

استناد: علی‌فری، ملیحه؛ منصور، روضه‌ای و داود خاوری؛ (۱۳۹۷). آسیب‌شناسی رسیدگی به اسناد هزینه دولتی و ارائه مدل برای رفع آن (مورد مطالعه: امور مالی و ذی‌حسابی ناجا)، توسعه سازمانی پلیس، شماره ۶۷ صص ۷۳-۸۸.

آسیب‌شناسی رسیدگی به اسناد هزینه دولتی و ارائه مدل برای رفع آن (مورد مطالعه: امور مالی و ذی‌حسابی ناجا)^۱

تاریخ دریافت مقاله: ۹۸/۱۱/۱۸

ملیحه علی‌فری^۲، منصور روضه‌ای^۳، داود خاوری^۴

تاریخ پذیرش مقاله: ۹۹/۲/۱۳



چکیده:

حسابرسی، تاریخچه‌ای طولانی دارد و در بخش دولتی از زمان ایجاد حاکمیت و به صورت مقتضی انجام می‌شده است. این پژوهش به بحث درباره یکی از شاخه‌های حسابرسی دولتی که به نظر نگارندگان در نظام حسابرسی دولتی فراموش شده و شاید سرمنشاء و مبدأ اصلی افزایش تخلفات و مفاسد اقتصادی نیز از بی‌توجهی به‌همین شاخه یعنی رسیدگی به اسناد هزینه دولتی نشئت گرفته باشد، پرداخته است. این پژوهش از لحاظ فلسفی، پراگماتیسم و انتقادی (اثبات‌گرایی و تفسیرگرایی)؛ از لحاظ رویکرد، آمیخته (کیفی و کمی)؛ از لحاظ هدف، کاربردی و توسعه‌ای؛ از لحاظ راهبرد، تحلیل تم و توصیفی؛ از لحاظ محیط جمع‌آوری داده، میدانی و کتابخانه‌ای و از لحاظ ابزار گردآوری داده، کثرت‌گرایی (مشاهده، مصاحبه و پرسشنامه) است. با استفاده از نمونه‌گیری هدفمند و نظری، داده‌ها از خبرگان امور مالی در ناجا (دانشگاه‌ی و تجربی) برای شناسایی موانع رسیدگی به اسناد هزینه به صورت مطلوب، جمع‌آوری شد و همچنین الگوی نهایی برای این امر ارائه شده است. یافته‌های پژوهش حاضر نشان داد موانع و محدودیت‌های اجرای با کیفیت رسیدگی به اسناد هزینه در نیروی انتظامی براساس مدل سه‌شاخگی در سه بُعد فردی (سطح تحصیلات، نداشتن تجربه و مهارت لازم، نداشتن انگیزه و رضایت شغلی لازم و ...)، سازمانی (نداشتن ساختار سازمانی متناسب با شرح وظایف، نداشتن حقوق و مزایای متناسب با شرح وظایف، تنوع در قوانین و مقررات مالی و ...) و محیطی (نبود امکانات تجهیزاتی مناسب، ثابت نبودن قیمت‌ها در بازار، نداشتن فضای امن شغلی و ...) تقسیم می‌شوند. در پژوهش حاضر، با بهره‌گیری از موانع و با در نظر گرفتن نقاط مرجع راهبردی و همچنین طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌ها از به عنوان ورودی و لحاظ کردن نگرش به نظام جدید، الگویی ارائه شده است.

کلیدواژه‌ها:

عوامل فردی، عوامل سازمانی، عوامل محیطی، طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌ها، رسیدگی به اسناد هزینه.

۱. این مقاله برگرفته از پایان‌نامه کارشناسی ارشد در همین عنوان در رشته حسابداری، دانشکده مدیریت و علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد غرب تهران است.
۲. استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، واحد غرب تهران. alifari.malihe@gmail.com
۳. دکتری حسابداری و عضو هیئت علمی دانشگاه علوم انتظامی امین، گروه مالی. (نویسنده مسئول). man.phd.acc@gmail.com رابانامه.
۴. کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، واحد غرب تهران. dkhavari1357@gmail.com

مقدمه

حسابرسی، تاریخچه طولانی دارد و در بخش دولتی از زمان پیدایش دولت‌ها و به صورت مقتضی اجرا می‌شده است. نظام حسابرسی تا زمان پیدایش رژیم‌های سیاسی مبتنی بر پارلمان و مردم‌سالاری، در خدمت پادشاهان و حکومت‌مداران بوده است. در این دوران، 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.

امروزه قانون و مقررات مالی و محاسباتی (قانون محاسبات عمومی کشور، قانون مدیریت خدمات کشوری، قانون برگزاری مناقصات، آیین‌نامه معاملات دولتی، آیین‌نامه تضمینات و ...) و دستورالعمل‌های مالی و محاسباتی مربوط (دستورالعمل ماده ۵۴ و ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی، نحوه واگذاری متنخواه به کارپردازان، دستورالعمل‌های مالیاتی و ...) مرجع اصلی تمامی فرایندهای مالی از جمله فرایند رسیدگی به اسناد هزینه دستگاه‌های دولتی است که می‌بایست بر این اساس فرایندهای مالی طراحی و اجرا شود. ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور، اعمال نظارت مالی بر مخارج وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی از نظر انطباق پرداخت‌ها با قوانین و مقررات درباره هر نوع خرج بر عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی قرار داده است و این وزارتخانه با انتصاب ذی‌حسابان، اجرای قانون یادشده را عهده‌دار است.

