

نقش تفکر سیستمی در تحلیل نظام پاسخگویی و خرده نظام های تشکیل دهنده

دکتر جعفر باباجانی^۱

مقدمه

برای دستیابی به یک تحلیل مفهومی و درست از نظام پاسخگویی و خرده نظام های تشکیل دهنده آن باید از تفکر سیستمی استفاده کرد. دلیل این امر آن است که فلسفه وجودی نظامهایی نظیر بودجه بندی، حسابداری و گزارشگری مالی، حسابرسی، ارزیابی عملکرد و جریان آزاد اطلاعات را باید در نظام پاسخگویی عمومی جستجو نمود تا نقش و جایگاه و مزایای استقرار آنها به وضوح روشن شود. به بیان دیگر، بر اساس تفکر سیستمی، هر یک از سیستمهای یادشده، یکی از زیر مجموعه های فرا سیستمی است که در جوامع مبتنی بر مردم سالاری به نظام پاسخگویی عمومی موسوم شده است. سیر تطور هر یک از سیستم های مذکور، بیانگر این واقعیت است که تغییر و تحول در آنها تحت تاثیر نظام پاسخگوئی عمومی صورت گرفته و آنها نیز به نوبه خود در ارتقای سطح پاسخگویی موثر بوده است.

به همین دلیل، در این نوشتار ابتدا سعی می شود تصویری کلی از نظام پاسخگوئی و ارکان اصلی آن ارائه شود، سپس فرایند این نظام با استفاده از یک چارچوب پذیرفته شده تحلیل و پس از آن نقش و جایگاه هر یک از خرده نظامها در فرایند پاسخگوئی، به اجمال مورد بحث قرار گیرد.

مفهوم مسئولیت پاسخگوئی عمومی

برخی صاحب نظران اعتقاد دارند که مفهوم مسئولیت پاسخگویی مفهومی طلائی است

نگاهی به کرسی‌های نظریه‌پردازی در دانشگاه علامه طباطبائی

که کسی با آن مخالفتی ندارد و به وفور در گفتمان و اسناد سیاسی امروزی، به دلیل انتقال تصویری از شفافیت و اعتماد بخشی، از آن استفاده می‌شود (Bovens, 2005). بنابراین می‌توان مفهوم امروزی مسئولیت پاسخگویی را به نظام‌های سیاسی مبتنی بر دموکراسی و مردم سالاری نسبت داد. در این مفهوم، حق دانستن حقایق و پاسخ خواهی برای صاحبان حق که از طریق پرداخت عوارض و مالیات منابع مالی و اقتصادی مورد نیاز دولتها و شهرداریها را تامین می‌کنند از یک سو و الزام مقامات منتخب و منصوب به ایفای مسئولیت پاسخگویی از سوی دیگر، به رسمیت شناخته شده است.

نظام پاسخگوئی

واژه دموکراسی حداقل نیازمند سه پیش فرض اساسی شامل شفافیت، مسئولیت پاسخگوئی و برابری است. دسترسی آزاد به اطلاعات مربوط به تصمیم گیرهای دولت در خصوص فعالیتهای اقتصادی و سیاسی شاخص شفافیت است. مسئولیت پاسخگوئی مستلزم آن است که دولت در مقابل مردم و نمایندگان قانونی آنها و در قبال اعمالی که انجام می‌دهد و تصمیماتی که اتخاذ می‌کند، پاسخگو بوده و به آنها توضیح دهد. مفهوم برابری نیز بر رفتار یکسان و قانونی با همه شهروندان و اعطای حقوق برابر به آنها برای مشارکت در اداره امور خود تاکید دارد (shende and Bennett, 2004). مسئولیت پاسخگویی و شفافیت اگر چه به صورت مستقل مطرح می‌شوند لیکن لازم و ملزوم و مکمل هم می‌باشند. شفافیت به ذینفعان جامعه این فرصت را می‌دهد که ساختار، وظایف، مقاصد سیاسی و پروژه‌های مالی دولت را از طریق دسترسی به اطلاعات مربوط، مورد بررسی قرار دهند. هدف اصلی شفافیت، فراهم نمودن فضای لازم برای مقامات منتخب و منصوب جهت ایفای مسئولیت پاسخگویی است. این در حالی است که مسئولیت پاسخگویی این قبیل مقامات را به ارائه دلایل منطقی در مورد وظایف و اقدامات و پی آمدهای آن ملزم می‌نماید.

در تحلیل فرایند مسئولیت پاسخگویی عمومی، به صورت معمول چهار سؤال

نقش تفکر سیستمی در تحلیل نظام پاسخگویی و خرده نظام های تشکیل دهنده

اساسی به شرح زیر قابل طرح است:

الف- چه کسی و یا چه کسانی مسئولیت پاسخگویی را برعهده دارند.

ب- در قبال چه کسانی باید مسئولیت پاسخگویی ایفا شود.

ج- نسبت به چه چیزی و تا چه حدودی باید پاسخگویی صورت گیرد.

د- چگونه و به چه طریقی مسئولیت پاسخگویی ایفا و ارزیابی می شود.

چارچوب تحلیلی مسئولیت پاسخگویی

بحث و بررسی در مورد مفهوم مسئولیت پاسخگویی و با هدف دستیابی به یک تحلیل صحیح و عمیق از این مفهوم، مستلزم استفاده از یک چارچوب مفهومی مناسب و مبتنی بر مبانی نظری است. به همین دلیل، از چارچوبی که استوارت (۱۹۸۴) برای تحلیل مسئولیت پاسخگویی ارائه کرده استفاده شده است. استوارت در این چارچوب، دو مسیر کلیدی و موثر در فرایند مسئولیت پاسخگویی را به شرح زیر معرفی می کند.

۱- نیاز به اطلاعات، شامل حق پرسش و مناظره در مورد اطلاعات به عنوان مبنایی برای صورت بندی قضاوت، که در این چارچوب به عنصر گزارش موسوم شده است. گزارش باید به شکلی قابل فهم ارائه شود و بر حسب اینکه چه چیزی و برای چه کسی ارائه می شود، به زبانهای متفاوت تنظیم گردد. زبان گزارش مالی، زبان گزارش قانونی نبوده و نیازی نیست مشابه زبان گزارش سیاسی باشد.

۲- ارزیابی، قضاوت و اقدام، که در این چارچوب از آن به عنوان عنصر پاسخ خواهی و اعمال قدرت یاد می شود. پاسخ خواهی شامل ارزیابی و پیامدهای آن است. پاسخ خواهی شامل تایید یا تقصیر است که به نوبه خود می تواند منجر به پاداش یا جریمه شود. پاسخ خواهی می تواند شامل سلب یا تجدید اعتماد (برکناری یا انتصاب و انتخاب مجدد) نیز باشد. اگرچه در فرایند پاسخ خواهی ممکن است اقدامی هم انجام نشود، اما باید ظرفیت اعمال قدرت و اقدام به وضوح وجود داشته باشد. (استوارت ۱۹۸۴).

