

مقاله پژوهشی - فصلنامه علمی رهیافت

سال شانزدهم، شماره ۵۹، تابستان ۱۴۰۱
صفحه ۴۹ تا ۷۰

کاربرد حسابرسی مدیریت در آسیب‌شناسی تحقق سند چشم‌انداز ۱۴۰۴

بهروز نباوند / دانشجوی دکترا، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران،
nabavand@gmail.com

سینا خودیار / استادیار، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران، (نویسنده مسئول)
kheradyar@iaurasht.ac.ir

کیهان آزادی / استادیار، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران،
ka.cpa2012@yahoo.com

مهریم اوشک سوانی / استادیار، گروه مدیریت صنعتی، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران،
ooshaksaraie@iaurasht.ac.ir

چکیده

سند چشم‌انداز توسعه کشور در سال ۱۴۰۴ یک برنامه کلان بود که باید دیگر برنامه‌های دولتی با توجه به چارچوب‌هایی که در آن سند ترسیم شده است، تدوین و اجرا شوند. اکنون که تقریباً در پایان مهلت تحقق آن سند هستیم، بررسی و آسیب‌شناسی میزان موفقیت یا شکست آن حائز اهمیت است. در اینجا حسابرسی عملکرد می‌تواند به عنوان یک رویکرد تخصصی و غیرسیاسی به کمک آید. لذا سؤال اصلی این مقاله این است که چگونه می‌توان از حسابرسی عملکرد برای ارزیابی میزان تحقق اهداف سند چشم‌انداز ۱۴۰۴ استفاده کرد. فرضیه تحقیق این است که سند چشم‌انداز یک متن مدیریتی است از همین رو باید با ابزارهای مدیریتی ارزیابی شود تا از آسیب‌های نگاه سیاسی مصون باشد. همچنین تحقق و اجرایی شدن سند چشم‌انداز در بودجه‌های سالانه دنبال شده است که در واقع برنامه‌های عملیاتی سند هستند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهند که کاربست سه پارامتر اصلی حسابرسی عملکرد، یعنی صرفه اقتصادی، کارایی، و اثربخشی می‌تواند ارزیابی جامعی از سند ارائه کند و اتخاذ چنین رویکردی موجب افزایش اعتماد شهروندان به سیستم حکمرانی کشور می‌شود. چرا که گزارش‌های فنی موجب شفافیت عملکرد را فراهم می‌کنند. این تحقیق از نوع کاربردی و به روش کتابخانه‌ای-اسنادی انجام شده و رویکردی بینارشته‌ای دارد.

کلیدواژه: حسابرسی مدیریت، سند چشم‌انداز توسعه، حسابرسی عملکرد

تاریخ تأیید ۱۳۹۹/۰۷/۲۷

تاریخ دریافت ۱۳۹۹/۰۳/۲۷

مقدمه

سند چشم‌انداز بیست ساله جمهوری اسلامی ایران مهم‌ترین و عالی‌ترین سند بالادستی و به منزله راهنما و سندی فرابخش برای تامین امنیت پایدار در کشور، تهیه برنامه‌های پنج ساله کشور و بودجه سالیانه دولت است. این سند تعیین‌کننده محورهای پیشرفت ایران و راهبرد امنیتی و سیاست خارجی کشور برای رسیدن به جایگاه اول منطقه‌ای در سال ۱۴۰۴ است. یکی از پیش شرطهای تحقق چنین هدفی کاهش فساد از طریق تقویت نظام بازرسی و سلامت اداری در جمهوری اسلامی ایران است. که در بند ۲۲ سند مزبور به آن اشاره شده است. از این رو در وضعیت فعلی، مسئولیت حساب‌رسان در تحقق اهداف سند چشم‌انداز بیست ساله بیشتر از هر زمانی دیگری مشهودتر شده است. بنابراین انتظار می‌رود حساب‌رسان بتوانند سیستم مالی و اقتصادی کشور را در کنترل فساد و تقویت نظام بازرسی و نظارت یاری دهند. فساد مالی باعث ایجاد اظهارات غلط یا عدم افشای مناسب در صورتهای مالی و سایر گزارش‌های مالی می‌شود. بنابراین، اگر جامعه حسابرسی به دنبال اثبات و برجسته‌تر کردن جایگاه خود در مبارزه با فساد مالی و پولشویی است، باید فرآیند حسابرسی از انتخاب حسابرس تا تعامل با مدیریت صاحبکار را، در سطح قابل قبولی بازنگری مجدد و اصلاح قرار دهد. تا از این نقش خود را در نظارت و بازرسی موثر و افشاء فساد در سیستم مالی کشور اثبات نماید به ویژه در مواردی که مربوط به منابع عمومی است و منافع یکایک شهروندان در آن دخیل است یعنی حساب کشیدن از بیت المال و اموال مشترک مردمان. در اینجا است که حسابرسی دولتی و حسابرسی عملکرد اهمیت می‌یابد.

حصول اطمینان از جامعیت پاسخگویی عمومی هدف اصلی حسابرسی دولتی و به معنی مسئولیت قانونی اداره کارآمد برنامه‌ها یا واحدهای دولتی است. در بخش دولتی انگیزه سود وجود ندارد و قوانین و مقررات پیچیده و دارای ابهام است به همین دلیل مرز مسئولیت‌ها به صورت شفاف مشخص نیست. این وضعیت موجب می‌گردد فشار مداومی بر بخش دولتی برای کارآمدی بیشتر، کاهش هزینه‌ها و تمرکز زدایی در تصمیم‌گیریها وجود داشته باشد (راهنما، ۱۳۹۰). در اینجا است که اهمیت نقش و جایگاه حسابرسی عملکرد به عنوان یک ابزار تخصصی در بررسی میزان موفقیت و شفافیت و سلامت پروژه‌های دولتی مشخص می‌شود. واژه حسابرسی عملکرد در استانداردهای

حسابرسی دولتی همواره به کار می‌رود و استفاده از آن در ایران به تأیید کمیته راهبردی حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات کشور نیز رسیده است (رحیمیان، ۱۳۹۰: ۶۶).

حسابرسی عملکرد، عبارت است از بررسی قسمت‌های خاصی از سازمان به منظور سنجش نحوه عمل آنها و گزارش نتایج یافته‌ها همراه با پیشنهادات به افراد ذینفع. این نوع حسابرسی معمولاً به اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی بخش‌های مختلف سازمان می‌پردازد. حسابرسی عملکرد از آنجا که دارای استانداردهای مشخص یا الزامات قانونی لازم الاجرا نمی‌باشد نسبت به حسابرسی صورت‌های مالی و حسابرسی رعایت مستلزم کاربرد قضاوت بیشتری است (ارباب‌سلیمانی و نفری، ۱۳۷۵: ۲۴). طی چند دهه گذشته، با بزرگ شدن و پیچیده تر شدن دولتها، حسابداری بخش عمومی نیز رشد و توسعه یافت تا اطلاعات مفید و قابل اعتمادی را برای برنامه ریزی، بودجه ریزی و تعیین و پیش بینی وضعیت مالی دولت و واحدهای تابعه آن تهیه و در اختیار تصمیم گیرندگان قرار دهد. این تحولات طی سال‌های اخیر به واسطه بروز تغییرات و اصلاحات در مدیریت بخش عمومی از جمله گرایش به نظام مدیریت مبتنی بر عملکرد (یا مدیریت مبتنی بر نتایج)، شتاب بیشتری یافته است (یزدان شناس و ایمانی، ۱۳۹۹: ۱۴۱).

امروزه حسابرسی مدیریت یا عملکرد در بخش دولتی بسیار مورد استفاده قرار می‌گیرد و ابزاری حائز اهمیت برای رصدبانی موفقیت یا شکست برنامه‌های دولتی است. یکی از این برنامه‌های کلان دولتی در ایران، سند چشم‌انداز ۱۴۰۴ است که باید مانند هر برنامه دولتی دیگر مورد حسابرسی عملکرد قرار بگیرد. منظور از سند چشم‌انداز برنامه‌ای است که ضمن ارائه چشم‌انداز توسعه اقتصادی و اجتماعی یک کشور برای یک دوره بیست ساله یا طولانی‌تر، به عنوان راهنمای برنامه ریزی‌های میان مدت نیز در نظر گرفته می‌شود. تهیه و تدوین سند چشم‌انداز با توجه به ضرورت‌ها و الزامات ناشی از فضای نوین اقتصاد جهانی، تحول‌های علمی و نیازهای توسعه اقتصادی و اجتماعی کشورها، از جمله رشد سرمایه‌گذاری، تولید و اشتغال و مستلزم داشتن رویکردی منطقی نسبت به تحول‌های پیش رو در افق بلند مدت است. در واقع برنامه‌ریزی‌های بلندمدت با تجسم بخشیدن به مبانی اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و زیست محیطی جامعه آرمانی آینده، زمینه شکل‌گیری تحول‌ها و اصلاح‌ها و بازآرایی اقتصادی ملی و اجرای برنامه‌های میان مدت و کوتاه مدت را فراهم می‌آورد (جعفری نسب و مشایخ، ۱۳۹۶). در همین راستا و با همین چشم‌انداز در

ایران نیز سند توسعه بلندمدتی تهیه و تدوین شده که به «سند چشم‌انداز بیست ساله» مشهور شده است.

