

ادبیات و تاریخچه ارزش گذاری حسابرسی بخش عمومی

محمد امین صالحی

گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزا اسلامی، قزوین، ایران.

mohammadaminsalehi1372@gmail.com

چکیده

این مقاله ارزش حسابرسی مالی در بخش عمومی را بررسی می کند. این مطالعه در مورد حسابرسی از بخش خصوصی و همچنین بخش عمومی برای کشف روش هایی که در آن بخش حسابرسی عمومی می تواند ارزشمند باشد، استفاده می کند. این نشان می دهد که چند توضیح مکمل وجود دارد که می توانند برای بررسی ارزش حسابرسی عمومی، از جمله وکالت، سیگنال دهی، بیمه، کنترل مدیریت، نظارت و توضیحات تایید استفاده شوند. شواهد تحقیق و تاریخچه عموماً با توضیحات کنترل وکالت (نماینده) و مدیریت سازگار است. در حالی که شواهد تحقیق حاکی از آن است که حکمرانی تاثیر متفاوتی در بخش عمومی در مقایسه با خصوصی دارد. فرضیه تایید نیز به طور بالقوه مرتبط است. مروری بر تاریخچه توسعه توابع حسابرسی بخش عمومی نشان می دهد که حداقل برخی از پیشرفت ها با توضیحاتی مانند نظریه نمایندگی و کنترل مدیریت سازگار هستند. حسابرسی در بخش عمومی منطقه ای است که در آن تحقیقات بیشتری ارزشمند است. این مقاله با بحث درباره مسائل برای تحقیقات بیشتر به پایان می کند.

واژه های کلیدی: حسابرسی، دولت، بخش عمومی، تاریخچه حسابرسی.

۱. معرفی

حسابرسی بخش عمومی، یک حوزه ی بزرگ حسابرسی می باشد که پیچیده و نسبتاً ناشناخته است. هدف از این تحقیق بررسی اهداف و عملکرد حسابرسی، به ویژه در بخش عمومی، و بررسی راه هایی است که ارزش آن را افزایش می دهد. این تحقیقات شواهدی را نشان می دهد که حسابرسی بخش عمومی موجب به افزایش ارزش می پردازد و پیشنهاداتی را در مورد چگونگی افزایش مزایای آن ارائه می دهد. همچنین مسائل مربوط به تحقیقات بیشتر را توسعه می دهد. این مقاله از یک پروژه تحقیقاتی مستقل انجام شده است و در مورد آن به کنترل کننده و حسابرس عمومی نیوزیلند گزارش داد. در نتیجه، در موارد خاصی به نمونه هایی از نیوزیلند اشاره می کند، اما انتظار می رود که این امر به سایر دموکراسی های غربی نیز مرتبط باشد. حسابرسی بخش عمومی آنطور که باید مورد بررسی قرار نگرفته است. طبق گفته ی بانکر، کوپر و پاتر (۱۹۹۲، ص ۵۰۸) "محققان حسابداری به مشکلات و فرصت های مرتبط با تحولات در حسابداری دولتی پاسخ نداده اند" و این هنوز هم مرتبط و پا بر جا است. با این وجود، این مقاله شامل بسیاری از مطالعات با ارزش می شود (بایر ۱۹۸۳؛ بلوم و فوجت ۲۰۱۱؛ بروسکا، کاپرکیان، کوهن، و مانس رسی، ۲۰۱۵). تحقیق موجود می تواند به دو جریان، "جایگزین" یا "متنی" و جریان اصلی تقسیم شود (برادبنت و کوتتری، ۲۰۰۸). ما یک بررسی ادبی از تحقیقات جایگزین ارائه می دهیم. پس از بررسی متون مقاله، به بررسی دلایلی که حسابرسی مفید است، می پردازیم (عبدالحمیم، ۱۹۹۳؛ چو، ۱۹۸۲؛ هیت و همکاران، ۲۰۱۴؛ والاس، ۱۹۸۰). این مقاله ی حسابرسی در درجه ی اول برای بررسی حسابرسی بخش خصوصی است، اما همچنین می تواند مربوط به بخش عمومی (مثلاً ایوانز و پاتون، ۱۹۸۷) و مرتبط با مقاله ی بخش عمومی باشد. ما این مقاله و کاربرد آن را برای تحقیق درباره ی ارزش حسابرسی بخش عمومی بررسی می کنیم و شش توضیح را برای ارزش حسابرسی را توسعه و ارائه می دهیم. در بسیاری از موارد، حسابرسان بخش عمومی مسئولیت حسابرسی ارزش پول و حسابرسی مالی را بر عهده دارند و ما نیز مسائل مربوط به حسابرسی ارزش پول را بررسی می کنیم. پس از آن، توسعه ی تاریخی حسابرسی اسکورت عمومی را بررسی خواهیم کرد تا به این نکته توجه داشته باشید که چرا موسسات به نحوی تشکیل شده اند.

این بررسی به موقع انجام شده است؛ زیرا محیط حسابرسی عمومی با دسترسی بیشتر به اطلاعات عمومی از طریق اینترنت که در حال حاضر گسترده می باشد، در حال تغییر است (اولیری ۲۰۱۵)، اما موجب کاهش علاقه و تمایل به رسانه های خبری سنتی و تغییر در رسانه های خبری به سمت جزئیات بیشتر و کاهش پوشش مستقیم اخبار شد (لایبس و کامپ، ۲۰۰۹؛ والتون، ۲۰۱۰). بنابراین، در حالی که نتایج حسابرسی عمومی می تواند در حال حاضر در دسترس تر از گذشته باشد، ممکن است فرصت کمتری برای اطلاع رسانی به مردم از طریق رسانه های خبری وجود داشته باشد.

علاوه بر این، این بررسی در نظر گرفته شده است که به موسسات حسابرسی عالی (SAI) و درک SAI کمک کند. SAI نهاد های ملی مسئول حسابرسی فعالیت های دولتی هستند. آنها در میان کشورها با سه دسته ی اصلی تقسیم می شوند (مدل وست مینستر، مدل ناپلئونی و سیستم هیئت مدیره) (دای و استفن هارست، ۱۹۹۸؛ استفن هارست و تیتسورث، ۲۰۰۱). مدل "وست مینستر" در بسیاری از کشورهای انگلیسی زبان استفاده می شود، که بیشتر آنها پیوندهای تاریخی با سیستم وست مینستر دولت پارلمانی دارند. در مدل وست مینستر، موسسات حسابرسی عالی توسط یک حسابرس اداره می شود که توسط کارکنان اداره ی حسابرسی عمومی پشتیبانی می شود (دای و استفن هارست، ۱۹۹۸). SAI ها توافق کرده اند استانداردهای بین المللی برای موسسات حسابرسی عالی دنبال کنند، که یکی از آنها (ISSAI 12) (سازمان بین المللی موسسات حسابرسی عالی، ۲۰۱۳) به SAI ها برای برقراری ارتباط با ذینفعان برای اطمینان از درک کار و نتایج حسابرسی SAI و ارزیابی دوره ای از اینکه آیا متقاضیان معتقدند که SAI به طور موثر ارتباط برقرار می کند یا خیر، نیاز دارند (سازمان بین المللی حسابرسی های عالی، ۲۰۱۳، ص ۹). برای انجام این ارزیابی، مفید خواهد بود که راههایی را در نظر بگیریم که حسابرسی موجب افزایش ارزش می شود.

همچنین هدف این مقاله، استفاده از مرور ادبیات موجود بر اساس توضیحات گسترده برای ارزش حسابرسی به طور کلی، همراه با بازبینی توسعه ی تاریخی عملکرد حسابرس، برای کسب شواهد در مورد ارزش عمومی حسابرسی و ارائه ی پیشنهادات

برای تحقیقات بیشتر است. بررسی های حسابداری بخش دولتی نشان می دهد که دو نهاد متفاوت از تحقیقات وجود دارند که به عنوان جایگزین (یا متنی) و جریان اصلی توصیف شده اند. تحقیقات متنی در مقالات مروری، بیشتر مورد بحث قرار گرفته اند و ابتدا بررسی شده اند. توضیحات اصلی در مورد ارزش حسابرسی که اعمال شده است، در ادبیات تحقیق حسابرسی به خوبی تعریف شده است. توضیحات اغلب در زمینه ی حسابرسی بخش خصوصی مورد بررسی قرار می گیرند، اما در بخش دولتی نیز مورد استفاده قرار گرفته اند (به عنوان مثال والاس، ۱۹۸۰). انتخاب این توضیحات اجازه می دهد تا اکتشاف محیط های بخش عمومی با استفاده از طیف وسیعی از نظریه ها که مکمل یکدیگر هستند، انجام شود. این شامل برخی از مواردی نیز می شود که به طور گسترده ای توسعه یافته اند. این نظریه ها به ایجاد توصیه ها کمک می کنند و می توانند برای مقایسه ی بخش خصوصی و حسابرسی بخش عمومی استفاده شوند. این توضیحات عبارتند از: نقش نمایندگی؛ نقش اطلاعاتی؛ نقش بیمه؛ نقش کنترل مدیریت؛ نقش دولتی؛ و یک نقش تاییدی. بنابراین این مسائل برای این منظور در نظر گرفته شده است که تا چه میزان هر یک از این توضیحات با شواهد در مورد بخش عمومی و راه هایی که در آن تحقیق بیشتر می تواند توسعه یابد، مطابقت دارند. این مقاله نشان می دهد که پنج توضیح اول با مشاهدات سازگار است، اگر چه تحقیقات بیشتری ارزشمند خواهد بود؛ توضیح ششم، تایید، به طور بالقوه مفید است، اما قبلاً مورد بررسی قرار نگرفته است. ما همچنین تاریخچه ی عملکرد حسابرسی عمومی و توسعه ی آن را با توجه به توضیحات ارزش حسابرسی عمومی بررسی می کنیم.

۲. تحقیقات حسابرسی بخش عمومی

یک مجموعه ی در حال رشد از ادبیات حسابداری بخش دولتی وجود دارد که بر حسابداری مدیریت و دیگر مسائل حسابداری متمرکز است؛ گرچه شامل برخی از مطالعات حسابرسی نیز می شود. قابل توجه است که دو دسته ی اصلی از مقالات پژوهشی وجود دارد؛ آنهایی که در ایالات متحده انجام شده اند و آنهایی که در دیگر کشورها هستند (گودارد، ۲۰۱۰، ص ۷۶). چند بررسی و مرور قابل توجه در مورد مقاله بر سایر رویکردهای تحقیق تمرکز دارد، که آنها را به عنوان "جایگزین" (برادبنت و کوتری، ۲۰۰۸)، "متنی" (برادبنت و اونرمن، ۲۰۱۱) یا "تفسیری" (گودارد، ۲۰۱۰)، در مقایسه با جریان اصلی یا تحقیق مثبت، تعریف می کنند. رویکردهای جایگزین اغلب از تحقیق کیفی استفاده می کنند، در حالی که رویکردهای جریان اصلی به احتمال زیاد کمی هستند (گودارد، ۲۰۱۰).

بررسی مطالعات جایگزین در حسابداری بخش دولتی نشان می دهد که طیف گسترده ای از رویکردهای نظری مورد استفاده قرار گرفته است، که شامل مطالعات بسیاری نیز می شود که از این نظریه استفاده نمی کنند. از جمله رویکردهایی که به طور گسترده مورد استفاده قرار می گیرند، نظریه ی نئو-نهادی و تئوری نظریه ی نمایندگی هستند (جاکوبز، ۲۰۱۲). درخواست هایی برای تئوری "گریزناپذیری" وجود دارد (جاکوبز، ۲۰۱۲، ص ۱۹)؛ هرچند که این پیشنهاد برای ریسک "الگویی بی فکری" مورد انتقاد قرار گرفت (مدل، ۲۰۱۳، ص ۱۰۴). جاکوبز (۲۰۱۶، ص ۴۶۹، ۴۷۹) چنین ادعا می کند که نیاز به درک بیشتر و عمیق تر تئوریزاسیون وجود دارد.

