

بررسی نقش حسابرسی عملکرد در مدیریت دولتی سازمانها و نگاههای اقتصادی

مهرداد قدیمی
مدرس دانشگاه

مقدمه :

در سالهای اخیر شواهدی از افزایش آگاهی در بین کارگزاران دولتی درباره نیاز نظم مالی خصوصاً انضباط اقتصادی در مدیریت دستگاه های دولتی دیده می شود. بموازات انجام حسابرسی مالی و اظهار نظر بیطرفانه نسبت به صورتهای مالی توسط اشخاص مستقل ، افزایش اهمیت نقش مدیریت در دستگاهها ، توسعه و پویایی حرفه حسابرسی را ایجاب می کند تا علاوه بر رسیدگی به صورتهای مالی و اظهار نظر در چارچوب استانداردهای حسابرسی، ابعاد مختلف مدیریت را نیز مورد بررسی قرار دهد و به ارزیابی کیفیت تصمیم گیریهای مدیریت پردازد و نتیجه گیریها و پیشنهادهای اصلاحی خود را در جهت بهبود هر چه بیشتر امور مدیریت ارائه کنند هدف اصلی نگارش مقاله حاضر عبارت است از تشریح حسابرسی عملکرد و تسری آن به مدیریت دولتی در صورتی که مدیریت دولتی بخواهد با عنایت به تقدم و تأخر کارایی^۱ و اثربخشی^۲، کارایی و اثربخشی بیشتر را در مسیر راه خود قرار دهد، میباشد.

مفهوم حسابرسی عملکرد^۳ :

حسابرسی عملکرد اصطلاحی است که در خصوص، ارتباط ارزیابی کارایی و توجیه اقتصادی عملیات مشخص، بکار برده می شود. به عبارت دیگر در حسابرسی عملکرد کارایی مدیریت ، به لحاظ چگونگی استفاده از منابع و نحوه اجرای برنامه ها و عملیات، رسیدگی و گزارش می شود. و هدف از آن تعیین میزان کارایی و اثربخشی مدیران واحد تجاری است. لزوم حسابداری بیشتر در بخش دولتی پیشینه ای را در پشتیبانی از کاربرد حسابرسی عملکرد به دنبال داشته است.

در بیانیه انجمن حسابداران خبره دولتی انگلستان درباره نقش و اهداف حسابرسی داخلی در بخش دولتی بیان شده است که :

« از جمله مسئولیتهای حسابرسی داخلی، بررسی، ارزیابی و گزارشگری در مورد چگونگی بکارگیری دارایی و همچنین، حفاظت آنها در قبال خسارات ناشی از تقلب و جرائم دیگر، ضایعات، اسراف و اداره غیر کارآمد امور و مقرون به صرفه عمل نکردن یا علل دیگر می باشد. »

انجمن حسابداران خبره دولتی مذکور، تحت عنوان پیش نویس استانداردها برای حسابرسان مستقل سازمانهای محلی بیان نموده است که :

« حسابرس باید ضمن رسیدگیهای خود در سازمانهای محلی، آن بخش از فعالیتها را که به دلیل فقدان روشها و دستورالعمل های تأمین کننده کارایی، صرفه اقتصادی و اثر بخشی، در معرض مخاطره و خسارت قرار دهند، شناسائی و گزارش نماید.» همچنین در رهنمود حسابرسی مستقل توسط اداره حفظ محیط زیست انگلستان بیان شده است که:

« حسابرس نباید تنها به شکل و نظم حسابها توجه کند بلکه باید مسائل جنبی دیگری را نظیر امکان متضرر شدن سازمان، به دلایلی چون ضایعات، اسراف کاری اداره کردن امور بصورت غیر کارآمد، غیر اقتصادی و اشتباه آمیز، نیز مد نظر قرار دهد.»

فرایند حسابرسی عملکرد به ایجاد شرایط زیر بستگی دارد:

۱- وجود حسابرس، واحد مورد رسیدگی و دریافت کننده گزارش حسابرسی.

۲- وجود رابطه مسئولیت بین واحد مورد رسیدگی و دریافت کننده گزارش حسابرسی.

۳- استقلال حسابرس و واحد مورد رسیدگی از یکدیگر.

۴- رسیدگی و ارزیابی برخی از فعالیتهای مرتبط با مسئولیت واحد مورد رسیدگی توسط حسابرس، به نیابت از طرف دریافت کننده گزارش حسابرس.

شرایط فوق ایجاب می کند تا حسابرس عملکرد را به دو نوع تقسیم نماید:

حسابرسی مدیریت^۴، که شامل کلیه عملیات داخلی واحدی است که در مقابل رده بالاتر مسئولیت دارد حسابرسی برنامه^۵ یا حسابرسی اثر بخشی، که در هر واحد تجاری یا صنعتی، با توجه به نتایج نهایی مورد نظر که غالباً مبنای تعیین جبهتی است که واحد تجاری برای توسعه روشهای تولید یک محصول یا ارائه یک خدمت انتخاب می کند اطلاق میگردد. بنابراین چنانچه واحد تجاری بخواهد با اثربخشی به هدفهای برنامه دستیابی پیدا کند لازم است که قبل از اقدام به تعیین و توسعه فرآیند تولید، از نتایج مورد انتظار آگاه باشد.