از سویی دیگر، نقش حسابرسی اهمیتی بنیادین دارد چرا که فارغ از جدال‌ها و نزاع‌های سیاسی به صورت تخصصی و حرفه‌ای به بررسی عملکرد و کنترل‌های مدیریتی می‌پردازد و اعلام نظر کارشناسی می‌کند. چنین رویکردی مانع از درافتادن امور مدیریتی به درون دامهای سیاسی و سیاسی‌بازی خواهد شد و راه را برای بازبینی و ارزیابی حرفه‌ای پروژه‌های دولتی و متعاقباً ارتقای کیفیت حکمرانی می‌گشاید. بنابراین پرسشی که مطرح می‌شود این است که حسابرسی مدیریت یا عملکرد چه نقشی در آسیب‌شناسی تحقق چشم‌انداز ۱۴۰۴ دارد؟ در این مقاله بر حسابرسی مدیریت تأکید شده است که در واقع همان حسابرسی عملکرد است و همچنین وجه عملیاتی سند چشم‌انداز در بودجه‌های سالیانه دنبال شده است. همچنین شایان ذکر است که دامنه و محدودیت‌های تحقیق در این مقاله حائز اهمیت است. برای تحقیقی در چارچوبی که در این مقاله ترسیم شده است، در واقع باید بودجه‌های سالیانه حداقل یک برنامه پنج‌ساله توسعه را به روشی که در اینجا اتخاذ شده مورد بررسی قرار می‌گرفت که بدیهی است فراتر از مجال یک مقاله است، لذا با اذعان به این که اصولاً چنین تحقیقی باید چنان گستره‌ای را در بر بگیرد، اما در اینجا صرفاً بر تدوین روش‌شناسی و بررسی‌های موردی و شاهد مثال‌ها (از قسمت دولتی و اجرایی) کفایت شده است تا در فرصت‌های مبسوط‌تر (همچون پایان‌نامه یا کتاب) به این مهم پرداخته شود. از همین رو، برای حفظ انسجام نظری دامنه تحقیق محدود شده است.

سند چشم‌انداز ۱۴۰۴

چشم‌انداز آرمان قابل دستیابی جامعه در یک زمان بلند مدت است که متناسب با ارزش‌ها و آرمان‌های نظام و مردم تعیین می‌گردد. از این رو جامع‌نگری یکی از ویژگی‌های اساسی آن به شمار می‌رود که مؤلفه‌های گوناگونی را در بر می‌گیرد. امروزه، از مهم‌ترین مباحث جدید مدیریت در سطوح خرد و کلان در جهان امروز، طراحی چشم‌انداز اهداف سامانه‌ای مجموعه تحت امر مدیریت در مقاطع زمانی کوتاه مدت، میان مدت و یا بلند مدت است. امروزه بسیاری از کشورها و حتی شرکت‌ها و یا سازمان‌های بزرگ اقتصادی جهان، برای بهینه کردن سامانه مدیریتی خود و دستیابی به کارآیی و کارآمدی بیشتر، چشم‌انداز خود را برای مقاطع زمانی آتی تعریف نموده می‌کوشند، سایر سیاست‌گذاری‌های خود را بر مبنای این طرح کلان به پیش برند. در حال حاضر در برخی

از کشورها؛ مانند آمریکا، که به صورت فدرال اداره می‌شوند، حتی برای برخی از ایالت‌ها، این چشم‌اندازها ترسیم شده است (اخوان کاظمی، ۱۳۸۴: ۴۶). جمع تمامی این مولفه‌ها در یک سند، توانسته اولین سند چشم‌انداز توسعه بیست ساله کشور را تدوین کند.

«سند چشم‌انداز بیست ساله جمهوری اسلامی ایران در افق ۱۴۰۴ هجری شمسی» برنامه بالادستی مدونی است که در تاریخ ۱۳ آبان ۱۳۸۲ توسط رهبر معظم انقلاب به سران قوای سه‌گانه ابلاغ شده است. کار اصلی تدوین این سند در مجمع تشخیص مصلحت نظام انجام شده است. واگذاری تدوین سند چشم‌انداز به مجمع تشخیص مصلحت نظام، با این استدلال انجام پذیرفته که چون سند چشم‌انداز خود نوعی تدوین سیاست کلی نظام است، پس در حیطه وظایف مجمع می‌باشد. در هر حال، سند چشم‌انداز در آذر ماه سال ۱۳۸۲ به عنوان برنامه بیست ساله کشور و با عنوان «چشم‌انداز جمهوری اسلامی ایران در افق ۱۴۰۴ ه. ش» از سوی مقام معظم رهبری به رییس جمهوری وقت - جناب آقای خاتمی - ابلاغ شد (اخوان کاظمی، ۱۳۸۴: ۵۳).

این سند یک متن راهنمای بالادستی است که باید در تهیه، تدوین و تصویب برنامه‌های توسعه و بودجه‌های سالیانه مورد توجه قرار گیرد. شاخص‌های کمی کلان هر برنامه‌ای از قبیل نرخ سرمایه‌گذاری، درآمد سرانه، تولید ناخالص ملی، نرخ اشتغال و تورم، کاهش فاصله درآمد میان دهک‌های بالا و پایین جامعه، رشد فرهنگ و آموزش و پژوهش و توانایی‌های دفاعی و امنیتی، باید متناسب با سیاست‌های توسعه و اهداف و الزامات سند چشم‌انداز ۱۴۰۴، تنظیم و تعیین گردد و این سیاست‌ها و هدف‌ها به صورت کامل مراعات شود.

اهداف غایی مد نظر سند در تحقق نهایی‌اش این است که جامعه ایرانی ویژگی‌های زیر را داشته باشد: «توسعه یافته، متناسب با مقتضیات فرهنگی، جغرافیایی و تاریخی خود، متکی بر اصول اخلاقی و ارزش‌های اسلامی، ملی و انقلابی، با تأکید بر مردم‌سالاری دینی، عدالت اجتماعی، آزادی‌های مشروع، حفظ کرامت و حقوق انسان‌ها و بهره‌مندی از امنیت اجتماعی و قضایی. برخوردار از دانش پیشرفته، توانا در تولید علم و فناوری، متکی بر سهم برتر منابع انسانی و سرمایه‌های اجتماعی در تولید ملی. امن، مستقل و مقتدر با سامان دفاعی مبتنی بر بازدارندگی همه‌جانبه و پیوستگی مردم و حکومت. برخوردار از سلامت، رفاه، امنیت غذایی، تأمین اجتماعی، فرصت‌های برابر، توزیع مناسب درآمد، نهاد مستحکم خانواده، به دور از فقر، تبعیض و بهره‌مند از محیط زیست مطلوب. فعال، مسئولیت‌پذیر،

ایثارگر، مؤمن، رضایت‌مند، برخوردار از وجدان کاری، انضباط، روحیه تعاون و سازگاری اجتماعی، متعهد به انقلاب و نظام اسلامی و شکوفایی ایران و مفتخر به ایرانی بودن. دست یافته به جایگاه اول اقتصادی، علمی و فناوری در سطح منطقه‌ی آسیای جنوب غربی (شامل آسیای میانه، قفقاز، خاورمیانه و کشورهای همسایه) با تأکید بر جنبش نرم‌افزاری و تولید علم، رشد پرشتاب و مستمر اقتصادی، ارتقاء نسبی سطح درآمد سرانه و رسیدن به اشتغال کامل.»

