

چالشهای مدیریت دولتی در اجرای حسابرسی عملکرد

مظفر کهریزی

فوق لیسانس حسابداری و مدرس دانشگاه

محمد رسول بروجرد لر

لیسانس حسابداری و حسابرس دیوان محاسبات کشور

## چکیده:

در کشورهایی که نظام حکومتی آنها بر مبنای دموکراسی بنا گردیده بر پایه این عقیده استوار است که مردم حق دارند بدانند و همچنین حق دارند که حقایق به صورت علنی و از طریق مذاکرات عمومی در اختیار ایشان و یا نمایندگان قانونی آنها قرار گیرد، مردم و نمایندگان آنها همواره به دنبال پاسخ سوالاتی از قبیل میزان دستیابی دولت به هدفهای از پیش تعیین شده (اثربخشی)، میزان نسبت نتایج به دست آمده به منابع مصرف شده (کارایی) و میزان صرفه اقتصادی دولت در انجام وظایف محوله می باشند لذا مدیران دولتی جهت پاسخ به این سوالات و بهینه کردن عملکرد خود ناچار به استفاده از حسابرسی عملکرد به عنوان یکی از خدمات مشاوره‌ای که به سنجش عملکرد مدیران با استفاده از شاخصهای کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی می پردازد، می باشند اما اجرای حسابرسی عملیاتی آنچنان که انتظار می رود در بخش دولتی استقرار نیافته و همواره با موانع و مشکلاتی روبرو بوده است. لذا در این تحقیق چالشهای مدیریت دولتی در اجرای حسابرسی عملکرد مورد بررسی قرار گرفته تا این چالشها شناسایی و به مدیران دولتی پیشنهاد گردد به منظور استفاده هر چه بهتر از حسابرسی عملکرد در جهت رفع آنها اقدامات لازم را به عمل آورند.

## مقدمه:

عامه مردم گزارش‌های حسابرسی مالی را به تنهایی برای ارزیابی عملکرد مدیران کافی نمی‌دانند و مدعی هستند که عملکرد مدیران باید از دیدگاه‌های دیگری نیز مورد ارزیابی قرار گیرد، که بتواند آنها را به این تشخیص برساند آیا مالیات‌ها و عوارضی که دولت از آنها وصول کرده در جهت منابع عام مصرف شده است یا خیر و به این وسیله دامنه حساب‌خواهی مردم و پاسخگویی مسئولان را افزایش دهند. چرا که در یک جامعه مردم سالار حاکمان اصلی و نهائی مردمند و آنها در چارچوب انتخابات با رأی خود قدرت را به کارگزاران تفویض می‌کنند و با واگذاری منابع مالی و سرمایه به آنها از آنان انتظار اعمال حاکمیت دارند. شهروندان به عنوان ارائه دهندگان منابع به دولت خواستار دریافت خدمات می‌باشند و در این رابطه حق دارند از کارگزاران سؤال کنند و پاسخ بخواهند. و مدیران دولتی به دنبال کسب اطلاعات بیشتر و فراتر از اطلاعات مندرج در صورتهای مالی هستند که جهت تحقق این امر با استفاده از ابزار حسابرسی عملکرد به بررسی شاخصهای پاسخگویی از قبیل کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی می‌پردازند. اما آنچه که از شواهد پیداست حسابرسی عملکرد در بخش دولتی پیشرفت چشمگیری نداشته است لذا این تحقیق به دنبال شناسایی و بررسی تنگناهای اجرای حسابرسی عملکرد در بخش دولتی می‌باشد که این مشکلات را از دو منظر مشکلات حسابرسان و مشکلات مدیران در اجرای حسابرسی عملکرد مورد بحث و بررسی قرار داده است .

