

ISC
۰۱۲۲۰-۵۹۴۰۴

نخستین کنفرانس ملی

چالش‌ها و راهکارهای نوین در مدیریت، حسابداری و صنعت بیمه

زمان برگزاری: ۱۴۰۲/۰۷/۲۰
MCII-conf.ir

حسابرسی عملکرد و پاسخگویی

حسنیه عزیزملایری

دانش آموخته کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد ملایر

نویسنده مسئول: حسنیه عزیزملایری

چکیده: از آن جا که در کشور ما مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی برعهده دولت است و کیفیت مدیریت آن درسرنوشت مردم آثار اساسی دارد لذا مدیران بخش دولتی باید در برابر مردم ونمایندگان آنان پاسخگو باشند.

طی سالیان اخیر کانون توجه ودامنه بسیاری ازحسابرسی ها دربخش دولتی وخصوصی دستخوش دگرگونی هایی شده است واز آنجا که صورت های مالی به تنهایی پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی مدیریت نیست، مدیران بخش های مختلف اقتصادی به دنبال کسب اطلاعات بیشتر به منظور ارزیابی وقضاوت درمورد کیفیت عملیات و پیشرفت های عملیاتی هستند در نتیجه چنین زمینه هایی ضرورت وجود حسابرسی عملیاتی به منظور ارزیابی اثربخش، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات به نحوه چشم گیری افزایش یافته است (رحیمیان ،تهران ۱۳۸۲، ص ۲۰).

در این مقایسه به بحث درمورد ارتباط تنگاتنگ حسابرسی عملکرد مدیریت وپاسخگویی دولت می پردازیم پیش شرط حسابرسی عملکرد دربخش های دولتی، اصلاح ساختارهای نظام بوجه ریزی ، استفاده از مبنای حسابرسی تعهدی به جای نقدی ، اصلاح قانون محاسبات عمومی کشور است. در این راستا مدیران بخش دولتی باید نسبت به اسقرار سیستم های جامع کنترل مدیریت اتمام و رزند و آن را از لحاظ ارزیابی مستمر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی مورد بازنگری قرار دهند.

کلمات کلیدی: حسابرسی عملکرد؛ پاسخگویی؛ کارایی؛ اثربخش؛ صرفه اقتصادی

۱. مقدمه

در کشورهای پیشرفته ودر حال توسعه، پاسخگویی عمومی یکی از مسئولیت های اساسی مورد پذیرش دولت ها قرار گرفته و صاحب نظران حسابرسی و امور مالی دولت ها اعتقاد داشته اند که نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی به عنوان ابزار اصلی ایفای مسئولیت پاسخگویی عمومی نقش مهمی برعهده دارند و تلاش های زیادی درمورد تعیین جایگاه ویژه ای برای مفهوم مسئولیت پاسخگویی در مبنای نظری حسابداری و گزارشگری مالی به عمل آمده است و مفهوم مسئولیت پاسخگویی به عنوان شالوده و مرکز ثقل نظام حسابداری و گردشگری مالی دولتی مورد توجه و تأکید قرار گرفته است. بنابراین مسئولیت پاسخگویی، دولتی را ملزم می نماید درمورد اعمالی که انجام می دهد به شهروندان توضیح دهد و نتایج حاصل از برنامه های منصوب را در معرض ارزیابی قضاوت نهادهای مستقل نظارتی و در نهایت مردم قرار دهد و حفظ کامل منابع مردم از طریق روش های حسابرسی سنتی (حسابرسی صورت های مالی) همراه با این ایده نگرش به سمت وسوی روشی جامع تر، کامل تر، دقیق تر، شکل گرفت و با نام ” حسابرسی عملکرد و مدیریت ” یا ” حسابرسی فعالیت های مدیریت ” خود را آغاز نمود. تا اواخر دهه هشتاد حسابرسی عملکرد مدیریت محدود به حسابرسی رعایت بود و در چارچوب رعایت قوانین، آئین نامه ها و دستورالعمل ها فعالیت داشته که در سال های اخیر کانون توجه ودامنه بسیاری ازحسابرسی ها دربخش عمومی و خصوصی دستخوش دگرگونی هایی شده است و از آنجا که صورت های مالی به تنهایی پاسخگوی نیازهای اطلاعات مدیریت نیست لذا مدیران دربخش های دولتی وخصوصی به دنبال کسب اطلاعات بیشتر به منظور ارزیابی وقضاوت درمورد کیفیت عملیات و پیشرفت های عملیاتی هستند و در نتیجه ایجاد چنین زمینه هایی نیاز به وجود فنون حسابرسی عملکرد برای ارزیابی عملیات به طور چشم گیری افزایش یافته است به گونه ای که حسابرسی عملیاتی در فرایند پاسخگویی مشارکتی دارد زیرا فراهم آورنده ارزیابی مستقل درباره عملکرد سازمان های دولتی، طرح، فعالیت یا وظایف ویژه ای به منظور ارائه اطلاعات برای بالا بردن سطح فرایند پاسخگویی دولت و آسان سازی تصمیم گیری توسط طرف هایی است که مسئولیت نظارت یا انجام اقدامات اصلاحی را دارند.