همچنین عطف به اینکه سند اصولاً حالت اجرایی نداشته بلکه یک شاخص و راهنمای برای تدوین برنامه‌های اجرایی است، در این پژوهش بودجه‌های سالانه که در اقم حالت عملیاتی سند چشم‌انداز است مورد توجه قرار گرفته است؛ کمالینکه در انتهای سند به این مهم اشاره شده است: «در تهیه، تدوین و تصویب برنامه‌های توسعه و بودجه‌های سالیانه، این نکته مورد توجه قرار گیرد که: شاخص‌های کمی کلان آنها از قبیل: نرخ سرمایه‌گذاری، درآمد سرانه، تولید ناخالص ملی، نرخ اشتغال و تورم، کاهش فاصله درآمد میان دهک‌های بالا و پایین جامعه، رشد فرهنگ و آموزش و پژوهش و تواناییهای دفاعی و امنیتی، باید متناسب با سیاستهای توسعه و اهداف و الزامات چشم‌انداز، تنظیم و تعیین گردد و این سیاست‌ها و هدف‌ها به صورت کامل مراعات شود.»

حسابرسی عملکرد

واژه تخصصی «حسابرسی عملکرد» مانند بسیاری از دیگر مفاهیم پایه، نه تنها تعریف استاندارد ندارد، بلکه بعضاً برای این مضمون عنوان واحدی نیز استفاده نمی‌شود. در برخی از کتاب‌های منتشرشده در ایران، در ابتدا، از واژه‌های «حسابرسی مدیریت» و «حسابرسی عملکرد مدیریت» و در سال‌های اخیر از واژه «حسابرسی عملیاتی» استفاده شده است. در این فرایند، کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی نیز که در سال ۱۳۷۶ تشکیل و مصوبات آن در سال ۱۳۸۰ در فصلنامه حسابرس شماره ۱۰ با عنوان «آشنایی با حسابرسی عملیاتی» منتشر شده، واژه «حسابرسی عملیاتی» را به کار گرفته است (رحیمیان، ۱۳۸۲).

به طور رسمی، نقطه شروع مفهوم حسابرسی عملکرد به‌عنوان حوزه جدید حسابرسی دولتی در سال ۱۹۷۲ میلادی و با انتشار استانداردهای حسابرسی سازمان‌های دولتی توسط دیوان محاسبات ایالات متحد بود که بعدها به کتاب زرد مشهور شد (حساس یگانه، ۱۳۸۳).

با گذشت سال‌ها و به‌منظور تمایز قائل شدن بین حسابرسی مالی و حسابرسی عملیاتی، از واژه‌های گوناگونی استفاده شد. در سال ۱۹۸۸، استانداردهای حسابرسی دولتی واژه «Performance Auditing» را برای این نوع حسابرسی در ایالات متحد برگزید و در انگلستان، کانادا و برخی از کشورهای دیگر، نام چنین خدماتی همان «Value-for-Money» باقی ماند.

از دیدگاه فرهنگ آکسفورد، واژه «Comprehensive Audit» معادل «Value-for-Money Audit» است و این واژه یعنی حسابرسی یک بخش دولتی، موسسه خیریه و یا یک سازمان غیرانتفاعی برای دستیابی به این که:

- کارها با کارایی لازم انجام می‌شود، و
- از پولی که مصرف می‌شود منافع لازم به‌دست می‌آید.

این واژه در انگلستان و کانادا کاربرد وسیعی دارد، ولی در ایالات متحد مورد استفاده قرار نمی‌گیرد. به‌طور کلی، واژه حسابرسی عملکرد (Performance Auditing) که در بخش عمومی و در استانداردهای حسابرسی دولتی ایالات متحد، سازمان بین‌المللی موسسات حسابرسی عالی (اینٹوسای)^۱ و دیوان محاسبات کشورهای جهان به کار می‌رود، دارای ویژگی‌های زیر است:

• تاکید این واژه روی به اتمام رساندن و نتایج است و منظور از نتایج، ستانده و پیامدهای آینده است، و

• این واژه، چیزی را گزارش می‌کند که درباره مدیریت است و منظور از آن، ارائه گزارش مستقل درباره مسئولیت پاسخگویی مدیریت است (رحیمیان، ۱۳۸۲).

عموماً حسابرسی عملکرد^۲ ارزیابی مستقل، هدفمند و قابل اتکای تعهدات، سامانه‌ها، عملیات، برنامه‌ها، فعالیت‌ها یا دستگاههای اجرایی تعریف شده است که عملکردشان را از نظر انطباق با مولفه‌های صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی و ارائه پیشنهاد با هدف پیشرفت و توسعه مورد سنجش قرار می‌دهد. در این تعریف مولفه‌های «صرفه اقتصادی»، «کارایی»، و «اثربخشی» شاخص‌های مهمی هستند که اساس این تعریف را نشان می‌دهند و باید به کار گرفته شوند.

¹ International Organization of Supreme Audit Institutions

² Performance Auditing

بنابراین امروزه باید ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی بخشی از فرایند عمومی مدیریت هر واحد تجاری در بخش عمومی و خصوصی باشد. بنابراین مدیران، باید بررسی عملکردها را به‌عنوان یکی از مسئولیت‌های خود برای کنترل فعالیت‌ها تلقی کنند و ارزیابی مستقل عملکرد مدیران از طریق واحد حسابرسی داخلی یا حساب‌برسان عملیاتی صورت گیرد. در عرصه دولتی، پندلیور و شریم معتقدند حسابرسی افزون بر نقش سنتی خود (حسابرسی مالی و رعایت) ناگزیر از ورود به مباحث مربوط به ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی فعالیت‌ها است. البته، تعیین صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخش بودن بسیاری از خدمات انجام شده در بخش عمومی امری دشوار است، چرا که مقاصد و هدفهای مورد نظر در این بخش غالباً مبهم بوده و حتی در صورت برخورداری از شفافیت نیز ارزیابی دستاوردها در بخش عمومی به راحتی امکان‌پذیر نیست (یزدان شناس و ایمانی، ۱۳۹۹:۱۴۳). تعبیر حسابرسی عملکرد، این ایده را به شنونده منتقل می‌کند که در واقع عملکرد مدیران است که مورد حسابرسی قرار می‌گیرد. مکتب‌هایی که از فلسفه حسابرسی امریکایی پیروی می‌کنند بر کنترل‌های مدیریتی تاکید می‌کنند و به عملکرد مدیران کاری ندارند؛ زیرا ضعف عملکرد مدیران، معلول وجود نارسایی‌ها در کنترل‌های مدیریتی است و تازمانی که آن کنترل‌ها اصلاح نشود، تعویض مدیران مشکلات را برطرف نخواهد کرد. کنترل‌های مدیریتی حرکت نظام را هدایت می‌کند و اگر کنترل‌های مدیریتی با نارسایی روبه‌روست، تنها با تعویض مدیران، نابسامانیها و مشکلات حل نخواهد شد (نیک خواه آزاد، ۱۳۷۷).

حسابرسی عملکرد اغلب شامل تجزیه و تحلیل شرایط لازم برای اطمینان از توانایی دستیابی به صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی می‌باشد. این شرایط ممکن است شامل رویه‌ها و روش‌های مدیریت مطلوب برای اطمینان از آرایه صحیح و به موقع خدمات باشد. در مواقعی که شایسته است، تأثیر قوانین و مقررات یا ساختارهای سازمانی بر عملکرد واحد مورد رسیدگی باید در نظر گرفته شود. مولفه‌های صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی را می‌توان به شرح زیر بیان نمود:

الف) صرفه اقتصادی به معنی به حداقل رساندن بهای منابع است، به طوری که منابع در زمان مقتضی، با کیفیت و مقدار مناسب و به بهترین قیمت، در دسترس باشند. فی الواقع صرفه اقتصادی به معنای حداقل کردن هزینه‌های تحصیل منابع مورد نیاز با حفظ کیفیت

مورد نظر می‌باشد. (کمتر هزینه نمودن) حسابرسی صرفه اقتصادی پاسخ سؤالانی از قبیل پرسشهای ذیل را ارائه می‌نماید:

• آیا روش‌های انتخاب شده یا تجهیزات تأمین شده (داده‌ها) با کمترین هزینه کسب و متضمن

اقتصادی‌ترین روش استفاده از وجوهات عمومی بوده است؟
• آیا منابع فیزیکی یا مالی، و انسانی با رعایت صرفه اقتصادی تحصیل شده است یا خیر؟

• آیا فعالیت‌های مورد رسیدگی برای کسب منابع مطابق با اصول صحیح اداری و خط مشی‌های مناسب مدیریتی انجام گرفته است؟ (بنی فاطمه، ۱۳۸۳)
ب) کارایی به معنی دریافت بیشترین بهره از منابع موجود می‌باشد. این مولفه به ارتباط میان منابع به کار گرفته شده و خروجی‌ها از نظر کمیت، کیفیت و زمانبندی می‌پردازد. در واقع کارآیی نسبت نتایج بدست آمده از عملیات (ستانده) به منابع مصرف شده (داده) می‌باشد (بهتر هزینه نمودن). در مورد کارایی نیز مسئله اصلی به منابع به کار گرفته شده مربوط میشود و سوال اصلی این است که آیا این منابع به نحو رضایت بخش یا بهینه مورد استفاده قرار گرفته است یا خیر؟

