

ملوک حسین زاده

چکیده

رسیدن به عملیات کارا و اثر بخش مسئولیت اصلی مدیریت است. ساختار سیستم‌های مدیریت سازمان و کنترل مدیریت باید در راستای رسیدن به این هدف طراحی شوند. حسابرسی عملکرد، مصداق بارزی از خدمات مشاوره مدیریت به شمار می‌آید که ممکن است برخی از ویژگیهای حسابرسی صورتهای مالی را داشته باشد. این نوع حسابرسی، در برگیرنده بررسی روشمند فعالیتهای یک سازمان یا بخش مشخصی از آن، در دستیابی به هدفهای مشخص است. بررسی و آزمون کنترلهای مدیریت، به عنوان یکی از مراحل اجرای حسابرسی عملکرد است که هدف اصلی آن تعیین هدف قطعی حسابرسی و نیز قابلیت اتکای مدارک و شواهد داخلی واحد است. حسابرسی عملکرد، ضمن تقویت جنبه‌های مثبت مدیریت، منجر به حل مسایل، غلبه بر مشکلات و بهبود کیفیت اداره واحدهای تجاری می‌شود.

مقدمه

در دنیای امروزی، مدیران پیشتان، همواره تلاش می کنند از نظارت دقیق و ارزیابی عینی بر وظایف خود و دیگران اطمینان لازم را به دست آورند تا در برابر موضوعهای پیش روی، نیرومند و مسلط باقی بمانند و کارهای خود را درست و به موقع انجام دهند. بنابراین آنان هیچگاه نباید در بهره گیری از خدمات کارشناسان و متخصصان خارج از سازمان خود، برای تعیین مشکلات و ارائه راه حل آن تردید داشته باشند، تا با استفاده از این خدمات به موفقیت‌های روز افزون تری دست یابند.

حسابرسی عملکرد و خدمات مرتبط با آن از جمله ابزارهایی هستند که با هدف یاری رساندن به مدیران، برای هدایت و رهبری بهتر واحدهای اقتصادی شکل گرفته، تا با ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی در بنگاه های اقتصادی و ارائه پیشنهادها عملی، مدیران را در اداره بنگاه کمک کند و شامل ارزیابی کیفی ابزارهای در اختیار مدیریت است.

استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا در سال ۱۹۹۴ حسابرسی عملکرد را به صورت زیر تعریف می کند:

یک بررسی هدفمند و سیستماتیک برای تهیه یک ارزیابی مستقل از عملکرد و فعالیتهای سازمان دولتی برای بهبود پاسخگویی عمومی و نیز سهولت تصمیم گیری واحدها.

در سالهای اخیر، کانون توجه و دامنه بسیاری از حسابرسی ها در بخش عمومی و خصوصی دستخوش دگرگونی هایی شده است. از آنجا که صورتهای مالی به تنهایی پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی مدیریت نیست، مدیران در بخش خصوصی و دولتی به دنبال کسب اطلاعات بیشتر، به منظور ارزیابی و قضاوت در مورد کیفیت عملیات و پیشرفتهای عملیاتی هستند. در نتیجه ایجاد چنین زمینه هایی نیاز به وجود فنون حسابرسی عملکرد برای ارزیابی اثربخشی، کارایی صرفه اقتصادی عملیات به گونه چشمگیری افزایش یافته است.

بررسی علتهای درخواست روز افزون برای دریافت خدمات حسابرسی عملکرد، نشان می دهد که دو موضوع زیر بستر مناسبی برای انجام این حسابرسی فراهم

کرده است:

۱. هدایت مدیران برای توجه بیشتر به رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در واحدهای اقتصادی؛
۲. ارتقای تجربه های حسابرسان مستقل، در زمینه تشخیص و یافتن واقعیتهای موجود در حسابرسی مالی و مشاوری مدیریت و ارائه رهنمودهای لازم به مدیران.

مفاهیم اساسی حسابرسی عملکرد:

حسابرسی عملکرد دارای سه مولفه: کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است. که از اهمیت زیادی برخوردار است. امروزه ارزیابی، کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی باید بخشی از فرایند عادی مدیریت هر واحد تجاری در بخش عمومی و خصوصی باشد و مدیران بررسی عملکرد را به عنوان یکی از مسئولیتهای خود برای کنترل فعالیتهای تلقی کنند و ارزیابی مستقل عملکرد مدیران از راه واحد حسابرسی داخلی یا حسابرسان مستقل صورت گیرد. نمودار (۱) ارتباط بین داده، پردازش، ستانده و نیز کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی را بیان می کند:

همانگونه که در مدل یادشده آمده، صرفه اقتصادی، نسبت داده های برنامه ریزی شده و داده های واقعی، کارایی، نسبت داده های واقعی به ستانده های واقعی و اثربخشی نسبت ستانده های واقعی به ستانده های برنامه ریزی شده، است.