اداره امور یا ارائه خدمات مدیریت دولتی^۶:

این اعتقاد که اداره امور یک وظیفه محدودتر و کم دامنه تر از مدیریت است و در نتیجه، گذار از اداره امور دولتی به مدیریت دولتی است، به معنای ایجاد تغییر عمده از جنبه تئوری و عملکرد می باشد. بنابراین مدیران باید استراتژی هایی را ارائه نمایند که بدان وسیله فعالیتها و اقداماتی را که در جهت تأمین هدفها انجام می شود مشخص نمایند. آنها می کوشند استراتژی هایی را تدوین نمایند که با عوامل خارجی سازگار باشد. از دیدگاه کسانی که در خارج از سازمان هستند (محققان، پژوهشگران علمی و

یا حتی حسابرسان مستقل) روشهای مبتنی بر ارزش های رقابتی و تأمین رضایت گروه های ذی نفع میتواند نقش اصلی ایفا کنند، تعیین اثربخشی سازمان را با این روشها مورد محاسبه قرار داد.

نقش اعتبار دهی^۷ در حسابرسی عملکرد:

دلیل اصلی وجود حرفه حسابرسی، وظیفه اعتبار دهی آن است و اعتبار دادن را به معنای ایجاد اطمینان از مطلوبیت ارائه و قابلیت اتکای عملکرد مدیریت در برابر جامعه می باشد. بنابراین در روش مبتنی بر تأمین رضایت گروه های ذی نفع به نقشی که سازمان در جامعه دارد توجه خاص صورت می پذیرد. در این راستا، اشخاص یا گروه هایی از اشخاص در کلیه سازمانها دارای مسئولیت هستند و به مقاماتی در خارج از سازمان یا رده های بالاتر مدیریت گزارش می دهند. چنانچه قابلیت اطمینان و قابلیت قبول اطلاعات ارائه شده توسط شخص مسئول به مقامات بالاتر یا مقامات خارج از سازمان، مورد توجه باشد، لازم است که اطلاعات مزبور را فرد مستقلی تأیید کند که معمولاً این کار توسط حسابرس انجام می پذیرد.

مسئولیت پاسخگویی در مدیریت دولتی :

در چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، هدف، ایجاد یک سیستم مناسب جریان اطلاعات، بین پاسخگو^۸ و صاحبان حق^۹ است.

این چارچوب بر پایه ارتباطی دو طرفه بنا شده است. براساس این ارتباط پاسخ خواه حق دارد بداند همانگونه که پاسخگو حق دارد در افشای اطلاعات حریمی قانونی برای خود قائل شود. ارتباط پاسخگویی ممکن است، درون سازمانی یا برون سازمانی باشد. یک شرکت، یک دولت یا سازمانهای تابع آن باید به سهامداران، اعتبار دهندگان، شهروندان، اتحادیه های کارگری، مشتریان و بطور کلی عموم مردم پاسخگو باشد. به همین ترتیب، درون سازمان نیز کارمندان و کارگران بر طبق سلسله مراتب سازمانی در مقابل رئیسان خود پاسخگو هستند.

اطلاعات مالی می تواند بر رفتار و عملکرد مدیریت تأثیر گذار باشد.

یکی از دستاوردهای اطلاعات مالی برای یک سازمان، ایجاد احساس و تشویق به عملکرد بهتر است. این تأمین اطلاعات می تواند در جهت بهینه سازی عملیات مدیران در مقاطع منظم، موثر باشد. گرچه کنترل موثر صرفاً به آگاهی از نتایج ختم نمیشود بلکه مستلزم تمایل مدیران برای پیشرفت در جهت علاقه سازمان نیز می باشد که در این راستا از یک سو، در جهت حفاظت از منابع و اموال شرکت در مقابل سوء استفاده و اتلاف، افزایش توان شرکت در تهیه و نگهداری سوابق و مدارک

مناسب حسابداری و پردازش و گزارش اطلاعات مالی مطلوب و از سوی دیگر بالا بردن کارایی عملیات شرکت می باشد. سیستم اطلاعات مدیریت^{۱۱}، معمولاً ارقام و اطلاعات را برای قسمتهای مختلف سازمان پردازش می کند و قاعدتاً باید بتواند به شکلی اصولی با این قسمتها ارتباط برقرار کند. به منظور اجرای اثربخش مأموریت و همچنین حفظ استقلال سازمانی خود، سیستم اطلاعات مدیریت باید به خوبی سازماندهی و اداره شود و از پشتیبانی و تفویض اختیار توسط مدیریت سطح بالای سازمان برخوردار باشد. حسابرسان عملکرد مدیریت قاعدتاً باید از ابتدا و در طراحی سیستم، فعالیت خود را در این زمینه آغاز و به عبارت دیگر با سیستم اطلاعات مدیریت درگیر می شوند.