ISCI
۰۱۲۲۰-۵۹۴۰۴

نخستین کنفرانس ملی

چالش‌ها و راهکارهای نوین در مدیریت، حسابداری و صنعت بیمه

زمان برگزاری: ۱۴۰۲/۰۷/۲۰
MCII-conf.ir

۲. حسابرسی عملکرد

حسابرسی عملیاتی رسیدگی هدفمند و منظم (سامان مند) شواهد و مدارک سازمان دولتی، طرح، فعالیت یا وظیفه ای است که به منظور ارائه ارزیابی مستقل عملکرد آن انجام می شود. این حسابرسی، اطلاعاتی را برای ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی دولت و آسان سازی و تصمیم گیری توسط واحدهایی ارائه می دهد که مسئولیت نظارت و انجام اقدامهای اصلاحی را برعهده دارند (کمیته حسابرسی عملیاتی ۱۳۶۸، ۱۶).

اهداف کلی حسابرسی عملکرد شامل موارد زیر می باشد:

(الف) ارزیابی عملکرد درمقایسه با اهداف تعیین شده به وسیله مدیریت یا سایر معیارهای سنجش مناسب

(ب) ارائه شناسایی فرصت های بهبود عملیات از نظر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی

(ج) ارائه پیشنهاد برای بهبود عملیات یا انجام اقدامات و رسیدگی های بیشتر.

به طور کلی هدف از این حسابرسی ابتدا تعیین فرصتهای جهت کارایی، صرفه اقتصادی بیشتر و بهبود اثربخش در عملیات بود. این هدف با موارد مرتبط با اهداف سازمان نیز اتقاء یافته که دو موضوع زیربستمناسی برای انجام این حسابرسی فراهم کرده است :

- هدایت مدیران برای توجه بیشتر به رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در واحدهای اقتصادی

- ارتقای تجربیات حسابرسان مستقل در زمینه تشخیص و یافتن واقعیت های موجود در حسابرسی مالی و مشاوره مدیریت و ارائه رهنمود های لازم به مدیران.

۳. پاسخگویی

رسا ترین مفهوم که باید در این مقاله مورد توجه قرار گیرد مفهوم مسئولیت پاسخگویی عمومی (public Accountability) است. این مفهوم که زیربنای و شالوده حسابداری و گزارشگری مالی دولتی است در فرهنگ لغات به شرح زیر تعریف شده است. (الزام شخص به توضیح و تشریح همراه با ارائه دلیل منطقی در مورد اعمالی که انجام داده است.) مسئولیت پاسخگویی دولت را ملزم می نماید در مورد اعمالی که انجام می دهد به شهروندان توضیح بدهد. به بیان دیگر دولت باید در مورد افزایش منابع مالی عمومی و نحوه مصرف آن منابع دلایل منطقی ارائه نمایند مسئولیت پاسخگویی دولت بر این عقیده استوار است که شهروندان (حق دارند بدانند) و حق دارند حقایق به صورت علنی و به طریق مطمئن به دست آنها و نمایندگان قانونی آنها برسد. به بیان ساده مسئولیت پاسخگویی وظیفه ای است که در اجرای آن اشخاص، دلایل و توضیحات قانع کننده ای برای ادای مسئولیت پاسخگویی دو وظیفه کاملاً مشخص زیرادبر گیرد:

۱- الزام به انجام دادن یک عمل یا وظیفه مشخص موسوم به (Responsibility)

۲- الزام به توضیح و تشریح چگونگی انجام مسئولیت از طریق ارائه گزارش های لازم مبتنی بر دلایل منطقی و قابل اتکاء موسوم به (Accountability)

یو جی ایجری بیان می کند که مؤسسات کار حسابداری برای خود انجام نمی دهند بلکه برای دیگران فرآیند حسابداری را انجام می دهند و به دلیل ذینفع بودن دیگران دو وظیفه بالا را مطرح کرده است .

۴. معیارهای حسابرسی عملکرد

هدف حسابرسی عملیاتی ارزیابی منابع تأمین اطلاعات مالی به منظور آگاهی از این است که عملیات و فعالیت های دستگاه تحت رسیدگی به درستی کنترل می شود. اطلاعات دقیق و قابل اعتماد را در اختیار مسئولان دستگاه اجرایی و مراجع ذی صلاح قرار می دهد حسابرسی عملکرد شامل حسابرسی های زیر است:

1,4. حسابرسی کارایی (Efficiency Audit)

این حسابرسی مشخص می کند که دستگاه تحت رسیدگی از منابع مصرف شده چه میزان بازده به دست آورده است. به عبارت دیگر آیا یافته های دستگاه های

تحت رسیدگی متناسب با منابع به کارگرفته شده، می باشد یا نه. به این ترتیب با این ارزیابی مشخص می شود که بازده واقعی دستگاه تحت رسیدگی با توجه به منابع بکارگرفته شده چه میزان بوده است و نسبت واقعی بازده باید چه مقدار باشد که به طور خلاصه به منظور حصول اطمینان از اینکه منابع انسانی، ابزار کار و منابع مالی دستگاه تحت رسیدگی به بهترین شیوه استفاده شده (نسبت ستانده به داده ها).

2.4. حسابرسی توجیه اقتصادی (صرفه و صلاح) (Economy Audit)

در این بررسی، هدف این است آیا دستگاه تحت رسیدگی با هزینه ای مناسب (برابری معیارهای ازبیش تعیین شده) به حداکثر محصول با کیفیت از قبل تعیین شده دست یافته یا نه؟

آیا پیشرفت عملیات با هزینه کمتری امکان پذیر بوده است؟ آیا هزینه صرف شده برای پیشرفت عملیات توجیه اقتصادی دارد؟ به طور خلاصه منافع حاصل از انجام هزینه چه بوده است که حسابرسی در صورت لزوم، حسب مورد در گزارش خود راه هایی کاهش یا متعادل کردن هزینه ها را شناسایی و به مسئولان ذی ربط توصیه می کنند.

به طور کلی حسابرسی صرفه اقتصادی و کارایی شامل تعیین چنین مواردی است:

۱- آیا واحد مورد بررسی در تهیه، حفظ و استفاده از منابع خود به گونه ای اقتصادی و کارا عمل می کند؟ ۲- علل هرگونه ناکارایی و غیر اقتصادی بودن عملیات چیست؟

۳- آیا واحد مورد بررسی، قوانین و مقررات مرتبط با مسائل صرفه اقتصادی و کارایی را رعایت می کند؟

تمامی این سؤال ها در حوزه حسابرسی توجیه اقتصادی مطرح است که حسابرسان عملکرد باید آنها را با توجه به تخصص و تجارب گوناگون در حوزه های جاری عملیاتی در حسابرسی سازمان ها و ارگان های دولتی مد نظر قرار دهند.