حسابرسی و رسیدگی به اسناد هزینه به‌عنوان اهرم نظارت بر اجرا و عملکرد دریافت‌های دولت و پرداخت‌های دستگاه‌های اجرایی دولتی با توجه به اهداف و سیاست‌های پیش‌بینی شده است. تطبیق اسناد و مدارک با قوانین و مقررات، امروزه به‌عنوان شاخه‌ای از علم حسابرسی مطرح است؛ به‌گونه‌ای که گرایش‌های متعددی از آن همچون حسابرسی مالی، حسابرسی جامع و حسابرسی مدیریت (عملیاتی) ایجاد شده است. اما وجود ضعف در نظام‌های واپایش داخلی همواره باعث افزایش تخلفات مالی در سازمان‌های دولتی شده که بسترساز جرائم مالی و هدررفت بودجه‌های عمومی دولت می‌شود.

مراحل انجام هزینه و سایر پرداخت‌ها از مباحث مهمی است که همواره در سازمان‌های دولتی به‌طور کامل رعایت نمی‌شود. هرچند اداره حسابرسی یا رسیدگی به اسناد هزینه که یکی از ساختارهای تعریف شده در مجموعه ذی‌حسابی‌هاست، تلاش می‌کند نسبت به واپایش موضوع پیش‌گفته و سایر وظایف آن از قبیل واپایش اسناد هزینه و تطبیق آنها با قوانین و مقررات مالی و ... اقدام و نقش حسابرسی را ایفا کند. اما نحوه اجرا و بررسی این قبیل از اسناد هزینه به دلیل تعدد قوانین و مقررات و تفاسیر مختلف آن از طرف ذی‌حسابان مشکل‌آفرین بوده و به صورت کامل اجرا نمی‌شود و معمولاً با اعمال سلیقه‌های مختلف و عدم پاسخگویی متمیزین (ارزیابان) اسناد هزینه، همراه است.

رسیدگی دقیق و صحیح اسناد مالی همواره یکی از چالش‌های اساسی مدیران مالی بوده است که به‌منظور تحقق این مهم و اجرای صحیح قوانین و مقررات و تطابق هزینه‌های انجام‌شده با قوانین و مقررات و برای شفاف‌سازی فرایند نحوه تنظیم و رسیدگی به اسناد و برطرف شدن مشکلات موجود از جمله برخورد سلیقه‌ای در تنظیم و رسیدگی به اسناد مالی و اتلاف وقت رسیدگی‌کننده و رسیدگی‌شونده و با استفاده از تجربیات کارشناسان مالی، الگوی رسیدگی به اسناد تهیه می‌شود که می‌تواند در جهت تسهیل در انجام امور، مفید واقع شود.

در این مقاله پس از آسیب‌شناسی رسیدگی به اسناد هزینه که ناشی از کمبود منابع تخصصی و استانداردهای مصوب برای واپایش هزینه‌ها توسط حسابرسان و کارشناسان ممیزی اسناد هزینه در مجموعه‌های مالی است، به ارائه الگویی برای انجام دقیق حسابرسی رعایت که امروزه به‌عنوان یکی از ابزارهای پاسخگویی و به‌عنوان مطالبات پاسخ‌خواهان است، اشاره می‌شود، زیرا به نظر نگارندگان، سرمنشأ بسیاری از مفاسد اقتصادی و جرائم مالی در سازمان‌ها و شرکت‌های دولتی در جوامع امروزی، واپایش نکردن هزینه‌ها و تطبیق آنها با قوانین و مقررات مالی است که سبب بی‌انضباطی مالی و عدم پاسخگویی مسئولان و مقامات در برابر عملکرد خود در زمان عهده‌دار بودن مسئولیت است.

اهمیت و ضرورت انجام پژوهش حاضر این است که طراحی و اجرای «سامانه واپایش داخلی مؤثر» باید پیش از بحرانی‌شدن مشکلات، قابلیت پیشگیری یا کشف آنها را داشته باشد یا حداقل بتواند میزان زیان را کاهش دهد. درحقیقت طراحی و استقرار مناسب سامانه‌های واپایش داخلی در سازمان‌های دولتی یکی از مهمترین عوامل تحقق اثربخشی و کارایی عملیات، ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی، رعایت قوانین و مقررات مالی و کمک به پیشگیری از تقلب و سوءاستفاده‌های مالی به‌شمار می‌رود. از این رو نهادهای حرفه‌ای و قانون‌گذار کشورهای مختلف به تدوین چارچوب‌ها، بیانیه‌ها و رهنمودهایی برای نحوه استقرار، ارزیابی و گزارشگیری واپایش‌های داخلی از مسیر مدیریت و همچنین حسابرسی کنترل داخلی توسط حسابرسان واحدهای اقتصادی پرداخته‌اند. کنترل داخلی بخش مهمی از مدیریت سازمان است. بخشی که شامل برنامه‌ها، روش‌ها و رویه‌های مورد استفاده سازمان در دستیابی به رسالت وجودی و اهداف خرد و کلان خود است.

نحوه رسیدگی به اسناد هزینه دولتی جزو فرایند اصلی کنترل داخلی در سازمان‌های دولتی است و نبود فرایند و الگویی مناسب درباره نحوه رسیدگی به اسناد هزینه دولتی باعث ایجاد سلیقه‌های مختلف کارشناسان در هنگام ممیزی اسناد هزینه شده که به‌دنبال آن بی‌انضباطی مالی، کاهش شفافیت در نحوه

انجام معاملات، عدم اجرای تحقق اهداف سازمانی و ... افزایش چشمگیری خواهد داشت. به نظر نگارندگان شاید یکی از علل افزایش جرائم مالی در سطح شرکت‌ها و سازمان‌های دولتی، توجه نکردن به واپایش هزینه‌ها باشد، بنابراین پژوهشگران بر خود لازم و فرض می‌دانند تا تجربیات خدمتی خود را با مطالب علمی موجود در هم آمیخته تا شاید بتوانند با کمک استادان و اهل فن، خدمتی در این حوزه ارائه دهند. بنابراین پرسش‌های اصلی پژوهش حاضر عبارت‌اند از: چالش‌ها و آسیب‌های فرایند رسیدگی به اسناد هزینه کدام‌اند؟ مدل بهینه برای تعریف رسیدگی به اسناد هزینه چیست؟ بر این اساس، هدف اصلی مقاله، شناسایی چالش‌ها و آسیب‌های فرایند رسیدگی به اسناد هزینه در نیروی انتظامی و ارائه الگوی بهینه برای تعریف رسیدگی به اسناد هزینه است. همچنین هدف فرعی پژوهش، سنجش روایی و پایایی چالش‌ها و آسیب‌های شناسایی شده و مدل پیشنهادی است.