حسابرسی کارایی شامل بررسی جنبه‌های ذیل میگردد:

• آیا منابع انسانی، مالی و سایر منابع به نحو کارآمد مورد استفاده قرار گرفته است؟
• آیا فعالیت‌ها، برنامه‌ها و دستگاه‌های دولتی به نحو کارآمد مدیریت، تنظیم، سازماندهی، اجرا و پایش شده است؟

• آیا منابع مطابق با اهداف و برنامه‌های مصوب به مصرف رسیده است؟

• آیا خدمات دولتی واحد کیفیت مناسب بوده، و بموقع ارائه شده است؟

• آیا ستانده‌ها با قیمت تمام شده مناسب تأمین شده است؟ (فاوچی، ۱۳۸۷:۲۲)

ج) اثربخشی در خصوص دستیابی به اهداف وضع شده و نتایج مورد نظر اشاره دارد. مفهوم اثربخشی عملاً از دو جزء تشکیل یافته است: این سوال که آیا اهداف خط مشی، حاصل گردیده یا خیر، و این سوال که آیا وقایع مورد نظر که اتفاق افتاده اند را می‌توان در نتیجه خط مشی دنبال شده دانست یا خیر؟

اهداف عمومی حسابرسی عملیاتی بر اساس گزارش «کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت» انجمن حسابداران آمریکا در سال ۱۹۸۲ به شرح زیر است:

الف- ارزیابی عملکرد: منظور از ارزیابی عملکرد، مقایسه نحوه هدایت و اجرای فعالیت‌های سازمان با موارد زیر است:

- اهداف عملیاتی که توسط مدیریت و یا صاحبکار معلوم می‌شود.

- سایر معیارهای مناسب برای سنجش و ارزیابی

ب- شناسایی فرصت‌های موجود برای بهبود عملیات: بهبود عملیات را می‌توان با توجه به صرفه اقتصادی، کارایی یا اثربخشی طبقه بندی کرد. افراد حرفه‌ای می‌توانند از طریق تجزیه و تحلیل مصاحبه‌های انجام شده با اشخاص، مشاهده عملیات، بررسی معاملات، قضاوت تخصصی براساس تجربه و مانند اینها، فرصت‌های خاص بهبود عملیات را شناسایی کنند.

ج- ارائه پیشنهاد برای بهبود عملیات و یا ادامه بررسی‌ها: طبیعت و دامنه پیشنهادی حسابرسی عملیاتی دارای تنوع قابل توجهی می‌باشد که بر اساس نوع و ماهیت موضوع مورد بررسی و وضعیتی که دارد حسابرس پیشنهادی خودش را ارائه می‌کند.

با این اوصاف در این مقاله تعریف زیر را که در سند راهنمای حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات کشور آمده است ملاک قرار می‌دهیم: «حسابرسی عملکرد رسیدگی نظام مند شواهد و مدارک یک دستگاه اجرایی، طرح، فعالیت، و وظیفه بمنظور ارزیابی مستقل عملکرد آنها بر اساس معیارها می‌باشد. این نوع حسابرسی، اطلاعاتی برای ارتقای مسئولیت پاسخگویی، بهبود مستمر عملکرد، کاهش هزینه و تسهیل تصمیم‌گیری توسط مرجعی را تامین می‌نماید که مسئولیت نظارت یا اقدامات اصلاحی را بر عهده دارد، و شامل حسابرسی اثربخشی، کارائی و صرفه اقتصادی می‌باشد (راهنما، ۱۳۹۰)».

در ادامه نشان داده خواهد شد که چگونه بررسی سه مولفه «صرفه اقتصادی»، «کارایی»، و «اثربخشی» می‌توان منجر به ارزیابی فنی و دقیقی از پروژه‌های دولتی بشود که گزارش جامع و نهایی آنها می‌تواند در مجموع بازخورد متناسبی از سند چشم‌انداز باشد که برای تدوین سند بعدی از آن استفاده گردد.

صرفه اقتصادی

یکی از بحث‌ها (و شاید شایعات همیشگی) که در پروژه‌ها و برنامه‌ها و اقدامات دولتی طرح می‌شود، این است که آیا این کارها با هزینه مقبول انجام شده یا نه؟ و یا این که به

قول عوام و توده‌ها ریخت و پاش داشته است یا که خیر. از سویی دیگر، غالباً این نکته مورد توجه قرار می‌گیرد که آیا فرآیند تصویب پروژه‌ها در یک سیستم سالم اداری طی شده‌اند یا که خیر. لذا دو پارامتر اصلی باید مورد توجه قرار گیرد: فساد اداری و فساد مالی؛ که در آسیب‌شناسی می‌تواند ابزاری برای مقدمه‌سند چشم‌انداز باشد که تأکید داشته «تمرکز و تداول ثروت در دست عده‌ی خاص» جلوگیری شود.

فساد اداری که نقطه‌مقابل سلامت اداری است، پدیده‌ای است که گریبانگیر اکثر جوامع اعم از توسعه یافته و در حال توسعه می‌باشد. در واقع می‌توان گفت، فساد اداری پدیده‌ای همزاد حکومت است. یعنی از زمانی که فعالیت‌های بشر شکل سازمان یافته و منسجمی به خود گرفت، از همان زمان فساد اداری نیز جزء لاینفکی از متن سازمان ظهور کرده است. و کنکاش پیرامون آن نشان می‌دهد که فساد با تأثیر منفی بر کارایی و اثر بخشی نظام مدیریت اداری سبب به هدر رفتن منابع ملی و در نتیجه کاهش اثر بخشی دولت در هدایت امور و سلب اعتماد مردم به دستگاه‌های دولتی و غیردولتی می‌شود. فساد هزینه انجام کارها را افزایش می‌دهد و رشد رقابت‌پذیری را دشوار می‌سازد. فساد اداری مانع سرمایه‌گذاری می‌شود و مسیر رشد و توسعه اقتصادی را با موانع بسیار مواجه می‌سازد و از طریق هدایت ناصواب استعدادها و منابع بالقوه و بالفعل انسانی به سمت فعالیت‌های نادرست برای دستیابی به درآمدهای سهل‌الوصول، زمینه رکود در تمام ابعاد را فراهم می‌سازد (عباس زادگان، ۱۳۸۳: ۴۲).

فساد مالی به طور متعارف، رفتار نفع طلبانه شخصی است که به عنوان یک مأمور یا مقام دولتی عمل می‌کند. تعریف دیگری که توسط برخی پژوهشگران ارائه شده مقرر می‌دارد که فساد مالی، معامله‌ای بین بازیگران بخش خصوصی و دولتی است که از طریق آن، کالاهای عمومی بطور نامشروع به سودها و منافع خصوصی تبدیل می‌شود. در کل، برای تبیین مفهوم فساد می‌توان به این تعریف ارائه شده از بانک جهانی که مورد پذیرش دیگر نهادهای بین‌المللی نیز است، اشاره داشت که عبارت است از سوء استفاده از قدرت عمومی برای کسب منافع خصوصی (جعفری نسب و مشایخ، ۱۳۹۶: ۳).

یافته‌ها و پژوهش‌های معتبری نشان داده‌اند که حساسرسی عملکرد موجب شفافیت اطلاعات و متعاقباً کاهش فساد و در نتیجه افزایش احتمال تحقق برنامه‌های مدنظر اسنادبالادستی می‌شود. براساس یافته‌های این پژوهشها در خصوص بعد شفافیت اطلاعات می‌توان این گونه بیان داشت که حساسرسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی)

سبب بهره‌مندی تمام ذی‌نفعان از اطلاعات به موقع و مناسب، دریافت اطلاعات از منابع موثق، کاهش ابهام و تعارض در قوانین و مقررات (افزایش شفافیت در قوانین و مقررات، کاهش تعدد قوانین، کاهش تغییرات سریع در قوانین، کاهش تفسیرپذیری قوانین و مقررات، کاهش نارسایی قوانین و مقررات، کاهش خلاء قانونی)، افزایش کنترل دستگاه‌های اجرایی مرکزی نسبت به عملکرد واحدهای مربوطه و وابسته، افزایش دقت و سرعت در تصمیم‌گیری، افزایش آگاهی دستگاه‌های اجرایی از بخشنامه‌ها و قوانین و مقررات، افزایش و تقویت کنترل و نظارت توسط مدیران در دستگاه‌های اجرایی، کاهش زمینه‌سازهای فرهنگی فساد (قانون‌گریزی، سیاسی کاری، پارتی بازی به عنوان یک شیوه فرهنگی انجام کار، قانون‌گریزی، عدم یا ضعف در پاسخگویی، نبود نقد و پرخاشگری در جامعه)، شفافیت در مصرف منابع مالی، افزایش نیاز مدیران به تبادل اطلاعات مالی و عملکردی با سایر دستگاه‌ها، کاهش گزارشات خلاف واقع از سوی مدیران می‌شود (اعتباریان، عمادزاده، روحانی، ۱۳۹۳: ۱۶).

