

حسابرسی مبتنی بر عملکرد و مسئولیت پاسخ‌گویی در سطح اتحادیه‌ی اروپا

علی رضا خجسته، بهروز شفائی زاده

سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد در سطح کشورهای عضو اتحادیه‌ی اروپا این نتیجه را بدست می‌دهد که تحقق کامل شفافیت نسبت به ارزش افزوده اروپا، مستلزم گسترش دامنه‌ی استفاده از این سیستم بودجه‌بندی خواهد بود. استفاده کامل‌تر از سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، شامل شکستن مرزهای ملی و ورود به صندوق‌های تامین منابع مالی اتحادیه‌ی اروپا، مصرف نتیجه‌گرای بودجه به جای تامین کامل نرخ‌های جذب بودجه در سطح ملی، کاهش ساختار حسابرسی رعایت در راستای استفاده از اطلاعات غیر مالی در مسیر یادگیری و بهینه‌سازی، و عدم حرکت در مسیر ساختار شاخص‌های کلیدی عملکرد «متحدالشکل» (برنیتک میجر، ۲۰۱۶). حال این اتحادیه به عنوان گام بعدی در راستای ارزش‌یابی سطح ارزش افزوده‌ی کشورهای عضو و نیز سنجش میزان پاسخ‌گویی مدیران نسبت به این مهم، استفاده از سیستم حسابرسی مبتنی بر عملکرد را در دستور کار خود قرار داده است. تا از این طریق هم بتواند پاسخ‌گوی نیاز کشور برای دستیابی به ابزار قوی برای ارزش‌یابی مسئولیت پاسخ‌گویی مدیران بوده و هم بتواند

تعامل با حسابداران حرفه‌ای شاغل در کسب‌وکار، حمایت از آنها و پرورش مهارت‌هایشان یکی از فرصت‌هایی است که معمولاً سازمان‌های حرفه‌ای حسابداری نادیده گرفته‌اند

که به گفته ایجیری اگر بر مبنای مسئولیت پاسخ‌گویی بنا شده باشد، می‌تواند جریان صحیح اطلاعاتی بین پاسخ‌گو و پاسخ‌خواه برقرار کند و از حقوق هر دو طرف حمایت کند (کردستانی و نصیری، ۱۳۸۸).

امروزه گسترش فرهنگ پاسخ‌گویی، مسئولان (در مقام پاسخ‌گو) و شهروندان (در مقام پاسخ‌خواه) خواستار اطلاعات بیشتری همچون نتایج یا بروندادها، اثر بخشی، کارایی و قیمت تمام‌شده فعالیت‌های مندرج در بودجه دولت هستند (باباجانی، ۱۳۸۸).

بعلاوه شالوده‌ی نظام حسابداری در بخش دولتی و غیر دولتی بر مفهوم مسئولیت پاسخ‌گویی قرار دارد بر اساس این مفهوم، دولت‌ها باید در برابر شهروندان پاسخ‌گو باشند و بتوانند فرایند جمع‌آوری منابع مالی و نحوه‌ی مصرف این منابع را به گونه‌ای مناسب توجیه کنند (امیر اصلانی، ۱۳۷۹).

کمیسیون اتحادیه‌ی اروپا، در سال‌های اخیر تلاش‌های گسترده‌ای را برای استقرار سیستم بودجه‌بندی عملکرد در سه سطح کوچک^۱، میانی^۲ و بزرگ^۳ به منظور ارزش‌یابی ارزش افزوده ایجاد شده توسط کشورهای عضو این اتحادیه، شکل داده است. بررسی پیاده‌سازی

مقدمه

مردم سالاری ایجاب می‌کند دولت‌ها در برابر مردم که قدرت را به آن‌ها تفویض کرده‌اند، پاسخ‌گو باشند. مردم حق دارند با استفاده از حقوق شهروندی و حق پاسخ‌خواهی از نحوه‌ی مصرف منابع مالی عمومی و کارایی و اثربخشی برنامه‌های مقامات منتخب و میزان تاثیر اجرای برنامه‌های یاد شده در ارتقای سطح رفاه خویش، آگاه شوند. بنابراین، مدیران دولتی باید در برابر تصمیم‌هایی که می‌گیرند و اقداماتی که انجام می‌دهند، پاسخ‌گو باشند. پاسخ‌گویی بدون بهره‌گیری از یک سیستم اطلاعاتی مناسب، امکانپذیر نمی‌نماید.