نگاهی به کرسی‌های نظریه‌پردازی در دانشگاه علامه طباطبائی

استوارت معتقد است، در تحلیل مفهوم مسئولیت پاسخگویی، باید به این نکته توجه نمود که دو عنصر گزارش و پاسخ خواهی در ارتباط با یکدیگر بوده و مفهوم کامل مسئولیت پاسخگویی در برگیرنده ارائه گزارش و قضاوت در مورد آن است. به بیان دیگر، استوارت بر این نکته تاکید می کند که دادن گزارش برای تحقق پاسخ خواهی امر ضروری است، اما گزارشگری به تنهایی قادر به تکمیل فرایند مسئولیت پاسخگویی نیست. مسئولیت پاسخگویی در عین حال، مستلزم ظرفیت اعمال قدرت نیز خواهد بود و ایفای این مسئولیت در قبال مجلس قانونگذاری، حاوی ظرفیت مناسب برای اعمال قدرت است (همان). استوارت تصریح می کند که رابطه مسئولیت پاسخگوئی شامل دادن گزارش و ارزیابی و قضاوت در مورد گزارش، می تواند به ریسمانی تشبیه شود که پاسخگویان را به پاسخ خواهان مرتبط می کند. او معتقد است که شفافیت و مسئولیت پاسخگویی مستلزم روشن بودن رابطه مسئولیت پاسخگوئی است. رابطه ای که بین پاسخگو و پاسخ خواه بر قرار است، یک رابطه قدرت است. بر پایه رابطه مسئولیت پاسخگویی، کسانی که حق گرفتن گزارش دارند، قدرت ارزیابی و قضاوت در مورد آنرا نیز خواهند داشت (همان). استوارت در چارچوب تحلیلی خود این رابطه را Bond of Accounta نامگذاری کرده، اما نگارنده معادل فارسی "چرخه مسئولیت پاسخگویی" را برای آن انتخاب کرده است.

استوارت بر این باور است که برای تعریف چرخه مسئولیت پاسخگویی، تعیین اشخاصی که گزارش می دهند یا اشخاصی که گزارش را رسیدگی، ارزیابی و مورد قضاوت قرار می دهند کافی نیست، بلکه فعالیتهائی که در این چرخه انجام می شود و او از آن به عنوان حوزه عمل مسئولیت پاسخگوئی field of Accountability یاد می کند، نیز باید مشخص و تعریف شود. در هر حوزه عمل، مسئولیت باید تعریف شود. در رابطه با فعالیتهائی که گزارش در مورد آنها تهیه می شود، هدف گزارش و مبنای مسئولیت پاسخگویی می تواند متفاوت باشد.

بر اساس نظریه استوارت، هر حوزه ای از مسئولیت پاسخگوئی بر موضوع مشخصی

نقش تفکر سیستمی در تحلیل نظام پاسخگوئی و خرده نظام های تشکیل دهنده

تاکید دارد. مسئولیت پاسخگویی در حوزه درستکاری و صداقت^۱ با پرهیز از کارهای غیرقانونی ارتباط دارد و اطمینان می دهد که منابع مالی به نحو صحیح و بر اساس قوانین و مقررات مصرف شده است. مسئولیت پاسخگویی قانونی^۲ با جلوگیری از سوء استفاده از قدرت قانونی و منع خروج از اختیارات تفویضی مرتبط است. مسئولیت پاسخگویی کارائی^۳ بر حصول اطمینان از عدم اتلاف منابع تمرکز می کند. مسئولیت پاسخگویی مدیریتی^۴ نیز برای اطمینان دهی از عدم سوء مدیریت که منجر به خدشه دار شدن عدالت می شود تعریف شده است. استوارت با طرح مباحث فوق زمینه لازم را برای معرفی حوزه هایی از مسئولیت پاسخگویی فراهم و سپس سطوح این مسئولیت را با عنوان "نردبان مسئولیت پاسخگویی"^۵ تشریح می کند.

نگاهی اجمالی به ارکان چارچوب تحلیلی مورد نظر، استوارت درباره مسئولیت پاسخگوئی، نشاندهنده این واقعیت است که نظام پاسخگوئی، حاصل فرایندی است که با دادن گزارش "giving an account" درباره اقداماتی که درباره حوزه ای مشخص انجام شده است، آغاز می شود. در ادامه این فرایند و در مرحله پاسخ خواهی "hold to account"، رسیدگی به گزارش و ارزیابی و قضاوت در مورد آن صورت می گیرد، تا در نهایت به اخذ تصمیم در خصوص تشویق یا تنبیه که در قالب انتخاب مجدد یا سلب اعتماد و عزل مقامات پاسخگو متبلور می شود، منجر شود. همانطور که استوارت بیان می کند، رابطه ای بین این دو مرحله وجود دارد که این دو مرحله از فرایند را به یکدیگر پیوند داده و چرخه مسئولیت پاسخگوئی را تشکیل می دهد که باید از شفافیت کافی برخوردار باشد. علاوه بر این، حوزه هایی که باید پاسخگویی درباره آن انجام

¹. Accountability for probity

². Accountability of legality

³. Accountability for Efficiency

⁴. Accountability for good Administration

⁵. Ladder of Accountability

نگاهی به کرسی‌های نظریه‌پردازی در دانشگاه علامه طباطبائی

شود و فعالیتهایی که در مورد آن باید گزارش تهیه و پاسخ خواهی صورت گیرد نیز روشن باشد.

اگر نظام پاسخگوئی را در چارچوب تحلیلی فوق و بر مبنای تفکر سیستمی مورد بررسی قرار دهیم به این نتیجه می‌رسیم که تحقق هر یک از دو رکن پیش گفته در فرایند پاسخگویی، مستلزم استقرار و اجرای سیستمهایی هدفمند و در عین حال مرتبط با هم است که تحت تاثیر محیط پیرامون نظیر نوع حاکمیت و نظام سیاسی نیز قرار می‌گیرد. به همین دلیل، در تحلیل نظام پاسخگویی، به جای تمرکز بر اجزای این نظام، باید با رویکردی کل نگر سیستمهای تشکیل دهنده آن را شناسائی و روابط و تعامل آنها با نظام پاسخگوئی و تاثیر محیط پیرامون بر این نظام را مورد مطالعه قرار داد. در چنین شرایطی، طرح مبانی نظری سیستمهای هدفمندی نظیر بودجه بندی، حسابداری و گزارشگری مالی، حسابرسی، کنترل و ارزیابی عملکرد، از انسجام کافی و معنی داری برخوردار و جایگاه و شان آنها مشخص و مزایا و محاسن آنها پدیدار می‌شود.

نردبان سطوح مسئولیت پاسخگوئی

استوارت (۱۹۸۴) سطوح مسئولیت پاسخگوئی عمومی را تحت عنوان "نردبان مسئولیت پاسخگوئی" در پنج سطح معرفی نموده است. هیات رايژنی استانداردهای حسابداری دولت فدرال امریکا FASAB، سطوح مسئولیت پاسخگوئی مورد نظر استوارت را مبنای تدوین بیانیه مفهومی اهداف گزارشگری مالی حسابداری دولت فدرال قرارداد داده است (FASAB, 1993). سطوح مسئولیت پاسخگوئی استوارت به این دلیل به نردبان موسوم گردیده است که زمینه ها و حوزه های این مسئولیت را از ساده ترین تا پیچیده ترین حالت ممکن پوشش می دهد. سطوح پنج گانه این مسئولیت به شرح زیر است:

مسئولیت پاسخگوئی در حوزه درستکاری و قانونی: این سطح از مسئولیت پاسخگوئی، بر لزوم رعایت قوانین و مقررات، تحصیل و مصرف صحیح منابع مالی

نقش تفکر سیستمی در تحلیل نظام پاسخگوئی و خرده نظام های تشکیل دهنده

عمومی، حفظ و حراست از دارائیهها، جلوگیری از تقلب و اقدامات غیرقانونی تاکید دارد. در این حوزه، مقامات منتخب و منصوب وظیفه دارند منابع مالی عمومی شامل مالیاتها، عوارض و سایر درآمدها، وامها و سایر منابع تامین مالی را برطبق مجوزهای قانونی و در حدودی که قانون اجازه داده است، تحصیل نمایند.