3.4. حسابرسی اثربخش (Effectiveness Audit)

میزان تحقق اهداف پیش بینی شده در این رسیدگی موارد زیر را تعیین می کنند:

۱- آیا نتایج مورد انتظار از اجرای طرح عمرانی یا فعالیت جاری در دستگاه اجرایی تحت رسیدگی به دست آمده است؟

۲- آیا اهدافی تامین شده است که قوه مقننه، هیأت دولت یا دیگر جرایم ذیربط برای اجرای طرح عمرانی فعالیت جاری از پیش تعیین و ترسیم کرده باشند؟ حسابرسی اثربخش را "حسابرسی کفایت" یا "حسابرسی برنامه" نیز می گویند که واژه اثربخش شامل تعیین موارد زیر است: ۱- میزان دستیابی به نتایج یا منابع تعیین شده توسط قانونگذار یا دیگر ارگان های مجاز.

۲- اثربخشی سازمان ها، طرح ها، فعالیت ها یا وظایف.

۳- آیا قوانین و مقررات مربوط به طرح واحد تحت بررسی رعایت شده است؟

5. حسابرسی عملکرد و پاسخگویی دولت

در مبانی نظری حسابرسی و گزارشگری مالی مفهوم پاسخگویی از دیدگاه فلسفه سیاسی مورد توجه قرار گرفته است. بدین معنی که در یک جامعه مردم سالار که دولت ها با رأی مستقیم مردم انتخاب می شوند، مقامات منتخب مردم در قبال اعمالی که انجام می دهند باید پاسخگو باشند. لیکن یکی از اصلاحات اخیر استفاده از حسابرسی عملکرد به جای حسابرسی سنتی در راستای وظیفه پاسخگویی می باشد که نیاز به اصلاح برخی از مبانی، تئوری ها و قوانین دارد که در زیر به طور خلاصه بیان می گردد.

1.5. استقرار نظام بودجه ریزی بر مبنای عملیات

برای اجرایی کردن حسابرسی عملیاتی، اصلاح نظام بودجه ریزی کشور به سمت و سوی بودجه ریزی عملیاتی که بر سنجش عملکرد دولت تأکید دارد، ضروری است. بودجه ریزی بر مبنای عملیات بودجه ای است بر اساس وظایف، عملیات و پروژه هایی که سازمان های دولتی تصدی اجرای آنها را بر عهده دارند

تنظیم می‌شود. در بودجه عملیاتی علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیت‌ها، طرح‌ها، حجم عملیات و هزینه‌های اجرای عملیات دولت و دستگاه‌های دولتی طبق روش‌های عملی مانند قیمت تمام‌شده محاسبه و اندازه‌گیری می‌شوند (فرج‌وند، اسفندیار، تهران، ۱۳۸۰ ص ۲۰۴).
 لذا برای اندازه‌گیری دقیق حجم عملیات قابل‌سنجش هر یک از دستگاه‌های اجرایی می‌بایست واحد اندازه‌گیری منابعی اتخاذ و با محاسبه قیمت تمام‌شده هر واحد از طریق حسابداری قیمت تمام‌شده، حجم عملیات بر حسب آن را بر اساس بودجه دستگاه‌های اجرایی برآورد می‌کنند.
 مزایای بودجه ریزی عملیاتی به شرح زیر است:

الف) اعتبارات پیش‌بینی شده دقیق و نزدیک به واقعیت است.
 ب) میزان اعتبارات برای کلیه سطوح دستگاه اجرایی اعم از رده بالا و پایین مشخص می‌باشد و در نتیجه احساس مسئولیت و پاسخگویی وجود دارد.
 ج) ارتباط نزدیکی بین حجم فعالیت‌های مختلف دولت با کارکنان مربوطه برقرار می‌شود که با الزام دستگاه‌های اجرایی برای استقرار روش بودجه ریزی عملیاتی، تمرکز بر نتایج برنامه‌ها، تلاش در بهبود اثربخشی، کارایی و پاسخگویی برنامه‌های دولت دارد. این سامانه از طریق تولید و ارائه بهتر در مورد اثربخشی هزینه‌ها و برنامه‌های دولت به دنبال کمک به مدیران برای بهبود عملکرد و برنامه‌ها می‌باشد و هدف آن ایجاد پیوندی شفاف بین منابع و نتایج می‌باشد. این سامانه در جهت تخصیص اعتبارات به برنامه‌ها و فعالیت‌ها، شفاف‌سازی فرآیند بودجه ریزی، ایجاد ارتباط بین بودجه ریزی و نتایج عملکرد و در نهایت سنجش اثربخشی و کارایی برنامه‌ها و فعالیت‌ها گام بردارد.