دیوان محاسبات انگلستان این سه مولفه را به صورت زیر تعریف می کند: صرفه اقتصادی: حداقل کردن بهای تمام شده منابع مورد نیاز یا مصرفی با توجه به کیفیت مورد نظر (مصرف با توجه اقتصادی).

کارایی: حداکثر ستانده با میزان نهاده ثابت یا ستانده ثابت با حداقل نهاده ممکن (مصرف خوب).

اثربخشی: مقایسه نتایج مورد نظر و نتایج واقعی پروژه ها، برنامه ها یا سایر فعالیتهای (مصرف هوشمندانه).

هدفهای حسابرسی عملکرد

هدفهای کلی حسابرسی عملکرد موضوعهای زیر را شامل می شود:

الف: ارزیابی عملکرد در مقایسه با هدفهای تعیین شده، به وسیله مدیریت یا سایر معیارهای سنجش.

به منظور اطمینان یافتن از صرفه اقتصادی و کارایی و اثربخشی عملیات، سیستم های برنامه ریزی و کنترل مدیریت از نظر طراحی و اجرا ارزیابی می شود. این امر موارد زیر را در بر دارد:

- اطمینان یافتن از وجود و به کارگیری معیارهای مناسب برای ارزیابی عملیات. این معیار معمولاً به وسیله مدیریت یا سایر مراجع صلاحیت دار تعیین می شود.

- اطمینان یافتن از جامع و منسجم بودن سیستم های اطلاعاتی و عملیاتی سازمان، شامل: برنامه ها، خط مشی ها، روشها و راهکارها و درک آن از سوی تمامی سطوح عملیاتی.

- اطمینان یافتن از تاکید بر رضایت مشتریان و استفاده کنندگان (درون سازمان و برون سازمانی) خدمات و محصولات.

- اطمینان یافتن از پیش بینی و به کارگیری سیستم ارزیابی و بازخور مناسب در سازمان.

- اطمینان یافتن از اتکاء به گزارشهای عملیاتی به عنوان یکی از مبانی اصلی تصمیم گیری مدیریت.

ب: شناسایی فرصتهای بهبود عملیات از نظر صرفه اقتصادی و کارایی و اثربخشی، موارد زیر را شامل می شود:
- تشخیص توانایی ها و فرصتهای بالقوه، از جمله در حوزه های نیروی انسانی، فناوری، ظرفیتهای بدون استفاده، شیوه های تامین مالی و بازاریابی و ...

- شناسایی مخاطرات احتمالی با اهمیت. **ج: ارائه پیشنهاد برای بهبود عملیات یا انجام اقدامات و رسیدگی های بیشتر.**

نوع و ماهیت و دامنه پیشنهادها ارائه شده در جریان حسابرسی عملکرد، بسیار متفاوت است. در اغلب موارد ممکن است پیشنهادها ویژه ای ارائه شود. در سایر موارد ممکن است بررسیهای بیشتری ضروری باشد که در این صورت حسابرس دلایل نیاز به انجام بررسیها و اقدامات بیشتر در این زمینه را، بیان می کند.

اصول حسابرسی عملکرد

حسابرسی عملکرد شامل اصول زیر

است:

۱. حسابرسی عملکرد باید به عنوان جریانی کاملاً مستقل و بی طرفانه تلقی شود.
۲. حسابرسی عملکرد ابزاری است در اختیار مدیریت، برای شناخت مشکلات و رفع تنگناها و دیدی عیب جویانه و انتقادی ندارد.

هدف حسابرسی عملکرد، انتقاد از عملیات جاری نیست، بلکه هدف، بررسی عملیات از راه همکاری با مدیریت و کارکنان و تدوین برنامه ای برای پیشرفت عملیات است. موثرترین راه دستیابی به این امر، همکاری با کارکنان صاحبکار در حوزه هایی است که آنان شناخت لازم را از نقاط ضعف دارند و در عین حال مایل به همکاری نیز هستند. مفهوم حسابرسی عملکرد باید به عنوان یک برنامه داخلی بازرگاری در جهت اقتصادی و کارا کردن عملیات سازمان در نظر گرفته شود، تا نتایج فزاینده ای در پی داشته باشد.