مشکلات مدیران دولتی در حداکثر سازی شاخصهای حسابرسی

عملکرد (کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی):

اندازه گیری عملکرد مدیریت با سه فاکتور کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی زمانی معنا و مفهوم دارد که مدیریت در بکارگیری کلیه منابع تحت کنترل خود اعم از منابع مالی و انسانی هیچ گونه محدودیتی نداشته و انتخاب و چیدمان آنها مطابق خواسته خودش باشد لذا به سادگی در مورد کارایی و اثربخشی مدیران سازمانهای دولتی که تنها قسمتی از فرایند بکارگیری و استفاده بهینه از منابع رادر اختیار دارند نمیتوان قضاوت کرد و حسابرسی و اندازه گیری عملکرد مدیران دولتی با چالشهای زیر مواجه است :

تاثیر پذیری تصمیمات مدیریتی از عوامل خارج از سازمان

در بخش خصوصی تصمیمات مدیریتی در مورد بکارگیری منابع از یک چارچوب معقول و منطقی پیروی میکند ولی در بخش دولتی احتمال دارد تصمیمات مدیریتی تابعی از منافع گروههای خاصی باشد.

تضاد بین قانونگذاران و مجریان قانون

از آنجاییکه مدیران در بخش دولتی تابع سیاستهای از پیش تعیین شده گروه دیگری بنام قانونگذاران هستند لذا این امر باعث عدم امکان بکارگیری علم مدیریت مالی در تصمیمات مدیریتی و استفاده بهینه از منابع و فرصتهای بدست آمده میشود.

عدم پذیرش ریسک در تصمیمات مدیریتی

مدیران بخش دولتی در تصمیم‌گیری‌های مالی به علت ترس از شکست و در نتیجه از دست دادن موقعیت در بین پروژه‌های مختلف پروژه‌هایی را برای سرمایه‌گذاری انتخاب می‌کنند که ریسک کمتری دارند و در نتیجه بازده کمتری عاید آنها میشود چرا که ریسک و بازده ارتباط مستقیمی داشته و کسب بازده بالا مستلزم پذیرش ریسک بالا است.

تاکید بر ثبات و قابلیت اتکاء

اولویت سازمانهای دولتی بر داشتن ثبات و قابلیت پاسخگویی در برابر قوانین و مقررات وضع شده میباشد و حداکثر کردن کارایی و اثربخشی در اولویتهای بعدی قرار میگیرد.

## مشکلات حسابرسی در اجرای حسابرسی عملکرد:

فقدان مقیاسهای اندازه گیری عملکرد

مقیاس اندازه گیری عملکرد در حسابرسی مالی استانداردها و اصول پذیرفته شده حسابداری هستند اما برای حسابرسی عملکرد چون با انواع مختلف اطلاعات مالی و غیر مالی و با محدوده وسیعی از فعالیتها و عملکردها روبروست هیچ معیاری که مورد پذیرش همگان باشد وجود ندارد.

استفاده از مبنای نقدی در سیستم حسابداری دولتی

استفاده از مبنای نقدی که درآمدها و هزینه ها را در زمان دریافت و پرداخت وجه نقد شناسایی می کند باعث عدم رعایت اصل تطابق هزینه با درآمد شده و در نتیجه صحت صورت سود و زیان، ترازنامه و نسبتهای مالی را که از معیارهای سنجش عملکرد مدیران محسوب می شوند خدشه دار می کند.

همبستگی بین کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی

جنبه های کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی یک سازمان به صورت تنگاتنگی به هم وابسته اند و بعضی اوقات با هم تهاتر میشوند. به عنوان مثال صرفه اقتصادی ادره پست می تواند با تحویل یک بار در هفته بسته های پستی افزایش یابد اما اثربخشی آن به سطح غیر قابل انتظاری کاهش می یابد و یکی از مشکلات حسابرسی به دست آوردن نقطه تعادل بین آنها با تمرکز بر اهداف سازمان می باشد.

## چالش قوانین و مقررات

یکی از چالشهای اساسی حسابرسان در حسابرسی عملکرد قوانین و مقررات حاکم بر عملیات مالی صاحبکار است به گونه ای که از انطباق رویه ها و مقررات به کار گرفته شده با آنچه که در صورتهای مالی ارایه شده است اطمینان حاصل شود. وجود قوانین و مقررات و بخشنامه های مختلف در طول دوره های زمانی بلند مدت (شامل قانون مالیاتهای مستقیم، قانون تجارت و ...) و کوتاه مدت (قانون بودجه سالانه ، بخشنامه ها ، مصوبه ها و ...) پیچیدگی رسیدگی حسابرسان را موجب میشود و برای حسابرسان با توجه به داشتن محدودیتهای انسانی در اشراف کامل به قوانین و مقررات همواره این ریسک وجود دارد که قوانین را نادرست تفسیر کنند و یا تاثیر آن را در گزارش خود نسنجیده و نادیده بگیرند.