بررسی های قبلی اغلب بر اساس انتخاب مجلات است که نوع خاصی از تحقیقات را منتشر می کنند و طیف گسترده ای از مسائل حسابداری را پوشش می دهند. آنها بحث های گسترده درباره ی حسابرسی را شامل نمی شوند. با این حال، برخی از تحقیقات حسابرسی با استفاده از تئوری نمایندگی، با تئوری نمایندگی ای که در تحقیقات اصلی استفاده می شود، متناقض نیست (جاکوبز، ۲۰۱۲؛ جانسن، مک لین، اولاسویرتا، و واکوری، ۲۰۰۴). در این بخش تحقیق، گاهی اوقات برخورد بین اشکال مختلف پاسخگویی دیده می شود (فردی یا اقتصادی در مقابل اجتماعی یا سیاسی). مدل های نمایندگی به عنوان افزایش تمرکز بر برخی از روابط، به خصوص روابط سلسله مراتبی، با هزینه ی پاسخگویی اجتماعی دیده می شود. تحقیقات دیگر از این نظریات کمتر استفاده می کنند، که در حسابرسی اصلی مانند حکمرانی بر اساس کار فوکو یافت می شود (جاکوبز، ۲۰۱۲، ص ۱۱). ۳ پایان نامه ی "انجمن حسابرسی" از پاور (پاور، ۲۰۰۳) و کارهای مرتبط شده توسط پاور، به عنوان مثال "نزدیک ترین چیز به تئوری بومی در ادبیات حسابداری" اشاره شده است (جاکوبز، ۲۰۱۲، ص ۱۸). یکی دیگر از زمینه های نوآوری مفهومی، تغییرات در مدیریت بخش دولتی، حسابداری و حسابرسی است که در دهه ی ۱۹۸۰ آغاز شده و به عنوان مدیریت

عمومی جدید شناخته شده است. این موضوع دیگری است که جاکوبز (۲۰۱۶) استدلال می کند تئوری سازی های بیشتری در مورد آن نیاز است.

تحقیقات بخش دولتی که در حال حاضر نیز می تواند مورد توجه قرار گیرد، اغلب خود را به صورت خارج از جریان اصلی توصیف می کند. بین جریان اصلی و مدل های جایگزین اختلاف وجود دارد و گودارد (۲۰۱۰، ص ۸۵)، محققین را به ترکیب رویکردهای مختلف دعوت می کند. بنابراین، ما چنین استدلال می کنیم که برای درک تحقیقات بخش دولتی، با استفاده از مدل های جریان اصلی برای بررسی ارزش حسابرسی عمومی، کارهای بسیار زیادی باید انجام شود. ما در بخش بعدی، این موضوع را دنبال می کنیم.

۳. توضیحات برای ارزش حسابرسی در بخش عمومی

توضیحات در مورد عملکرد و ارزش حسابرسی، برای توضیح اینکه چرا حسابرسی در محیط های بدون مقررات وجود دارد، به ویژه توسط والاس (۱۹۸۰) و چو (۱۹۸۲)، همراه با برخی از همکاری های اخیر، توسعه یافته است. آنها می توانند به توضیح این امر کمک کنند که چرا حسابرسی ممکن است در محیط ارزشمند باشد؛ جایی که حسابرسی برای مصوبات قانونی یا به دلایل دیگر اجباری است. آنها توضیح می دهند که چرا به نفع مدیران است که حسابرسان را در امور مشارکت دهند و در برخی موارد، به دنبال فراهم آوردن شرایطی برای دستیابی به خدمات حسابرسی بیشتر از حداقل هستند. علاوه بر این، توضیحات اقتصادی برای حسابرسی به توضیح موضع قوی حسابرسی کمک می کند. حتی در محیط هایی که در طی سالهای زیادی شاهد نقص حسابرسی و رسوایی حسابرسی بوده ایم، مانند ایالات متحده، حسابرسی از تقاضای زیادی برخوردار است و واکنش به مشکلات حسابرسی به طور کلی نیاز به حسابرسی بیشتر دارد، نه کمتر (الیوت ۱۹۹۴).

۳.۱ توضیح نمایندگی (یا نظارت)

با توجه به توضیح نمایندگی، حسابرسی ارزشمند است؛ زیرا هزینه های آژانس را کاهش می دهد. والاس (۱۹۸۰، صص ۱۲-۱۳) توضیح می دهد که روابط نمایندگی در مورد یک بخش، مدیر اصلی، نماینده ی قدرت، به ویژه کنترل منابع به دیگری، یعنی عامل مربوطه است. یک مثال از این روابط بین مالکیت شرکت و یک مدیر است، اما آنها همچنین در سطوح مختلف در بخش عمومی نیز اعمال می شوند. هنگامی که روابط نمایندگی اعمال می شود، هزینه های برای نظارت وجود دارد. نمایندگان ممکن است علاقه مند به خود و صرف پول برای سود خود باشند؛ یا ممکن است وظایفشان را نادیده بگیرند؛ یا ممکن است سخت گیر باشند اما این موضوع اشتباه گرفته شود. اگر هیچ کاری برای اجتناب از این احتمالات انجام نشده باشد، در این صورت مدیر تمایل کمتری برای ورود به این رابطه خواهد داشت. مدیر ممکن است هزینه ی کمتری را متقبل شود؛ یا حتی از ورود به تراکنش ها اجتناب کند، دامنه ی فعالیت های عوامل را کاهش دهد و یا آنها را به طور کامل از کار حذف کند. نمایندگان با تنظیم هزینه های نظارت، انگیزه ای برای جلوگیری از وقوع آن را دارند. نماینده ممکن است یک حسابرس را برای گزارش دادن صورت های مالی تعیین نماید تا اعتبار اصلی و هزینه ها را کاهش دهد. این توسعه ی مورد انتظار مخصوصاً هنگامی اعمال می شود که یک عامل (مدیر یا مسئول اجرایی) و چندین مدیر اصلی (مانند سهامداران، یا کابینه، مجلس و رای دهندگان) وجود دارند. از نقطه نظر مدیر، ارزشمند است که حسابرسی را به عنوان یک فرم پیوند مدیر یا نظارت از طرف سهامداران ارائه دهیم (چو، ۱۹۸۲). شواهد تاریخی وجود دارد که نشان می دهد گاهی اوقات حسابرسی به طور داوطلبانه قبل از اینکه قوانینی برای آنها وجود داشته باشد، به درستی منظم و هماهنگ می شود (چو، ۱۹۸۲؛ والاس، ۱۹۸۰).

بنابراین، حسابرسی به دلیل "حفاظت از قیمت" وجود دارد. سهامداران (یا ذینفعان دیگر) ممکن است اطلاعاتی را که دریافت می کنند، تخفیف دهند و قیمت پایین تری برای سهام پرداخت کنند تا مبانی مالی آن را توجیه کنند؛ زیرا آنها می دانند برخی از مدیران در برخی موقعیت ها ممکن است انگیزه ای برای ارائه ی اطلاعات گمراه کننده داشته باشند (چو، ۱۹۸۲؛ پینکاس و همکاران، ۱۹۸۹). یک شریک در شرکت آمریکایی KPMG چنین نوشته است که "حسابرسی ارزش فوق العاده ای را افزوده است" (الیوت، ۱۹۹۴، ص ۷۴). الیوت برآورد کرد که حسابرسی هزینه های سرمایه را بطور قابل توجهی کاهش می دهد. الیوت (۱۹۹۴، ص ۷۴) چنین توصیف کرد که ممکن است یک شرکت بدون حسابرسی مجبور باشد ۱ تا ۳

درصد بیشتر برای سرمایه گذاری پرداخت کند، که به این معناست که "برای یک شرکت با سرمایه ی ۱۰ میلیارد دلاری، پس انداز سالیانه حدود ۱۰۰ تا ۳۰۰ میلیون دلار است!" مطالعات تجربی نشان می دهد که این مقدار بیش از حد است؛ اگر چه اثر کوچکتری به چشم می خورد.

مطالعات تجربی قبلی نشان می دهند که گزارشگری مالی، حسابرسی و سایر سازه های سازمانی که اعتبار گزارشگری مالی را افزایش می دهند، هزینه های نمایندگی را به عنوان بخشی از عملکرد آنها کاهش می دهد. در بخش خصوصی، افشای داوطلبانه، حسابرسی داوطلبانه و تشکیل داوطلبانه ی کمیته های حسابرسی، با متغیرهایی که هزینه های نمایندگی برتر را شامل می شوند، مانند اندازه ی بزرگتر، اهرم بالاتر یا مالکیت مدیریتی کمتر، مرتبط شده است (سایمونیک، ۲۰۱۴، ص ۳۶). تحقیق در بخش خصوصی شواهدی را نشان میدهد که موسسات حسابرسی "بیگ ان"، برای ارائه ی کیفیت بالاتر، هزینه های بیشتری را اتخاذ می کنند (سایمونیک، ۲۰۱۴، ص ۳۶). این یافته شواهدی را نشان می دهد که مدیران حسابرسی با کیفیت بالاتر را ارزشمند می دانند.

تئوری نمایندگی در بخش دولتی قابل اجرا است (جانسن و مکلینگ، ۱۹۷۶، ص ۳۰۹) و برای توضیح مسائل مربوط به گزارشگری مالی و حسابرسی در مطالعات قبلی در بخش عمومی مورد استفاده قرار گرفته است (بابر، ۱۹۸۳؛ برادبری و اسکات، ۲۰۱۵؛ جانسن، ۲۰۰۵). طبق گفته ی کرتباخ و رابرتز (۱۹۹۴، ص ۲۲۱)، "یک مشکل نمایندگی در دولت محلی به چشم می خورد؛ زیرا سیاستمداران منتخب انتخاب کنندگان هستند."

یک مقاله ی قبلی (استریم، ۱۹۹۴) تحقیقاتی را انجام می دهد که تئوری نمایندگی و توضیحات سیگنال در بخش عمومی را مورد استفاده قرار می دهد. توضیح روابط نمایندگی در بخش دولتی پیچیده تر از بخش خصوصی است؛ زیرا سطوح مختلف رابطه وجود دارد (استریم، ۱۹۹۴). با توجه به استریم (۱۹۹۴، ص ۱۷۹) حداقل سه مجموعه ی اصلی روابط عامل اصلی بین رای دهندگان به عنوان مدیر و مجلس به عنوان عامل، بین قانون به عنوان مدیر و دولت به عنوان عامل و بین دولت به عنوان مدیر و بوروکراسی به عنوان عامل وجود دارد. مدل عامل اصلی اجازه می دهد تا یک تفسیر مجدد از مشکل سنتی پاسخگویی اداری، یعنی مکانیسم های سازمانی که به سیاستمداران منتخب اجازه دهند مسئولیت پذیری مامور ها را به عهده بگیرند، امکان پذیر است. مو (۱۹۸۴، ص ۷۶۵) می گوید:

"سیاست های دموکراتیک به راحتی در شرایط عامل اصلی به چشم می خورد. شهروندان مثل مدیر ها هستند، سیاستمداران عامل آنها هستند. سیاستمداران مثل مدیر ها هستند، مامور ها عوامل آنها هستند. بنابراین کل سیاست، به وسیله زنجیره ای از روابط عامل اصلی، از شهروند به سیاستمدار تا زیردستان بوروکراتیک و در پایین سلسله مراتب به پایین ترین سطح مامور ها مرتبط است، که در واقع خدمات را به شهروندان ارائه می دهند" مو، ۱۹۸۴، ص ۷۶۵.

توضیح نمایندگی در بخش عمومی اعمال می شود. زیرا شهروندان در مقام مدیران هستند که دارایی را به مدیران به عنوان عاملان سپرده اند. با توجه به استریم (۱۹۹۴)، روابط نمایندگی در بخش دولتی پیچیده تر از بخش خصوصی است. چرا که، اولاً، بین رأی دهندگان (به عنوان مدیران) و سیاستمداران (به عنوان عاملان) رابطه ی نمایندگی وجود دارد؛ اما رای دهندگان نمی توانند اقدامات قانون گذاران را بدون هزینه انجام دهند. دستاوردهای بالقوه هر رای دهنده خیلی کم است تا بتواند این امر را ارزشمند کند (جهل عقلانی). رسانه های خبری می توانند اطلاعات را به رای دهندگان ارائه دهند، اما این به همان اندازه مفید نیست که انتظار می رود؛ زیرا آنها تمایل دارند تنها اطلاعات حساس را گزارش دهند (استریم ۱۹۹۴، ص ۱۷۹).

یک رابطه ی نمایندگی دومی نیز بین دولت و مجلس وجود دارد. دولت در دموکراسی های پارلمانی معمولاً مستلزم گزارش دقیق به مجلس در مورد بودجه و هزینه های آن است. حسابرسی برای جلوگیری از وجود "دولت از اطلاعات محرمانه یا دستکاری شده"، "اجتناب ناپذیر" است (استریم ۱۹۹۴، ص ۱۸۲).

یک رابطه ی نمایندگی سومی نیز بین دولت و کارمندان دولتی وجود دارد. تعارض منافع میان "مامور های اصلی" وجود دارد که انگیزه ای برای بودجه های بزرگ تر دارند و همچنین وزیرانی که از بین بردن هر گونه کسری بودجه ای را ترجیح می دهند. علاوه بر این، مامور ها به اطلاعات بیشتری دسترسی دارند (استریم ۱۹۹۴، ص ۱۸۳/۱۸۲). ممکن است روابط نمایندگی

مشابهی نیز بین "مامور ارشد" یک نهاد و زیردستان او وجود داشته باشد، اما اینها بخشی از توضیحی دیگر، یعنی کنترل مدیریت (که در زیر مورد بحث قرار گرفته است) می باشد.