سیستمی که در واقع یک جریان منصفانه و صحیح اطلاعاتی را بین دولت به عنوان پاسخ‌گو و مردم و نمایندگان ایشان به عنوان پاسخ‌خواه برقرار کند و به پاسخ‌خواه این اطمینان را بدهد که دولت منابعی را که در اختیار می‌گیرد به نحوی مناسب و در جهت مصوب نمایندگان ایشان مصرف می‌کند.

به نظر می‌رسد سیستمی که چنین ویژگی داشته باشد، نظام حسابداری و گزارشگری مالی است. نظام حسابداری



آن‌ها را برای رسیدن به سطح مطلوب در حوزه عملکرد و مسئولیت پاسخ‌گویی یاری رساند.

بیان مسأله

برنینگ میجر^۴ (۲۰۱۶)، بیان می‌دارد که دیوان محاسبات اتحادیه‌ی اروپا^۵ به صورت گام به گام در حال ارزیابی توسعه‌ی سیستم حسابرسی مبتنی عملکرد کارا است. همواره این بحث بین دیوان محاسبات اتحادیه‌ی اروپا و کمیسیون این اتحادیه وجود دارد. تمرکز توسعه‌یافته‌ی جاری بیانگر آن است که در این کمیسیون تأکید اصلی بروی سیستم حسابرسی مبتنی بر عملکرد بوده و به حسابرسی مالی و رعایت به عنوان مکمل این سیستم نگریسته می‌شود.

استانداردهای اینتوسای^۶ در خصوص سیستم حسابرسی مبتنی بر عملکرد و دستورالعمل دیوان محاسبات اتحادیه‌ی اروپا در این حوزه، مهمترین نقش را در شناسایی موضوعات مفید حسابرسی و روش‌شناسی عملیاتی؛ ایفا می‌کنند.

در کنفرانس سیستم حسابرسی مبتنی بر عملکرد اتحادیه‌ی اروپا در مارس سال ۲۰۱۶ میلادی این سؤال در خصوص نحوه ارتباط بین حسابرسی مبتنی بر عملکرد مورد تعهد حسابرسان و ارزش‌یابی مدیران سازمانی مطرح گردید. سه نفر از اعضای شبکه ارزش‌یابی اتحادیه‌ی اروپا اقدام به تشریح جنبه‌های متفاوت ارزش‌یابی، شباهات‌ها و تفاوت‌های بین حسابرسی عملکرد و ارزش‌یابی پرداختند.

ارزش‌یابی رویه

برندزما^۷ (۲۰۱۶)، اقدام به تشخیص ارتباط بین رویکرد منطقی^۸ و مجادله‌گر^۹ در ارزش‌یابی سیاست‌ها و رویه‌ها نمود. در رویکرد منطقی، تاثیرات رویه‌ها قابل اندازه‌گیری بوده و بخشی از فرآیند تصمیم‌گیری خواهند بود. طبق این

سیستم حسابرسی دیوان محاسبات اتحادیه‌ی اروپا، مدیریت کمک‌های مالی این اتحادیه را که در طول بحران مالی از طریق تسهیلات تراز پرداخت‌ها و سازوکار ثبیت مالی اروپا فراهم شده بود، مورد بررسی و آزمون قرار داد

رویکرد، حسابرسی مبتنی بر عملکرد به عنوان "ارزش‌یابی منطقی سیاست‌ها و رویه‌ها با استفاده از ارزیابی عینی کارایی و اثربخشی" تعریف می‌شود. این سیستم حسابرسی هیچگونه ارزیابی ذهنی نسبت به رویه یا سیاست خاص صورت ندارد از این رو "عاری از ارزش‌های ذهنی"^{۱۰} نامیده می‌شود.

دومین رویکرد مورد توجه برندزما، رویکرد مجادله‌گر در ارزش‌یابی سیاست‌ها و رویه‌ها است. این رویکرد، وابسته به الویت‌های سیاسی بوده و بر مبنای این رویکرد، فعالان بازار آن بخشی از اطلاعات را انتخاب می‌کنند که از ادعای آنان در مقابل تصمیمات آتی حمایت نماید. به طور خلاصه، این بررسی‌ها می‌توانند مبنای ارزش‌یابی منافع خاص باشند.