برای نمونه‌ای از کشف فساد اداری بسیار پیچیده‌ای که در سیاستگذاری‌ها می‌تواند وجود داشته باشد و تنها با حسابرسی عملکرد استخراج می‌شود می‌توان مورد «صدور مجوزها» را بررسی کرد که برای مردم عادی هزینه و برای اصحاب نفوذ رانت گسترده ایجاد می‌کند. در یکی از گزارشهای دیوان محاسبات کشور آمده است: «بررسیهای انجام شده از وضعیت تعارض منافع در صدور مجوزها نشان می‌دهد در موارد متعددی اشخاص مؤثر در صدور مجوزها و شاغل در پستهای حاکمیتی از رانت و منافع ویژه برخوردار شده‌اند. برای نمونه بررسی‌های انجام شده از داروخانه‌های سراسر کشور ملاحظه گردید از حدود ۱۳ هزار داروخانه فعال در سراسر کشور، مؤسس ۸۱۲ داروخانه از کارکنان بخش دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی بوده و مؤسس ۲۲۱ داروخانه نیز از کارمندان شاغل در پستهای حاکمیتی سیاستگذاری، صدور مجوز و نظارت بر امور دارو است. همچنین تعداد ۱۷۷ نفر از شاغلین بخش دولتی نیز به عنوان مسئول فنی در سایر داروخانه‌ها اشتغال دارند که ۶۶ نفر از آنها از پرسنل شاغل در دستگاه‌های حاکمیتی هستند. لذا ضروری است تمهیدات لازم در راستای رفع تعارض منافع در تمامی موارد صدور مجوزها، اتخاذ گردد (راهنما، ۱۳۹۰: ۶۷)». مورد دیگر شرکتهای مشهور به خصولتی است که خارج از چارچوبهای معمول مناقصات می‌توانند پروژه بگیرند. برای نمونه هزینه‌های ایاب و ذهاب اداره کل تعاون و کار و رفاه اجتماعی استان البرز که ذیل بند الف بودجه سال ۱۳۹۶ هزینه

شده و وفق گزارش تفریغ بودجه خارج از عملکرد این بند بوده است (گزارش تفریغ بودجه سال ۱۳۹۶، ذیل تبصره ۲). در اینجا حسابرسی عملکرد نشان می‌دهد که تأکید بند ۲ سند چشم‌انداز نه تنها متحقق نشده بلکه خود موجب آسیب‌زایی شده است.

در همین راستا می‌توان از «سامانه حقوق و مزایا» برای برخورد با بحران موسوم به «حقوقهای نجومی» یاد کرد که یک سیاست‌گذاری برآمده از حسابرسی عملکرد بوده است. بنا بر گزارش تفریغ دیوان محاسبات «متعاقب اجرای قانون مدیریت خدمات کشوری و با التهاب‌های ناشی از وجود حقوقهای نامتعارف در سطح جامعه، به جهت جلب اعتماد عمومی و شفاف سازی پرداختهای کارکنان دستگاههای اجرایی، به موجب مفاد ماده ۲۹ قانون برنامه ششم توسعه، مقرر گردید با راه اندازی سامانه حقوق و مزایا، کلیه پرداختهای پرسنلی ماهانه به مقامات، رؤسا، مدیران و کارکنان دستگاه‌های مشمول (از هر محل)، منحصرأ در فیش حقوقی منعکس و در سامانه مذکور ثبت گردد به نحوی که میزان ناخالص پرداختی هر یک از افراد مشمول در دسترس نهادهای نظارتی و عموم مردم قرار گیرد.» چنین سامانه‌هایی دقیقاً وجه اجرایی «تأکید بر جنبش نرم افزاری و تولید علم» است که در مقدمه سند آمده است.

کارآیی

در بررسی شاخص کارآیی برای ارزیابی سند چشم‌انداز مشخصاً حسابرسی باید به نسبت منابع هزینه شده و نتایج حاصل شده بپردازد. اساساً در بررسی کارایی موضوع تحت حسابرسی عملکرد، میزان بهره‌وری، بهای تمام شده هر واحد (کالا، خدمت یا محصول)، نسبتهای عملیاتی در نظر گرفته می‌شود. در همین راستا، تجزیه و تحلیل نقاط قوت، ضعف، فرصتها و تهدیدات (SWOT) برای شناسایی عوامل تأثیرگذار بر دستیابی یا عدم دستیابی به اهداف موضوع مورد رسیدگی می‌باشد. منظور از نقاط قوت، منابع، امکانات و مهارتهایی است که در دسترس می‌باشد. در مقابل نقاط ضعف بیانگر فقدان منابع، امکانات و سایر موارد می‌باشد. فرصتها و تهدیدات، وضعیت‌ها و موقعیت‌های مطلوب و نامطلوبی هستند که ناشی از دستیابی یا عدم دستیابی به اهداف هست (کامیابی، ملیکیان و خانلاری، ۱۳۹۶: ۶۸). از آنجایی که بودجه و منابع عمومی محدود است و استفاده صحیح و تخصیص بهینه این منابع از اولویت اصلی دولت‌ها است، مدیران بخش عمومی باید کاراترین، اثربخش‌ترین و مقرون به صرفه‌ترین راه را برای تحقق اهداف خود به کاربندند. بنابراین این امر منجر به تعهد و مسئولیتی سنگین بر حساب‌رسان بخش عمومی

شده است که در تهیه گزارش حسابرسی عملکرد، در آیتم کارآیی، به این نکته توجه داشته باشند که منابع مصرف شده چه خروجی و نتایجی داشته است (محمودخانی و احمدی، ۱۳۹۷:۹۴).

برای نمونه‌ای از بررسی کارآیی در گزارش تفریغ بودجه در مورد عملکرد شرکت شهرکهای کشاورزی چنین آمده است: «پیش از هشت سال از ایجاد شرکت شهرکهای کشاورزی می‌گذرد که حاصل عملکرد آن تنها حدود ۷۵۰ هکتار گلخانه و مجتمع دامی به بهره برداری (درحال تولید) رسیده است. این در حالی است که تا پایان سال ۱۳۹۹ بیش از ۳۸ هزار هکتار زمین از منابع دولتی و ملی در اختیار این شرکت قرار گرفته است و همچنین رقمی بالغ بر ۴۰۰ میلیارد تومان از منابع عمومی و داخلی صرف آماده سازی شهرکها گردیده به عبارتی عملکرد شرکت طی ۸ سال تنها ۱/۹٪ است (راهنما، ۱۳۹۰:۴۷)». یا در گزارش تفریغ بودجه سال ۱۳۹۶ می‌خوانیم که طرح مطالعاتی منشاء یابی کانون ریزگردها با اولویت استان خوزستان در حالی در دستور کار قرار گرفته که بیش از یک پنجم بودجه صرفاً برای حقوق پرسنل هزینه شده است و هیچ خروجی خاصی نداشته است (گزارش تفریغ بودجه سال ۱۳۹۶، ذیل تبصره ۴)؛ همین مورد در بودجه آموزش و پرورش استان سمنان در سال ۱۳۹۷ مشاهده می‌شود که بودجه دریافتی عموماً صرف حقوق پرسنل و نیروهای استخدامی شده و دستاورد مشخصی نداشته است (گزارش تفریغ بودجه سال ۱۳۹۷، ذیل تبصره ۹).