های (۲۰۰۱، ۲۰۰۳)، به دنبال نمونه هایی مانند (استریم ۱۹۹۴، ص ۱۷۸) یک مدل عامل اصلی را به بخش دولتی نیویز بلند به عنوان یک کل اعمال می کند. او منابعی را ارائه می دهد که نشان می دهد پاسخگویی می تواند به میزان تمرکززدایی فعالیت مرتبط باشد (هینگ، ۲۰۰۱)، و میزان تمرکززدایی مربوط به هزینه های انتقال دانش و میزان وابستگی مرتبط با فعالیت بخش دولتی است (هینگ، ۲۰۰۳). اشکال مختلف سازمان در بخش دولتی، تغییرات در روابط عامل اصلی هستند و تغییرات را می توان با تفاوت های ماهیت فعالیت های انجام شده توسط سازمان های مختلف و سطوح مختلف اهمیت آنها توضیح داد.

از آنجا که مدیر که حسابرس را تعیین می کند، نمی داند آیا حسابرس سطح سرویس مورد توافق را انجام می دهد یا خیر، خود حسابرسان به یک رابطه ی نمایندگی دیگر احتیاج دارند (استریم ۱۹۹۴، ص ۱۷۸). برای غلبه بر این مشکل، نوعی بازرسی از حسابرس مورد نیاز است. میزان تأیید صلاحیت ها به یک فرآیند بازرسی مستقل، یک موضوع تحقیق بالقوه است. با توجه به (زیمرمن، ۱۹۷۷، ص ۱۰۸)، گزارش مالی توسط سازمان های دولتی بر اساس انگیزه های اقتصادی است. در نتیجه، او معتقد است سیستم های گزارشگری مالی آنها را می توان توضیح داد و همچنین، دلایل اینکه چرا اصلاً علیرغم درخواست ها برای تغییر، اصلاحی انجام نشده است (بابر، ۱۹۸۳، ص ۲۱۵). بابر (۱۹۸۳) استدلال می کند که رقابت سیاسی انگیزه های نظارت را در بخش عمومی و مخصوصاً برای حسابرسی افزایش می دهد. وی پیشنهاد می کند که نظارت به عنوان بخشی از فرآیند قرارداد بین گروه های علاقه مند و نامزدهای سیاسی صورت می گیرد. رقابت نیاز به «کارآفرینان سیاسی» برای تأمین نظارت دارد تا آنها بتوانند به گروه های علاقه مند نشان دهند که وعده های پیش از انتخابات خود را حفظ کرده اند. اگر رقابت کمتری از طرف نامزد های جایگزین وجود داشته باشد، نیاز کمتری برای نظارت احساس می شود (بابر، ۱۹۸۳، ص ۲۱۵). او رابطه ی بین متغیرهای رقابت سیاسی (یک شاخص رقابت سیاسی و تعدادی از قانون گذاران دولتی از طرف حزب حاکم، تحت کنترل جمعیت، بدهی، تعدادی از قانون گذاران دولتی و حقوق کارمندان دولت) و بودجه ی حسابرسی ایالات متحده در آمریکا را بررسی می کند. همچنین رابطه ی مثبت بین بودجه های حسابرسی دولتی و اندازه گیری های رقابت سیاسی را پیدا می کند (بابر، ۱۹۸۳، ص ۲۲۶). بابر چنین نتیجه می گیرد که شواهدش نشان می دهد رقابت سیاسی، انگیزه های مقامات دولتی را برای حسابرسی منابع عمومی افزایش می دهد (بابر، ۱۹۸۳، ص ۲۱۳). بابر، بروکس و ریچس (۱۹۸۷) رابطه ی بین هزینه های حسابرسی و رقابت سیاسی را در میان عوامل دیگر، برای دولت های شهری در کارولینای شمالی بررسی می کنند. آنها شواهدی را یافته اند که نشان می دهند ارتباطات آماری قابل توجهی بین رقابت سیاسی بیشتر و حسابرسی بیشتر وجود دارد. ایوانز و پاتون (۱۹۸۷) توضیحات نمایندگی و سیگنال را مقایسه می کنند. شرح علامت دهی آنها در زیر مورد بحث قرار گرفته است. بلوم و ووگت (۲۰۱۱، ص ۲۲۶) سطح هزینه های نمایندگی را در جمعیت شهرهای ایالات متحده بررسی می کنند. شهرهای دارای سطوح بالای هزینه های نمایندگی به دلیل وجود رای دهندگان یا وام دهندگان، تمایل دارند حسابرسان با کیفیت بالاتری را تعیین کنند؛ آنهایی که هزینه های نمایندگی کمتری دارند، بیشتر از حسابرسان داخلی استفاده می کنند.

مطالعاتی در بخش دولتی وجود دارد که از یک مدل سازمانی برای ارزیابی تفاوت بین موسسه ی حسابرسی عالی استفاده می کند. بلوم و ووگت (۲۰۱۱) اثرات اقتصادی تفاوت در طراحی سازمانی SAI ها بر اساس یک کشور در بین ۴۰ کشور جهان را ارزیابی می کنند. آنها معیارهای حسابرسی SAI (حسابرسی مالی یا حسابرسی عملکرد، گزارش عمومی)، استقلال آنها و محیط سازمانی را توسعه می دهند. استقلال شامل اندازه گیری استقلال مالی (منابع اختصاص یافته به حسابرسی توسط تعداد کارکنان SAI در رابطه با جمعیت کشور)، و محیط سازمانی شامل این می شود که آیا SAI از سیستم ناپلئونی یا دادگاهی به عنوان مخالف گزینه های سیستم وست مینستر یا سیستم هیئت مدیره استفاده می کند یا خیر. متغیرهای کنترل برای تولید ناخالص داخلی، تجارت، آزادی های مدنی، نسبت جمعیت بالای ۶۵ سال، تقسیم بندی فرهنگ قومی و مذهب پروتستان شامل

می شوند. نتایج قابل توجه بسیار کمی وجود دارد. به نظر نمی رسد که تفاوت بین SAI ها، بر متغیرهای وابسته ی انتخاب شده تأثیری بگذارد. تنها استثنا این است که کشورهایی که از سیستم ناپلئونی و یا مدل دادگاهی SAI استفاده می کنند، با فساد بیشتری روبرو هستند (بلوم و ووگت ص ۲۱۵). بلوم و ووگت (۲۰۱۱، ص ۲۲۶) خاطر نشان می کنند که مطالعه ی آنها برای اولین بار حاصل تجزیه و تحلیل اثرات ساختار سازمانی SAI ها بر اساس یک کشور متقابل است. آنها همچنین پیشنهاد می کنند که یک معیار بهتر از "استقلال واقعی" یک SAI، می تواند مطلوب باشد (در مقایسه با معیار آنها، یعنی تعداد کارکنان نسبت به ساکنان) (بلوم و ووگت، ۲۰۱۱، ص ۲۲۶).

یک توضیح مرتبط توسط کیدو، پتاکا و وبر (۲۰۱۲، ص ۴۴۶) ارائه شده است، که بررسی می کند چه میزان از انتخابات حاکم در دولت های ایالات متحده با انتخاب حسابداری آنها مرتبط است. نتایج آنها نشان می دهد که دولت های ایالتی از اختیار برای دستکاری تعداد حسابداری در یک سال انتخابات استفاده می کنند، اما احتمال کمتری وجود دارد که آنها یک حسابرس مستقل داشته باشند (کیدو و همکاران، ۲۰۱۲، ص ۴۵۴). یک حسابرس مستقل به عنوان انتخاب شده تعریف شده است تا تعیین شده (اسکلگر، ۲۰۱۳، ص ۲۹۵).

اسکلگر (۲۰۱۳)، تنظیمات بخش دولتی را بررسی می کند (ایالات متحده)، به منظور کمک به یک موضوع حسابرسی بخش خصوصی؛ این که آیا قرار ملاقات های حسابرس باید به صورت دوره ای چرخش داشته باشد یا خیر (اسکلگر ۲۰۱۳، ص ۲۷۶). او چنین استدلال می کند که "مشکل نمایندگی اساسی ای که سهامداران با آن روبرو هستند، اساساً شبیه به مشکلی است که یک رأی دهنده در یک دموکراسی با آن روبرو است" (اسکلگر ۲۰۱۳، ص ۲۸۳). او سپس رتبه بندی های اوراق قرضه برای ایالات متحده ی آمریکا را بررسی می کند و اینکه آیا آنها مرتبط به متغیرهای مربوط به حسابرسان دولتی هستند یا خیر؛ زمانی که سایر معیارها کنترل می شوند. آنها دریافتند که رتبه بندی های اوراق قرضه با طول دوره ی انتصاب برای حسابرس دولتی و اینکه آیا شخص مورد نظر دارای مدرک CPA است یا خیر، رابطه ی مثبت دارد؛ اما نه با مدت زمانی که حسابرس در دفتر حضور داشته است. یا اینکه آیا آنها در مقایسه با مجلس انتخاب شده اند یا خیر (اسکلگر، ۲۰۱۳، ص ۲۹۵).

رودریگز بولیوار و همکاران (۲۰۱۳، ص ۵۶۰) مدل نمایندگی را با استفاده از یک متا آنالیز، به عنوان افشای اطلاعات مالی بخش عمومی مورد بررسی قرار می دهد. آنها پنج عامل را بررسی می کنند که اساس مشترک مدل های موجود در ادبیات تحقیق را تشکیل می دهند (رودریگز بولیوار و همکاران، ۲۰۱۳، ص ۵۶۰). متغیرهایی که افشای شفافیت مالی عمومی را تعیین می کنند عبارتند از: وضعیت مالی؛ یارانه های دولتی دریافت شده؛ رقابت سیاسی؛ اندازه؛ و ثروت شهروندان. آنها دریافتند که همه ی اینها به طور قابل توجهی با شفافیت ارتباط دارند.

سایر مطالعات اخیر شامل بوتیکا ردمین، بردبوری و کاهان (۲۰۱۰) می شود، که استدلال می کنند که دید سیاسی از یک شرکت دولتی، نیاز به توجه بیشتر حسابرسان را فراهم می کند و نشان می دهد که دیدگاه سیاسی بیشتر با ساعت های حسابرسی بیشتر و هزینه های حسابرسی بالاتر مرتبط است. برادبری و اسکات (۲۰۱۵) نشان می دهند که عملکرد حسابداری توسط شوراهای محلی در نیویورک با مشارکت بیشتر رای دهندگان و اینکه آیا مجلس محلی مجدداً انتخاب می شود یا خیر، همراه است.

خلاصه ی این بخش، این است که بخش مهمی از ارزش حسابرسی صورت های مالی، هزینه های نمایندگی را کاهش می دهد. اگر حسابرسی وجود نداشته باشد، برخی از معاملات تجاری اتفاق نخواهد افتاد؛ زیرا مدیران نمی توانند وارد مذاکراتی شوند که منابع آنها به نمایندگان منتقل می شود. در بخش عمومی، اگر حسابرسی نباشد، منابع کمتر برای ادارات دولتی در دسترس خواهند بود. شواهدی از این توضیح برای ارزش حسابرسی در بخش خصوصی و بخش عمومی وجود دارد. توضیح نمایندگی، توضیح اقتصادی برای حسابداری و حسابرسی است که به طور گسترده مورد تحقیق قرار گرفته است، اما هنوز برای درک روش های حسابرسی برای بخش عمومی در حوزه های مختلف قضایی، برای آن کاربرد وجود دارد.

۳.۲ نظریه علامت دهی

مدیران شرکت های بخش خصوصی اطلاعات بهتری در مورد ارزش و کیفیت کسب و کار خود نسبت به سرمایه گذاران خارجی دارند ("عدم تقارن اطلاعات"). اگر مدیران در گزارش مالی ادعا کنند که کسب و کارشان سرمایه گذاری بهتر از دیگران است، آنها می توانند اعتبار را افزایش دهند و ارزش کسب و کار خود را با مشارکت یک حسابرس با توانایی بیشتر افزایش دهند (تیتمن و ترومن، ۱۹۸۶). این توضیح علامت دهی (یا اطلاعات) برای ارزش حسابرسی است (تیتمن و ترومن، ۱۹۸۶، ص ۱۶۰). یک کارآفرین که اطلاعات خصوصی مطلوب تر نسبت به شرکت خود دارد، یک حسابرس با توانایی بیشتر را انتخاب می کند؛ سرمایه گذاران می توانند اطلاعات کارآفرین را از انتخاب حسابرس استنتاج کنند؛ و کارآفرینان با اطلاعات خصوصی کمتر مطلوب، قادر به تقلید این سیگنال نیستند (تیتمن و ترومن، ۱۹۸۶، ص ۱۶۰).