چارچوب نظری

در دنیای امروز، مدیران پیشتاز همواره می‌کوشند از نظارت دقیق و ارزیابی عینی وظایف خود اطمینان لازم به دست آورند. آنان همراه با استفاده از ابزارهای موجود، از خدمات کارشناسان و متخصصان برای تعیین راه کارهای مناسب به منظور حل مشکلات خود استفاده می‌کنند. حسابرسان عملکرد مدیریت، با ارزیابی عملکردهای واحد تجاری، شناسایی فرصت‌های بهبود عملیاتی و ارائه پیشنهادهای عملی و سازنده می‌توانند نقش مؤثری در این زمینه ایفا کنند. آنان تجربه‌های سودمندی برای مدیریت در اختیار دارند و استفاده از خدمات آنها می‌تواند ضمن تقویت جنبه‌های مثبت مدیریت، به دریافت توصیه‌ها و پیشنهادهایی برای حل مسائل، غلبه بر مشکلات و بهبود کیفیت اداره واحدهای تجاری منجر شود (احمدی و همکاران، ۱۳۹۷).

حسابرسان باید از مهارت‌های لازم برخوردار یا به آنها دسترسی داشته باشند. مجموع افراد درون گروه حسابرسی باید دانش، مهارت و تخصص لازم را به منظور انجام موفق حسابرسی داشته باشند. این امر شامل شناخت و تجربه عملی از نوع حسابرسی در حال انجام، آشنایی با استانداردها و مقررات موجود، شناخت عملیات دستگاه اجرایی و توانایی و تجربه برای اعمال قضاوت حرفه‌ای است. آنچه در تمام حسابرسی‌ها مشترک است، نیاز به استخدام کارکنان با تخصص‌های مناسب، توسعه و آموزش کارکنان، تهیه دفترچه‌های راهنما و سایر دستورالعمل‌ها و دفترک‌های راهنمای نوشتاری درباره انجام حسابرسی‌ها و تخصیص کافی منابع حسابرسی می‌باشد. حسابرسان باید در راستای بهبود و توسعه حرفه‌ای مستمر،

صلاحیت حرفه‌ای خود را حفظ کنند. حسابرس در صورت مقتضی و براساس قوانین و مقررات حاکم، می‌تواند از همکاری حسابرسان یا کارشناسان استفاده کند. روش‌های حسابرس باید مبنایی کافی برای استفاده از کار سایرین فراهم کرده و در تمام موارد، حسابرس باید شواهد و مدارک صلاحیت و استقلال و کیفیت کار انجام‌شده سایر حسابرسان یا کارشناسان را اخذ کند. دیوان محاسبات کشور نسبت به هرگونه اظهارنظر یا گزارش حسابرسی صادره درباره موضوع مورد گزارش، مسئولیت تام خواهد داشت و از میزان این مسئولیت نباید به واسطه استفاده از کار انجام‌شده توسط سایرین، کاسته شود (استانداردهای حسابرسی دیوان محاسبات کشور).

پیشینه

ودیدی نوقایی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان هزینه‌یابی کیفیت خدمات حسابرسی چنین تبیین می‌کنند: به‌کارگیری سایر فنون حسابداری مدیریت در حسابرسی، اجرای الگوی هزینه‌یابی کیفیت در نظارت و حسابرسی باعث ارتقاء کیفیت در حسابرسی و ممیزی اسناد هزینه می‌شود. آذر و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی با عنوان ارائه الگوی مؤثر برای حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران به این نتیجه دست یافتند: بین حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات کشورهای توسعه‌یافته و درحال توسعه و حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران تفاوت معناداری وجود دارد. احمدی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان طراحی و تدوین مدل حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌های دولتی به این نتیجه دست یافتند: مقایسه بودجه با عملکرد، اهداف راهبردی، برنامه‌های عملیاتی، استقرار نظام ارزیابی عملکرد مزایای جبرانی و منشور اخلاقی و رفتار حرفه‌ای دارای بیشترین اهمیت هستند. سازمان امور اقتصادی و دارایی استان زنجان در سال ۱۳۹۶ به بررسی جزیی کنترل‌های داخلی در نظام حسابداری دولتی می‌پردازد و موفقیت سازمان را نتیجه برنامه‌ریزی دقیق و اجرای موفق آن می‌داند و در مقابل بیان می‌کند عدم موفقیت در برنامه‌ریزی، اغلب به دور شدن از اهداف و مشکلات مالی منجر می‌شود. در تدوین برنامه‌ها، ضرورت ایجاد و استقرار کنترل‌های داخلی و سازوکاری برای هدایت و کنترل الزامی است. بهزادیان و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابرسان مستقل و مدیران مالی بیان می‌دارند: عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در سه زمینه عملیات حسابرسی، مقررات حسابرسی و گروه حسابرسی در قالب مدل مفهومی ارائه دادند. صفری (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان ماکیاولیسم و اثربخشی فردی

حسابرس چنین نتیجه گرفتند: ماکیاولیسم با اثربخشی فردی حسابرس در هر دو بخش دولتی و خصوصی، رابطه‌ای منفی دارد. همچنین متغیرهای ماکیاولیسم و اثربخشی فردی حسابرس در دو بخش دولتی و خصوصی متفاوت است. متغیرهای تحصیلات و تجربه کاری حسابرس با اثربخشی فردی حسابرس، در بخش خصوصی رابطه‌ای معنادار را نشان می‌دهد در حالی که در بخش دولتی رابطه معناداری وجود ندارد. با مطالعه پیشینه تحقیقات انجام شده داخلی و خارجی می‌توان نتیجه گرفت که تعریف از واپایش داخلی وسیع‌تر از مفهومی است که معمولاً به این اصطلاح نسبت داده می‌شود، زیرا این تعریف نشان می‌دهد سامانه کنترل داخلی فراتر از مواردی است که به‌طور مستقیم در حوزه کارکردهای مالی و حسابداری قرار می‌گیرند.