۳. ارزشیابی عملکرد، در ارتباط با مجموعه امکانات و عوامل محدود کننده، فعالیتها را مورد نظر قرار می دهد.

۴. در حسابرسی عملکرد، باید با مسایل مسئولانه و متعهدانه برخورد کرد.

۵. در انجام حسابرسی عملکرد، طرز فکر مدیریت دخالت داده می شود.

۶. حسابرسی عملکرد، توسط افراد متخصص و آگاه به وضعیت، مورد رسیدگی قرار می گیرد.

پیشرفت و موفقیت در دستیابی به مزایای حسابرسی عملکرد، تا اندازه زیادی بستگی به مهارتهای حسابرسان و طرز فکر مدیریت نسبت به آنان دارد. حسابرسانی که مأمور انجام چنین مسئولیتی می شوند باید توانایی های لازم را در زمینه حسابرسی مالی، مدیریت و محیط های عملیاتی داشته باشند. ویژگی های یک حسابرس

خوب در این زمینه، عبارت است از:

- کنجکاوی

- توانایی تجزیه و تحلیل

- توانایی متقاعد سازی

- قضاوت خوب حرفه ای

- آگاهی متعارف

- بیطرفی

- مهارت برقراری ارتباط

- استقلال

- اعتماد به نفس

علاوه بر ویژگی های بیان شده، توانایی مشخص کردن نارساییهای عملیاتی، توانایی مشخص کردن نواحی بحرانی و مشکل آفرین، خلاقیت در تکمیل مجموعه ای از تکنیکها و مهارت انتقال نتایج حاصل از حسابرسی، از دیگر ویژگیهای حسابرسی عملکرد است.

حسابرسی عملکرد و کنترلهای مدیریت

از آنجا که تصمیم گیریهای مدیریت، انجام فعالیتها و نتایج به دست آمده از آن، در هر سازمان از درون سیستم های اطلاعاتی آن می گذرد و سیستم برنامه ریزی و کنترل مدیریت جزئی از سیستم های اطلاعاتی موجود است، بنابراین مطالعه و آزمون کنترلهای مدیریت در انجام حسابرسی عملکرد از ضروریات است. در مرور اولیه کنترلهای مدیریت، حسابرس باید این گونه عوامل را در نظر بگیرد:

۱. آیا خط مشی های سازمان، به طور کامل با اختیارات و امتیازات اساسی سازمان منطبق است.

۲. آیا سیستم روشها و کنترلهای مدیریتی برای انجام این خط مشی ها همان گونه که مورد نظر مدیریت عالی برای کارایی و صرفه اقتصادی بوده، طراحی شده است؟

۳. آیا سیستم کنترل مدیریت، کنترل کافی بر روی منابع سازمان، درآمد و هزینه ها

فراهم می سازد؟ بخشی از عواملی که حسابرس باید برای ارزیابی سیستم کنترل مدیریت و تعیین نواحی مشکل آفرین در نظر بگیرد، به قرار زیر است:

- استفاده مدیریت از استانداردها یا هدفها برای قضاوت در مورد اجرا، بهره وری، کارایی یا استفاده از کالاها و خدمات.

- نبود دستورکارهای مکتوب که سبب عدم فهم درست، درخواست های متناقض، انحرافهای غیر قابل قبول و اجرای غیر یکنواخت می شود.

- عدم موفقیت در قبول مسئولیتها؛

- دوباره کاریها؛

- استفاده نامناسب از وجه نقد؛

- الگوی سازمانی غیر معقول و بهبوده؛

- استفاده بهبوده و ناکارا از کارکنان و منابع فیزیکی؛

- کارهای ناتمام.

