجرایی، این به این معناست که توسط مدیر صورت می گیرد نه توسط آژانس. در اواسط قرن ۱۹ پارلمان در جایگاهی بود که از قدرت کنترل مالی خود که در انقلاب ۱۶۸۸ به دست آمده بود استفاده کرد.

در سال ۱۸۶۶ سازمان حسابرسی و خزانه داری کنترل اسمی پارلمان را به کنترل واقعی تبدیل کرد. پارلمان تمام ادارات را موظف کرد تا حساب های حسابرسی شده را برای پارلمان بفرستند تا نشان دهند که آیا پولی که توسط خزنه داری در اختیار قرار داده شده است متناسب با دستور پارلمان هزینه شده است. پارلمان هم چنین شخصی را به عنوان حسابرس و بازرس کل را منصوب کرد که به طور کلی از بخش اجرایی مستقل و در خدمت پارلمان بود. **Funnell** مشاهده کرد که در این دوره پارلمان نسبت به بخش اجرایی قوی تر بود. اگرچه بازرس و حسابرس کل مستقل بود، اثر حسابرس به دلیل این که خزانه داری در

[ Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19 ]

اختیار کارمندان قرار داشت محدود بود. به علاوه، شخصی که به عنوان حسابرس کل تعیین می شد به صورت کلی یک خدمتگزار اجتماعی در خزانه داری بود و حسابرس کل به نظر نمی رسید که تخصص حسابرسی داشته باشد. **Funnell** نتیجه گیری کرد که اصلاحات در قرن نوزدهم تصویری از حسابرس مستقل ایالت را ایجاد کرد. اگرچه حسابرس کل مستقل بود اما اعضای اداره حسابرسی کل مستقل نبودند.

## پیشرفت حسابرسی دولتی در نیوزلند

سیستم وست مینیستر دولت با گرایش به حسابرسی، به تعداد بسیار زیادی از کشور هایی که بخشی از امپراطوری انگلیس بودند فرستاده شد. نیوزلند مثالی از کشوری است که در آن حسابرسی بخش دولتی آن به خوبی پیشرفت کرده است و شفافیت کافی به صورت بین المللی به خوبی حفظ می شود. پیشرفت بخش دولتی نیوزلند به طور نزدیکی با انگلستان مرتبط است. ابتدا حسابرسی مانند انگلستان در آن زمان اجرا شدو سپس نقش حسابرسی مستقل تر شد.

دولت مسئول توسط پارلمان در سال ۱۸۵۶ با افزایش مسئولیت حسابرسی و جایگاه حسابرس حساب دولتی برای بررسی عملکرد اجرایی رو به رو شد. در نتیجه براساس گفته **Premier EdwardStafford** " ما عمل حسابرسی را تعیین کردم تا به قانون کنترل کامل نسبت به حساب های دولتی دهیم؛ ما حسابرس حساب‌های دولتی را مانند یک قلعه ساختیم که می تواند به صورت موثر مجریان را با توجه به هزینه‌هایشان بررسی کند؛ و توسط هیچ کدام از وزارت ها نمی تواند برکنار شود". در این زمان پارلمان در نیوزلند در جایگاه قوی تری نسبت به قوه مجریه قرار داشت به خاطر این که احزاب سیاسی هنوز در حال شکل گیری بودند. این جایگاه موازی با وضعیت انگلستان بود، در آن جا عملکرد حسابرسی قوی در حال شکل گیری بود و **Funnell** مشاهده کرد که در این دوره پارلمان نسبت به قوه مجریه قوی تر بود. شکل گیری حسابرسی مستقل بخش دولتی در نیوزلند و انگلستان به نظر می رسید که با تعریف آژانس مرتبط است و پارلمان در موقعیتی قرار دارد که تا از قوه مجریه بخواهد تا مورد حسابرسی قرار گیرد.

هم چنین شواهدی در خصوص تعریف بیمه در ۱۹۴۹ وجود دارد، بعد از این که شاه به خاطر تاخیر اداره حسابرسی در حسابرسی حساب های شورای **New Plymouth Borough** به دادگاه خواسته شد، و ادعا شده بود که این تاخیر باعث اختلاس یک صندوق کار شده است. از شاه خواسته شد تا حدود مقدار دزدی شده را بعد از این که حسابرسی شروع شد بپردازد.

از آن به بعد حسابرسی بخش دولتی شروع به پیشرفت کرد. درخواست بیشتری برای تغییر در زمان اصلاحات بخش دولتی در دهه ۱۹۸۰ وجود داشت. نیوزلند در خط مقدم اصلاحات مدیریت جدید دولتی جهانی **NPM** قرار داشت. **NPM** یک تغییر در سبک مدیریت از مدیریت پیش رونده دولتی بود. در نیوزلند **NPM** درگیری یا رقابت بین خزانه داری و اداره حسابرسی در بخش دولتی را پایان داد.

[ Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19 ]

هدف اصلی خزانه داری ایجاد یک بخش دولتی کارآمدتر بود، این بخش تلاش داشت تا بر زنجیره مدیریتی حسابداری مرتبط با وزیر تاکید داشته باشد. بر خلاف آن اداره حسابرسی وظیفه اصلی خود را به عنوان یک مراقب خارجی می دانست.