روش

روش‌شناسی، می‌تواند کمی یا کیفی یا ترکیبی از آنها باشد. پژوهش حاضر جزو طرح‌های آمیخته توسعه‌ای است. پژوهش‌های آمیخته، از ترکیب دو مجموعه تحقیق کمی و کیفی انجام می‌شوند و اطلاعات کامل‌تری جمع‌آوری می‌کنند (بازرگان، ۱۳۹۷).

این تحقیق در دو فاز صورت گرفت. در فاز اول، تدوین الگوی آسیب‌ها و موانع اجرای صحیح و کامل رسیدگی به اسناد هزینه و در فاز دوم، تدوین مدل جامع برای رسیدگی به اسناد هزینه انجام می‌شود. در فاز اول، با استفاده از رویکرد کثرت‌گرایی، مطالعات اسنادی و مصاحبه‌های صورت گرفته، شناخت اولیه‌ای درباره چالش‌ها و موانع اجرای رسیدگی به اسناد هزینه طی سه مرحله، جمع‌آوری شد: (۱) به‌منظور تعیین ابعاد با استفاده از رویکرد سه‌شاخکی در سه سطح فردی، سازمانی و محیطی صورت گرفته است. (۲) به‌منظور شناخت شاخص‌های مرتبط با هر یک از ابعاد شناسایی شده، مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته‌ای با اعضای جامعه آماری انجام شد. مصاحبه‌ها تا جایی ادامه پیدا کردند که مطالب جدیدی مطرح نشدند و یافته‌های پژوهش به اشباع نظری رسیدند. به‌منظور انجام این پژوهش، ۳۰ مصاحبه انجام شد. پس از کامل شدن پیاده‌سازی متن مصاحبه‌ها و شناسه‌گذاری داده‌ها، با استفاده از روش تحلیل تم، فرایندهای مرتبط با هر یک از ابعاد موانع و مشکلات رسیدگی به اسناد هزینه، استخراج شدند و در نهایت آسیب‌شناسی در سطوح ابعاد و شاخص‌ها انجام شد. در تعریف تحلیل تم می‌توان گفت که این نوع تحلیل، روشی است برای شناسایی، تحلیل و گزارشگری الگوها (تم‌ها)ی درون داده‌ها. یک تم دربردارنده چیزی بااهمیت درباره داده‌ها در ارتباط با پرسش پژوهش است. برای تعیین اینکه چه چیزی در پژوهش تم به شمار می‌آید،

دآوری پژوهشگر ضروری است. (۳) در گام آخر نیز با استفاده از نظر سرخبره و خبرگان با استفاده از نمونه‌گیری گلوله‌برفی، سنجش روایی و پایایی الگوی به‌دست‌آمده صورت گرفت. در فاز دوم، با استفاده از رویکرد کثرت‌گرایی، مطالعات اسنادی و مصاحبه‌ها و تأسی گرفتن از موانع و مشکلات شناسایی شده و با بهره‌گیری از تجربیات نگارندگان و تکنیک گروه اسمی، الگوی جامع منطبق با طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌ها برای هر دو اعتبارات هزینه‌ها در ۸ فصل و اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای در ۷ فصل انجام شده و روایی و پایایی آن نیز با استفاده از نظر سرخبره و خبرگان و با بهره‌گیری از نمونه‌گیری گلوله‌برفی انجام شد.

یافته‌ها

ویژگی‌های جمعیت‌شناختی: یافته‌های جمعیت‌شناختی پژوهش درباره سن پاسخگویان نشان می‌دهد میانگین سنی پاسخگویان ۴۲ سال بوده است. از نظر جنسیت ۱۰۰ درصد پاسخ‌دهندگان مرد و از نظر سطح تحصیل، پایین‌ترین مقطع تحصیلی پاسخ‌دهندگان کارشناسی (۴۰ درصد) و بالاترین مقطع تحصیلی پاسخ‌دهندگان، دکتری (۳ درصد) بوده است. از نظر سنوات خدمتی بیشترین فراوانی، (۶۵ درصد) مربوط به سابقه ۲۰ تا ۲۵ سال و کمترین فراوانی (۸ درصد) مربوط به سابقه ۳۰ تا ۳۵ سال بود.

یافته‌های حاصل از شناسایی موانع اجرای کامل و صحیح رسیدگی به اسناد هزینه: پس از مشخص شدن خبرگان موردنظر (دانشگاهی و تجربی) با تعیین پرسش‌ها و محدوده موضوعی انجام مصاحبه، در زمان‌های از پیش تعیین شده مصاحبه‌ها انجام شد و نتایج آن برای تحلیل محتوای کیفی، پیاده‌سازی شد. در جدول ۱ جمع‌بندی مقوله‌ها و استخراج ابعاد و شاخص‌های اصلی تشکیل‌دهنده موانع اجرای صحیح و کامل رسیدگی به اسناد هزینه پس از سنجش روایی و پایایی درج شده است.