همیشه برای حساب‌برسان عملیاتی این امکان وجود ندارد که معیارهای کامل و تجربه‌شده‌ای را برای حسابرسی معیارهای کارایی به کار برند. دلیل این امر ناشی از کمبود زمان، کمبود دانش فنی و نبود توافق با مدیریت صاحبکار بخش خصوصی و یا مدیران سازمان‌های عمومی و دولتی در مورد معیار کارایی است. در چنین مواردی، حساب‌برسان عملیاتی اغلب به راهکارهای منطقی‌تر و کوتاه‌تر تکیه می‌کنند. برخی از منابع پذیرفته‌شده برای تدوین اندازه‌گیری کارایی عبارت‌اند از:

مقایسه سازمان‌های مشابه: در خلال حسابرسی عملیاتی یک سازمان، حساب‌برسان عملیاتی اندازه‌گیری‌های کارایی در سایر سازمان‌های مشابه را در نظر می‌گیرند. برای نمونه، میزان هزینه عملیاتی در دو سازمان که از نظر حجم عملیات و اندازه مشابه‌اند ولی حیطة اختیارات مدیریت آنها متفاوت است، با یکدیگر فرق می‌کند.

مقایسه داخلی: واقعی‌ترین راه اندازه‌گیری کارایی، مقایسه دو واحد از یک سازمان است. شاخصه‌های عملکرد ممکن است نسبت هزینه‌های اداری به هزینه‌های عملیاتی، نسبت اضافه‌کارهای پرداختی به جمع حقوق و دستمزد و زمان تلف‌شده کارگر و ماشین‌آلات در دو کارگاه و هزینه‌های تعمیر به وسایل نقلیه موجود در دو ایستگاه حمل و نقل و نظایر آن باشد.

مقایسه با بخش خصوصی: در مواقعی که بخش خصوصی خدمات مشابهی را ارائه می‌کند، مقایسه عملکرد بخش عمومی با خصوصی ممکن است مفید باشد. برای نمونه، اگر بخش خصوصی در ارائه خدمات حمل و نقل با بخش عمومی رقابت دارد، حسابرس عملیاتی می‌تواند معیارهای مورد استفاده بخش خصوصی را مشاهده و از آنها استفاده کند. عملکرد گذشته: معتبرترین راه اندازه‌گیری کارایی، مقایسه عملکرد جاری با گذشته است. اما باید دقت کرد که مقایسه سطحی ممکن است غیرواقعی و گمراه‌کننده باشد. هدفهای برنامه‌ریزی شده- منبع دیگر اندازه‌گیری کارایی، هدفهای برنامه‌ریزی شده مدیریت صاحبکار و مقایسه آن با عملکرد و بررسی چگونگی و میزان دستیابی به هدفهای مربوط می‌باشد (رایدر، ۱۳۸۰:۱۳۶).

اثربخشی

در جامعه امروز پاسخ‌خواهی جامعه از یک سو و مسئولیت پاسخگویی دولت‌ها در قبال استفاده از منابع عمومی از سوی دیگر اهمیت بسیاری یافته است. اساساً منشأ وجود حسابرسی عملکرد، در پاسخ به افزایش مطالبه از نهادهای عمومی در مورد چگونگی استفاده از منابع محدود و اندازه‌گیری عملکرد این نهادها و پاسخگویی آنان بوده است. بنابراین حسابرسی عملکرد نقش ارزشمندی را در این مورد ایفا می‌نماید که یکی از ارکان آن بررسی اثربخشی است. اصولاً در بررسی اثربخشی خروجی‌ها، سطح خروجی‌ها، کمیت خروجی‌ها، به موقع بودن دستیابی به خروجی‌ها در نظر گرفته می‌شود (کامیابی و همکاران، ۱۳۹۶:۷۲). در همین راستا، وفق بند (ت) از ماده (۶۴) برنامه پنج ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران دستگاه‌های اجرایی باید پروژه‌ها و طرح‌های پژوهشی خود را از قبل در سامانه‌ای موسوم به «سمات» (سامانه ملی اطلاعات تحقیقاتی) بارگذاری کنند که به‌ظاهر می‌تواند کمک موثری برای بالابردن و تعیین وضوح اثربخشی در حسابرسی به پروژه‌های پژوهشی باشد و منطبق با بند ۵ سند است که اشعار می‌دارد: «شرایط فعالیت اقتصادی (دسترسی به اطلاعات، مشارکت آزادانه

اشخاص در فعالیتهای اقتصادی و برخورداری از امتیازات قانونی (برای بخش‌های دولتی، تعاونی و خصوصی)، در شرایط عادی باید یکسان و عادلانه باشد.» البته شایان ذکر است که ارتباط بین صرفه اقتصادی و کارایی و تاثیر آن بر نتایج حاصله را می‌توان به یک حرکت الاکلنگی تشبیه کرد، به این معنی که باید موازنه‌ای برای دستیابی به مقادارهای لازم از هر کدام ایجاد شود. موازنه مطلوب زمانی برقرار می‌شود که هزینه عملیات بدون کاهش کارایی (یا روش‌های عملیات) و اثربخشی (یا نتایج عملیات) در حداقل سطح ممکن نگهداری شود که این همان تحقق صرفه اقتصادی عملیات است. در همان زمان، روش‌های عملیات را باید با حداقل هزینه و بدون فداکردن نتایج انجام داد و این به معنی تحقق کارایی است. از این رو، می‌توان دریافت چرا صرفه اقتصادی و کارایی به‌طور معمول با همدیگر و به‌عنوان بخشی از روش‌های حسابرسی عملیاتی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

در نهایت بررسی سه پارامتر صرفه اقتصادی، کارایی، و اثربخشی، حسابرس را می‌توان در نقطه ارائه پیشنهادات قرار دهد. پیشنهاداتی که می‌تواند منجر به بهبود عملیات گردد. منظور از بهبود عملیات به طور کلی عبارت از افزایش رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی و یا ترکیبی از این عوامل است. حسابرسی عملیاتی، فرصتهای مشخص برای بهبود را از طریق تجزیه و تحلیل، مصاحبه‌ها با افراد (در درون و یا بیرون سازمان)، مشاهده عملیات، بررسی گزارش‌های جاری و گذشته، بررسی معاملات، مقایسه با استانداردهای صنعت، به کارگیری قضاوت حرفه‌ای براساس تجربه یا سایر ابزارهای مناسب شناسایی می‌کند.

حسابرسی مدیریت و آسیب‌شناسی تحقق سند چشم‌انداز ۱۴۰۴

از منظر مطالعات سیاستگذاری در حوزه استخدام ابزارهای مدیریتی برای ارزیابی عملکرد سازمان‌های دولتی، می‌توان میزان بهره‌مندی کشورها از حسابرسی عملکرد در بخش عمومی را به سه دسته تقسیم کرد. نتایج تحقیقات انجام شده نشان می‌دهد کاربرد حسابرسی عملکرد در بخش عمومی کشورهای مورد مطالعه به سه شکل است: ۱) به شکل قوی: کاربرد در آمریکا، کانادا، بریتانیا، فرانسه، نروژ، نیوزیلند، ژاپن، کره جنوبی، ترکیه؛ ۲) محدود به حسابرسی کارایی: کاربرد در آلمان و استرالیا؛ ۳) به شکل ضعیف: کاربرد در ایران و آفریقای جنوبی (حبشی و همکاران، ۱۴۰۰: ۱۳۸). بنابراین مشاهده می‌شود که استفاده از حسابرسی عملکرد یکی اقدامات درخشان در سیاستگذاری نظارت بر

سازمان‌های دولتی در دنیای امروز است. بررسی علل درخواست روزافزون مدیران برای دریافت خدمات حسابرسی عملیاتی نشان می‌دهد که دو موضوع زیر، بستر مناسبی را برای انجام حسابرسی عملیاتی فراهم کرده است: هدایت مدیران برای توجه بیشتر به رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در واحدهای اقتصادی؛ و، ارتقای تجربیات حسابرسان مستقل در زمینه تشخیص و یافتن واقعیت‌های موجود در حسابرسی مالی و مشاوره مدیریت و ارائه رهنمودهای لازم به مدیران.

البته از سال‌ها قبل نسبت به موضوع حسابداری حرفه‌ای و حسابرسی در دولت توجه نشان داده شده بود و در همین راستا قوانین و آیین‌نامه‌هایی تصویب شده است. در سال ۱۳۷۲ قانون «استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی» به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده است که به موجب این قانون، دولت می‌تواند حسب مورد از خدمات حسابداران رسمی در مواردی چون، حسابرسی و بازرسی قانونی شرکت‌های سهامی عام و خاص، شرکت‌های غیرسهامی و شرکت‌های موضوع بندهای الف و ب ماده ۷ اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی و همچنین «حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی» کند. در سال ۱۳۷۴ آیین‌نامه «تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان» به تصویب هیات وزیران رسید و نهایتاً اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران تهیه و در کمیسیون ویژه‌ای در هیات دولت تصویب گردید.