حسابرسی مبتنی بر عملکرد و ارزش‌یابی

چالش‌های بسیار زیادی در خصوص حسابرسی مبتنی بر عملکرد در سطح اتحادیه‌ی اروپا وجود دارد، یکی از مهمترین آن‌ها؛ مشکلات گسترده در یافتن استانداردهای عینی برای ارزش‌یابی مباحث پیش‌رو مانند اخلاق، رفتار و ... می‌باشد. دیوان محاسبات اتحادیه‌ی اروپا یک موسسه فنی بوده و از آگاهی و هوشیاری لازم نسبت فعالیت در یک محیط سیاسی برخوردار است. این سازمان بایستی حداقل به طور غیر مستقیم در فرآیند تصمیم‌گیری سیاسی و مسئولیت پاسخ‌گویی مشارکت نماید. در حالی‌که، تمرکز مستقل، کارشناسی و گزینش شده این سازمان حائز اهمیت است، ولی؛ مطابق با دیدگاه بلام هانسن^{۱۱} (۲۰۱۶)، کافی به

نظر نمی‌رسد. همانطور که حسابرسان نیازمند برخورداری از استقلال هستند، به همین میزان بایستی از دقت لازم برای توجه به مسائل برخوردار باشند. حال سؤال اینجاست که آیا حسابرسان بایستی به موقع و سریع به مسائل مهم و مخاطرات آمیز واکنش مناسب نشان داده و زنگ خطر را به صدا درآورند؟ چه مرجعی به آن‌ها اجازه برخورد مناسب را می‌دهد؟ و آیا یافته‌های حسابرسی منجر به دستیابی به نتایج خواهند شد؟

آدن^{۱۳} (۲۰۱۶)، مراحل چرخه‌ی سیاسی را توصیف نموده و حسابرسی مبتنی بر عملکرد و ارزش‌یابی را مقایسه می‌کند. نتایج مطالعه‌ی وی نشان می‌دهد که به طور کلی منافع استفاده از حسابرسی مبتنی بر عملکرد، احتمال استفاده از این سیستم را توسط سیاست‌گذاران در به کارگیری نتایج حسابرسی افزایش خواهد داد.

و به منظور سیاست‌گذاری موثر با استفاده از نتایج حسابرسی، آن‌ها بایستی در ارتباط طولانی با یکدیگر باشند. نتایج توصیه‌های حسابرسی نیز، باید در ساخت زبان گویاتر و قابل دسترس‌تر؛ مطرح گردند. ناتز^{۱۳} (۲۰۱۶)، به تشریح چیزی می‌پردازد که کمیسیون اتحادیه‌ی اروپا در شرایط ارزش‌یابی مطابق با چارچوب چرخه سیاسی منظم و نوین؛ دنبال می‌نماید. به نظر می‌رسد که این ارزش‌یابی به عنوان ارزیابی عملکرد نسبت به رویه‌ها و سیاست‌های موجود برنامه هزینه کرد باشد. ابعاد جدید این مهم شامل نتایج بازخورد بهینه، کیفیت بهتر ارزیابی موثر، و مسئولیت هیات بررسی دقیق برای ارزیابی‌ها و ارزش‌یابی‌های موثر^{۱۴} خواهد بود.

گارسیا^{۱۵} (۲۰۱۶)، دبیر کل دیوان محاسبات اتحادیه‌ی اروپا، در تعریف ارزش‌یابی بیان می‌دارد:

"ارزش‌یابی عبارتست از نظم خاصی که هم به عنوان ابزاری در چرخه‌ی

سیاسی بوده و هم برای کنترل، مسئولیت پاسخ‌گویی و انجام قانونی مخارج عمومی، بسیار ارزشمند می‌باشد، ارزش‌یابی می‌تواند به عنوان مکمل ابزار حسابرسی مستقل دیده شود. به این صورت که دیوان محاسبات اتحادیه‌ی اروپا از این ابزار مهم برای مدیریت اجرایی موسسات اتحادیه‌ی اروپا استفاده می‌کند. همچنین، ارزش‌یابی، هدف و چشم‌انداز حسابرسی‌های دیوان محاسبات اتحادیه‌ی اروپا می‌باشد. برای مثال، گزارش حسابرسی مبتنی بر عملکرد دیوان محاسبات اتحادیه‌ی اروپا در خصوص ارزیابی‌های موثر" وی تفاوت بین حسابرسی مبتنی بر عملکرد و ارزش‌یابی را چندان مربوط و با معنی ندانسته و مهمترین مسأله را توجه به این پرسش می‌داند که چگونه ارزش‌یابی و حسابرسی مبتنی بر عملکرد می‌توانند توأمان به ارزش تصمیمات سیاست‌گذاران بیافزایند؟

مسئولیت پاسخ‌گویی جدید برای دیوان محاسبات اتحادیه‌ی اروپا

دومین گزارش ویژه دیوان محاسبات اتحادیه‌ی اروپا (گزارش شماره ۱۸/۲۰۱۵، ۲۰۱۶)، بیانگر آن است که این دیوان در سال‌های اخیر در زمینه حاکمیت مالی و اقتصادی، اقدام به کسب ابعاد نوینی در حوزه مسئولیت پاسخ‌گویی نموده، و حسابرسان آن ابعاد را از طریق کسب مهارت حسابرسی؛ تامین می‌نمایند.