جدول ۱. جمع‌بندی و استخراج ابعاد اصلی تشکیل‌دهنده موانع اجرای صحیح و کامل رسیدگی به اسناد هزینه پس از سنجش روایی و پایایی توسط روش داده‌بنیاد

مؤلفه	شاخص
عوامل فردی	سطح تحصیلات پایین و نداشتن علم و دانش تخصصی برای انجام رسیدگی
	نداشتن تجربه و مهارت در انجام امور مالی و قدرت تحلیل اسناد هزینه
	نبود انگیزه و رضایت شغلی و نداشتن روحیه خدمتی در بین کارکنان
	نداشتن ایمان و اعتقاد (خداباوری)
	عدم آشنایی، علاقه و توانمندی در اجرای قوانین و مقررات مالی

مؤلفه	شاخص
عوامل ساختاری	پایند نبودن به اصول سازمانی (خودباوری) و احساس عدم تعهد و وفاداری به سازمان
	کمبود هوش ذاتی و دقت عمل حسابرس و قدرت تحلیل مسائل مالی
	عدم کفایت میزان درآمد ماهانه و مشکلات مالی فرد
	کمبود سرعت عمل و قدرت تصمیم‌گیری ممیز (پرهیز از شتابزدگی)
	تفسیر به‌رأی از قوانین و مقررات و اعمال سلیقه شخصی در روند ممیزی و رسیدگی به اسناد هزینه
	مسئولیت‌پذیر نبودن شخص و وقت‌گذاری برای سازمان
	عدم ساختار سازمانی مناسب با شرح وظایف تعریف‌شده
	نبود تناسب حقوق و مزایا با شرح وظایف
	تنوع در قوانین و مقررات مالی
	نبود آموزش کافی برای افزایش دانش حساب‌رسان در طول دوره خدمت و ضعف در برگزاری کلاس‌ها و دوره‌های حین خدمت
عوامل محیطی	عدم تناسب در واگذاری اعتبارات در طول سال به‌طوری‌که حداکثر اعتبارات در پایان سال مالی واگذار می‌شود
	کم‌اهمیت شمردن مسائل مالی و عدم صرف زمان مناسب در رفع مسائل اعلامی و چشم‌پوشی نسبت به تخلفات انجام‌شده
	نبود آموزش کافی برای افراد به کارگیری‌شده در پست‌های تخصصی مالی شامل عاملین ذی‌حساب، کارپرداز و ...
	ضعف در نظارت مستمر و مسئولیت‌پذیری
	توجه نبودن مدیران اجرایی و عدم پذیرش مشاوره از مدیران و متخصصان مالی
	ضعف در انتخاب کارپردازان و عدم آشنایی در مسائل مالی
	عدم فضای امن شغلی و نبود محیط کاری دور از استرس برای کارکنان
	اعمال سلیقه‌های مختلف مدیران و کارکنان در پیاده‌سازی قوانین و مقررات مالی
	فساد اقتصادی حاکم بر جامعه که سبب تبانی با فروشندگان، دریافت رشوه، پورسانت و هدیه توسط مأمورین خرید می‌شود
	ضعف در دسترسی آبی به قیمت‌ها و نبود سازمان قیمت‌گذار واحد در کشور و تنوع اجناس و خدمات بعد مسافت و پراکندگی سرویس‌های هزینه‌کننده با ذی‌حسابی دستگاه‌های اجرایی
وضعیت قضایی نامناسب و عدم تناسب جرایم با مجازات تعیین شده برای متخلفان	
استفاده همزمان از یک فرد به عنوان ممیز اسناد هزینه و مشاغل دیگر	

یافته‌های حاصل از تدوین مدل برای رسیدگی به اسناد هزینه: پس از مطالعات کتابخانه‌ای، تشکیل جلسات با خبرگان امور مالی با استفاده از تکنیک گروه اسمی و نیز تجربه نگارندگان، با استفاده از راهبرد تحلیل محتوا و تحلیل تم، الگویی برای اجرای صحیح و کامل رسیدگی به اسناد هزینه طراحی شد. در جدول‌های ۲ و ۳ مدل‌های مطابق با فصول هزینه در طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌ها برای اعتبارات هزینه‌ای و اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای درج شده است.

جدول ۲. جمع‌بندی و استخراج مدل رسیدگی به اسناد هزینه پس از سنجش روایی و پایایی توسط روش داده‌بنیاد برای اعتبارات هزینه‌ای

ردیف	شرح بررسی	نوع عملکرد		نوع انحراف		نوع اقدام	شرح فصول هزینه ۱۰۰۰۰- جبران خدمت کارکنان	فعالیت	برنامه	ردیف بودجه
		صحیح	نقص	کلیهت	باهیت					
۱	پرسش اصلی- هزینه حقوق و دستمزد کارکنان رسمی و پیمانی									
۱-۱	فصل دهم قانون مدیریت خدمات کشوری شامل مواد ۶۴ تا ۸۰ قانون یادشده رعایت شده است؟									
۱-۲	فصل سیزدهم قانون مدیریت خدمات کشوری شامل مواد ۱۰۱ تا ۱۱۳ قانون پیش‌گفته رعایت شده است؟									
۱-۳	.....								
۲	پرسش اصلی- هزینه حقوق و دستمزد کارگران مشمول قانون کار									
۲-۱	قوانین خاص کارگران شامل قانون کار و قانون تأمین اجتماعی رعایت شده است؟									
۲-۲	آیین‌نامه و دستورالعمل‌های صادره از قبیل حداکثر و حداقل مزد سالیانه، ضوابط اجرایی بودجه سالانه، میزان پاداش و عیدی سالانه، معافیت‌های مالیاتی و... رعایت شده است؟									
۲-۳	.....								
۳	پرسش اصلی- هزینه حقوق و دستمزد ایام مرخصی									
۳-۱	فصل پنجم قانون استخدام کشوری شامل مواد ۴۷ تا ۴۹ قانون یادشده و آیین‌نامه‌های مربوط رعایت شده است؟									
۳-۲	ماده ۱۱۰ و ۱۹۵ قانون استخدامی ناجا و تبصره‌های مربوط رعایت شده است؟									
۳-۳	.....								
۴	پرسش اصلی- هزینه حق‌التدریس									
۴-۱	ماده ۴۳ قانون استخدام کشوری، تبصره و آیین‌نامه‌های مربوط رعایت شده است؟									
۴-۲	بند ۹ ماده ۶۸ قانون مدیریت خدمات کشوری رعایت شده است؟									
۴-۳	.....								
۵	پرسش اصلی- هزینه حق‌التحقیق									
۵-۱	ماده ۴۳ قانون استخدام کشوری، تبصره و آیین‌نامه‌های مربوط رعایت شده است؟									
۵-۲	بند ۹ ماده ۶۸ قانون مدیریت خدمات کشوری رعایت شده است؟									
۵-۳	.....								
۶	پرسش اصلی- کمک هزینه عائله‌مندی و اولاد									