بنابراین، از یک سو، ابزارهای قانونی لازم در اختیار دستگاه دولتی قرار دارد و از سوی دیگر، زیرساخت‌های فنی آن - با توجه به رشد دانشگاه در بعد از انقلاب و خیل عظیم متخصصان تربیت شده در این حوزه - کاملاً موجود است. اما به نظر می‌رسد استفاده از ابزار حسابرسی عملکرد در فرهنگ سازمانی ایران و ادبیات و رفتار مدیریتی چندان نهادینه نشده باشد. اکنون که اولین سند توسعه چشم‌انداز بیست ساله کشور در آخرین سال‌های خودش می‌باشد، بدیهی است که اهداف آن - از منظر تحقق و عدم تحقق یا انحراف از معیارها - نیازمند ارزیابی مدیریتی هستند. برای آنکه این ارزیابی از جدال‌های سیاسی مصون باشد و کاملاً در یک چارچوب مدیریتی مورد بررسی قرار گیرد، بسیار به جا است که سازمان‌های نظارتی متولی، همچون دیوان محاسبات کشور، اقدام به تهیه یک گزارش جامع با رویکرد حسابرسی عملکرد داشته باشند تا عطف به این گزارش و آسیب‌شناسی نتایج حاصله به تدوین دومین سند چشم‌انداز توسعه کشور اقدام کنند. لذا می‌توان دیوان محاسبات را متولی ارزیابی سند، و حسابرسی عملکرد را ابزار این ارزیابی قلمداد کرد.

ارزیابی و بازبینی میزان تحقق اهداف مصرح در سند چشم‌انداز ۱۴۰۴ با سه مولفه اصلی حسابرسی عملکرد می‌تواند چالش‌های مدیریت پروژه در حوزه‌های دولتی را رصد و برجسته کند و متر و معیار مناسبی را در اختیار سیاستگذار قرار دهد تا به واسطه آن به بازبینی رویکردهای اجرایی‌اش بپردازد. در همین راستا، البته چالش‌های متعددی نیز وجود دارد. برای مثال، نتایج تحقیقات و تجربیات محققان نشان می‌دهد که دیوان محاسبات کشور جمهوری اسلامی ایران برای اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی و بخش عمومی با دو نوع چالش اساسی روبرو است:

الف) چالش‌های محیطی که در کنترل حسابرسان نمی‌باشد. به طور مثال: سیاست‌های کلان، مشکلات کلان اقتصادی و مانند اینها؛ و ب) چالش‌های محاطی که عمدتاً تحت کنترل حسابرسان است و مشتمل بر دو دسته است: ۱) چالش‌های مرتبط با وضعیت یا ویژگی‌های عمومی حسابرسان؛ ۲) چالش‌های مرتبط با مراحل انجام حسابرسی عملکرد. در دسته بندی دیگری مهم‌ترین چالشها عبارت اند از: ۱. موانع فرهنگی - اجتماعی، ۲. موانع اقتصادی و ۳. موانع فنی (حبشی و همکاران، ۱۳۹۰: ۱۳۹). فلذا آن چه که بدیهی است از یک طرف، ابزار حسابرسی عملکرد در سیاستگذاری سندنویسی توسعه و ارزیابی نتایج آن است، و از طرفی دیگر، چالش‌های ساختاری و سازمانی و فردی و فرهنگی خاصی که وجود دارد و باید برطرف گردد.

در همین رابطه، باید متذکر شد که حسابرسی عملکرد اصولاً دو کارکرد عمده دارد: مکانیسم پاسخگویی و آموزش. چرا که محققان بر این باورند که حسابرسی عملکرد با تأکید بر دو کارکرد یا هدف اصلی ظهور کرده است. در کارکرد اول، حسابرسی عملکرد به عنوان مکانیسمی برای افزایش پاسخگویی در بخش عمومی در نظر گرفته می‌شود. در کارکرد دوم، چنین انتظار می‌رود که حسابرسی عملکرد در آموزش، ایجاد بهبود و نیز تغییر مشارکت نماید. با توجه به سازگاری دو کارکرد، مباحث نظری پیرامون کارکرد و تأثیرات حسابرسی عملکرد، به دو طیف همگرا از استدلال‌ها اشاره می‌کنند (محمودخانی و احمدی، ۱۳۹۷: ۸۲). پس می‌توان نتیجه گرفت که نهادینه شدن حسابرسی عملکرد از یک سو موجب ارتقای مکانیسم پاسخگویی در نهادهای عمومی می‌شود که خود مایه افزایش رضایت شهروندان است؛ از سویی دیگر، با ایجاد سازوکارهای آموزشی فرآیندهای مدیریتی را تقویت می‌کند.

خروجی این شیوه برخورد با بررسی چگونگی رفتار دولت با منابع عمومی در نهایت از فیلتر حسابرسی عملکرد می‌تواند به پیشنهادهای سیاستگذارانه منتهی شود که منجر به افزایش کارآیی دولت و نظام سیاسی در سند نویسی و اجرای سیاستهای مرتبط با آن است. برای مثال در بخش پیشنهادات گزارش تفریغ بودجه سال ۱۳۹۹ دیوان محاسبات، دیوان با توجه به حسابرسی عملکرد دولت را ارشاد به ایجاد «سامانه‌های تمام شده» در دستگاه‌های اجرایی کرده است و همچنین استفاده از زیرساختهای اطلاعاتی برای بهبود نظام تصمیم‌گیری: «بررسی و رفع موانع استقرار نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و الزام دولت به پیاده سازی کامل زیرسیستم‌های آن از جمله ایجاد و استقرار سامانه‌های تمام شده در دستگاه‌های اجرایی و مرتبط نمودن سامانه‌ها و ایجاد زیرساختهای اطلاعات تا پایان سال دوم برنامه هفتم توسعه و امکان برقراری فرآیند تخصیص و نظارت بر آن با توجه به سامانه‌های مذکور».

نتیجه‌گیری

سند چشم‌انداز توسعه بیست ساله کشور به عنوان اولین سند بلندمدت توسعه در پایان مدت خودش نیازمند ارزیابی و بازبینی خواهد بود. برای آن که این سند مدیریتی دچار چالش‌های مسائل سیاسی نشود، بهتر آن است که با ابزارهای مدیریتی مورد بررسی قرار بگیرد. در همین رابطه یکی از بهترین ابزارها استفاده از حسابرسی مدیریت یا همان حسابرسی عملکرد است. در حال حاضر، در عموم کشورهای دنیا، حسابرسی عملکرد به طور گسترده توسط سازمان‌های بخش عمومی به عنوان مرکزی برای راهبری خوب و شیوهایی از پاسخگویی قانونی و کنترلی مورد پذیرش واقع شده است و هدف این حسابرسی در بخش دولتی اغلب شامل (۱) شکل‌گیری اظهارنظر درباره میزان توجه صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی سازمان یا فعالیت مورد بررسی؛ و (۲) بسندگی رویه‌های داخلی به منظور نظارت و پیشبرد توجه اقتصادی، کارایی و اثربخشی سازمان یا فعالیت مورد نظر است. بنابراین حسابرسی عملکرد بررسی می‌کند که تا چه میزان برنامه‌ها یا فعالیت‌های دولت به عملکرد مورد انتظار دست یافته‌اند. با وجود تعدد روش، سازمان‌های مختلف برای اجرای حسابرسی عملکرد، بیشترین توصیف‌ها از این نوع حسابرسی، همگرا به مفهوم صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی است (محمودخانی و احمدی، ۱۳۹۷: ۷۴).

هر یک از این موارد - صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی - که چارچوب یک گزارش حسابرسی را تشکیل می‌دهد می‌تواند به عنوان یک چالش در تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملکرد و در نتیجه اجرای حسابرسی عملکرد محسوب شود. آگاهی نداشتن مدیران دستگاه‌های اجرایی نسبت به منافع ناشی از حسابرسی عملکرد و تناسب نداشتن اختیار مدیران و کارکنان از عمده‌ترین چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد از منظر مدیریت سازمانی است. اجرای حسابرسی عملکرد، تابعی از ویژگی‌های واحد مورد رسیدگی به خصوص فرهنگ سازمانی است (مهدوی و محمدیان، ۱۳۹۶: ۴۱). لذا باید ادبیات و محاسن حسابرسی عملکرد در بخش دولتی ایران نهادینه شود و به عنوان یکی از ابزارهای اصلی ارتقای کیفیت حکمرانی به مدیران معرفی گردد.