اطلاعات بهتر منجر به تصمیم گیری بهتر توسط مدیران و افراد بیگانه می شود. وجود یک حسابرس اجازه می دهد که طرف های خارجی مانند سرمایه گذاران اعتبار بیشتری را در گزارش های مالی داشته باشند. والاس (۱۹۸۷) نشان می دهد که علامت دهی می تواند به بخش غیر انتفاعی منتقل شود و می پرسد: "آیا سازمان های غیر انتفاعی که صورت حساب های حسابرسی را صادر می کنند، مشارکت بیشتری را دریافت می کنند؟" های و دیویس (۲۰۰۴) توضیح علامت دهی را برای جوامع متحد نیوزیلند اعمال کردند. آنها شواهد را مطابق با این قضیه مطرح کردند که مدیریت جامعه غیر انتفاعی می تواند از انتصاب یک حسابرس با توانایی بیشتر به عنوان نشانه ای از عملکرد برتر برای جذب مشارکت بیشتر استفاده کند. به طور مشابه، کیتینگ (۲۰۰۹، ص ۵۱۰) متوجه شد که موسسات خیریه از انتخاب یک حسابرس با توانایی بیشتر به عنوان مکانیسمی برای نشان دادن اعتبار اطلاعات مالی بهره مند می شوند. گور (۲۰۰۴، ص ۲۴) نشان می دهد که دولت های شهری برای افشای اطلاعات مالی بیشتری در پاسخ به انگیزه های ارائه شده توسط بازار اوراق قرضه، انگیزه دارند.

برای دولت به طور کلی، علامت دهی می تواند قابل اجرا باشد. دولت علاقه مند به متقاعد کردن مردم در مورد این موضوع است که زمانی که اظهار نظر درباره ی هزینه های عمومی یا دارایی های عمومی صورت می گیرد، این امر معتبر می باشد و همچنین، زمانی که تصمیم گیری می شود، از اطلاعات قابل اطمینان استفاده می کند. اطمینان از اینکه یک موسسه ی حسابرسی مستقل معتبر وجود دارد، به این امر کمک می کند. در عمل، در بیشتر کشورهای غربی، اطلاعات دولتی پذیرفته شده است. به عنوان مثال، معمولاً اختلاف اندکی در مورد ارقام حسابداری که توسط حکومت اعلام می شود، مانند مازاد یا کسری سالانه وجود دارد.

تحقیق در مورد علامت دهی برای حسابداری و حسابرسی بخش عمومی، در مطالعاتی نظیر ایوانز و پاتون (۱۹۸۷) و سندرز و آلن (۱۹۹۳) انجام شده است، که بررسی می کنند که آیا نهاد های بخش دولتی که درخواست صدور گواهی نامه های مالی خود را می کنند، مطابق با انگیزه های علامت دهی پیش می روند یا خیر. توضیح علامت دهی یا اطلاعات، بعضی اوقات مکمل توضیح نمایندگی است (اگر چه ایوانز و پاتون، ۱۹۸۷، چنین استدلال می کنند که حمایت بیشتری برای علامت دهی نسبت به نمایندگی وجود دارد). یک تحقیق در مورد بازار اوراق قرضه ی شهری ایالات متحده و تأثیر آن بر حسابداری وجود دارد و در برخی موارد حسابرسی، توسط اینگرام، رامن و ویلسون (۱۹۸۷) و اینگرام و همکاران بررسی شده است. (۱۹۸۷، ص ۱۲۱). شواهد نشان می دهد که گزارش های مالی دولتی اطلاعات به موقع و مربوط به بازارهای مالی ارائه می دهند (Reck، ویلسون، گوتلاب، و لارنس، ۲۰۰۴، ص ۱) و اطلاعات حسابداری به طور قابل توجهی با بازده مرتبط هستند (باستیدا، گیلامون، و بنیتو، ۲۰۱۴). یک مطالعه ی جدید، تحقیقات مربوط به علامت دهی و اوراق قرضه ی شهری را در مورد اسپانیا ادامه داد (باستیدا و همکاران، ۲۰۱۴) و متوجه شد که وضعیت مالی شهری بر نرخ بهره تأثیر می گذارد.

علامت دهی زمانی مطرح شد که مدیران شرکت های دولتی نیوزیلند اظهار داشتند که آنها باید بتوانند شرکت های حسابرسی ای را که اعضای "بیگ ایت" بودند، انتخاب کنند تا اعتبار بیشتری در بازارهای مالی کسب کنند (گرین و سینگلتون، ۲۰۰۹؛ پالوت، ۲۰۰۳). موسسات دولتی محلی نیز برای بازارهای بین المللی وام می گیرند. نظریه ی علامت دهی ممکن است در سایر تنظیمات بخش دولتی نیز مورد استفاده قرار گیرد، که در آن ذینفعان علاقه مند به اطلاعات معتبر هستند.

اگر حسابرسی وجود نداشته باشد، مدیران توانایی کمتری برای جذب سرمایه گذاران یا متقاعد ساختن سایر کاربرانی دارند که گزارش های مالی آنها معتبر است. علامت دهی راه دیگری است که مدیران از داشتن حسابرسی اطلاعات که به دیگران ارائه می دهند، سود می برند. وجود حسابرسی های عملکردی و سوالات نیز یکی دیگر از راه هایی است که دولت می تواند به افراد خارج از سازمان علامت دهد که این یک مدیر قابل اعتماد منابع است. اینکه آیا دولت هایی که قادر به ارائه ی سیگنال با حسابرسی بهتر هستند، اعتبار بیشتری دارند یا جذب سرمایه ی بیشتر و یا پرداخت نرخ بهره ی پایین تر دارند، یک سوال بالقوه برای بررسی است.

۳.۳. توضیحات بیمه (یا "جیب های عمیق")

گاهی پیشنهاد می شود که ذینفعان حسابرسی را به عنوان راهی برای افزایش احتمال بازپرداخت نوع خاصی از ضررها ارائه دهند. حسابرس یک "هدف" را فراهم می کند که ممکن است بتواند اقدام قانونی علیه بازپرداخت خسارات سرمایه گذاری را جبران کند؛ زیرا حسابرس دارای منابع است ("جیب های عمیق") (چو، ۱۹۸۲).

در نتیجه، حسابرسان می توانند خود را با هزینه های گران بهایی روبرو بینند؛ حتی زمانی که آنها مسئولیت کمتری در قبال زیان ها دارند. این توضیح ممکن است به طور غیر مستقیم در بخش دولتی به عنوان وسیله ای برای بازیابی اعتبارات اعمال شود - گاهی حسابرسان به دلیل نقص در بخش عمومی سرزنش می شوند. ممکن است ارزش حسابرسان در ارائه ی یک معاف کننده مستقل باشد، که سیاستمداران منتخب و سایر بخش های بخش عمومی را از عواقب ناشی از نقص مالی معاف می کند. والاس (۱۹۸۰) معتقد است که حسابرسی در بخش دولتی می تواند "بیمه سیاسی" را فراهم کند که در آن دولت ها می توانند از حسابرسان به عنوان یک سرپیچی از نقصان توسط مدیران بخش عمومی استفاده کنند. این استدلال می تواند مورد استفاده قرار گیرد، اگر برای مثال، حسابرس عمومی مسئولیت برخی از نقص ها در کنترل مدیریت بر هزینه ها را قبول کند.

علاوه بر این، موارد متعددی از جمله یک پرونده ی جدید وجود دارد، که در آن دادخواست برای زیان های مالی علیه حسابرس جدید نیولند مورد رسیدگی قرار گرفته است. قبلا چنین مواردی در سال ۱۹۴۹ و در دهه ی ۱۹۸۰ وجود داشت (گرین و سینگلتون، ۲۰۰۹، صص ۸۲ و ۱۴۵).

بیمه بر صورتهای مالی یا تصمیمات توسط مدیران، هدف مورد نظر حسابرسی در بخش عمومی نیست؛ با این حال ممکن است حسابرسی به این دلیل ارزشمند باشد. مثال هایی که در بالا ذکر شد نشان می دهد توضیحات بیمه قابل اعتماد است، اما هنوز می توان در مورد آنها بررسی بیشتری انجام داد. همپوشانی قابل توجهی میان توضیحات نمایندگی، اعلامیه ها و بیمه وجود دارد و سه توضیح اغلب با یکدیگر فعالیت می کنند.

۳.۴. توضیح کنترل مدیریت

کنترل مدیریت به نفع مدیریت داخلی، توضیح دیگری برای حسابرسی است. برخی از صاحبان کسب و کار حسابرسی های داوطلبانه را به عنوان بخشی از سیستم کنترل برای از دست دادن کنترل در سازمان خود، اتخاذ می کنند و مورد استفاده قرار می دهند. یک بخش عمومی معادل این توضیح می تواند اعمال شود؛ زمانی که دولت های اجرایی یا مامور های سطح بالا خواستار حسابرسی برای کمک به کنترل یک نهاد دولتی می شوند.

عبدالحلیق (۱۹۹۳) نشان داد که شرکت های خصوصی زمانی که لایه های بیشتری از سلسله مراتب را دارا می باشند یا بزرگتر هستند، احتمال بیشتری وجود دارد که داوطلبانه تصمیم بگیرند حسابرسی داشته باشند. او معتقد است که حسابرسی به مدیریت عالی برای کنترل سازمان های پیچیده کمک می کند. یک توضیح مشابه در بخش دولتی قابل اجرا است: در حالی که حسابرسی یک موسسه ی بخش عمومی در درجه ی اول برای ارائه ی اطلاعات برای مدیریت ارشد سازمان در نظر گرفته نشده است، با این وجود به آنها در مورد آنچه که در گوشه های دور از سازمان اتفاق می افتد، اطمینان می دهد.

تاریخچه ی حسابرسی بخش عمومی (فونل، ۱۹۹۴) شواهدی را نشان می دهد که کنترل مدیریت، عملکرد اولیه ی حسابرسی بخش عمومی بود. حسابرسی همچنین شامل توصیه هایی برای مدیریت برای کمک به سیستم ها است. همچنین ممکن است مدیران از کمک به گزارشگری و بهبود شهرت مدیریت بهره مند شوند.

های (۲۰۰۳) بررسی می کند که میزان تمرکززدایی در هزینه های عمومی نیویورک با نوع دانش تولید شده توسط این فعالیت چه ارتباطی دارد و چگونگی انتقال آن و نحوه ی وابستگی ای که سایر بخش های عمومی به آن فعالیت دارد را نیز مورد توجه قرار می دهد. این توضیح بر اساس جنسن و مکلینگ (۱۹۹۵) است.

توضیح کنترل مدیریت برای حسابرسی، این است که حسابرسی همچنین برای کمک به مدیران برای کنترل نهادهای بزرگ و پیچیده نیز با ارزش است. انتظار می رود که میزان حسابرسی داخلی و خارجی برای فعالیت هایی که بیشتر تمرکز می کنند، بیشتر خواهد بود. این سوال نیز ارزش تحقیق بیشتر را دارد.

۳.۵ اداره کردن

حسابرسی به طور دقیق با اداره ی شرکت ارتباط دارد و بنابراین می تواند برای سازمان هایی که سهامداران در معرض خطر بیشتری قرار دارند، ارزشمند باشد. همچنین دیگر ساز و کارهای مدیریت برای کاهش خطر، مانند حسابرسی داخلی، کمیته های حسابرسی و مدیران مستقل استفاده می شود. تعامل این مکانیزم های گوناگون گاهی اوقات می تواند نتایج پیچیده ای داشته باشد؛ زیرا اعضای کمیته ی حسابرسی و مدیران خارجی، خودشان به ذینفعان تبدیل می شوند و همچنین به دنبال کاهش خطر هستند. در نتیجه، تقاضا برای حسابرسی، یا برای حسابرسی با کیفیت بالاتر، می تواند در زمانی که مکانیسم های مدیریت دیگر وجود دارد، بالاتر باشد. باردار و کامپرنول (۲۰۱۴، ص ۲۵۶-۲۵۹) تحقیق را بررسی می کنند و نشان می دهند که کمیته های حسابرسی قوی تر با انتخاب حسابرسان با توانایی بیشتر، کنترل بیشتر بر خطر خدمات غیر حسابرسی و افزایش قدرت مذاکره برای حسابرسان نسبت به مدیران، مرتبط هستند. اخیراً تمایل به مدیریت در هر دو بخش خصوصی و عمومی وجود دارد و در حال افزایش است و این معمولاً با تقاضای بیشتر برای حسابرسی همراه است. مدیریت بهتر شرکت ها جایگزین حسابرسی نیست، بلکه مکمل آن است.