مسئولیت پاسخگوئی فرایند: این سطح از مسئولیت پاسخگوئی به روشها و رویه های اجرای فعالیتهای مربوط می شود. بدین معنی که آیا زمانی که برای انجام امری مصرف گردیده و یا کوششهایی که به عمل آمده و تجاربی که باید مورد استفاده قرار می گرفت با آنچه که قبلا برنامه ریزی شده است، مطابقت دارد.

مسئولیت پاسخگوئی عملکرد: مسئولیت پاسخگوئی عملکرد که در حوزه پاسخگوئی مدیریتی قرار می گیرد بر مصرف کارا¹ و اثربخش² منابع مالی تاکید دارد. به بیان دیگر، کارائی و اثربخشی در مرکز ثقل مصرف منابع مالی قرار گرفته و مقامات اجرائی در دولتها و نهادهای بزرگ بخش عمومی موظفند علاوه بر رعایت قوانین و مقررات در تحصیل و مصرف صحیح منابع مالی عمومی، این قبیل منابع را به صورت کارا، اثربخش و با صرفه اقتصادی³ مصرف نموده و در تحقق این موارد پاسخگو باشند. منظور از کارائی در این سطح از مسئولیت، ارائه خدمات بیشتر با مصرف منابع کمتر و جلوگیری از اتلاف منابع می باشد. منظور از اثربخشی در این سطح از مسئولیت پاسخگوئی، تاثیر مصرف منابع بر بهبود زندگی شهروندان و اجرای طرحها و برنامه هایی است که رفاه عمومی را ارتقاء بخشد. صرفه اقتصادی نیز بر تخصیص بهینه منابع و اثربخشی بلند مدت تاکید دارد.

از آن جا که مسئولیت پاسخگوئی عملکرد نیازمند محاسبه و ارائه بهای تمام شده کالا و

¹. Accountability of legality

¹. Accountability for Efficiency nt.

². Effectiveness

³. Economy

نگاهی به کرسی‌های نظریه‌پردازی در دانشگاه علامه طباطبائی

خدمات است، لذا سیستم‌های حسابداری و گزارشگری مالی، حسابرسی عملیاتی و بودجه‌بندی عملیاتی در تحقق آن نقش اساسی ایفا می‌کند و تحقق این سطح از مسئولیت پاسخگوئی دولتها و نهادهای بزرگ بخش عمومی، مستلزم ایجاد تحول در سیستمهای فوق‌الذکر است.

مسئولیت پاسخگوئی برنامه:^۱ این سطح از مسئولیت پاسخگوئی، بر تحقق اهداف برنامه‌ها تاکید می‌کند. دولتها، شهرداریها و سایر نهادهای بزرگ بخش عمومی با ارائه طرحها و برنامه‌های خود و کسب آرای مردم نسبت به این طرحها و برنامه‌ها بر سر کار می‌آیند. از این رو، این مقامات در قبال اجرا و تحقق اهداف برنامه‌ها، مسئولیت پاسخگویی دارند.

مسئولیت پاسخگوئی سیاست‌ها و خط‌مشی‌ها:^۲ هر چند که استوارت در تشریح نردبان پاسخگویی در مورد مسئولیت پاسخگویی سیاست‌ها و خط‌مشی‌ها توضیح کافی ارائه نداده است، اما به نظر می‌رسد منظور از این نوع پاسخگویی که در آخرین پله‌های نردبان مسئولیت پاسخگویی جای گرفته است، سیاست‌های کلی و خط‌مشی‌های اساسی است که دولتها و شهرداریها پس از انتخاب اتخاذ می‌کنند...

بازیگران اصلی در عرصه پاسخگوئی

در تحلیل فرایند مسئولیت پاسخگوئی و بر اساس چارچوبی که استوارت برای آن ارائه داده است، رابطه مسئولیت پاسخگوئی، شامل عنصر گزارش و عنصر رسیدگی، ارزیابی و قضاوت در مورد گزارش، به حلقه اتصال مقامات منتخب و منصوب به عنوان "پاسخگویان" و عموم مردم در قامت "پاسخ‌خواهان" تشبیه شده است. این حلقه ارتباطی که پاسخگویان را به پاسخ‌خواهان مرتبط می‌نماید، می‌تواند بر مبنای کسانی

1. Programme Accountability

2. Policy Accountability

نقش تفکر سیستمی در تحلیل نظام پاسخگوئی و خرده نظام های تشکیل دهنده

که مسئولیت گزارش دهی دارند و کسانی که حق رسیدگی، اظهار نظر و قضاوت دارند، تعریف شود. در چنین حالتی، فرایندی موسوم به "چرخه مسئولیت پاسخگوئی" شکل می گیرد. ایفا و ارزیابی قدرتمند و شفاف مسئولیت پاسخگوئی عمومی در گرو شفافیت و قوت این چرخه خواهد بود. با این ترتیب، در فرایند ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگوئی، این موضوع از اهمیت اساسی برخوردار است که چه کسی یا چه کسانی باید گزارش تهیه کند و این گزارش را به چه کسی یا چه کسانی، برای رسیدگی، ارزیابی و قضاوت ارائه دهند. به بیان دیگر، در فرایند مسئولیت پاسخگوئی باید مشخص شود که بازیگران اصلی چه کسانی هستند و هر کدام از آنها در این عرصه چه نقشی ایفا می نمایند. هر چند که در این فرایند، زمینه و حدود مسئولیت پاسخگوئی از یک سو و نحوه و طریق ایفا و ارزیابی آن از دیگر سو نیز از اهمیت درخور ملاحظه ای برخوردار است.

چه کسی ایفای مسئولیت پاسخگوئی را برعهده دارد: اگر بخواهیم به اجمال به این سؤال پاسخ دهیم، می گوییم هر کس که به نمایندگی از سوی مردم انتخاب و در گردونه قدرت سهمیم گردیده، در قبال صاحبان حق و متناسب با اختیارات و مسئولیت هایی که به او تفویض شده است، مسئولیت پاسخگوئی دارد و ملزم به ایفای آن است.

پاسخ گوئی در قبال چه کسانی ایفا می شود: در فرایند مسئولیت پاسخگوئی، پاسخ خواه از جایگاه ویژه ای در چرخه مسئولیت پاسخگوئی برخوردار است و به عبارتی یکی از بازیگران اصلی این عرصه به شمار می رود. به همین دلیل، شناسایی اشخاص یا نهادهای پاسخ خواه در فرایند مسئولیت پاسخگوئی از اهمیت اساسی برخوردار است. به راستی پاسخ خواه کیست؟ مقامات منتخب و منصوب در قبال چه اشخاص و یا نهادهایی مسئولیت پاسخگوئی دارند و این اشخاص یا نهادها به کمک چه اشخاص و یا نهادهایی این مسئولیت را مورد رسیدگی و ارزیابی قرار می دهند تا مبنایی برای قضاوت و تصمیم گیری خود فراهم آورند.