پرسشهای کلیدی حسابرسی عملکرد

یک حسابرس نباید بدون توجه به حقایق و موارد ضروری درست، اطمینان حاصل کند. تعدادی از پرسشهایی که حسابرس باید پیوسته برای انجام رسیدگی ها در ذهن داشته باشد، عبارتست از:

۱. چرا فعالیت انجام می شود؟

۲. چه ارزش افزوده ای دارد؟

۳. چرا به این روش اجرا می شود؟

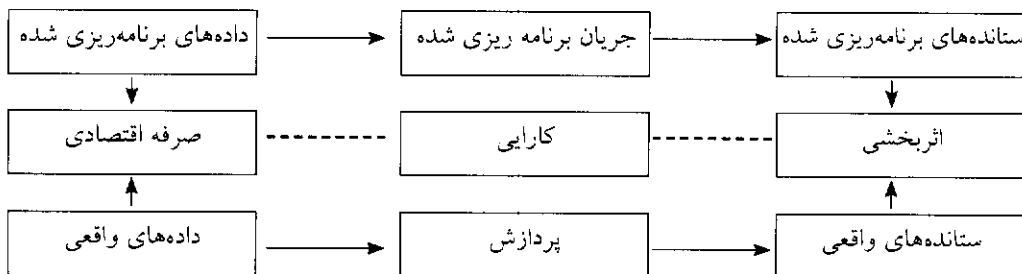
۴. چگونگی اندازه گیری عملکرد چگونه است؟

۵. آیا مقیاسهای کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی وجود دارند؟

۶. آیا می تواند به صورت کارا و موثرتر انجام شود؟

تکنیکهای حسابرسی عملکرد

تکنیکهایی برای اجرای حسابرسی



نمودار (۱). ارتباط بین مفاهیم حسابرسی عملکرد

عملکرد وجود دارد که این تکنیک ها باید متناسب با نیاز و شرایط حسابرسی باشد. تعدادی از این تکنیکها که حسابرسان می توانند برای تجزیه و تحلیل و یا دستیابی به مدارک حسابرسی به کار برند، به شرح زیر است:

۱. رسیدگی و تهیه کاربرد: موارد مکتوب، یکی از منابع مهم برای تهیه مدارک حسابرسی و نیز یکی از اجزای مهم بیشتر مطالعات است که می تواند از راه بهره گیری از عناصر زیر حاصل شود:

الف: صورتهای مالی؛ ب: گزارشهای سالانه؛ ج: مدارک مربوط به پروژه ها؛ د: مکاتبه ها؛ ه: یادداشتها؛ و: گزارشهای حسابرسان داخلی؛ ز: سایر گزارشها.

مدارک و مستندات به طور عمده از راه رسیدگی و مطالعه فایلها و کاربرگهای واحدهای مورد رسیدگی، به دست می آید. ۲. مصاحبه با کارکنان در حسابرسی عملکرد، یک ابزار اصلی برای جمع آوری مدارک است. ۳. مشاهده مستقیم.

۴. مطالعات موردی: رسیدگی های موردی می تواند یک راه موثر برای جمع آوری و تجزیه و تحلیل اطلاعات در حسابرسی عملکرد باشد. مطالعات موردی به رسیدگی عمیق رویدادهای انتخاب شده، به منظور فهم و اندازه گیری برنامه و فعالیتها کمک می کند. این روش بر روی ارزیابی کارایی خدمات مختلف نمونه های انتخاب شده کمک می کند.

۵. محک زنی: هدف محک زنی، کمک به تعیین اختلافها از راه مقایسه با عملکردها و موارد مناسب دیگر است. این مقایسه از راه مقایسه با شعبه ها یا واحدهای دیگر موجود در کشور و یا خارج از کشور انجام شود. این تکنیک به تعیین فرصتهایی برای بهبود کارایی و صرفه اقتصادی کمک می کند.

محک زنی از یک ترتیب ویژه مقیاس و شاخص برای مقایسه استفاده می کند و باعث تحریک واحدها به بهبود عملکردشان می شود. برای این مقایسه باید از موارد زیر اطمینان حاصل شود:

- مقایسه به درستی انجام شده است.
- روش جمع آوری داده ها باید یکنواخت باشد.
- به واحد مورد رسیدگی اجازه داده نشود

که مقایسه مطلوب را نپذیرد.

۶. پرسشنامه: پرسشنامه شامل مجموعه ای از پرسشهای طراحی شده برای جمع آوری اطلاعات درباره موضوعی خاص است. هنگامی که مصاحبه با تعداد زیادی از کارکنان و افراد، مفید و باصرفه نباشد، پرسشنامه، یک ابزار با ارزش برای جمع آوری اطلاعات است که اغلب برای ارزیابی کیفیت خدمات یا دامنه بهبود در ارائه خدمات مورد استفاده قرار می گیرد. چگونگی طراحی پرسشنامه، تاثیر مستقیم بر اطلاعات حاصل از آن دارد.