اداره ی بخش خصوصی و بخش دولتی در دهه های اخیر به طور گسترده ای توسعه یافته است. در بعضی از کشورها، به ویژه انگلستان، گزارشات و توصیه های مکرری برای پیشرفت در اداره کردن شرکت ها (بر اساس یک رضایت یا توضیح) وجود دارد. استفاده از کمیته های حسابرسی در بخش دولتی محلی در ایالات متحده با توجه به ادعای متکین (۲۰۱۰) و فیتزجرالد و گریو (۲۰۱۴)، در حال افزایش است. فیتزجرالد و گریو (۲۰۱۴) دریافتند که با توجه به میزانی که دولت های محلی کمیته های حسابرسی دارند، این امر با هزینه های نمایندگی بالاتر و همچنین استفاده از مکانیزم های علامت دهی مرتبط است.

با این حال، شواهد بیشتری وجود دارد که روابط اداری شرکت ها در بخش عمومی متفاوت عمل می کنند. ممکن است در تنظیمات بخش عمومی، مکانیسم های اداری جایگزین یکدیگر شوند و به عنوان مکمل عمل نکنند. بوتیکا ردمین و همکاران (۲۰۱۱) برای توضیحات در تحقیقات قبلی توضیحاتی پیدا کردند؛ تا جایی که نهادهای سودآور در بخش دولتی نیویورک نگران هستند، اما نه برای سایر نهاد های بخش دولتی. شواهد آنها نشان می دهد که کمیته های حسابرسی در بخش دولتی، با هزینه های حسابرسی بالاتر برای موسسات بخش دولتی سودآور و هزینه های حسابرسی پایین تر برای موسسات بخش دولتی سودمند، مرتبط هستند (ریچ و ژانگ، ۲۰۱۴). یک تحقیق جدید در ایالات متحده نشان می دهد که کمیته های حسابرسی در شهرداری ها با مشکلات کنترل داخلی کمتری همراه هستند، اما حضور یک متخصص مالی در کمیته ی حسابرسی آنها هیچ تفاوتی ایجاد نمی کند؛ و کمیته های حسابرسی ای که شامل یک یا چند کارمند هستند، موثر تر از آنهایی می باشند که کاملاً مستقل هستند (ریچ و ژانگ، ۲۰۱۴).

سایر عناصر اداره کردن، نظیر کمیته های حسابرسی و حسابرسان داخلی نیز با حسابرسی مرتبط هستند. جنسن و پین (۲۰۰۳) دریافتند که شهرداری ها در ایالات متحده می توانند حسابرسی داخلی را جایگزین حسابرسی خارجی کنند. نتایج آنها نشان می دهد که نهاد هایی که حسابرس داخلی ندارند، تمایل دارند از حسابرسان خارجی با سطح بالاتری از تخصص ها

استفاده کنند. بابر، گور، ریچ و ژانگ (۲۰۱۳) نشان می دهند که توانایی آنها برای انجام این کار به سطح هزینه های سازمان بستگی دارد. یکی دیگر از تحقیقات اخیر در بخش دولتی نشان می دهد که وقتی شهرداری دارای حسابرسان با توانایی بیشتر و کمیته های حسابرسی است، کیفیت گزارشگری مالی نیز بالاتر است. اما زمانی که دولت محلی منتخب قوی تر است، کیفیت این گزارشگری هم پایین تر است (بابر و همکاران، ۲۰۱۳).

این موضوع که فرآیندهای اداری با حسابرسی در بخش عمومی مرتبط است، ارزش تحقیقات بیشتر را دارد. نشانه هایی وجود دارد که نشان می دهند نتایج در بخش عمومی از نتایج بخش خصوصی متفاوت است؛ به ویژه این مسئله که آیا اداره کردن و حسابرسی مکمل هستند یا جایگزین.

۶-۳- فرضیه تایید

اطلاعیه های شرکت ها، مانند اعلامیه های سود، شامل اطلاعاتی است که عمدتاً در قیمت سهم منعکس شده است. این یافته توسط بال و براون (۱۹۶۸، ص ۱۷۶) به خوبی مستند شده است. در نتیجه، اعلامیه های حسابرسی اطلاعات مالی معمولاً اطلاعات را به عنوان اطلاعیه جدید و اطلاعات حساس به قیمت اضافه نمی کنند. بر اساس فرضیه تایید، اعلامیه های مربوط به عملکرد مالی و وضعیت قبلی هنوز مهم است، زیرا آنها اعلامیه های اولیه بدون حسابرسی را شناسایی می کنند. بال، جایارامان و شیواکومار (۲۰۱۲) پیشنهاد کردند که گزارش مالی حسابرسی و افشای اختیاری اطلاعات خصوصی مدیران، مکانیسم مکمل برای برقراری ارتباط با سرمایه گذاران است و مکانیسم جایگزینی نیست. و مدیران تشویق می شوند که صداقت بیشتری داشته باشند زمانی که از افشای اطلاعات خصوصی که متعاقباً تایید خواهند شد، مطلع شوند. این فرضیه تایید است. این نشان می دهد که در حالی که اعلامیه های اطلاعات خصوصی که توسط مدیران برگزار می شود، تأثیرات بازار دارند، آنها مکمل هایی برای گزارشات مالی حسابرسی بعدی هستند. بال و همکاران (۲۰۱۲) همچنین استدلال کردند که تأثیرات اعلان های غیر حسابرسی بیشتر است زمانیکه مدیران منابع بیشتری برای حسابرسی مستقل با پرداخت هزینه های حسابرسی بالاتر متعهد شدند.

بال و همکاران (۲۰۱۲) شواهدی را برای حمایت از فرضیه تأیید پیدا کردند که نشان می داد شرکت هایی که مکرراً اعلامیه های پیش بینی های خاص مدیریت را ارائه می کنند، به حسابرسی بیشتر هم متعهد هستند. با این حال، شواهد بسیار کمی برای تایید فرضیه هنوز ارائه شده است، و شواهدی که از قبیل وجود دارد مبهم است. فرضیه تایید درک این مساله اهمیت دارد که چرا حسابرسی مهم است حتی زمانی که آگهی های غیر حسابرسی به طور گسترده ای مورد استفاده قرار می گیرد و اطلاعات غیر حسابرسی اغلب تأثیر بیشتری دارد.

در بخش عمومی، اطلاعات غیرآزاد نیز اغلب مهم هستند. یک مقاله توسط هی (۱۹۹۴) بر اساس مصاحبه و بررسی از اطلاعات عمومی نشان داد که کاربران کمی از بخش دولتی حسابرسی وجود دارند که گزارشات خارجی را در نیوزلند ارائه می دهند. یک بخش عمومی موازی فرضیه تایید ممکن است اعمال شود که در آن اطلاعات غیرقابل حسابرسی با ارزش اسمی پذیرفته می شود، اما بعدها یک گزارش حسابرسی مالی نیاز است که نهایتاً تایید می کند که اطلاعات قابل اطمینان است. یک فرصت تحقیق مفید برای بررسی این مساله وجود دارد که چه اعلامیه هایی ساخته می شوند و به چه میزان به آنها متکی هستند زیرا آنها توسط آگهی های حسابرسی بعدی پشتیبانی می شوند. در رابطه با تغییرات همزمان در محیط اطلاعاتی، رک و ویلسون (۲۰۰۶) نشان دادند که استفاده کمی از اطلاعات گزارش مالی توسط شرکت کننده ها در بازار برای اوراق قرضه شهرداری ایالات متحده ایجاد شده است، چون اطلاعات به موقع از طریق منابع اطلاعات غیر حسابرسی، مانند وب سایت موسسه قرض گیری وجود دارد.

۷-۳- توضیحات تکمیلی

مزایای عمومی، اثرات خارجی، انتخاب عمومی و سایر توضیحات در این بخش مورد بحث قرار گرفته است. حسابرسی بخش دولتی (و بخش خصوصی) مزایای مستقیم برای ذینفعان یا گروه های دیگر و اثرات خارجی وجود دارد که می تواند به جامعه

گسترده تر نفع برساند. همچنین انگیزه هایی برای حسابرسی وجود دارد که در سیستم سیاسی به عنوان یک نتیجه از انگیزه های دیگر، مانند سود سیاسی استفاده می شود. این بخش این توضیحات را برای ارزش حسابرسی بررسی می کند و تحقیق مربوط به آنها را بحث می کند.

هی و همکاران (۲۰۱۴، ص ۱۲) توضیح حسابرسی را به عنوان یک مزیت عمومی ارائه دادند. در بخش خصوصی، بسیاری از ذینفعان از اطلاعات مالی حسابرسی نفع می برند، حتی اگر آنها در استخدام و جبران حسابرس دخیل نباشند. به عنوان یک نتیجه حسابرسی خوب، افرادی هستند که از آن استفاده می کنند بدون اینکه پولی برای آن بپردازند. از آنجا که اکثر سهامداران کنترل مستقیم اندکی بر یک شرکت دارند، یک مساله نگرانی وجود دارد که حسابرسی کمی ممکن است به رغم تقاضای طبیعی برای حسابرسی ایجاد شود. این مساله منجر به تقاضای غیرقطعی برای خرید حسابرسی می شود و به همین دلیل حسابرسی اغلب توسط قانون اعمال می شود. بنابراین، قانونگذاران، الزامات حسابرسی را به نفع جامعه اعمال می کنند. به طور مشابه، در بخش عمومی، احزاب متعدد هستند که از حسابرسی استفاده می کنند، اما نمی توانند در موقعیت حسابرسی خودشان مذاکره کنند. علاوه بر افراد ذینفع مانند وام دهندگان، یامالکان، اینها می توانند شامل سایر اشخاص متاثر از جمله کارکنان یاتامین کنندگان و یا رای دهندگان و گروه های مورد علاقه ای که نمایانگر آنها هستند، باشند. قوانین مربوط به ممیزی حساب های مالی برای این گروه ها منفعت دارد. حسابرسی عملکرد و تحقیقات مزایای مشابهی دارند.

اشلکر و ایچنبرگر (۲۰۱۰) تاثیر حسابرسان بر سیاست مالی را در سطح منطقه سوئیس را بررسی کردند و معتقدند که حسابرسان شفافیت را در مسائل ایجاد می کنند و اطلاعات ضروری در مورد تاثیرات پیشنهادات سیاست روی منابع مشترک فراهم می کنند، که منجر به هزینه های کم هزینه می شود. حسابرسانی که می توانند پیشنهادهای سیاست های پیشین را به تصمیم گیری های سیاسی ارزیابی و انتقاد کنند، به طور چشمگیری بارمالیات عمومی و هزینه های عمومی را کاهش می دهند. برای مثال، ناگی (۲۰۱۲) استدلال کرد که تاثیر SAI می تواند منجر به هزینه های دولتی کمتر، مدیریت مالی مؤثرتر، افزایش اعتماد، شفافیت و پاسخگویی شود.

بانک جهانی (۲۰۰۷) پیشنهاد کرد بعد از اینکه حسابداری تعهدی در بخش عمومی تصویب شد، گزارش های مالی به مدیریت مهم تر شد و به همین ترتیب نقش حسابرسان اهمیت بیشتری پیدا کرد.

حسابرسی نیز ممکن است توسط مقررات تحمیل شود زیرا می تواند اثرات جانبی مثبت داشته باشد. حسابرسی بهتر بخش خصوصی بر این باور است که با عملکرد اقتصادی بهتر همراه شود. بانک جهانی اغلب استانداردهای حسابرسی را در یک بخش کشور با ارائه اولویت های آن در تهیه پیشنهادات تقویت می کند. مانند مورد آرژانتین (بانک جهانی، ۲۰۰۷). راجان و زینگالز (۲۰۰۱، ص. ۴۸۰) شواهدی ارائه کردند که کشورهای دارای حسابداری بهتر سرمایه گذاری و رشد اقتصادی بیشتری دارند و نوشتند: کشور متعهد به توسعه اقتصادی باید وضعیت مالی خود را تعمیر کند. "بانک جهانی (۲۰۰۱) اعلام کرده است که آن از SAI ها حمایت می کند و تلاش می کند در زمان کار با کشورهای در حال توسعه آنها را تقویت کند. این بیان می کند که شرایط برای SAI هایک محیط حمایتی، مجوز مشخص؛ استقلال؛ سرمایه گذاری کافی، امکانات و کارکنان؛ به اشتراک گذاری دانش و تجربه در سطح بین المللی؛ در رابطه با استانداردهای بین المللی است، مثلاً موارد سازمان بین المللی SAI (INTOSAI). حسابرسی بخش دولتی می تواند مزایای مستقیمی غیر مستقیم نیز داشته باشد، زیرا دارای اثرات جانبی مثبت است.