نگاهی به کرسی‌های نظریه‌پردازی در دانشگاه علامه طباطبائی

مردم به عنوان صاحبان حق، اصلی‌ترین گروه پاسخ‌خواه به شمار می‌روند اما به صورت مستقیم نمی‌توانند در این فرایند مشارکت کنند، آن‌ها با انتخاب نمایندگان و تفویض اختیارات لازم، در این فرایند به ایفای نقش می‌پردازند. نمایندگان قانونی مردم نیز برای رسیدگی و اظهارنظر در مورد گزارشهای تنظیمی دولت‌های مرکزی و محلی، به نهادهای مستقل و بی‌طرفی که در قوانین اساسی و عادی پیش‌بینی شده‌اند، متوسل شده و از آنها یاری می‌طلبند. این قبیل نهادها به دلیل آنکه زیر نظر قوه مقننه یا قضائیه حسب مورد انجام وظیفه می‌کنند، از استقلال کافی برای رسیدگی و اظهارنظر برخوردارند و در فرایند مسئولیت پاسخگویی مشارکت و به نهاد پاسخ‌خواه گزارش می‌دهند. با این ترتیب، نهادهائی نظیر دیوان محاسبات کشور و سازمان بازرسی کل کشور که در قانون اساسی کشورهای دارای رژیم سیاسی مردم‌سالار و پارلمانی پیش‌بینی شده‌اند، به خودی خود در جایگاه پاسخ‌خواه قرار نمی‌گیرند بلکه به نمایندگی از سوی این دوقوه، به گزارشهای مالی و عملیاتی نهاد اجرائی رسیدگی و در مورد آن اظهارنظر می‌کنند.

نقش و جایگاه سیستم‌ها در نظام پاسخگویی

همانطور که قبلاً بیان گردید، مسئولیت پاسخگویی فرایندی است که با دادن گزارش توسط پاسخگو آغاز و با رسیدگی و اظهارنظر درباره این گزارش ادامه می‌یابد و سپس با قضاوت، اتخاذ تصمیم و اقدام توسط پاسخ‌خواهان پایان می‌پذیرد و این دور تسلسل به صورت دوره‌ای ادامه خواهد یافت. از این رو، سیستم حسابداری در فرایند ایفای مسئولیت پاسخگویی با تهیه اطلاعات و دادن گزارش از طریق گزارشهای مالی به وظیفه خود عمل می‌کند. حسابرسی به عنوان یک خرده نظام دیگر، نقش خود را در مرحله ارزیابی و با اظهارنظر تخصصی درباره گزارش پاسخگو ایفا و زمینه لازم را جهت قضاوت آگاهانه و مبتنی بر استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی، برای پاسخ‌خواهان فراهم می‌کند. نگاهی اجمالی به فرایند ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی نشان‌دهنده

نقش تفکر سیستمی در تحلیل نظام پاسخگویی و خرده نظام های تشکیل دهنده

این واقعیت است که نظام پاسخگویی در دنیای پیچیده امروز و حسب تنوع وظایف دولتها و نهادهای بزرگ بخش عمومی به صورتی منظم و سازمان یافته عمل می نماید. از آنجا که شفافیت پیش شرط تحقق مسئولیت پاسخگویی است و شفافیت نیز مستلزم جریان صحیح اطلاعات بین پاسخگو و پاسخ خواه است، لذا حسابداری و حسابرسی ضمن تعامل و ارتباط با یکدیگر به عنوان دو سیستم هدفمند در نظام پاسخگویی به ایفای نقش می پردازند. علاوه بر این، گزارشهای مالی حسابرسی شده باید در اختیار عموم مردم قرار گیرد، تا گردش آزاد اطلاعات بین پاسخگویان و پاسخ خواهان نیز در این فرایند به ایفای نقش بپردازد.

اگر در فرایند مسئولیت پاسخگویی، به نقش بودجه به عنوان مبنای حوزه عمل پاسخگویی توجه شود، آنگاه تصویر نسبتاً روشنی از سامانه پاسخگویی آشکار می شود. به بیان دیگر، بودجه که سندی معتبر و حاوی برنامه های دولت و نهادهای بزرگ بخش عمومی است، بر پایه اصول و ضوابط مشخصی که قانون معین می کند تهیه و تقدیم مرجع قانونگذاری می شود و پس از آن در مرجع قانونی، مبنایی جهت پاسخگویی فراهم می کند. حسابداری و گزارشگری مالی نیز بر طبق استانداردهای پذیرفته شده و مورد توافق پاسخ گو و پاسخ خواه، گزارشهای لازم درباره اجرای بودجه را فراهم نموده و آنگاه نظام حسابرسی بر طبق اصول و استانداردهای خاص خود نسبت به گزارشهای استخراج شده از سیستم حسابداری اظهار نظر می کند. همانطور که ملاحظه می شود، هر سه سیستم به عنوان خرده نظامهای فعال در نظام پاسخگویی، بر اساس اصول و ضوابط مشخصی که مورد پذیرش و توافق دو طرف پاسخ گو و پاسخ خواه قرار گرفته است، عمل می کند.

اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری، حسابرسی و بودجه بندی به ایفا و ارزیابی منظم فرایند مسئولیت پاسخگویی کمک فراوانی می نماید، زیرا اعمال سلیقه در اجرای هر یک از خرده نظامها را محدود نموده و شرایط را برای قضاوت آگاهانه فراهم می کند.

نگاهی به کرسی‌های نظریه‌پردازی در دانشگاه علامه طباطبائی

با این ترتیب، می‌توان چنین استنباط نمود که به کارگیری اصول و استانداردهای مورد بحث در ایفا و ارزیابی فرایند مسئولیت پاسخگوئی، عمدتاً به دلیل جلوگیری و پرهیز از مخدوش شدن این مسئولیت صورت می‌گیرد، زیرا همانگونه که قبلاً بیان گردید، مفهوم مسئولیت پاسخگویی، مفهومی دمدمی مزاج و تفسیر پذیر است. بنابراین اگر خرده نظامهای درون نظام مسئولیت پاسخگویی، براساس اصول، ضوابط و استانداردهای قابل قبول و مورد توافق به ایفای نقش نپردازند، آنگاه زمینه لازم برای اعمال سلیقه و فرار از مسئولیت پاسخگویی فراهم می‌شود. نتیجه اینکه نظام پاسخگوئی سامانه‌ای است که از طریق سیستم‌هایی نظیر بودجه بندی، حسابداری و حسابرسی و براساس اصول و ضوابط معین و درجه تحقق هدف اصلی یعنی ادای وظیفه پاسخگویی و تامین حق پاسخ خواهی عمل می‌کند. نگاهی اجمالی به مطالب پیش گفته، جایگاه بودجه بندی، حسابداری، حسابرسی و گردش آزاد اطلاعات رادر فرایند مسئولیت پاسخگویی، به خوبی نمایان می‌کند.

سیر تحول سیستم‌ها از منظر مسئولیت پاسخگوئی

بودجه بندی، حسابداری و حسابرسی تاریخچه‌ای طولانی دارد و در بخش دولتی از زمان پیدایش دولتها و به طریق مقتضی انجام می‌شده است. در این مبحث به تاریخچه این سیستم‌ها دایر بر اینکه از چه زمانی آغاز شده و سیر تاریخی آن چگونه بوده است پرداخته نمی‌شود، زیرا سیستم‌های مذکور تا زمان پیدایش رژیم‌های سیاسی مبتنی بر پارلمان و دموکراسی نمایندگی، در خدمت نظام مالی پادشاهان و حکومت‌مداران برای دریافت مالیات و باج و خراج بوده است. در این دوران تنظیم بودجه، نگهداری حساب، حسابرسی و رسیدگی به حسابها در بخش دولتی عمدتاً با هدف افزایش مالیاتها و ثروت و خراج حاکمان صورت می‌گرفته و با مفهوم امروزی آن بسیار متفاوت بوده است. در این قسمت، سیر تحول سیستم‌های یادشده، از زمانی که در جهت حفظ منافع عموم مردم و به نمایندگی از سوی صاحبان حق عمل نمود مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد.