اتحادیه‌ی اروپا در سال ۲۰۰۸ میلادی با یک بحران مالی بسیار شدید در حوزه بدهی روبه‌رو گشت. این بحران که پیامد عوامل متعددی نظیر نظارت ضعیف در حوزه بانکداری، سیاست‌های ضعیف مالی، و تجارب ناموفق موسسات مالی و هزینه‌های بالای کمک‌های مالی آتی نهادهای بزرگ مالی بود؛ از دو جنبه دولت‌های عضو اتحادیه‌ی اروپا را درگیر نمود: اولاً، تاثیرگذاری بر کشورهای غیر

عضو حوزه یورو در سال‌های ۲۰۰۹-۲۰۰۸ میلادی و بعد از آن اثرگذاری بر کشورهای عضو اتحادیه‌ی اروپا.

سیستم حسابرسی دیوان محاسبات اتحادیه‌ی اروپا، مدیریت کمک‌های مالی این اتحادیه را که در طول بحران مالی از طریق تسهیلات تراز پرداخت‌ها و سازوکار تثبیت مالی اروپا فراهم شده بود، مورد بررسی و آزمون قرار داد. این سازوکار، به منظور کمک مالی کمیسیون اتحادیه‌ی اروپا به بازار مالی با استفاده از بودجه این اتحادیه به عنوان ضمانت انجام کار صورت گرفت، بعد از آن نیز حسابرسی با تأکید بر نقش این کمیسیون در برنامه‌های کمک‌رسانی به کشورهای مجارستان، لتونی، رومانیف ایرلند و پرتغال عملیاتی شد.

همچنین، حسابرسان دیوان محاسبات اتحادیه‌ی اروپا به آزمون میزان مشارکت این کمیسیون با شرکا خود (بانک مرکزی اروپا در فرانکفورت و صندوق بین‌المللی پول در واشنگتن)، پرداختند. آنها علاوه بر گردآوری مدارک حسابرسی از طریق بازبینی دقیق اوراق و تجزیه و تحلیل‌های مستند، مصاحبه‌هایی را با کارکنان اجرایی کمیسیون اتحادیه‌ی اروپا، مقامات ملی، بانک مرکزی اتحادیه‌ی اروپا و صندوق بین‌المللی ترتیب دادند. در این فرآیند حسابرسی، آن‌ها به بررسی نقش دیوان محاسبات اتحادیه‌ی اروپا، شرکای کمیسیون اتحادیه‌ی اروپا و یا تصمیمات متخذه در سطح سیاسی این اتحادیه، مورد بررسی قرار ندادند.

نتایج حسابرسی

دیوان محاسبات اتحادیه‌ی اروپا دریافته است که این کمیسیون به دلیل عدم وجود علائم هشدار دهنده نسبت به نقاط ضعف اولیه در فرآیند مدیریتی، از آمادگی لازم نسبت به اولین درخواست کمک‌های مالی در خلال بحران مالی سال ۲۰۰۸ برخوردار نبودند. آن‌ها چهار



نظام حسابداری اگر بر مبنای مسئولیت پاسخ‌گویی بنا شده باشد، می‌تواند جریان صحیح اطلاعاتی بین پاسخ‌گو و پاسخ‌خواه برقرار کند و از حقوق هر دو طرف حمایت کند

حوزه‌ی اساسی در خصوص رهبری این بحران توسط کمیسیون اتحادیه‌ی اروپا را شناسایی کرده‌اند: رویکردهای متفاوت مورد استفاده، کنترل کیفی محدود، نظارت ضعیف و کمبود مستندسازی.

به منظور توضیح این نقاط ضعف، حسابرسان اقدام به شناسایی چند کشور نمونه با ویژگی‌های زیر کردند، عدم مقایسه پذیری در شرایط یکسان و دقت پایین در شماری از برنامه‌های کمک رسانی.