۷. بررسیها یک روش مفید برای جمع آوری اطلاعات جدید از لحاظ کمی و کیفی است.

۸. فلوجارت: تجزیه یک فعالیت در قالب فلوجارت به تمرکز بر اشکال مهم آن کمک می کند. فلوجارت به طراحی متدولوژی مورد استفاده حسابرس نیز کمک می کند، مثلا: چه موقع از تکنیکهای محک زنی یا بررسی استفاده کند.

۹. تجزیه و تحلیل آماری: این مرحله، زمانی که داده ها باید برای مشخص کردن روند یا مقایسه کردن تجزیه و تحلیل شوند، مورد استفاده قرار می گیرد.

مقایسه حسابرسی مالی و حسابرسی عملکرد

علاوه بر تفاوتهای قابل استنتاج از مطالب یادشده، حسابرسی عملکرد بر خلاف حسابرسی صورتهای مالی، دارای هدفها و رویکردهای کلی تر است. حسابرسی عملکرد حرفه ای، مستلزم انواع مهارتهاست و دارای یک ارتباط اثربخش با تمام سطوح سازمانی و ارزیابی تمام جوانب یک سازمان است. بخشهای مالی و حسابداری، تولید، مهندسی و کنترل موجودی، خدمات مشتریان، اعتبارها، خرید پرسنلی و اداری، پردازش اطلاعات و بازاریابی و فروش از بخشهایی هستند که می توانند مشمول حسابرسی عملکرد قرار گیرند.

حسابرسی عملکرد حدود بیشتری از مسئولیت های مدیریت را شامل می شود و هدف آن تعیین فرصتهایی برای کارایی و صرفه اقتصادی بیشتر و بهبود اثربخشی در اجرای روش ها و عملیات است.

این حسابرسی به عنوان یک شکل مدرن حسابرسی در مقایسه با حسابرسی صورتهای مالی است. در حسابرسی عملکرد، نقش حسابرس بیشتر ارزیابی فعالیتهاست.

از تفاوتهای حسابرسی مالی و حسابرسی عملکرد می توان به چگونگی مدیریت آن نیز اشاره کرد که حسابرسی مالی طی یک چرخه سالانه تکراری انجام می شود در صورتی که حسابرسی عملکرد، به صورت پروژه مجزا صورت می گیرد.

یکی دیگر از تفاوتهای موجود بین این دو نوع حسابرسی، در سطح استاندارد بودن آنهاست که در آن طرح ریزی حسابرسی عملکرد در قالب یک شکل استاندارد ثابت، بسیار مشکل است.

حسابرسی عملکرد، همواره دارای رهنمودهای لازم برای نقاط ضعف مربوط به عملکرد مدیران است و به مدیران واحد اقتصادی کمک می کند تا برای غلبه بر مشکلات و مسائل خود، توصیه های لازم را به دست آورند و به این ترتیب زمینه برای بهبود و بهسازی اجرای یک طرح، برنامه یا عملکرد سازمان و ارتقای کیفیت اجرای کارها هر چه بیشتر و بهتر فراهم شود. حسابرسی عملکرد بر خلاف حسابرسی صورتهای مالی، کمی بوده و عامل تجزیه و تحلیل در آن جایگاه ویژه ای دارد و نیز ضمن کمک به تخصیص بهینه منابع واحد اقتصادی، محدودیت فزونی منافع بر مخارج راه، بیشتر مورد نظر قرار می دهد. □

منابع:

۱. بنی فاطمه کاشی، محمد رضا: آشنایی با برخی مفاهیم حسابرسی عملیاتی، سال پنجم، شماره ۲۱، سال ۱۳۸۲.
 ۲. حسینی عراقی، حسین: حسابرسی دولتی، تهران، انتشارات دانشکده امور اقتصادی، ۱۳۷۸.
 ۳. فرشاد گهر، ناصر، شهیدی، محمد حسن: روش تحقیق و مآخذ شناسی در علوم اجتماعی، تهران، انتشارات دانشکده امور اقتصادی، ۱۳۸۱.
 ۴. کتیری، حسین: نگرشی بر حسابرسی عملکرد مدیریت در ایرلند و ارتباط آن با نظام کنترلی، مجموعه مقاله های حسابرس، شماره ۴، ۱۳۷۵.
- ملوک حسین زاده: دانشجوی کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی، گرایش بازاریابی بین الملل