ردیف	شرح بررسی	نوع عملکرد		نوع انحراف		سنجش عملکرد			
		صحیح	نقص	کاهش	باهیت	نوع اقدام	میزان تحقق اهداف (۵-۱)	کیفیت	میانگین
۶-۱	ماده ۹ قانون استخدام کشوری، تبصره، آیین‌نامه‌های مربوط و اصلاحیه‌های بعدی آن رعایت شده است؟								
۶-۲	بند ۴ ماده ۶۸ قانون مدیریت خدمات کشوری رعایت شده است؟								
۶-۳	.....							
۷	پرسش اصلی - کمک هزینه مسکن								
۷-۱	مواد ۱۶۲ و ۱۶۳ قانون استخدامی ناجا رعایت شده است؟								
۷-۲	آیین‌نامه خدمات رفاهی نیروهای مسلح رعایت شده است؟								
۷-۳	.....							
۸	پرسش اصلی - حق سرپرستی، همطرازی و حق جذب								
۸-۱	تبصره یک ماده چهار قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت (فوق‌العاده شغل متصدیان مشاغل مدیریت و سرپرستی افزون‌بر فوق‌العاده شغل موضوع این ماده تا ۲۵ درصد حقوق مینا آنان قابل افزایش است) رعایت شده است؟								
۸-۲	ماده ۱۲ آیین‌نامه اجرایی قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت، دستورالعمل و بخشنامه‌های صادره در این خصوص رعایت شده است؟								
۸-۳	.....							
۹	پرسش اصلی - فوق‌العاده اشتغال خارج از کشور								
۹-۱	بند ج ماده ۳۹ قانون استخدام کشوری رعایت شده است؟								
۹-۲	ماده ۷ قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت رعایت شده است؟								
۹-۳	.....							
۱۰	پرسش اصلی - اضافه‌کار، کارانه و کشیک								
۱۰-۱	بند الف ماده ۳۹ قانون استخدام کشوری و آیین‌نامه مربوط و اصلاحات بعدی آن رعایت شده است؟								
۱۰-۲	ماده ۱۷۶ قانون استخدامی ناجا رعایت شده است؟								
۱۰-۳	.....							
۱۱	پرسش اصلی - پاداش								
۱۱-۱	مواد ۴۱ و ۴۳ قانون استخدام کشوری رعایت شده است؟								
۱۱-۲	بند ج (ح) ماده ۱۱۹ قانون استخدامی ناجا (اعطای پاداش نقدی از یک تا سه برابر ووجه دریافتی ماهانه در طول یکسال) رعایت شده است؟								
۱۱-۳	.....							
۱۲	پرسش اصلی - عیدی								
۱۲-۱	تبصره ۲ ماده ۴۳ قانون استخدام کشوری رعایت شده است؟								
۱۲-۲	ماده ۷۵ قانون مدیریت خدمات کشوری رعایت شده است؟								
۱۲-۳	.....							

ردیف	شرح بررسی	نوع عملکرد		نوع انحراف		نوع اقدام	سنجش عملکرد	
		صحیح	نقص	کراهیت	باهیت		میزان تحقق اهداف	کیفیت (۵-۱)	میانه
۱۳	پرسش اصلی - فوق‌العاده نوبت کاری							
۱۳-۱	بند (د) ماده ۳۹ قانون استخدام کشوری رعایت شده است؟							
۱۳-۲	اصلاحیه تبصره ماده ۷ آیین‌نامه فوق‌العاده سختی شرایط محیط کار و نوبت کاری رعایت شده است؟							
۱۳-۳	.....						
۱۴	پرسش اصلی - حق محرومیت از مطب							
۱۴-۱	ماده ۶ قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت، دستورالعمل و بخشنامه‌های صادره در این خصوص رعایت شده است؟							
۱۴-۲	تصویب‌نامه شماره ۱۱۴۱۱/ت/۵۳۰۵ مورخ ۱۳۷۴/۰۱/۰۵ درباره فوق‌العاده حق محرومیت از مطب رعایت شده است؟							
۱۴-۳	.....						
۱۵	پرسش اصلی - فوق‌العاده کسر صندوق و تضمین							
۱۵-۱	بند ۷ ماده ۶۸ قانون مدیریت خدمات کشوری رعایت شده است؟							
۱۵-۲	بند ۳ و ۴ ماده ۳۹ قانون استخدام کشوری و آیین‌نامه اجرایی مربوط رعایت شده است؟							
۱۵-۳	.....						
۱۶	پرسش اصلی - حقوق کارکنان وظیفه							
۱۶-۱	آیین‌نامه نحوه تعیین حقوق و فوق‌العاده‌های کارکنان وظیفه نیروهای مسلح و اصلاحیه آن رعایت شده است؟							
۱۶-۲	فرمول حقوق کارکنان وظیفه (ضریب قابل اجرا * ضریب حقوق * حداقل حقوق کن.م = حقوق) به‌طور صحیح محاسبه شده است؟							
۱۶-۳	.....						