## آموزش و فراگیری اندک

از جمله مواردی که مهارت حسابرسان را در بکارگیری قوانین و مقررات، استاندارد ها و اصول حسابداری در حین رسیدگی افزایش می دهد آموزش مستمر حسابرسان می باشد که می تواند به صورت کلاس، کارگاه و یا جلسات اختیاری و مستمر در خصوص مسائل حرفه ای و آموزشی در مکان مشخص شده ای تشکیل یابد.

## اجرای سنتی حسابرسی عملکرد در دنیای فناوری اطلاعات و ارتباطات

در حالیکه در کشورهای پیشرفته بحث حسابرسی مستمر، حسابرسی کامپیوتری و شبکه ها و ... مطرح و در حال انجام است ما هنوز در حال تهیه کاربرگ های حسابداری به سبک سالیان دور

هستیم و این امر از طرفی مستلزم الزام سازمانهای دولتی به استفاده از سیستم های کامپیوتری تحت شبکه و تحت وب بوده و از طرف دیگر آموزش حسابرسان به استفاده از فناوری اطلاعات در زمینه حسابرسی و تهیه دستورالعملهای حسابرسی کامپیوتری میباشد.

#### نتیجه:

مدیران دولتی جهت افزایش قدرت پاسخگویی خود در برابر مردم و نمایندگان آنها به دنبال کسب اطلاعات بیشتر و فراتر از اطلاعات مندرج در صورتهای مالی هستند که این امر مستلزم وجود فرایندی سیستماتیک جهت ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات تحت کنترل آنها میباشد که این فرایند حسابرسی عملکرد نامیده میشود اما اندازه گیری عملکرد مدیریت با سه فاکتور کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی زمانی معنا و مفهوم دارد که مدیریت در بکارگیری کلیه منابع تحت کنترل خود اعم از منابع مالی و انسانی هیچ گونه محدودیتی نداشته و انتخاب و چیدمان آنها مطابق خواسته خودش باشد لذا به سادگی در مورد کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی مدیران دولتی که تنها قسمتی از فرایند بکارگیری و استفاده بهینه از منابع را در اختیار دارند نمیتوان قضاوت کرد و این امر حسابرسی و اندازه گیری عملکرد مدیران را با چالشهایی از قبیل تاثیرپذیری تصمیمات مدیریتی از عوامل خارج از سازمان، تضاد بین قانونگذاران و مجریان قانون و عدم پذیرش ریسک در تصمیمات مدیریتی مواجه ساخته است و از طرفی هم خود حسابرسان با مشکلاتی از قبیل فقدان مقیاسهای اندازه گیری عملکرد، عدم داشتن مهارت در امور حسابرسی عملکرد و عدم اشراف کامل به قوانین و مقررات مواجه اند. که جهت رفع این مشکلات از طرفی

مجلس محترم شورای اسلامی به عنوان قانونگذار به کمک بازوی نظارتی خود(دیوان محاسبات کشور) باید به فکر رفع تنگناهای قانونی و برطرف کردن تضاد بین قانونگذاران و مجریان قانون بوده و دیوان محاسبات نیز با مشخص کردن مقیاسهای اندازه گیری عملکرد و بالا بردن سطح مهارت حسابرسان و استفاده از رشته‌های فنی و تخصصی در هیاتهای حسابرسی در تمام زمینه‌هایی که جزئی از عملکرد مدیران محسوب میشوند تخصص لازم را در زمینه حسابرسی عملکرد بدست آورد.

## منابع :

۱. باباجانی جعفر، ارزیابی مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران، رساله دکتری، دانشگاه علامه طباطبائی
۲. باباجانی جعفر، نقش مسئولیت پاسخگویی در چارچوب نظری حسابداری دولتی، نشریه حسابر، شماره ۷
۳. باباجانی جعفر، مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی بخش عمومی، نشریه حسابدار شماره ۱۴۶ و ۱۴۷

4) muhammad akram khan.(2000)"performance auditing-The Tree 'Es'

[www.asosai.org/journal1988/performance-auditing.htm](http://www.asosai.org/journal1988/performance-auditing.htm)