نقش تفکر سیستمی در تحلیل نظام پاسخگوئی و خرده نظام های تشکیل دهنده

از این رو، سیر تطور نظام حسابرسی از منظر مفهوم مسئولیت پاسخگویی و در جایگاه نمایندگی پاسخ خواهان مورد بررسی قرار می گیرد تا رابطه و تعامل این سیستم با نظام پاسخگویی روشن و علت تحول و یا عدم تحول این سیستم در صد سال اخیر بیان گردد. همانطور که قبلا بیان گردید، نظام پاسخگویی که از تعدادی خرده نظام تشکیل گردیده و خود نیز تحت تاثیر نظام سیاسی حاکم بر کشورها است. هرچه نظامهای سیاسی حاکم، بر اساس آرای عمومی شکل گرفته باشد، نظام پاسخگویی نیز از شفافیت کافی برخوردار می شود. شفافیت نظام پاسخگویی نیازمند وجود سیستمهای کارآمد و تعامل و ارتباط آنها با یکدیگر است. از زمانی که نظامهای سیاسی مبتنی بر پارلمان در کشورهای جهان معمول گردید و بودجه به عنوان برنامه سالانه دولتها مورد پذیرش قرار گرفت، بودجه مبنای معیاری برای تعیین حدود و حوزه مسئولیت پاسخگوئی ایجاد نمود. در چنین شرایطی که بودجه یک مرزبندی حداقلی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی فراهم کرد. سایر خرده نظامهای فعال در درون نظام پاسخگویی، نظیر حسابداری و حسابرسی نیز تحت تاثیر سیستم بودجه بندی قرار گرفته و تحولات آنها عمدتاً از تحولات بودجه بندی پیروی کرد. دلیل این امر آن است که وقتی بودجه به عنوان حوزه مشخص پاسخگویی پذیرفته می شود، از طریق سیستم های حسابداری و حسابرسی به ترتیب، گزارشهای آن را تهیه و نسبت به آن اظهارنظر می شود. از این رو، این قبیل سیستم ها تا حدود زیادی از بودجه بندی و تحولات بودجه ای تاثیر می پذیرد. این در حالی است که همه این سیستمها، اجزای تشکیل دهنده نظام پاسخگوئی بوده و به صورت طبیعی تحت تاثیر آن قرار خواهند گرفت و سیستم پاسخگوئی نیز به نوبه خود از نظام سیاسی پیروی می کند.

بر اساس مطالب پیش گفته، میتوان چنین استنباط کرد که خرده نظام های یادشده، متناسب باتحول در نظام پاسخگویی، در طول زمان تغییر پیدا کرده است. هرچه نظام پاسخگویی تقویت گردیده و جایگاه بهتری در نظام سیاسی حاکم به خود اختصاص داده است، این خرده نظام ها نیز ارتقاء پیدا کرده است. به بیان دیگر، سیستمهای

نگاهی به کرسی‌های نظریه‌پردازی در دانشگاه علامه طباطبائی

حسابداری و حسابرسی ابزاری است که پاسخگویان و پاسخ خواهان در جایگاه صاحبان حق، از آن برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگوئی استفاده می‌کنند. بنابراین ارتقای سطح آگاهی صاحبان حق و نمایندگان قانونی آنها در مورد حق دانستن حقایق و پاسخ خواهی و سطح اختیارات قانونی در مورد اعمال قدرت و وادار نمودن مقامات اجرائی به پاسخگوئی مناسبتر، کارآمدی سیستم های بودجه بندی، حسابداری و حسابرسی را رقم می‌زند. اگر وضعیت یک قرن اخیر را از این منظر مورد تحلیل قرار دهیم، به این نتیجه می‌رسیم که تا زمانی که بودجه سالانه نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولتهای مرکزی و محلی (شهرداریها) به صورت متداول و سپس برنامه ای تهیه و تنظیم گردیده لذا مسئولیت پاسخگوئی حاکم بر این قبیل بودجه ها عمدتاً مالی بوده است، مسئولیت پاسخگوئی مالی به صورت عمده بر رعایت قوانین و مقررات و محدودیتهای حاکم بر بودجه مصوب تاکید دارد. در این سطح از مسئولیت، مقامات اجرائی تلاش می‌کنند در مصرف منابع مالی منظور در بودجه سالانه، قوانین و مقررات موضوعه و حدود بودجه را رعایت و در قالب گزارشهایی موسوم به عملکرد بودجه، این مسئولیت را ایفا کنند. پاسخ خواهان نیز در چنین شرایطی با استفاده از سیستم حسابرسی، این گزارشها را مورد رسیدگی و حسابرسی قرار داده و به ارزیابی این مسئولیت می‌پردازند. بنابراین سالهای زیادی از قرن گذشته، به نوعی از حسابرسی موسوم به حسابرسی قانونی و رعایت اختصاص یافته است. در این سطح از مسئولیت پاسخگوئی، حسابداری هم از پیچیدگی چندانی برخوردار نبوده است. این نوع حسابداری و حسابرسی، بر مصرف صحیح منابع در محل های قانونی و رعایت محدودیت های بودجه ای و رعایت قوانین و مقررات تاکید دارد.

اگرچه بحث در مورد ارتقای سطح پاسخگوئی عمومی از صرفاً مالی به مالی و عملیاتی از ۱۹۴۹ آغاز و در کمیسیون هوور بر تنظیم بودجه عملیاتی که زمینه ساز پاسخگوئی عملیاتی است تاکید گردید، اما تقاضا برای مسئولیت پاسخگوئی عملیاتی از دهه ۸۰ میلادی به صورت جدی مطرح شد. در این سالها شهروندان و نمایندگان قانونی

نقش تفکر سیستمی در تحلیل نظام پاسخگوئی و خرده نظام های تشکیل دهنده

آنها، علاوه بر تاکید بر رعایت قوانین و مقررات و مصرف صحیح منابع عمومی در محل قانونی خود، از دولت مردان خواستند که این منابع را به صورت کارا و اثربخش و با رعایت صرفه اقتصادی مصرف کنند. از این زمان به بعد دولت ها ملزم شدند تا در مورد بودجه سالانه از جنبه های مالی و عملیاتی پاسخگو بوده و در مورد نتایج عملیات و تصمیماتی که در اجرای برنامه ها اتخاذ کرده اند و میزان دستیابی به اهداف تعیین شده ، به مردم و نمایندگان قانونی آنها توضیح دهند. این تغییر اساسی در سطح مسئولیت پاسخگوئی ، دولت مردان و مقامات اجرایی را وادار کرد تا زمینه های لازم را برای تحقق این مسئولیت فراهم و برای تامین ابزاهای مورد نیاز جهت ایفای این مسئولیت پاسخگوئی، چاره اندیشی کنند. به همین دلیل، دو دهه ۸۰ و ۹۰ میلادی به دهه های انقلاب در حسابداری و حسابرسی بخش عمومی موسوم گردید، زیرا در این سالها، بیش از ۸۰ سال گذشته از قرن بیستم ، در نظامهای حسابداری، حسابرسی و بودجه بندی بخش عمومی تغییر و تحول صورت گرفت . در طول ۲۰ سال باقیمانده از قرن بیستم، در اغلب کشورهای توسعه یافته و برخی کشورهای در حال توسعه، مبنای حسابداری و رویکرد اندازه گیری حسابداری و گزارشگری مالی دولت های مرکزی و محلی تغییر کرد. اغلب این کشورها، سیستم حسابداری خود را از نقدی به تعهدی یا تعهدی تعدیل شده ارتقاء بخشیدند و استفاده از نظام بودجه ریزی عملیاتی و به کارگیری حسابرسی عملکرد را در دستور کار قرار دادند.