تمرکزدیدگاه خزانه داری بر رابطه بین آژانسس بین مدیران و کابینه بود؛ در حالی که اداره حسابرسی بیشتر رابطه بین کابینه و پارلمان را در نظر می گرفت. هم کنترل مدیریتی و هم آژانس مستند هستند.

در زمان اصلاحات در موسسات دولتی انواعی از تغییرات در اداره حسابرسی مطرح شد. این ها شامل حذف اداره به صورت کامل یا ایجاد رقابت بیشتر و یا بهبود استقلال حسابرس کل می شد. در سال ۱۹۸۸ کمیته هزینه و بودجه پارلمان مسئول یک گزارش درباره اداره حسابرسی گروه مشاوره **Strategos** شد. گزارش این سوال را مطرح کرد که آیا نیازی به اداره حسابرسی وجود دارد، آیا این مسئولیت می تواند توسط حسابرس بخش خصوصی یا حسابرسان داخلی صورت گیرد. حسابرس کل در پاسخ می گوید" در سراسر جهان مشخص است که تنها راهی که پارلمان می تواند استقلال عمل حسابرسی را تضمین کند استخدام یک حسابرس قانونی است که جایگاه و اختیارش هردو توسط قانون حفاظت شود". در آخر، قانون جدید کمی با تاخیر تصویب شد. قانون حسابرسی ۲۰۰۱ تعریف می کند که کدام موسسات باید توسط حسابرس کل حسابرسی شوند. حسابرس کل استاندارد های حسابرسی را منتشر می کند که باید در گزارش پارلمان در سه بازه زمانی در یک سال از آن استفاده کنند.

## مرور تاریخچه حسابرسی دولتی

مرور تاریخچه حسابرسی بخش دولتی نشان می دهد که این یک وظیفه قدیمی و یک ارگان پویا می باشد که به تغییر ادامه می‌دهد. با این که قدیمی است، اما باستانی نیست و اخیرا در حال تغییر است. مرور تعاریف تئوری برای وجود حسابرسی در طول تاریخ نشان می دهد که این تعاریف به درجات مختلفی قابل استفاده هستند. حسابرسی بخش با تعریف تئوری آژانس سازگار است، اگرچه تعریف با وجود روابط آژانس چندگانه پیچیده تر است و از قدیم تقاضای قوی برای حسابرسی از جانب مدیران وجود دارد. عملکرد سیگنال دهی حسابرسی در ایجاد اعتماد بین سرمایه گذاران مفید است. تعریف بیمه به صورت مقطعی مورد استفاده قرار می‌گیرد. نقش حسابرسی برای کمک به کنترل مدیریت برای حسابرسی بخش دولتی بسیار مهم است. نقش حسابرسی در تایید اظهارات حسابرسی نشده قبلی نیز می تواند مهم باشد اما هنوز بررسی نشده است.

## بحث و موضوعات برای بررسی‌های بعدی

این موضوع مورد بحث قرار گرفت و مرور تاریخ تعدادی از طرح ها را نشان می دهد. یکی از این طرح ها وجود تعاریف تکمیل کننده چندگانه برای بررسی اهمیت حسابرسی می باشد. روابط آژانس در تعریف

[ Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19 ]

ارزش حسابرسی مهم و در بخش دولتی پیچیده تر هستند. حسابرسی به منظور کنترل مدیریت همیشه مهم بوده است. بخش‌های مشخص که ما پیشنهاد می‌کنیم که تحقیقات بیشتر موثر هستند شامل مطالعات موسسات حسابرسی عالی و اثراتشان؛ بررسی روش های در حال تغییر مدیریت در بخش دولتی و اثراتشان بر حسابرسی؛ بررسی بیشتر چگونگی و چرایی نحوه تشکیل حسابرسی؛ تلفیق تفاوت های بین دو حیطه اصلی تحقیقات، جایگزین و اصلی؛ و بررسی گسترده تر درخواست برای ارزش حسابرسی پولی می باشد.
در بخش دولتی، درخواست برای حسابرسی برای دوره قابل توجهی وجود داشته است، اما عملکرد مستقل حسابرسی به دلیل کنترل مدیریتی و آژانس تحمیل شده است. الگوی سازگاری از بحث این که آیا حسابرسی دولتی برای کنترل مدیریت است یا ایجا حسابداری گسترده تر برای پارلمان یا دیگر سهام داران می‌باشد وجود دارد. علاوه بر تعریف مدیریت کنترل و آژانس، سیگنال دهی با افزایش بودجه دولت مرتبط است؛ با بیمه مرتبط است زیرا حسابرس شهرتشان را ایجاد می کند، مدیریت به شدت با پیشرفت‌های در حال حاضر مرتبط است؛ تعریف تایید هنوز مورد بررسی قرار نگرفته است. مشاهده قسمت اصلی تحقیق قبلی تعدادی راه نشان می دهد که در آن حسابرسی ارزشمند است.

[ Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19 ]

[ Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19 ]