شواهدی وجود دارد که حسابداری و حسابرسی به طور کلی برای اقتصاد کشور مناسب است. کیمبرو (۲۰۰۲، ص ۳۲۵) یک مدل را بررسی کردند که متغیرهای اقتصادی، فرهنگی و اطلاعاتی / نظارتی را به فساد در ۶۱ کشور مرتبط کرد. بطور خاص سیستم های حسابداری مالی با فساد کم ارتباط دارند. کیمبرو (۲۰۰۲، ص ۳۲۶) حسابداری مالیرا توسط شاخص CIFAR از استانداردهای حسابداری (۱۹۹۵) (مرکز تحلیل و تحقیقات مالی بین المللی) و تعداد حسابداران در هر سرانه می سنجد. فساد با شاخص شفاف ادراک فساد بین المللی (میانگین سالهای ۱۹۹۵ تا ۹۹) سنجیده می شود.

توضیحات انتخاب عمومی شامل یک مجموعه جایگزین از دیدگاه های مربوط به تنظیمات حسابرسی می باشد. این توضیحات انگیزه های کسانی که مقررات را تنظیم می کنند، بررسی می کند. هنگامی که شکست حسابرسی جنجالی وجود دارد که سختی هایی در جامعه ایجاد می کند، ممکن است انگیزه ای برای قانون گذاران در تحمیل مقررات بیشتر وجود داشته باشد. بال (۲۰۰۹، ص ۲۸۹) بحث کرد که رسوایی انرون یک نمونه بود و تغییرات پس از آن شامل نظارت مستقل حسابرسان و الزامات حسابرسی در قانون Sarbanes-Oxley واکنش کنگره بود. در حسابرسی بخش خصوصی، به نظر می رسد یک دوره پیوسته در افزایش مقررات در پاسخ به هر مشکلی که به حسابرسی مربوط می شود، وجود دارد و حسابرسی بیشتری ۱۰۰ سال اخیر تنظیم شده است. این مساله، اعتبار را برای توضیح انتخاب دولتی به همراه دارد.

انگیزه های حسابرسی دولتی به عنوان یک دیوان عالی با حداکثر سود نیز می تواند مورد توجه قرار گیرد. حسابرسان به عنوان مدیران SAI دارای منابعی برای مدیریت هستند و تاثیر گذار هستند. انتظار می رود یک حسابرسی دولتی انگیزه ای برای افزایش منابع تحت کنترلش داشته باشد. دونز (۱۹۶۷) آن را حاکمیت مستقل نامید. نمونه هایی از حسابرسان دولتی وجود دارد که به شدت برای منابع و استقلال بحث می کنند. (تایلر در دهه ۱۹۸۰، مکدونالد در دهه ۱۹۹۰، با توجه به گرین و استینگلتون، ۲۰۰۹) این موارد ممکن است شرایط حکومت مستقل را نمایان سازند یا به طور خلاصه آنها می توانند به عنوان استفاده از دانش حرفه ای ارزشمند توسط حسابرسی دولتی مورد توجه قرار گیرند.

سرانجام، توضیحات دیگر برای پیشرفت در حسابرسی عمومی وجود دارد. به عنوان مثال، اینها شامل تئوری جدید سازمانی و ذهنیت رادیکال است که حسابداری را به عنوان محدودیت بالقوه پاسخگویی اقتصادی پذیرفتند. فرومکین و گالاسکویز (۲۰۰۴) چارچوب نظریه جدید سازمانی از دماغیو و پوول (۱۹۸۳) را اعمال کردند. آنها بررسی کردند که بخش دولتی بیشتر تحت فشار برای ایزومورفیسم تقلیدی، اجباری و هنجاری نسبت به بخش خصوصی است. فرومکین و گالاسکویز (۲۰۰۴) نظر دیمایگو و پوول (۱۹۸۳) را مطرح کردند که موسسات بخش دولتی در معرض موارد زیر هستند: (۱) ایزومورفیسم اجباری که از نفوذ سیاسی و نیاز به مشروعیت حاصل می شود، (۲) ایزومورفیسم تقلیدی ناشی از واکنش های استاندارد به موارد غیر مطمئن و (۳) ایزومورفیسم هنجاری مرتبط با حرفه ای سازی. حسابداری و حسابرسی بخش دولتی انتظار می رود که در نتیجه این فشارها مشابه موارد کشورهای دیگر باشد، و بیشتر همگرا باشند. علاوه بر این، اورت، نیو و راهمان (۲۰۰۷) دورویکرد متضادی را در مبارزه با فساد بررسی می کنند. اول، ذهنیت ارتدکس، ما رویای مشارکت حسابداری را در مباحث به عنوان بخشی از مسائل بدون مشکل داریم در صورتیکه دلیل مشخصی نباشد. مورد دوم، حسابداری را به عنوان یک محدودیت بالقوه از پاسخگویی اقتصادی و دستیابی به رویای جمهوری لیبرال نشان می دهد. آنها پیشنهاد کردند که حسابداری کار کمی برای قربانیان فساد مانند فقرا جهانی، زنان و مردم بومی انجام می دهد. حسابداری بیشتر مرتبط با شرکت هایی است که از این گروه های محروم استفاده میکنند.

۸-۳- ارزش و وجه نقد و دیگر مسئولیت های حسابرسی بخش دولتی

مسئولیت های یک حسابرسی در بخش دولتی به شدت با توجه به صلاحیت هایی که در آن فعالیت می کند، متفاوت است. در بسیاری موارد، مسئولیت های مربوط به ارزش گذاری حسابرسی پول (یا عملکرد یا حسابرسی اثربخشی) علاوه بر بیان ایده ای در مورد منصفانه بودن صورت حساب مالی وجود دارد. ارزش این نوع ممیزی محدودده ای است که در آن دیدگاه های متضاد وجود دارد، برای مثال چون مشکلاتی در مورد آنچه که می تواند به دست آید وجود دارد. در حالی که بسیاری از مطالعات ارزشمند برای حسابرسان مالی، آنها را بعنوان موارد مفید می بینند، آنها نیز به عنوان مشکل دیده می شوند، زیرا آنها به حسابرسانی وابسته هستند که از اطلاعاتی که ممکن است قابل اعتماد نباشد، استفاده می کنند. یا حسابرسانی که بهترین عمل را می دانند و یا حسابرسانی که قضاوت درستی در مورد مسائلی که از طریق ارزش های مالی بدست نمی آید، دارند.

در انجام ارزیابی حسابرسی پول (و کار مرتبط)، حسابرسان خدماتی ارائه می دهند که ارزشمند باشند. این به عنوان یک ابزار مدیریت مفید و عقلانی توسط جانسن، مکلین، اولاسویرتا و واکوری (۲۰۰۴) دیده شده است کسانی که ارزش دولت محلی را برای حسابرسی مالی در فنلاند و نروژ مقایسه کردند. این مساله برای مشارکت آن با عملکرد و پاسخگویی ارزشگذاری شده

است. مورین (۲۰۰۱) بررسی کرد که آیا ارزش حسابرسی پولی منجر به پیشرفت درازمدت می شود یا خیر، و فاکتورهایی که به حسابرسی کمک می کند تا منجر به پیشرفت شود را نیز بررسی کرد.

ارزش حسابرسی پول تحت تاثیر مدیریت دولتی جدید (NPM) قرار گرفته است. این یکی از اصلاحات NPM است. یا به عنوان یک روش حسابرسی که توسط NPM جایگزین شد، اما با این وجود نقش جدیدی پیدانکرد. انتقادات ارزش گذاری برای حسابرسی مالی شامل موارد بدست آمده از یک فرهنگ مشاوره مدیریت در حسابرسی و به عنوان مصالحه با استقلال حسابرسی است که به شدت چارچوب عملکرد پاسخگویی را ارتقا می دهند.

ارزش موجود برای مطالعات حسابرسی پولی، که در جریان جایگزین پژوهش قرار دارد، عمدتاً به کیفیت متکی است، شرایطی که حسابرسان می توانند یا باید ارزش حسابرسی مالی را تامین کنند، و زمانی که آن موثر است را بررسی می کند.

آنها عمدتاً روی حمایت از ارزش برای حسابرسی مالی بجای تقاضا متمرکز هستند. برای مثال، مطالعات پذیرش ممیزی ها و اینکه آیا حسابرسان می توانند علاقه ی پارلمان را به موضوع مورد بحث تغییر دهند، را بررسی می کند. (مورین، ۲۰۰۱). یک مورد استثناء مطالعه مقایسه موسسات در فنلاند و نروژ توسط جانسن و همکاران (۲۰۰۱) است. آنها از یک چارچوب نظریه جدید موسسه ای استفاده کردند و نتیجه گرفتند که استفاده از ارزش گذاری برای حسابرسی پول تحت تاثیر تفاوت های مدیریتی و ایزومورفیسم های تقلیدی است. تقاضا برای ارزش حسابرسی مالی و شرایطی که دارای ارزش است، موضوعی برای تحقیق است. با استفاده از چارچوبی که این مقاله در بخش های قبلی ارائه داده است، بررسی توضیحات با استفاده از توضیحات آژانس، سیگنال دهی؛ بیمه؛ کنترل مدیریت؛ حکومت؛ و تأیید مفید است. مقایسه کشورهای مختلف و اینکه آیا تنوع در این توضیحات برای تقاضای ممیزی مورد استفاده قرار می گیرد با میزان ارزش مالی که توانایی قابل توجهی دارد، همراه است.

۹-۳- خلاصه و بررسی تئوری و تحقیق

بطور خلاصه، حسابرسی، منافع مستقیمی بخودی خود علاوه بر اثرات جانبی مثبت فراهم می آورد. این اثرات مفید بدون حسابرسی رخ نخواهد داد. تحقیق در مورد مسائل مربوط به حسابرسی نشان می دهد که در بخش خصوصی و بخش دولتی منافع دارد. تا حد زیادی، این مزایا به مدیران سازمانهایی که مورد حسابرسی قرار می گیرند، مرتبط می شوند. حسابرسی به مدیرانی مانند مالکان یا منابع مالی برای حفظ و نگهداری سرمایه انحصاری که حسابرسی شده است، اعتماد به نفس می دهد. روابط آژانس در بخش عمومی بسیار غنی و پیچیده است و تاثیر آن بر حسابرسی باید بیشتر مورد بررسی قرار گیرد. سوالات خاصی برای تحقیقاتی برگرفته از مباحث بالا مطرح می شود شامل این است که آیا ارتباطات آژانس با فعالیت حسابرسی بیشتر مرتبط است یا خیر؟ و میزان بازرسی حسابرسان چگونه است. حسابرسی یک سیگنال مثبت برای وام دهندگان بالقوه و دیگر سرمایه گذاران ارسال می کند. مطالعه مقطعی بین المللی تاثیر SAI ها توسط بلوم و ویگت (۲۰۱۱) خیلی جامع نیست، اما نشان داد که مطالعات بالقوه و مشابه، می توانند اثرات سیگنال دهی SAI ها را بر مبنای متقابل ملی بررسی کنند. عملکرد حسابرسی بیمه در بخش دولتی ممکن است شگفت انگیز باشد، اما آن را تا حدی به عنوان «بیمه سیاسی» به روشی توضیح داده شده توسط بلوم و ویگت (۲۰۱۱) وجود دارد. تحقیقات کمی در مورد توضیح بیمه در بخش دولتی وجود دارد. حسابرس ها در کمک به مدیران ارشد، برای حفظ کنترل سازمانی که مسئولیت آن را دارند، مفید هستند. توضیح کنترل مدیریت به خوبی با توضیح آژانس سازگار است، و پژوهش ممکن است قادر به بررسی دو مورد در ارتباط با یکدیگر باشد. مطالعات می توانند بررسی کند که آیا تعداد بیشتری از سطوح سلسله مراتبی با میزان بیشتری از حسابرسی مرتبط است یا خیر. حسابرسان نیز به عنوان بخشی از حاکمیت شرکتی به طور فزاینده ای مهم هستند و می توانند به نفع سازمان به عنوان یک کل برای مدیران باشد.

حاکمیت شرکتی یک منطقه است که در آن نتایج تحقیقات تجربی در بخش دولتی نتایج مخالفی را در مقایسه با موارد بخش خصوصی ارائه کرده است. به طوری که بررسی بیشتر این ناهماهنگی ارزشمند خواهد بود. فرضیه تایید این توانایی را دارد اما هنوز باید بررسی نشده است. به نظر می رسد که پژوهش به طور کلی روی تنظیمات خاص برای مطالعات مقایسه ای گسترده تر تاکید کمتری دارد.