کشورهای امریکا ، کانادا و برخی کشورهای اروپائی نظیر سوئد ، انگلیس، اسپانیا، فنلاند و کشورهای نظیر استرالیا و نیوزیلند ، در دو دهه آخر قرن بیستم به نظامهای حسابداری تعهدی ، بودجه بندی عملیاتی و حسابرسی عملکرد دست یافتند و در کشورهای عضو آنها OECD نیز تلاش گسترده ای جهت دستیابی به این قبیل نظامها در جریان است . با نگاهی اجمالی به این وضعیت می توان به این نتیجه رسید که بر اثر تغییر در نظام پاسخگوئی عمومی و ارتقای سطح آن از مالی به مالی و عملیاتی، خرده نظامهای فعال در این نظام ارتقاء پیدا کرد.

نگاهی به کرسی‌های نظریه‌پردازی در دانشگاه علامه طباطبائی

نظام پاسخگوئی و نظریه سیستمها

بسیاری از صاحب نظران علوم اجتماعی و مدیریت اعتقاد دارند که نظریه سیستمها یکی از کامل ترین چارچوبهای فکری بشر امروزی برای کشف حقایق و تمیز خطا از صواب است (صادقپور ۱۳۵۳). از سیستم تعاریف زیادی شده است، صادقپور سیستم را مجموعه واحد یا کل متشکل از اجزای مرتبط به یکدیگر تعریف کرده است. مجموعه واحد چیزی است غیر از جمع اجزاء، شناسائی این مفهوم در درک نظریه سیستمها اهمیت زیادی دارد. او معتقد است که در تعریف و تشخیص سیستم نکته مهمی نهفته است و آن عبارت از ارتباط اجزاء با یکدیگر است. نحوه ارتباط بین اجزای سیستم، شکل، خاصیت و نتیجه کار سیستم را مشخص می کند. سیستم ها به اصلی و فرعی طبقه بندی می شوند و از آنجا که مفهوم سیستم مخلوق فکر است، لذا این تقسیم بندی نیز ساخته فکر است. به عبارت دیگر وقتی می خواهیم پدیده ای را بررسی کنیم، پدیده مذکور سیستم اصلی است و اجزای آن سیستم های فرعی است (همان). محیط سیستم به مجموع عواملی اطلاق می شود که در خارج از سیستم قرار گرفته اند. محیط نه تنها شامل آن عواملی است که از حیطه نظارت سیستم خارج هستند، بلکه عواملی را نیز شامل می شود که در بعضی از فعالیتهای سیستم موثر است.

برخی دیگر، سیستم را کلیتی دانسته اند که حداقل دو جزء داشته باشد. به صورتی که:

۱- هر یک از آنها بتواند بر روی عملکرد یا خصوصیات کل سیستم اثر بگذارد.

۲- هیچ کدام از آنها نتواند اثر مستقلی بر روی کل سیستم داشته باشد.

نقش تفکر سیستمی در تحلیل نظام پاسخگوئی و خرده نظام های تشکیل دهنده

با این ترتیب، سیستم کلیتی است که نتوان آن را به اجزای مستقل یا زیر گروه های مستقلی از اجزاء تقسیم کرد. سیستم ها یا مکانیکی است، مثل اتومبیل یا ارگانیکی مثل بدن و یا به شکل سازمانها، نهادها و جوامع، به شکل اجتماعی است. سیستم های اجتماعی دارای ویژگیهایی به شرح زیر است:

الف) برای خود مقاصدی دارند.

ب) برخی از اجزای ضروری شان هم مقصدی دارد.

ج) جزئی از سیستم کلی است که نمی توان آنرا به اجزای مستقل تقسیم کرد. بنابراین هرگز با جمع کردن فعالیتهای اجزاء به صورت مستقل، نمی توان به عملکرد کلی سیستم دست یافت، زیرا این عملکرد تابعی از اثرات متقابل اجزاء بر یکدیگر است. به بیان دیگر، وقتی تک تک اجزای سیستم به صورت مجزا و به بهترین نحو ممکن عمل کند، سیستم کلی نمی تواند در بهترین وضعیت ممکن قرار گیرد (زنجبری و مشرفی، ۱۳۸۱). پیامدهای نگرش اجتماعی به سیستم، بیانگر این واقعیت است که عملکرد یک سیستم آشکارا به عملکرد اجزایش وابسته است، اما یک جنبه مهم، چگونگی تعامل آنها با یکدیگر به منظور تاثیر گذاری بر عملکرد سیستم فرادستی است.

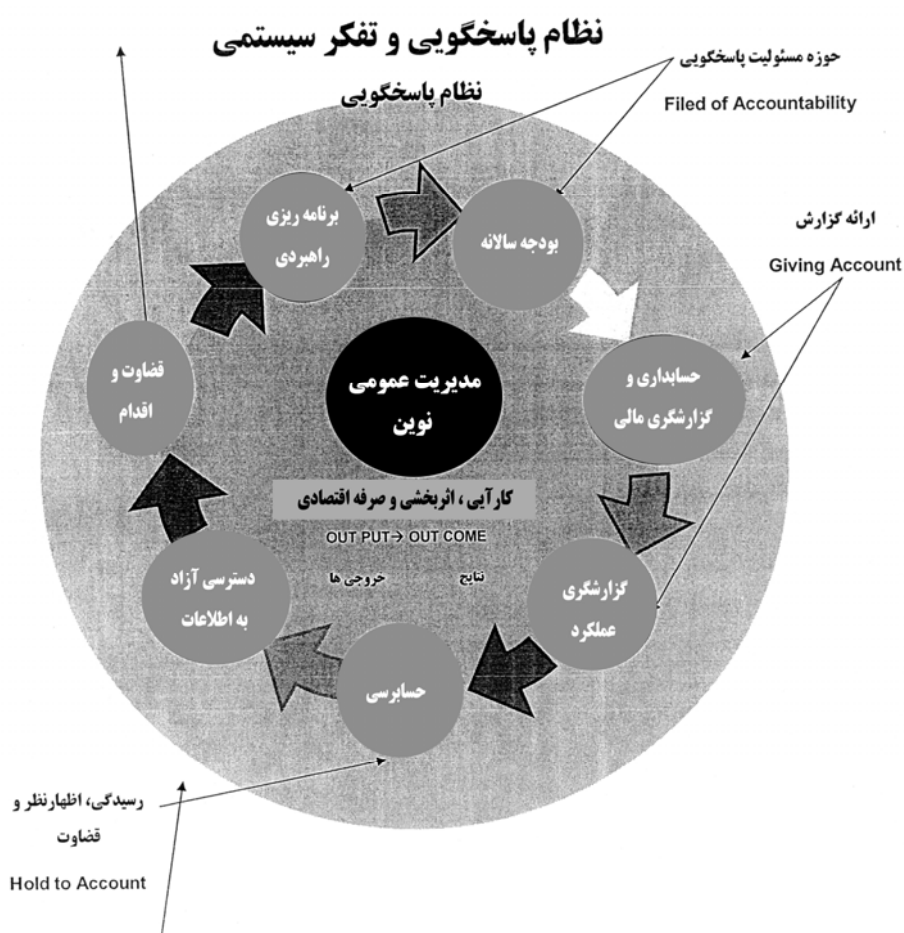
در مقابل تفکر سیستمی، تفکر تحلیلی قرار دارد که بر اساس آن ابتدا آنچه قرار است فهمیده شود به اجزاء تقسیم می شود. سپس سعی می شود تا رفتار هر جزء به صورت مجزا درک شود. سرانجام فهم حاصل از این اجزاء یک کاسه می شود، تا درکی از کل موضوع حاصل گردد. این در حالی است که در روش ترکیب، در قدم اول آنچه که قرار است فهمیده شود به صورت جزئی از یک کل بزرگتر در نظر گرفته می شود و در قدم بعدی درکی از سیستم بزرگتر به دست می آید. پس از آن رفتار و یا ویژگی های سیستم مورد نظر از طریق روشن شدن نقش یا وظیفه آن سیستم، در سیستم بزرگتری که آن را در بر می گیرد، توضیح داده می شود. سیستم یک "کل" است که ویژگی های اصلی آن با خواص هیچ یک از اجزاء مشترک نیست. هنگامی که یک سیستم با روش تحلیلی به اجزائی خرد می شود، ویژگی های اصلی سیستم از دست می رود و هنگامی

نگاهی به کرسی‌های نظریه‌پردازی در دانشگاه علامه طباطبائی

که اجزا نیز به صورت مجزا در نظر گرفته می‌شود از ویژگیهای اصلی دور می‌شوند. این در حالی است که اگر اجزاء به عنوان قسمت هائی از کل در نظر گرفته شود و عملکرد و نقش‌های آنها در آن کل بررسی شود، ویژگی‌های اصلی آنها قابل درک خواهد بود و می‌توان رفتار نظام پاسخگویی آنها را توضیح داد (همان).