آن‌ها ضمن بررسی خود دریافتند که تیم کمیسیون اتحادیه‌ی اروپا به طور مؤثر اسناد و مدارک اصلی را مورد بازبینی خود قرار نداده، در زمان انجام محاسبات اساسی مدارک تنها در داخل تیم مورد بررسی قرار گرفته، تلاش کارشناسان به طور گسترده مورد بررسی دقیق قرار نگرفته و نیز فرآیند بازبینی به خوبی مستند نشده است.

اگر چه، نتایج بررسی آن‌ها نشان

می‌دهد که دیوان محاسبات اتحادیه‌ی اروپا، علی‌رغم وجود ضعف‌های کارشناسی که منجر به تحمیل محدودیت‌های زمانی می‌شود؛ در زمینه‌ی توجه به وظایف مدیریتی جدید خویش برای اداره کردن برنامه‌های کمک رسانی و رسیدگی، موفق عمل کرده است. به بیان دیگر، این حسابرسان علی‌رغم وجود پاره‌ای از تاخیرات؛ دیگر نتایج مثبت نظیر برنامه‌های تامین کننده اهداف، کاهش گسترده نقاط ضعف، بهبود ضعف‌های ساختاری و موافقت کشورهای عضو اتحادیه با بسیاری از شرایط حاکم بر برنامه‌ها را مورد بررسی خود قرار داده‌اند.

حسابرسان به این مهم توجه دارند که شماری از نقاط ضعف شناسایی شده، هنوز به قوت خود باقی بوده و اینک کمیسیون اتحادیه‌ی اروپا با قدرت خاصی رویکردهای مدیریتی خویش را برای اداره نمودن کمک مالی، دنبال می‌کند.

نتیجه‌گیری

در این مقاله، پیشنهادها برای اتحادیه‌ی اروپا به منظور تضمین مدیریت مستحکم کمک مالی برای نیاز آتی اعضا به منظور پیاده سازی سیستم حسابرسی مبتنی بر عملکرد و در همین راستا ارزش‌یابی سطح پاسخ‌گویی مدیران مطرح گردید. برنیک میجر (۲۰۱۶)، بیان می‌دارد که مسئولیت پاسخ‌گویی در نقطه رجحان و برتری قرار دارد، چرا که به عنوان یک فرآیند دیده می‌شود. این فرآیند در مقابل پول، به دلایلی نظیر ابعاد حاکمیت مناسب، کارایی مدیریت و کسب نتایج، مسئولیت پاسخ‌گویی بیشتری را مطالبه می‌کند. اگر حسابرسان درصدد ارتباط با انتظارات شهروندان باشد، بایستی وارد بحث و گفتگو در خصوص ارزش‌های مورد نظر آن‌ها شوند. برای مثال، ارزش حاکمیت مناسب و نحوه تحقق آن. ■

منابع

۱. کردستانی، غلامرضا و محمود نصیری، کارایی گزارشگری مالی و ارتقای سطح مسئولیت پاسخ‌گویی در بخش عمومی، حسابدار، سال بیست و پنجم، شماره ۲۰۸ و ۲۰۹، ص ۵۸، تیر و مرداد ۱۳۸۸،
۲. باباجانی، جعفر. (۱۳۸۸). حسابداری و مسئولیت پاسخ‌گویی در بخش عمومی (مجموعه مقالات)، تهران، ترمه، چاپ اول،
۳. امیر اصلانی، حامی. (۱۳۷۹). به سوی دستیابی به یک چارچوب نوین، تهران، حسابرس، سال دوم، شماره ۷، ص ۶۲-۵۴.
4. ECA's financial and economic governance audit work, Special report N2015/18° Performance audit in focus: Financial assistance provided to countries in difficulties,
5. Performance audit and evaluation in the policy cycle: building blocks for better policy and regulation? At the invitation of Alex Brenninkmeijer, ECA Member, and with the participation of Eduardo Ruiz García, ECA Secretary-General, three academic experts and a European Commission official presented their views on the role of performance audit and evaluation in the political decision-making process 1 March 2016,
6. Performance Budgeting: A Discourse on EU Added Value 2nd annual EU Budget Focused on Results Conference, 2016,

پی‌نویس‌ها:

- | | | |
|-------------------------------|------------------|--|
| 1- Micro | 7- Brandsma | 13- Naudts |
| 2- Meso | 8- Rational | 14- Regulatory Scrutiny Board responsible for Impact Assessments and Evaluations |
| 3- Macro | 9- Argumentative | 15- Garica |
| 4- Brenninkmeijer (2016) | 10- Value Free | |
| 5- European Court of Auditors | 11- Blom-Hansen | |
| 6- INTOSAI | 12- Aden | |