جدول ۳. جمع‌بندی و استخراج مدل رسیدگی به اسناد هزینه پس از سنجش روایی و پایایی توسط روش داده‌بنیاد برای اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

شرح فصول هزینه: ۱۱۰۱۰۰-
ساختمان و مستحقات

ردیف	شرح بررسی	نوع عملکرد		نوع انحراف		نوع اقدام	سنجش عملکرد	
		صحیح	نقص	کراهیت	باهیت		میزان تحقق اهداف	کیفیت (۵-۱)	میانه
۱	پرسش اصلی - ساختمان و مستحقات							
۱-۱	فصل ششم از قانون برنامه و بودجه کشور رعایت شده است؟							
۱-۲	مقررات برگزاری مناقصات نیروهای مسلح، آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های مربوط رعایت شده است؟							
۱-۳	.....						

شرح فصول هزینه: ۱۱۰۲۰۰-
ماشین آلات و تجهیزات

ردیف	شرح بررسی	نوع عملکرد		نوع انحراف		نوع اقدام	شرح فصول هزینه: ۱۱۰۲۰۰- ماشین آلات و تجهیزات
		صحیح	نقص	کاهش	بهبود		
۲	پرسش اصلی - ماشین آلات و تجهیزات						
۲-۱	مقررات برگزاری مناقصات نیروهای مسلح، آیین نامه ها و دستورالعمل های مربوطه رعایت شده است؟						
۲-۲	قانون بودجه سالانه کشور، تبصره ها و موافقت نامه های میدانه شده رعایت شده است؟						
۲-۳	.....					

شرح فصول هزینه: ۱۱۰۳۰۰-
سایر دارایی های ثابت

ردیف	شرح بررسی	نوع عملکرد		نوع انحراف		نوع اقدام	شرح فصول هزینه: ۱۱۰۳۰۰- سایر دارایی های ثابت
		صحیح	نقص	کاهش	بهبود		
۳	پرسش اصلی - سایر دارایی های ثابت						
۳-۱	مقررات برگزاری مناقصات نیروهای مسلح، آیین نامه ها و دستورالعمل های مربوطه رعایت شده است؟						
۳-۲	قانون بودجه سالانه کشور، تبصره ها و موافقت نامه های میدانه شده رعایت شده است؟						
۳-۳	.....					

شرح فصول هزینه: ۱۲۰۱۰۰-
تغییر در موجودی ارباب

ردیف	شرح بررسی	نوع عملکرد		نوع انحراف		نوع اقدام	شرح فصول هزینه: ۱۲۰۱۰۰- تغییر در موجودی ارباب
		صحیح	نقص	کاهش	بهبود		
۴	پرسش اصلی - تغییر در موجودی ارباب						
۴-۱	مقررات برگزاری مناقصات نیروهای مسلح، آیین نامه ها و دستورالعمل های مربوطه رعایت شده است؟						
۴-۲	قانون بودجه سالانه کشور، تبصره ها و موافقت نامه های میدانه شده رعایت شده است؟						
۴-۳	.....					

شرح فصول هزینه: ۱۳۰۱۰۰-
اقدام گرانها

ردیف	شرح بررسی	نوع عملکرد		نوع انحراف		نوع اقدام	شرح فصول هزینه: ۱۳۰۱۰۰- اقدام گرانها
		صحیح	نقص	کاهش	بهبود		
۵	پرسش اصلی - اقدام گرانها						
۵-۱	مقررات برگزاری مناقصات نیروهای مسلح، آیین نامه ها و دستورالعمل های مربوطه رعایت شده است؟						
۵-۲	قانون بودجه سالانه کشور، تبصره ها و موافقت نامه های میدانه شده رعایت شده است؟						
۵-۳	.....					

ردیف بودجه برنامه فعالیت شرح فصول هزینه: ۲۱۰۰۰۰-
شرح فصول هزینه: ۲۲۰۰۰۰-
سایر دارایی‌های تولیدنشده

ردیف	شرح بررسی	نوع عملکرد		نوع انحراف		نوع اقدام	سنجش عملکرد	
		صحیح	نقص	کم‌اهمیت	باهمیت		میزان تحقق اهداف (۵-۱)	کیفیت میانگین
۶	پرمش اصلی- زمین							
۶-۱	مقررات برگزاری مناقصات نیروهای مسلح، آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های مربوط رعایت شده است؟							
۶-۲	قانون بودجه سالانه کشور، تبصره‌ها و موافقت‌نامه‌های مبادله‌شده رعایت شده است؟							
۶-۳	.....						

ردیف	شرح بررسی	نوع عملکرد		نوع انحراف		نوع اقدام	سنجش عملکرد	
		صحیح	نقص	کم‌اهمیت	باهمیت		میزان تحقق اهداف (۵-۱)	کیفیت میانگین
۷	پرمش اصلی- سایر دارایی‌های تولیدنشده							
۷-۱	مقررات برگزاری مناقصات نیروهای مسلح، آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های مربوط رعایت شده است؟							
۷-۲	قانون بودجه سالانه کشور، تبصره‌ها و موافقت‌نامه‌های مبادله‌شده رعایت شده است؟							
۷-۳	.....						

بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش با هدف تعیین موانع اجرای صحیح رسیدگی به اسناد هزینه در ناجا صورت گرفت. موانع با استفاده از تحلیل تم شناسایی و با استفاده از روش داده‌بنیاد سنجش شد. یافته‌های حاصل از تحلیل تم‌های پژوهش نشان دادند که موانع اجرای صحیح و کامل رسیدگی به اسناد هزینه دارای ۳ بُعد با اهمیت شامل: عوامل فردی (سطح تحصیلات پایین و نداشتن علم و دانش تخصصی برای انجام رسیدگی و ...)، عوامل سازمانی (عدم ساختار سازمانی مناسب با شرح وظایف تعریف‌شده و ...) و عوامل محیطی (نبود مکان مناسب، تجهیزات و امکانات محل استقرار ممیزین اسناد هزینه) است. تعدادی از موانع شناسایی‌شده با نتایج پژوهش‌های اشاره‌شده در پیشینه پژوهش هم‌سو است.