همانطور که قبلاً بیان گردید، بودجه بندی، حسابداری و حسابرسی خرده نظامهای فعال در نظام پاسخگویی محسوب می‌شوند که هریک از آنها نیز از زیرسیستم‌هایی تشکیل شده است. این در حالی است که هریک از خرده نظام‌ها در تعامل و ارتباط با سایر خرده نظامها، به شرح مدل زیر، در ایفا و ارزیابی فرایند مسئولیت پاسخگویی در یک سازمان اجتماعی نظیر دولت، به ایفای نقش می‌پردازد. حال اگر با یک تفکر سیستمی به جستجوی نقش هریک از خرده نظام‌ها به پردازیم و تعامل و ارتباط آن را با سایر خرده نظام‌ها مد نظر قرار دهیم، دلیل استفاده از خرده نظام مورد بحث و عملکرد و اهمیت آن در نظام پاسخگویی می‌شود.

نقش تفکر سیستمی در تحلیل نظام پاسخگوئی و خرده نظام های تشکیل دهنده



ظرفیت خرده نظام های نقش آفرین در فرایند مسئولیت پاسخگوئی

اگر براساس تفکر سیستمی هریک از خرده نظام های تشکیل دهنده را تحلیل کنیم آنها نیز از اجزای مرتبط با یکدیگر شکل گرفته اند تا با تعامل باهم و سیستم فرادست به وظیفه ای که برای آن ها تعریف شده است، عمل کنند. از این رو، هریک از این خرده نظام ها باید از خصوصیات برخورداری داشته باشند که بتواند ضمن هماهنگی با سایر خرده نظام ها، در جهت تحقق هدف های تعیین شده فعالیت کند. برای همین منظور، این خرده نظام ها به شرح زیر تحلیل می شود.

بودجه بندی: بودجه سالانه به عنوان برشی از برنامه میان مدت پنج ساله، بخش مهمی

نگاهی به کرسی‌های نظریه‌پردازی در دانشگاه علامه طباطبائی

حوزه مسئولیت پاسخگویی را مشخص می‌کند. از این رو، این سیستم باید حوزه‌های متفاوت و هدف‌های گوناگون مسئولیت پاسخگویی را دربرگیرد. به عنوان مثال بودجه باید منابعی که به هدف‌های مشخصی اختصاص می‌یابد را در قالب اعتبارات جاری، عمرانی، اختصاصی و غیره برحسب برنامه‌های مربوط به عنوان ورودی‌ها از یک سو و خروجی‌های آن در قالب کالا و خدمات از سوی دیگر، مشخص کند. علاوه بر این، اثربخشی مصرف و به کارگیری این منابع نیز باید روشن شود. به بیان دیگر، موارد فوق حوزه‌های مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی حاکم بر منابع عمومی را تعیین می‌کند. بنابراین، تفکیک منابع و تخصیص آن به هدف‌های پیش‌بینی شده و کالا و خدمات مورد انتظار و اثربخشی آنها، اجزای تشکیل‌دهنده بودجه به شمار می‌آید.

حسابداری و گزارشگری مالی: این سیستم بنا بر وظایفی که به آن محول و هدف‌هایی که برای آن تعیین می‌شود، باید از قابلیت‌های لازم برای انجام این وظایف و تحقق هدف‌های مورد نظر برخوردار باشد. برای این منظور، سیستم حسابداری و گزارشگری مالی با استفاده از انعطاف‌پذیری دو مفهوم بنیادی مبنای حسابداری و رویکرد اندازه‌گیری از زیرسیستم‌هایی برای تحقق هدف‌های مرتبط با نظام مسئولیت پاسخگویی بهره می‌گیرد. به بیان دیگر، نظام حسابداری و گزارشگری مالی به عنوان یک خرده نظام پاسخگویی با ترکیبی از مبنای نقدی و رویکرد اندازه‌گیری جریان وجوه نقد، زیرسیستمی ایجاد می‌کند که بتواند جریان وجوه نقد را هدایت و کنترل کند تا شرایط لازم برای ایفای مسئولیت پاسخگویی حاکم بر این وجوه، از طریق گزارشگری خزانه داری (صورت جریان وجوه نقد) فراهم شود.

از سوی دیگر، سیستم حسابداری با ترکیبی از مبنای تعهدی تعدیل شده و رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع مالی، زیرسیستمی ایجاد می‌کند که بتواند جریان منابع مالی را به سوی هدف‌های تعیین شده، هدایت و کنترل کند تا شرایط لازم برای ایفاء ارزیابی مسئولیت پاسخگویی ناشی از تحصیل، مصرف و به کارگیری این منابع، از طریق سیستم خاصی از گزارشگری مالی، فراهم شود. علاوه بر این، سیستم حسابداری با ترکیبی از

نقش تفکر سیستمی در تحلیل نظام پاسخگوئی و خرده نظام های تشکیل دهنده

مبنای تعهدی و رویکرد اندازه گیری جریان منابع اقتصادی زیر سیستمی ایجاد می کند که بتواند منابع اقتصادی اعم از مالی و غیر مالی را به سوی هدف های تعیین شده، هدایت و کنترل کند تا شرایط مناسب برای ایفاء ارزیابی مسئولیت پاسخگویی ناشی از به کارگیری این منابع، از طریق سطح خاصی از گزارشگری فراهم شود.

همانطور که ملا حظه می شود، در یک نگاه سیستمی، زیر سیستم های مذکور که اجزای خرده نظام حسابداری را تشکیل می دهد، در ارتباط و تعامل با یکدیگر مورد نیاز برای تحقق هدف های حسابداری را تامین و به مقاصد نظام مسئولیت کمک می کند.

حسابرسی : نقش اساسی و با اهمیت حسابرسی در فرایند مسئولیت پاسخگوئی را عمدتاً در مسیر رسیدگی، ارزیابی، قضاوت و اقدام موسوم به "Hold To Account" باید جستجو نمود. به بیان ساده، حسابرسی به عنوان یک سیستم فعال در فرایند پاسخگویی، اطلاعات مالی و غیر مالی موضوع گزارشهای ارائه شده در آغاز فرایند پاسخگوئی را مورد رسیدگی و ارزیابی قرار داده و گزارشی حاوی اظهار نظر خود به نمایندگان صاحبان حق ارائه می دهد تا زمینه قضاوت برای آنها فراهم شود. مقامات اجرایی نهادهای بزرگ بخش عمومی از جنبه های گوناگونی به شرح پیش گفته در مورد مصرف و به کارگیری منابع مالی و اقتصادی مسئولیت پاسخگوئی دارند. از این رو، ناگزیرند گزارشهایی متناسب با نوع و سطوح مسئولیت پاسخگویی برای ورود به فرایند مسئولیت پاسخگویی تهیه و برای رسیدگی، ارزیابی و اظهار نظر به حسابرسان منتخب پاسخ خواهان ارائه دهند.