۴- شواهد تاریخ

بررسی های تاریخی در مورد نقش حسابداری و حسابداری، یک مرور کلی از شواهد مزایای حسابداری خوب را به جامعه یا کشور بطور کلی ارائه می دهد. بررسی خاص سیستم وست مینستر دولت وبه ویژه در نیوزیلند، نشان می دهد که چگونه حسابداری به عنوان یک عملکرد قانون اساسی مهم تبدیل شده است. سیستم وست مینستر شکل دولت در بسیاری از کشورهای انگلیسی زبان از جمله کانادا و استرالیا است، و بر اساس تحولات قانون اساسی در انگلستان و بعدا بریتانیا بود. این اغلب با مدل وست مینسترمدل حسابداری بخش دولتی ارتباطی ندارد. (نیوزیلندیک مثال ساده از دموکراسی وست مینستر با یک مدل وست مینستر از حسابداری بخش دولتی است که در سطح بین المللی مورد توجه قرار گرفته است. توضیحات بررسی شده در بخش اول مقاله همچنین در توضیح توسعه حسابداری بخش دولتی اهمیت دارد.

۱-۴- تاریخچه حسابداری بخش دولتی در سیستم وست مینستر

حسابداری در بخش دولتی در سیستم وست مینستر تقریباً با گسترش نیاز برای کنترل مدیریت و ارتباطات آژانس توسعه پیدا کرده است. حسابداری بخش دولتی همانطور که در حال حاضر شناخته شده است در قدیم تاسیس شده است، به دهه ۱۸۶۰ بر می گردد. در حالی که آن ریشه های قدیمی در انقلاب ماگنا کارتا (۱۲۱۵) و انقلاب گلوریوس (۱۶۸۸) دارد، حسابداری پس از این رویدادهای یک عملکرد مستمر و مستقل و حرفه ای که امروزه وجود دارد نبود. حسابداری مستقل بخش دولتی به دهه ۱۸۶۰ بر می گردد. نقش حسابداری بخش دولتی در سیستم های وست مینستر به عنوان مثال در نیوزیلند باقانون ۲۰۰۱ همچنان در حال توسعه است. حسابداری بخش دولتی می تواند متفاوت انجام شود، و در سال ۱۹۸۸ کمیته پارلمانی نیوزلنداین مساله را مورد توجه قرار داد که آیا اداره حیابرسی بخش دولتی می تواند توسط شرکت های حسابداری خصوصی جایگزین شود.

حسابداری هزینه های دولتی برای مدت زمان طولانی وجود دارد، اما تلاش های اولیه به نظر می رسد تا حدودی طرح ریزی شده باشد. این زیگ (۱۹۵۹، پ. ۳۵) توضیح می دهد که ماگنا کارتا اصل بدون مالیات را بدون رضایت پارلمان تاسیس کرد. او مشاهده می کند که کمیته ها برای حسابداری معاملات مختلف توسط مجلس در چندین موقعیت به عنوان مثال در سال ۱۳۴۰ تعیین شدند. اما شواهدی وجود ندارد که کارهایشان نتایجی ارزشمندی ایجاد کند. سول ۲۰۱۴ مشاهده کرد که درآمد شخصی پادشاه ومخارج معمولاً مخفی نگه داشته شدند. پادشاه ادوارد سوم (حکومت ۱۳۷۷-۱۳۲۷) اعلام کرد که پادشاهان به جز برای خداوند حساب پس نمی دهند. رزوویر همچنین مشاهده کرد که حسابداری پارلمان در سال ۱۶۲۴ مورد تقاضا قرار گرفته است، اما شکل گیری آن به شکست انجامید. در این زمان منافع بالقوه برای دولت اجرایی حسابداری به عنوان یک راه برای کاهش هزینه های آژانس، یا برای کنترل مدیریت به رسمیت شناخته نشده بود. علاوه بر این، رابطه بین سلطنت و مجلس هنوز به نوع ساختاری نرسیده بود که در آن یک نماینده در یک رابطه نماینده - رئیس وجود داشته باشد که بتواند مزایای حاصل از به دست آوردن حسابداری را درک کنند.

فرگوسن (۲۰۰۱، ص. ۱۸۰ از ۱۰۴۶) اشاره کرد که رضایت پارلمان برای پرداخت مالیات توسط قانون اساسی انقلاب سال ۱۶۸۸ که به مجلس قانون گذار حق انحصاری برای جمع آوری مالیات جدید و تدارک هزینه های دولتی را داد، حفظ شد. توسط دیکسون (۱۹۶۷) حمایت شد. انقلاب اسرارآمیز پارلمان را به عنوان مدیر اصلی در رابطه با آژانس در دولت اجرایی تشکیل دادو این امر به توسعه اولیه بخش دولتی مرتبط بود. نورث و وینگاست (۱۹۸۹) توضیح دادند که مدت کوتاهی پس از آن، پارلمان حق آزادیبرای حسابداری را در مورد این بدست آورد که دولت چگونه بودجه آن را خرج کند. نمایندگان مجلس در مورد هزینه ها رای دادند، با این نظر هماهنگ شدند که چطور حق نظارت بر اینکه بودجه هایی که هزینه کرده بودند را داشته باشند، محدودیت های مهمی را در برابر سلطنت قرار دادند. آنها همچنین بیان می کنند که کنترل رفتار سلطنتی نیاز به حل مشکلات مالی و همچنین محدودیت های مناسب در سلطنت دارد. در نتیجه انقلاب عظیم نیز یک انقلاب مالی به همراه

داشت. با این حال، فیونل (۱۹۹۴) نشان داد که این عملکرد نسبتاً محدود و گذرا است. در حال حاضر حسابرسی در بخش عمومی امکان پذیر شده است، اما هنوز هم نیاز به توسعه بیشتر دارد.

فیونل (۱۹۹۴) استدلال کرد که پیش از سال ۱۷۸۵، حسابرسی فعالیت های بخش عمومی انگلیس در پوشش و زمانبندی بسیار خطرناک بود و از جنبه اجرایی به منظور تشخیص تقلب انجام شد. قبل از سال ۱۷۸۵، حسابرسان املاک یک اداره قدیمی و یک اداره اجرایی، وزارت خزانه داری بودند که کنترل حسابهایی که حسابرسی شده بودند و می توانستند تصمیمات آنها را لغو کنند را بعهده داشتند. فیونل (۱۹۹۴) می گوید که این موقعیت ها به عنوان چیزی شبیه سازی شده اند. تا حدودی که حسابرسی انجام شد، آن بر عملکرد کنترل مدیریت متمرکز شد.

از سال ۱۷۸۵ تا سال ۱۸۳۲، حسابرسی ها گسترده تر شد، اما این حسابرسی ها هنوز از نظر حسابرسی دولتی بجای مجلس مستقل نبودند. حسابرسی ها برای موارد اجرایی انجام شده است و برای تشخیص تقلب و تشویق صداقت در برخورد با ادارات دولت مورد نظر بودند. این درخواست حسابرسی به نظر می رسد بیشتر باتوضیح کنترل مدیریت برای حسابرسی سازگار باشد. در دوره ۱۸۳۲-۱۸۶۶، حسابرسی دولتی از طرف پارلمان بعد از مسائل نگرانی (در سال ۱۸۳۱) درباره هزینه های نیروی دریایی که تأیید نشده بود، ظاهر شد. با این وجود، خزانه داری تصمیم گرفت کدام بخش ها مورد حسابرسی قرار بگیرند.

در آن زمان در تاریخ، تقاضا برای حسابرسی مستقل وجود داشت. در دهه ۱۷۸۰ و دهه های بعد، پارلمان کاملاً از حقوق و مسئولیت های خود در حوزه پاسخگویی آگاهی یافت و به طور سیستماتیک موارد اجرایی را برای حقایق و ارقام بیشتر در رابطه با هزینه های گذشته ارائه داد. به نظر می رسد که حسابرسی بجای حکومت اجرایی مورد نیاز پارلمان است، که توسط مدیر و نه نماینده بکار می رود. در ادامه، در اواسط قرن نوزدهم، پارلمان [در انگلستان] در موقعیتی بود که توان کنترل مالی که از طریق انقلاب ۱۶۸۸ به دست آورده بود، را تمرین می کرد.

در سال ۱۸۶۶، قانون دادگستری و قضات دادگستری، کنترل عددی مجلس را به کنترل واقعی تبدیل کردند. این همه ادارات را مجبور کرد حساب های حسابرسی شده را به مجلس نشان دهد که آیا پول های صادر شده توسط هیئت مدیره طبق اختصاصات پارلمانی صرف شده بود. آن همچنین شامل قرار یک حسابرس و حسابرس ژنرال می شد که کاملاً مستقل از موارد اجرایی و به طور کامل در خدمت پارلمان وجود داشت.

قانون گروه های دادرسی و حسابرسی، یک حسابرسی دولتی مدرن را متعهد به حسابرسی مجدد از طرف پارلمان کرد. فیونل (۱۹۹۴) مشاهده کرد که در این دوره مجلس با توجه به مسائل اجرایی نسبتاً قوی بود. آن عصر طلایی دولت مسئول بود. با این وجود، اگر چه کنترل کننده و ناظر حسابرسی مستقل بودند، تأثیر حسابرسان محدود بود، زیرا خزانه داری در کنترل کارکنان و بودجه قرار داشت و گاهی اوقات منابع کافی را فراهم نمی کرد. علاوه بر این، فرد به عنوان حسابرس جنرال، عموماً خدمتکار خزانه داری بود و انتظار نمیرفت که حسابرس جنرال تخصص حسابرسی داشته باشد. فیونل (۱۹۹۴) نتیجه گرفت که اصلاحات در قرن نوزدهم باعث توهم یک حسابرس مستقل دولتی شد.

او می گوید به این دلیل است که حسابرسی دولتی قبلاً تحت کنترل وزارت خزانه داری بود و هنوز تا حد زیادی اینگونه است. حتی چون حسابرس جنرال شخصاً مستقل بود، دیگر اعضای دفتر حسابرس جنرال مستقل نبودند.

فیونل (۱۹۶۶) مشاهده کرد که حسابرس دولتی که در مجلس فعالیت می کند و ادعاهای استقلال خود را به خوبی می شناسد، از ویژگی های بسیار جدید دموکراسی های وست مینستر بود. عملکرد حسابرسی مستقل با توضیحات آژانس و توضیحات کنترل مدیریت حسابرسی مطابقت دارد، چون هیچ حسابداری موثری در هنگام نیاز به کنترل نبود، پس چون دولت بزرگتر می شد، حسابرسی به عنوان یک کنترل مدیریت معرفی شد و پس از آن، پس از توسعه رابطه آژانس، حسابرسی مستقل شد. در زمانی که حسابرسی مستقل ایجاد شد، مدیر پارلمان، در موقعیت نسبتاً قوی قرار داشت. نورمانتون (۱۹۶۶) حسابرسی دولتی در انگلستان رابه عنوان حسابرسی از طرف قانونگذاران و اجرایی تحت جزئیات کامل توصیف کرد. از آنجا که تعدادی از روابط آژانس وجود دارد (همانطور که قبلاً در مقاله بحث شد) عملکرد حسابرسی مورد نیاز برای مقابله با بیش از یکی از روابط آژانس مورد نیاز است.

۴-۲- توسعه حسابرسی دولتی در نیوزیلند

سیستم دولتی وست مینیستر، با رویکرد خود در مورد حسابرسی، به تعداد زیادی از کشورهای بزرگ که بخشی از امپراتوری بریتانیا بودند، صادر شد. نیوزیلند نمونه ای از کشور را ارائه می دهد که در آن حسابرسی بخش دولتی بسیار توسعه یافته است و در آن میزان شفافیت بین المللی قابل توجه است. توسعه بخش دولتی نیوزیلند به شدت با مورد انگلستان مرتبط بود. در اوایل روزهای استعمار، عملکرد حسابرسی مشابه انگلستان در آن زمان وجود داشت؛ بعداً عملکرد حسابرسی مستقل برای دولت در همان زمان همانطور که در انگلستان توسعه یافته بود، اعمال شد.

مسئول نظارت بر مجلس در سال ۱۸۵۶ به دنبال افزایش مسئولیت حسابرسی و موقعیت حسابرس در حساب های دولتی بود تا موارد اجرایی را بررسی کند. پس از آن، به گفته ادوارد استفورد (۱۸۶۱)، "مایک قانون حسابرسی تصویب کردیم که به قانونگذاران کنترل کامل بر حسابهای دولتی داده شد؛ ما حسابرس حساب های دولتی را در یک جایگاه ایجاد کردیم، از طریق آن می توانست به طور اجباری موارد اجرایی را با توجه به هزینه های آن تأیید کند و از آن طریق او نتوانست توسط هر مجلس قانونگذاری حذف شود. در این زمان مجلس در نیوزیلند در مقایسه با موارد اجرایی در موقعیت قوی قرار داشت چرا که احزاب سیاسی هنوز در حال توسعه بودند این موقعیت با وضعیت موجود در انگلستان، که در آن یک عملکرد حسابرسی دولتی در حال توسعه بود، هماهنگ بود و فیونل (۱۹۹۴) مشاهده کرد که در این دوره [پارلمان بریتانیا] با توجه به عوامل اجرایی نسبتاً قوی بود. توسعه حسابرسی مستقل بخش دولتی در نیوزیلند و بریتانیابه نظر می رسد مربوط به توضیح آژانس و پارلمان است در موقعیتی قرار دارد که درخواست هایی برای پاسخگویی موارد اجرایی ارائه می دهد.