رهنموده‌هایی به صورت ارائه مدل رسیدگی به اسناد هزینه با استفاده از مصاحبه با خبرگان امور مالی ناجا ارائه شد. مدل ارائه‌شده در پژوهش حاضر می‌تواند به‌عنوان ابزاری برای رسیدگی به اسناد هزینه در سازمان‌ها به کار رود. در این مدل تبیین شده است که ممیز و حسابرس برای رسیدگی به اسناد هزینه از

هر محل اعتباری (هزینه‌ای یا تملک دارایی‌های سرمایه‌ای) و در هر فصل (فصول ۱ تا ۸ اعتبارات هزینه‌ای و فصول ۱ تا ۷ اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای) به چه مواردی باید توجه کند.

پیشنهادها:

با توجه به نتایج پژوهش و الگوی پیشنهادی پژوهش که برخاسته از اجماع خبرگان امور مالی در دستگاه مورد مطالعه بوده و با روش‌های دقیق علمی نیز به تأیید رسیده است، به مدیران و سیاست‌گذاران این امر پیشنهاد می‌شود از رهنمودهای ارائه‌شده برای اجرای صحیح و کامل رسیدگی به اسناد هزینه استفاده شود و برای اجرای الگوی مزبور در سایر واحدهای تابعه نیز پیوند ناگسستنی گام‌های پیاده‌سازی آن به شرح مبانی نظری و یافته‌های پژوهش مدنظر قرار گیرد. این پژوهش هر چند تلاش ناچیزی است برای استقرار و اجرای صحیح رسیدگی به اسناد هزینه در نیروی انتظامی، اما براساس یافته‌های پژوهش پیشنهاد می‌شود:

- اجرای گام‌های صحیح و کامل رسیدگی به اسناد هزینه براساس یافته‌های این پژوهش انجام شود؛
- تحلیل هزینه و منفعت اندازه‌گیری عوامل شناسایی شده انجام شود؛
- تمام علاقه‌مندان و دلسوزان امور مالی برای تفکر و تأمل بیشتر در این زمینه به مشارکت دعوت شوند؛
- مراجع و مسئولانی که از نظر قانونی وظیفه اصلاح و بهینه‌سازی رویه‌های حسابرسی را به عهده دارند برای حمایت و همکاری متقاعد شوند.

محدودیت‌های پژوهش

برخی از مهم‌ترین محدودیت‌ها عبارت‌اند از:

- عوامل مؤثر شناسایی شده در این تحقیق با توجه به شرایط محیطی فعلی دستگاه مورد مطالعه، انجام گرفته، در نتیجه فقط تا زمانی معتبر است که شرایط محیطی بدون تغییر باقی بمانند.
- با توجه به بررسی‌های انجام‌شده تاکنون هیچ پژوهش مشابهی در ایران صورت نگرفته و با توجه به اختلاف‌های محیطی و فضای اداری و پلیسی در ایران نسبت به سایر کشورها از تحقیقات آنها نیز نمی‌توان استفاده کرد.
- جامعه هدف، خبرگان امور مالی ناجا هستند و با توجه به اوج کاری آنها در ماه‌های آخر سال و تا تیرماه سال آتی، دسترسی و کسب نظر آنها در این مدت از سال بسیار مشکل بود.

- گستردگی موضوع یکی دیگر از مشکلات پژوهش بود، یعنی ارائه الگویی برای رسیدگی به اسناد هزینه مستند بر شرح طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌ها باعث گستردگی زیاد پژوهش می‌شود. خبرگان امور مالی هم در دستگاه مرکزی و هم در استان‌ها انتخاب شدند و با توجه به اینکه این پژوهش قصد جمع‌آوری نظرات دو گروه عمده، فعال و ذی‌نفع را داشت، این گستردگی قلمرو پژوهش نیز باعث به وجود آمدن مشکلاتی شد.

سپاسگزاری

پژوهشگران بر خود لازم می‌دانند از زحمات ذی‌حساب محترم نیروی انتظامی و جانشین وی به دلیل حمایت‌ها و همکاری‌های فراوان خود برای پیشبرد این مقاله قدردانی کنند.

منابع:

منابع فارسی

- احمدی، سیدعلی اکبر، علیرضا روزبهانی (۱۳۹۷). طراحی و تدوین مدل حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌های دولتی. فصلنامه حسابداری دولتی. سال چهارم. ش ۲.
- آذر، عادل، نعمت حبشی (۱۳۹۶). ارائه الگوی مؤثر برای حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران. مجله دانش حسابداری. سال هفدهم. ش ۶۶ صص ۵-۴۰.
- استانداردهای حسابرسی دیوان محاسبات کشور.
- آیین‌نامه تضمینات.
- آیین‌نامه معاملات دولتی.
- بازرگان، عباس (۱۳۹۷). مقدمه‌ای بر روش‌های تحقیق کیفی و آمیخته: رویکردهای متداول در علوم رفتاری. تهران: نشر دیدار.
- بهزادیان، فتاح، ناصر ایزدی‌نیا (۱۳۹۷). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابرسان مستقل و مدیران مالی. مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز. دوره دهم. شماره اول. صص ۲۹-۶۰.
- دستورالعمل ماده ۵۴ و ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور.
- دستورالعمل نحوه واگذاری تنخواه به کارپردازان
- صفری، زهرا، بهمن بنی‌مهد و زهره موسوی کاشی (۱۳۹۷). ماکیاولیسم و اثربخشی فردی حسابرس. مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. سال هفتم. ش ۲۶. صص ۱۲۰-۱۰۵.
- قانون برگزاری مناقصات.
- قانون محاسبات عمومی کشور.
- قانون مدیریت خدمات کشوری.
- ودیدی نوقابی، محمدحسین، بهزاد کاردان و عبدالله آزاد (۱۳۹۷). هزینه‌یابی کیفیت خدمات حسابرسی. مجله حسابدار رسمی. ش ۴۱.