در همین زمینه، برخی از پژوهشگران به بررسی تأثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر ارتقا بهره‌وری بخشهای دولتی پرداخته‌اند. نتایج پژوهش آنها، ضمن تأیید این که اجرای حسابرسی عملکرد باعث ارتقاء بهره‌وری بخشهای دولتی می‌شود، نشان داده است که (۱) اجرای حسابرسی عملکرد باعث بهبود و توسعه شاخصهای ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظامهای مدیریتی و منابع انسانی می‌شود؛ (۲) بهبود و توسعه شاخصهای ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظامهای مدیریتی و منابع انسانی باعث ارتقاء بهره‌وری بخشهای دولتی می‌شود؛ و (۳) حسابرسی عملکرد از طریق بهبود و توسعه شاخصهای ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظامهای مدیریتی و منابع انسانی باعث ارتقاء بهره‌وری بخشهای دولتی می‌شود (فتاحی و همکاران، ۱۳۹۴).

بنابراین برای دستیابی به یک الگوی سیاست‌گذارانه موثر در حوزه سندنویسی توسعه، و امکان ارزیابی آن و بازخورد گرفتن و استفاده از تجارب برای تدوین سند‌های چشم‌انداز بعدی، تثبیت وضعیت سازمانی حسابرسی عملکرد در ساختار دولتی ایران به شدت مورد نیاز است. از آنجایی که در سند متولی نظارت بر اجرای آن «کمیسیون نظارت مجمع تشخیص مصلحت نظام» لحاظ شده است و در ادامه اشاره به استفاده از ظرفیتهای نهادهای نظارتی نظام همچون دیوان محاسبات شده، مشخصاً می‌توان دیوان را متولی ارزیابی بخش دولتی و حسابرسی عملکرد را ابزار تخصصی آن در نظر گرفت. دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران به عنوان حسابرس مستقل بخش عمومی در تلاش برای کشف و استقرار الگو و مدل مناسب حسابرسی عملکرد با توجه به ویژگی‌ها و نیازهای محیطی حاکم بر بخش عمومی و دولتی ایران و سازگار با واقعیت‌های کار حسابرسی دیوان محاسبات کشور بوده،

لیکن تاکنون موفق به این کار نشده است. به نظر محققان، تعریف عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران می‌تواند نخستین گام در این مسیر باشد (حبشی و همکاران، ۱۴۰۰:۱۳۶). بنابراین یکی از راهکارها می‌تواند تعامل نهادمند جامعه حسابرسی با دیوان محاسبات برای دستیابی به یک الگوی ملی حسابرسی عملکرد باشد.

منابع و مأخذ:

- اریساب سلیمانی، عباس و محمود نسری (۱۳۷۵) **اصول حسابداری**، تهران: انتشارات سازمان حسابداری.
- اعتباریان، اکبر؛ عمادزاده، مصطفی؛ روحانی، علی (۱۳۹۳)، **رابطه حسابداری عملکرد با کاهش فساد اداری از طریق افزایش شفافیت**، بهبود پاسخگویی و ارتقاء اعتماد و درستی، **دانش حسابداری** سال چهاردهم تابستان ۱۳۹۳ شماره ۵۵
- اخوان کاظمی، بهرام (۱۳۸۴)، **نگاهی به سند چشم‌انداز بیست ساله و مؤلفه‌های سیاسی آن، تشریح حکومت اسلامی** ۱۳۸۴ شماره ۳۸
- بنی‌فاطمی کاشی، سید محمد رضا (۱۳۸۳)، **آشنایی با برخی مفاهیم حسابداری عملیاتی (صرفه اقتصادی)**، **مجله حسابداری**، سال ششم، شماره ۲۳، صص ۷۴-۷۰.
- بنی‌فاطمی کاشی، سید محمد رضا (۱۳۸۲)، **آشنایی با برخی مفاهیم حسابداری عملیاتی (اثربخشی)**، **مجله حسابداری**، سال پنجم، شماره ۱، صص ۵۵-۵۲.
- حبشی نعمت، حمیدیان محسن، آذر عادل، بزرگ اصل موسی، بیات کریم (۱۴۰۰)، **شناسایی عناصر بنیانی حسابداری عملکرد بخش عمومی ایران (مبتنی بر مدل‌های فرآیند و قابلیت)**، **دانش حسابداری**، ۱۴۰۰؛ ۲۱ (۸۵)؛ ۲۰-۱۳۶
- حساسی‌یگانه حبیبی (۱۳۸۳)، **حسابداری عملیاتی**، انجمن حسابداران خیره ایران، **ماهنامه حسابدار**، شماره ۱۶۰، ۱۳۸۳
- جعفری نسب کرمانی، نندا و شایخ، شهناز (۱۳۹۶)، **نقش حسابداری در سند چشم‌انداز ۱۴۰۴** سومین کنفرانس بین‌المللی مدیریت حسابداری و اقتصاد دانش‌بنیان با تأکید بر اقتصاد مقاومتی، تهران
- داهنمای حسابداری عملکرد (۱۳۹۰)**، مصوب کمیته اجرایی حسابداری عملکرد دیوان محاسبات کشور
- رایدر، هری آر (۱۳۸۰)، **داهنمای جامع حسابداری عملیاتی** (کمیته حسابداری عملیاتی/سازمان حسابداری)، ترجمه محمد مهینی و محمد عبدالله پور، تهران: انتشارات سازمان حسابداری کمیته حسابداری عملیاتی
- رحیمیان نظام‌الدین (۱۳۸۲)، **واژه‌شناسی حسابداری عملیاتی**، سازمان حسابداری، **فصلنامه حسابداری**، سال پنجم، شماره ۱۹، ۱۳۸۲، صص ۲۳-۲۸
- رحیمیان، نظام‌الدین، (۱۳۹۰)، **حسابداری عملیاتی یا حسابداری عملکرد**، **حسابداری**، ۵۲، صص ۶۶-۷۳.
- صادقی، حسن؛ عصارای آرناسی، عباس و وحید شهری شقاقی (۱۳۸۹)، **(اندازه‌گیری فساد مالی در ایران با استفاده از منطق فازی (ویکتور اقتصادی))**، **پژوهشهای اقتصادی**، دوره ۱۰، شماره ۴، ۱۷۴-۱۳۹
- عباس‌زادگان، محمد (۱۳۸۳) **فساد اداری**، چاپ اول، تهران: انتشارات دفتر پژوهش‌های فرهنگی
- فاوچی، هادی (۱۳۸۷)، **دهنمودهای اجرای استانداردهای حسابداری عملکرد**، دیوان محاسبات کشور
- فتاحی، سیروس و خشتنود، ابراهیم، و قلیپور، ایرج (۱۳۹۴)، **بررسی تأثیر اجرای حسابداری عملکرد بر ارتقای بهره‌وری بخشهای دولتی ایران**، **دانش حسابداری**، سال ۱۵، شماره ۶۱، زمستان ۱۳۹۴
- محمودخانی، مهناز، احمدی، ریحانه (۱۳۹۷)، **حسابداری عملکرد با تأکید بر بخش عمومی**، **مجله پژوهش حسابداری**، دوره ۸، شماره ۲، تابستان ۱۳۹۷
- مهدوی، غلامحسین، محمدیان، محمد (۱۳۹۶)، **چالش‌های اجرای حسابداری عملکرد در دستگاه‌های اجرایی**، **پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری**، ۴۳۹، ۲۷-۴۸
- کامیابی، حبیبی، ملکیان، اسفندیار، خانلاری، مرتضی (۱۳۹۶)، **تبیین مؤلفه‌های حسابداری عملکرد در بخش عمومی ایران با تأکید بر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی**، **مجله دانش حسابداری**، سال هجدهم، تابستان ۱۳۹۷، صص ۷۶-۷۰
- گزارش تفریغ بودجه سال ۱۳۹۶** دیوان محاسبات (<https://www.dmk.ir/fa/0>)
- گزارش تفریغ بودجه سال ۱۳۹۷** دیوان محاسبات (<https://www.dmk.ir/fa/0>)
- گزارش تفریغ بودجه سال ۱۳۹۹** دیوان محاسبات (<https://www.dmk.ir/fa/0>)
- نیکخواه آزاد علی (۱۳۷۷)، **تبیین جایگاه حسابداری عملیاتی در مدیریت استراتژیک**، **مجموعه مقالات حسابداری** - ۶، ویژه مدیریت استراتژیک، سازمان حسابداری، بهار ۱۳۷۷
- یزدان‌شناس، محمد، ایمانی، دکتر حمیدرضا (۱۳۹۹)، **بررسی حسابداری عملکرد از دیدگاه حسابران دیوان محاسبات کشور**، **حسابداری سلامت**، ۱۹، ۱۴۰-۱۵۹. doi: 10.30476/jha.2020.67766.1127