2.5. استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری دولتی

استفاده از حسابداری تعهدی جهت استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی و اجرای بودجه از جهات زیر الزامی و با اهمیت تلقی می‌گردد.
 - جهت برآورد و تجزیه و تحلیل بهای تمام‌شده هر واحد فعالیت یا عملیات که شامل: مواد، دستمزد و سربار خواهد بود.
 - به منظور پیش‌بینی و تجزیه و تحلیل اهداف کمی و فیزیکی برای فعالیت‌های مورد انتظار بر اساس بودجه ریزی عملیاتی،
 - به منظور قانونمند کردن و شفافیت عملکرد حسابرسی بر اساس بهای تمام‌شده هر واحد فعالیت یا عملیات.

3.5. اصلاح قانونهای مالی و محاسباتی (قانون محاسبات عمومی)

برای تغییر حسابرسی سنتی به عملیاتی در جهت تحقق وظیفه پاسخگویی دولت و استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی مبنای قانونهای مالی و محاسباتی از نقدی با توجه به فراخور بودجه عملیاتی اصلاح گردد. همچنین منابع مالی، آموزشهای لازم، رویه‌های اداری و اختیارات لازم جهت اجرایی شدن این امر مهم در اختیار دستگاههای اجرایی قرار داده و موانع و مشکلات و کبودها را رفع نماید.

6. نتیجه گیری

حسابرسی در بخش دولتی هنگامی استقرار می‌یابد که سیاست‌گزاران و همچنین مردم را از چگونگی اداره پرداختهای خود به دولت ارزیابی عملکرد و سنجش کارایی مدیران گرداندگان موسسات و بالاخره ایند پرداختهای خود آگاه کند و همگان اطمینان حاصل کنند که از درآمد‌ها به صورت کارآمد و

رعایت صرفه و صلاح دولت استفاده می شود که در نهایت نقش حسابرسی عملیاتی پر رنگتر میشود و حسابرسی عملیاتی با ارزیابی منابعی که اطلاعات مالی بدان تخصیص داده میشود تعیین می کند که آیا معاملات کلیدی به درستی کنترل میشوند یا نه؟ اطلاعات دقیق و مطلوبی به منابع داخلی و منابع خارجی استفاده کنندگان ارائه می دهند یا نه؟

منابع فارسی

- ۱- باباخانی، جعفر، نقش مسئولیت در چهارچوب نظری حسابداری دولتی. انتشارات سازمان حسابرسی، حسابرس. شماره ۷ تابستان ۷۹.
- ۲- باباخانی، جعفر، حسابداری و کنترل های مالی دولتی. دانشگاه علامه طباطبایی، چاپ سوم، ۱۳۸۵.
- ۳- حسین عراقی، سید حسن، حسابرسی دولتی (نظری و عملی) دانشکده علوم اقتصاد، نشریه شماره ۱۹ چاپ اول، ۱۳۷۸.
- ۴- کثیری، حسین، نگرش حسابرسی عملکرد مدیریت در ایرلند و ارتباط آن با نظام کنترلی، مجموعه مقالات حسابرسان، شماره ۴ تابستان ۱۳۷۵.

منابع انگلیسی

- 1- Brown, Williams and Gall A. Gher . Auditing Performance in Government . 1987.
- 2- Ellsworth, H. Morse . (Performance and Operational Auditing) the journal of Accounting June 1971.
- 3- Smith, H. Charles et al. The Need for and Scope of the Audit of Management : A survey of Attitudes. The Accounting Revive, April 1972.
- 4- Office of the Comptroller and Auditor, Journal of Bangladesh (C&Ag) website.
- 5- W. Abroadus , Jospd . Comtoic. Performance Accounting. AICPA. 1998.