همچنین شواهدی از توضیح بیمه در سال ۱۹۴۹ وجود داشت، زمانی که تقاضای دادگاه سلطنتی شد، پس از آنکه اداره حسابرسی در بررسی حساب های شورای شهر نیو پلیموت تاخیر داشت، و ادعا شد که تاخیر منجر به تقلب از جانب صندوقدار می شود که بیشتر از معمول ادامه می یابد. سلطنت مجبور بود که مبلغ دزدیده شده پس از اینکه حسابرسی شروع شد را بپردازد. (حدود یک سوم از کل ضرر ۱۷۰۰۰ پوند)

از آن زمان، توسعه بخش دولتی شروع شد. تقاضای بیشتری برای تغییر در زمان اصلاحات بخش دولتی در دهه ۱۹۸۰ وجود داشت. نیوزیلند در خط مشی اصلاحات مدیریت دولتی در سراسر جهان NPM قرار داشت. NPM یک تغییر در شیوه مدیریت از مدیریت دولتی پیشرفته بود. در نیوزیلند، NPM منازعه یا رقابت بین وزارت خزانه داری و حسابرسی نسبت به بخش دولتی را تعیین کرد.

هدف اصلی خزانه داری، ایجاد یک بخش دولتی کارآمد بود، و تمایل داشت تا بر زنجیره مدیریت پاسخگویی با وزیر مربوطه تأکید کند. اگرچه اداره حسابرسی نیز با بهره وری عالی تعیین شد، اما همچنان عملکرد اصلی خود را به عنوان یکی از نظارت کنندگان خارجی حفظ کرد و وظیفه داشت تا در مورد حقایق مربوط به استفاده از منابع عمومی اطمینان حاصل کند. دیدگاه خزانه داری متمرکز بر یک رابطه آژانس بین مدیران و کابینه است. در حالی که دفتر حسابرسی احتمالاً شامل رابطه کابینه به پارلمان می شود (پالوت، ۲۰۰۳). هر دو کنترل مدیریت (از طریق مطالبات خزانه داری) و آژانس (از طریق مجلس) آشکار است.

در این دوران اصلاحات در نهادهای دولتی، تغییرات مختلف در دفتر حسابرسی پیشنهاد شد. این شامل حذف دفتر بطور کامل یا معرفی رقابت بیشتر؛ یا افزایش استقلال حسابرسی - جنرال می شود. در سال ۱۹۸۸، پارلمان کمیته مالی و هزینه ای گزارشی از دفتر حسابرسی از گروه مشاوره استراتژو مطرح کرد. این گزارش بطور تحریک کننده ای سوال کرد که آیا نیاز به یک حسابرسی وجود دارد یا اینکه آیا این مساله توسط حسابرسان خصوصی یا حسابرسان داخلی انجام شد. حسابرسان در واکنش اظهار داشت که آنچه در سراسر کشور به رسمیت شناخته شده است تنها راهی که پارلمان می تواند استقلال عملکرد حسابرسی را تضمین کند، این است که یک حسابرسی قانونی را به کار بگیرد که موقعیت و اقتدار هر دو توسط قانون ایجاد و حفاظت شده باشد. (گزارش کمیته مالی و هزینه ای در مورد حسابرسی رای گیری ۱۹۸۸، ص. ۲۵) در نهایت، قانون جدید (قانون حسابرسی دولتی ۲۰۰۱) پس از تاخیر اساسی تصویب شد. قانون گذاران حسابرسی سال ۲۰۰۱ تعیین می کند که

کدام نهاد ها توسط حسابرس مورد بازبینی قرار گیرند. حسابرسان جنرال استانداردهای حسابداری که آنها در گزارش خود به پارلمان در فواصل سه ساله استفاده کردند را منتشر کردند.

۳-۴- مرور تاریخچه حسابداری دولتی

مرور سابقه حسابداری بخش دولتی نشان می دهد که آن یک عملکرد بسیار قدیمی است، و یک موجود زنده نیز هست که در حال تغییر است. در حالی که قدیمی است، آن مورد باستانی نیست، و تغییرات جدید را نیز بررسی می کند. بررسی توضیحات نظری در رابطه با وجود حسابداری در چارچوب تاریخچه نشان می دهد که توضیحات قابل کاربرد هستند، هرچند که تا حدی متغیر هستند. حسابداری بخش دولتی مطابق با توضیح تئوری سازمان است، اگر چه توضیحات بدلیل وجود روابط آژانس های چندگانه پیچیده تر است، و از جنبه تاریخی، تقاضای بیشتر برای حسابداری از طرف رئیس بجای نماینده وجود دارد. عملکرد علامت دهنده حسابداری احتمالاً در ایجاد اعتماد در میان سرمایه گذاران مفید خواهد بود. توضیح بیمه برای حسابداری نیز گهگاهی مرتبط است. حسابداری برای کمک به کنترل مدیریت در توسعه حسابداری بخش دولتی بسیار مهم بوده است و همچنین به نظر می رسد که به حکومت کمک کند. نقش حسابداری در تایید اعلامیه های غیر رسمی گذشته می تواند مهم باشد، اما مورد بررسی قرار نگرفته است.

۵- بحث و مسائل مربوط برای تحقیق بیشتر

بررسی مسائل ادبی و تاریخچه تعدادی از مسائل اصلی را نشان می دهد. یکی از اینها وجود توضیحات تکمیلی است در مورد اینکه چرا حسابداری ارزشمند است. روابط آژانس در توضیح ارزش حسابداری بسیار مهم است و این موارد در بخش دولتی پیچیده تر است. حسابداری برای کنترل مدیریت همیشه اهمیت دارد. زمینه های خاص که در آن ما پیشنهاد تحقیقات بیشتر می دهیم شامل مطالعات تطبیقی موسسات حسابداری عالی و تاثیر آنها، بررسی تغییر شیوه های حکومتی در بخش دولتی و تاثیر آنها در حسابداری؛ بررسی بیشتر در مورد اینکه چگونه و چرا موسسات راه خود را ایجاد کردند؛ مصالحه تفاوت بین دو حوزه اصلی تحقیق، موارد جایگزین و جریان اصلی؛ و بررسی تقاضای گسترده ارزش حسابداری مالی می شود. ما متوجه شدیم دقیقاً مشخص نیست که چطور حسابداری بخش دولتی در میان کشورها متفاوت است. در بحث مسائل با حسابرسان و محققان بخش دولتی، متوجه شدیم که گستره وسیعی از اختلافات در میان حوزه های قضایی اغلب مورد بررسی قرار نمی گیرد. یک رویکرد تحقیقاتی که می تواند خلاقانه باشد، بررسی تاثیر اقتصادی وضعیت موسسه حسابداری عالی است. این تحقیق می تواند با مقایسه ای کامل تر از روش های مختلف در بخش عمومی آغاز شود که در آن حسابداری بخش دولتی در حوزه های مختلف قضایی اجرا می شود. این شامل مدل وست مینستر، مدل دادگاه و مدل هیئت مدیره و SAI هایی که تمام بخش دولتی را پوشش می دهند، نسبت به کسانی که فقط دولت فدرال مرکزی را پوشش می دهند، یا رویکردهای دیگر مانند قرار متمرکز و تجمع حسابرسان می شود. توسعه بیشتر این روش می تواند پس از بررسی این مسائل بررسی شود که چرا این موارد متنوع وجود دارند و اینکه چه تأثیری بر اطلاعات مالی، بهره وری و اثربخشی بخش دولتی دارند. همچنین محدوده ای برای بررسی دقیق تر این تاریخچه وجود دارد که چرا و چگونه موسسات بخش دولتی همانطور که هستند ایجاد شده اند. این بررسی می تواند به این مساله مربوط باشد که چرا و چگونه ساختارهای خاص ترجیح داده شده اند و چقدر آنها موثر هستند.

همانطور که گودارد (۲۰۱۰) می گوید، فاصله وسیعی بین دو روش تحقیق رویکرد جایگزین و رویکرد جریان اصلی در مورد حسابداری در بخش دولتی وجود دارد. گودارد به آنها به عنوان پناهگاه اشاره کرد و خطر تفکر گروهی را افزایش داد. او پیشنهاد کرد که رویکردهای جایگزین و رویکردهای جریان اصلی برای تحقیق در بخش دولتی ارزشمند است. این مسیر به مدل های نظری بکاررفته در جریان اصلی و در تحقیقات بخش خصوصی مورد استفاده اجازه می دهد تا ارزش حسابداری دولتی را به شیوه ای که ما در قسمت اصلی مقاله پیشنهاد کردیم درک کنیم. این مورد همچنین می تواند برای نظریه های جایگزین بکاررفته در پژوهش های بخش دولتی برای اطلاع از تحقیقات بخش خصوصی استفاده شود.

ما همچنین پیشنهاد کردیم که برای بررسی گسترده تر تقاضای ارزش حسابداری مالی فرصت هایی وجود دارد. بابتی از استثنائات، پژوهش های موجود در این موضوع بر حمایت از ارزش حسابداری مالی و مسائلی که حسابرسان با آن مواجه هستند، متمرکز هستند. بررسی دلایل اینکه چرا این سرویس ممکن است در بعضی از مجموعه ها نسبت به دیگران بیشتر مورد تقاضا باشد و استفاده از توضیحات برای ارزش حسابداری که ما پیشنهاد کرده ایم نیز مفید خواهد بود.

در بخش دولتی، حسابداری در یک دوره قابل توجه مورد تقاضا است. اما یک عملکرد حسابداری مستقل وجود دارد که به دلایل کنترل آژانس یا مدیریت اعمال می شود. یک الگوی متضاد وجود دارد که آیا حسابداری دولتی برای کنترل مدیریت است (دیدگاهی که اغلب توسط وزارت خزانه داری حمایت می شود) و یا برای ایجاد پاسخگویی گسترده تر به پارلمان و دیگر ذینفعان می باشد. (احتمال زیادی هست که دیدگاه توسط حسابرسان ارتقا یابد). علاوه بر توضیحات آژانس و توضیحات کنترل مدیریت، هشدار دهی به احتمال زیاد مرتبط است، زیرا دولت ها، شرایط مالی را افزایش می دهند؛ بیمه امری مرتبط است، زیرا حسابرس شهرت و گاهی اوقات دارایی هایش را در معرض خطر مربوط به گزارش مالی قرار می دهد؛ حکومت به طور فزاینده ای مرتبط به تحولات جاری مرتبط است؛ توضیحات مربوط به تایید احتمالا مرتبط است، اما این هنوز تست نشده است. بررسی محتوای تحقیقات قبلی تعدادی از روش هایی را نشان می دهد که در آن حسابداری دولتی و برخی از سوالات برای تحقیقات بیشتر ارزشمند است.

منابع و ماخذ

- D. Uz, Energy efficiency investments in small and medium sized manufacturing firms: the case of California energy crisis, *Energy Econ.* 70 620 (2018) 421-428.
- M.J. Barradale, Impact of public policy uncertainty on renewable energy investment: wind power and the production tax credit, *Energy Policy* 38 (2010) 7698-7709.
- H. Zhang, L. Li, D. Zhou, P. Zhou, Political connections, government subsidies and firm financial performance: evidence from renewable energy manufacturing in China, *Renew. Energy* 63 (2014) 330-336.
- Huiming Zhang, Yu Zheng, Dequn Zhou, Peifeng Zhu, Which subsidy mode improves the financial performance of renewable energy firms? a panel data analysis of wind and solar energy companies between 2009 and 2014, *Sustainability* 7 (2015) 16548-16560.
- S. Decramer, S. Vanormelingen, The effectiveness of investment subsidies: evidence from a regression discontinuity design, *Small Bus. Econ.* 47 (2016) 1007-1032.
- M. Cosconati, A. Sembenelli, Firm subsidies and the innovation output: what can we learn by looking at multiple investment inputs, *Ital. Econ. J.* 2 (2016) 31-55.
- F. Yu, Y. Guo, K. Le-Nguyen, S.J. Barnes, W. Zhang, The impact of government subsidies and enterprises' R&D investment: a panel data study from renewable energy in China, *Energy Policy* 89 (2016) 106-113.