سطوح پاسخگوئی مورد نظر استوارت موسوم به نردبان مسئولیت پاسخگوئی، به شرح گفته، از طریق سیستم حسابرسی جامع شامل زیر سیستم های حسابرسی مالی، حسابرسی رعایت و حسابرسی عملکرد، مورد رسیدگی ارزیابی و قضاوت قرار خواهد گرفت. این حوزه های متنوع حسابرسی در ارزیابی چهار سطح از پنج سطح فرایند مسئولیت پاسخگوئی به شرح زیر فعال است.

الف - مسئولیت پاسخگویی مالی از طریق حسابرسی مالی و رعایت رسیدگی، ارزیابی

نگاهی به کرسی‌های نظریه‌پردازی در دانشگاه علامه طباطبائی

وقضاوت می‌شود.

ب- مسئولیت پاسخگوئی فرایند، از طریق حسابرسی عملیاتی مورد رسیدگی، ارزیابی و قضاوت قرار می‌گیرد.

ج- مسئولیت پاسخگوئی عملکرد و برنامه نیز از طریق سیستم حسابرسی عملیاتی رسیدگی، ارزیابی و قضاوت می‌شود.

با این ترتیب، خرده نظام حسابرسی نیز باید در چارچوب نظام مسئولیت پاسخگوئی نهادهای اجرائی مورد تحلیل قرار گیرد، زیرا ارتقای سطح مسئولیت پاسخگوئی حاکم بر منابع عمومی، از جنبه‌های صرفاً مالی به جنبه‌های مالی و عملکردی، موجب گردید تا شیوه‌های حسابرسی در کشورهای توسعه یافته دچار تحول و دگرگونی شود. با استقرار مدیریت عمومی نوین که از ویژگی‌های مهمی نظیر تمرکز بر خروجی‌ها، نتایج و اثربخشی برنامه‌ها به جای تمرکز بر ورودیها برخوردار بود، حسابرسی مالی و رعایت قادر به انجام رسالت خود نبوده و نیاز به استفاده از شیوه‌های مدرن حسابرسی احساس گردید. در چنین شرایطی، حسابرسی عملکرد با مدیریت عمومی نوین وارد عمل شد تا با همراهی حسابرسی مالی و رعایت، سیستم کاملی از حسابرسی موسوم به حسابرسی جامع را در بخش عمومی تشکیل دهد. حسابرسی عملکرد از ظرفیت در خور ملاحظه‌ای برای ارزیابی مسئولیت پاسخگوئی عملیاتی حاکم بر مصرف منابع مالی و اقتصادی دستگاههای اجرائی برخوردار است و در صورت فراهم شدن اطلاعات مورد نیاز از طریق گزارشگری مالی، در مرحله رسیدگی، ارزیابی و قضاوت فرآیند مسئولیت پاسخگوئی به ایفای نقش می‌پردازد.

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، نقش حسابرسی عملکرد، در ارزیابی کارائی، اثربخشی و صرفه اقتصادی نهفته است و این در حالی است که ورود این نوع حسابرسی موجب حذف حسابرسی مالی رعایت نگردیده و این قبیل حسابرسی‌ها نیز کماکان به انجام رسالت خود در فرایند ارزیابی مسئولیت پاسخگوئی دولت و دستگاههای اجرائی ادامه می‌دهند.

نقش تفکر سیستمی در تحلیل نظام پاسخگوئی و خرده نظام های تشکیل دهنده

نتیجه گیری و پیشنهادات

نظام پاسخگوئی نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و شهرداری ها، بر اساس نظریه سیستمها از خرده نظامهایی تشکیل گردیده که در ارتباط و تعامل با یکدیگر شرایط لازم را برای تحقق هدفهای آن فراهم می کند. نظام پاسخگوئی این قبیل نهادها از انواع و سطوح متفاوتی برخوردار است که تحقق آن در گرو کارکرد خرده نظام هایی نظیر بودجه بندی، حسابداری، حسابرسی، ارزیابی عملکرد و دسترسی آزاد و آسان به اطلاعات و تناسب منطقی این سیستم ها است. از این رو سیر تحول و تحول این خرده نظام ها با سیر تحول نظام پاسخگوئی گره خورده است.

اگرچه تغییر و تحول در نظام پاسخگوئی بستر لازم را برای تحول در خرده نظامهای زیرمجموعه فراهم می کند، اما تحقق این امر نیازمند تخصیص منابع و زمان کافی است و تکمیل و استقرار آنها به یک دوره نسبتاً طولانی نیاز دارد. به همین دلیل، ایجاد تحول هم زمان در آنها به سادگی امکان پذیر نیست و باید با رعایت اولویت به انجام آن پرداخت. این در حالی است که پیش برندگان و مجریان تحول باید به این نکته مهم توجه کنند که نظام پاسخگوئی در فرایند تحول و ارتقا به خرده نظام های تحول یافته بودجه بندی، حسابداری، حسابرسی و جریان آزاد اطلاعات نیازمند است و بدون تحول در این خرده نظام ها این فرایند تکمیل نمی شود.

منابع و مآخذ:

- Barrett (2004), "How accrual Accounting And Budgeting Enhances Governance And Accountability, CPA Forum 2004, Cingapoor.
- Steering Committee, (2001) "The Approach to Performance Measurement" Available From: <http://www.pc.gov.au/gsp1chapter/pdf>.
- Behn, Robert D, (2001), "Rethinking Democratic Accountability.
- GASB (1993), "Governmental Accounting and Financial Reporting Standards." Concept, No. 1.
- Neely, A. (1998), "Measuring Business Performance" The Economist book, Pages.

نگاهی به کرسی‌های نظریه‌پردازی در دانشگاه علامه طباطبائی

- Jones, P.C. (1994), "Public Sector Auditing". Chapman and Hall, Second edition.
- Knudsen, D. (1999). "Available From: <http://www.Lic> Danial Knudsen. pdf.
- Stewart, J.D. (1984) "The Role of Information in Public Accountability", In Hopwood, A. & Tomokins, Issues in Public Sector Accounting (Oxford: Philip Allan)
- GAO(1998), "Performance Measurement And Evaluation" Definitions and Relation Ships.
- Financial Management And Accountability Act (1997), No. 157, Australia.
- Australia Auditor General Act (1997), No.151.
- New Zealand Public Finance Act, 1989.
- Shende, S. and Bennett, Tony (2004), "Transparency and Accountability in The Public Sector in Arab Region, Concept Paper 2" UNDESA DPADM.
- Antony, young (2005), "Management Control in Nonprofit Organizations", Irwin.

منابع فارسی:

- باباجانی، جعفر، "تحلیل بودجه سال ۱۳۸۷ از نظر مسئولیت پاسخگوئی" دیوان محاسبات کشور، نشریه --دانش حسابرسی، دیماه ۱۳۸۶.
- رنجبری، بهزاد و مشرفی، رسام(مترجمان)، «تفکر سیستمی و سیستم های متفکر»، ترجمه ای از مقاله SYSTEM Dynamics Review، تدبیر، شماره ۱۳۰، بهمن ۱۳۸۱.
- صادقپور، ابوالفضل، «نظریه تحول در سیستم های اجتماعی»، مجله مدیریت امروز، شماره ۱۹-۲۰، سال ۱۳۵۳.