صاحب نظران مدیریت منابع انسانی در سالهای اخیر تدبیر مدیریت عملکرد را جانشین ارزیابی عملکرد نموده اند که البته در درون فلسفه مدیریت عملکرد، ارزیابی عملکرد، تعیین میزان شایستگی و لیاقت، قابلیت ارتقاء و ترفیع نیز منظور میگردد. صاحب نظران مدیریت منابع انسانی مدیریت عملکرد را ممیزی بینش، دانش و توانایی های بالفعل و بالقوه منابع انسانی و پرورش افراد در راستای استراتژی های سازمانی و تعالی افراد و جامعه بیان می نمایند. تعریف فوق متاثر از مدل سیستمی و تأکید بر همسوئی، پرورش منابع انسانی با هدف های استراتژیک می باشد.

- تأثیر حسابرسی^{۱۱} به عنوان یک عامل کنترل مدیریت : امروزه حسابرسی مالی به سوی حسابرسی جامع پیش می رود که در آن علاوه بر رسیدگی و گزارش نسبت به صورتهای مالی، عملیات و معاملات سازمانها و بنگاه های اقتصادی مورد رسیدگی از لحاظ رعایت سیاست های مقرر شده توسط مراجعه تصمیم گیرنده و رعایت قوانین و مقررات حاکم بر فعالیت های واحدهای اقتصادی دولتی، رسیدگی شده و کارایی مدیریت از لحاظ چگونگی استفاده از منابع و نحوه اجرای برنامه ها و عملیات و نتایج حاصل از آن، رسیدگی و گزارش می شود. اینگونه حسابرسی که جنبه اخیر آن حسابرسی عملکرد مدیریت نامیده می شود، عمدتاً در مورد شرکت های بزرگ که منابع کلان و زمینه فعالیت گسترده ای دارند و مدیریت آنها از مالکیت سرمایه جدا می باشد، توسط متخصصین با صلاحیت در پاسخ به ضرورت ارزیابی عملکرد مدیریت چنین سازمانها و بنگاههای اقتصادی اجرا میشود. چنین تغییراتی چشم اندازی نوید بخش از آینده حسابرسی ترسیم می کند که در آن اهداف گسترده تر و تکنیک های پیچیده تر در خدمت اقتصاد متحول جوامع قرار خواهد داشت. که البته مدیریت دولتی نیز به نحوی از انحاء از آن منتفع میگردد.

نتیجه گیری :

هر چند حسابرسی عملکرد به موازات حسابرسی مستقل ، برای سازمانها و بنگاههای اقتصادی مفید میباشد اما اکنون بخش دولتی ما باید تصمیم گیری کند که در شرایط اقتصاد نوین جهان ، مدیریت دولتی حاکم بر سازمانها و بنگاههای اقتصادی، اثر بخشی را مقدم بر کارآیی و یا کارآیی را مقدم بر اثر بخشی میدانند و یا ترکیبی از آن را سرلوحه کار خود قرار میدهند. که در هر حال هر تصمیمی که در این رابطه حاصل گردد، منطقاً بر نتایج حاصل از حسابرسی عملکرد در بخش دولتی تأثیر خواهد گذاشت که قاعدهتاً رهنمودی برای تصمیم گیرندگان اصلی آنها خواهد بود.
پی نوشت :

- 1- Efficiency
- 2- Effectiveness
- 3- Performance Auditing
- 4- Management Auditing
- 5- Program Auditing
- 6- Public Management
- 7- Attest
- 8-Accountor
- 9- Accountee
- 10- Management information system (MIS)
- 11- Auditing

منابع و مأخذ :

- ۱- پارکر- لی دی ، فریزر. کنت . آر. اواتلی- دیوید. تی " حسابداری و منابع انسانی " ترجمه ناصر میرسپاسی . تهران - مرکز آموزش مدیریت دولتی (۱۳۷۴)
- ۲- تألیف و ترجمه دکتر رضا شباهنگ، حسابرسی عملکرد مدیریت، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی (۱۳۷۳)
- ۳- ریچارد ال. دفت ترجمه دکتر علی پارسیان و دکتر محمد اعرابی، مبانی تئوری و طراحی سازمان (۱۳۷۸)
- ۴- موسسه حسابرسی مفید راهبر- تهیه تخصصی حسابرسی عملکرد مدیریت حسابرسی مدیریت در بخش عمومی (۱۳۷۵)
- ۵- آون هیوز - ترجمه دکتر سید مهدی الوانی و دیگران « مدیریت دولتی نوین »
- ۶- دکتر جعفر باباجانی « نقش مسئولیت پاسخگویی در چارچوب نظری حسابداری دولتی » مجله حسابرسی (تابستان ۱۳۷۹)
- ۷- ناصر میرسپاسی - « مدیریت استراتژیک منابع انسانی و روابط کار» انتشارات میر (۱۳۸۱)