

تاریخ دریافت: ۸۹/۱۱/۵

تاریخ پذیرش: ۸۹/۱۱/۲۸

## تجزیه و تحلیل موضوعی / مهمانی شام در حسابرسی عملکرد

ابراهیم عظیمی اسکوئی / کارشناس دیوان محاسبات کشور، فوق لیسانس مدیریت دولتی



### چکیده

اجرای حسابرسی عملکرد با روش‌های مختلفی انجام می‌شود. یکی از آن شیوه‌ها روش تجزیه و تحلیل موضوعی / مهمانی شام است که توسط دیوان محاسبات انگلستان ارائه شده است. این روش کلیه مراحل حسابرسی عملکرد از مراحل اولیه تا نکات مثبت شده در گزارش حسابرسی را شامل می‌شود و می‌تواند آن را به وضعیت واقعاً برد-برد و با تأثیر بالا ترقی دهد بطوری که در بخش‌ها و واحدهای حسابرسی شونده، نارضایتی کمتر و در میان، رضایت شغلی بالاتری را ایجاد نماید. این روش وسیله‌ای برای تدوین و ارائه گزارش‌های حسابرسی با دقتی بیشتر است.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی عملکرد، اهداف حسابرسی، تجزیه و تحلیل موضوعی / مهمانی شام، گزارش

حسابرسی

## مقدمه

**حسابرسی عملکرد**<sup>۱</sup> بنا به تعریف، فرآیندی است که با جمع‌آوری شواهد در دسترس، به قضاوت حرفه‌ای درباره رعایت صرفه اقتصادی، کارآئی و اثربخشی در حوزه‌های کاری واحد حسابرسی شونده می‌پردازد. در طی سال‌های اخیر، تلاش‌های زیادی برای تدوین روشی ساختاریافته برای حسابرسی عملکرد انجام شده که به تهیه راهنماها و دستورالعمل‌های آن در کشورهای مختلف و نظام‌مندی فعالیت‌های مربوط، کمک شایانی نموده است. بر اساس این دستورالعملها و راهنماها، حسابرسی عملکرد عموماً به مراحل زیر تقسیم می‌شود:

**۱- پیش از قبول کار و مرحله برنامه‌ریزی**، شامل برگزاری جلسه آشنایی، توافق بر قبول کار، آشنایی با کسب و کار، تدوین اهداف و معیارهای حسابرسی، یافتن حوزه‌ها و معیارهایی که نیاز به تمرکز بیشتر دارند و...

**۲- مرحله اجرا**، شامل اجرای برنامه‌های تدوین شده در مرحله قبل، اجرای اصلاحات و برنامه‌ریزی جدید در صورت نیاز، آزمودن معیارها و...

**۳- مرحله گزارش دهی**، شامل مرور یافته‌های مرحله اجرا، تهیه پیش‌نویس گزارش و بررسی پیشنهادهای اصلاحی، نهایی سازی گزارش، نامه مربوط و ارسال گزارش به مرجع درخواست کننده.

**۴- مرحله پیگیری** شامل اجرای اقدامات مدیریتی مورد توافق (۳، ص: ۱۵).

همواره در دستورالعملها، مراحل و شیوه‌های عمومی حسابرسی عملکرد ارائه می‌شوند، اما با توجه به تفاوت مقررات و تشریفات مورد عمل در هر حوزه با سایر حوزه‌ها، نیاز به روشی احساس می‌گردد که شیوه عمومی مورد عمل را به نحوی تبیین نماید که در موضوعات و موسسات مختلف کاربرد مناسبی داشته باشد. به عنوان نمونه در اجرای استانداردهای حسابرسی عملکرد، بندرت این اطمینان حاصل می‌شد که تمام سؤالات حسابرسی مرتبط مشخص شده و سؤالات نامرتبلی هم ایجاد نشده باشد. همچنین در نتیجه‌گیری عملی از کار حسابرسی نیز حتی زمانی که به پاسخ تمام سؤالات حسابرسی مرتبط هم دسترسی وجود دارد، فرآیند تولید گزارش حسابرسی اغلب به شدت ناکارآمد و با تاخیر زیاد همراه بوده است، بنحوی که نیاز به تکرار دوره‌های متعدد در نوشتن پیش‌نویس و اصلاح مجدد آن می‌باشد. از این رو "روش تجزیه و تحلیل موضوعی / مهمانی شام"<sup>۲</sup> در چندسال گذشته برای غلبه بر این مشکلات به عنوان سیستمی منعطف و با هدف حصول به دقت، شفافیت و ایجاز (اختصار) در حسابرسی عملکرد به وجود آمده و توسعه یافته است.

## معرفی روش و مراحل اساسی آن

دستورالعمل اجرایی تهیه شده توسط اینتوسای برای حسابرسی عملکرد، فرآیند جمع‌آوری اطلاعات در این نوع حسابرسی را چنین بیان نموده است :

۱- برنامه‌ریزی: فرآیند تعریف موضوعات یا مشکلات اصلی مورد نظر برای انجام مطالعه.

۲- تنظیم سؤالات حسابرسی: سؤالاتی که باید پاسخ داده شوند.

۳- طرح مطالعه: اطلاعات مورد نیاز و نوع مطالعه‌ای که باید انجام گیرد.

۴- برنامه حسابرسی: نوع بررسی و رسیدگی که باید انجام گیرد.

۵- جمع‌آوری داده‌ها: روشهایی که برای جمع‌آوری داده‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد.

۶- تجزیه و تحلیل: توضیحات و روابط موجود میان داده‌ها که باید کشف شوند ([۲]، ص: ۸۵).

در این راستا، تیمهای حسابرسی عموماً هنگام طراحی اولیه مطالعه، دو یا سه زمینه اصلی را تعریف و مشخص می‌کنند که مطالعه می‌تواند بهترین بیان و اظهار نظر را در مورد آنها ارائه دهد. اما همین که طراحی جزئی‌تری از مطالعه شروع شد، تیم باید یک سلسله کامل از موضوعات اصلی و فرعی را بمنظور پوشش دادن مجموعه‌ای از موضوعات به صورتی دقیق، شفاف و مستحکم مشخص کند. از متداول‌ترین روشها برای مشخص کردن این موضوعات، رویکرد تجزیه و تحلیل موضوعی / مهمانی شام می‌باشد. این روش از نظریه "باربارا مینتو" در کتاب "اصل هرمی" استخراج شده و ترکیبی از قواعد منطقی و عملی است که وقتی به نحو مناسبی با مدیریت پروژه همراه شود به تولید گزارشهایی با ساختار مناسب، بموقع و روشمندی کمک خواهد نمود که از لحاظ هزینه نیز کارآئی مناسبی دارد. این امر باعث رضایت کامل مشتریان شده و این اطمینان را نیز ایجاد خواهد کرد که تمام اعضای تیم در سراسر مطالعه انجام یافته از هر نظر سهیم بوده‌اند ([۵]، ص: ۱۳).

این روش چنانکه از نامش نیز پیداست چارچوب نظام‌مندی است که در آن از دو روش برای کمک به حسابرسی عملکرد استفاده می‌شود و به ساختاربخشی برنامه حسابرسی موجود براساس جمع‌آوری و تحلیل شواهد (هدف تحلیل موضوعی) و سازماندهی گزارش حاصل در مسیری کامل و منطقی (هدف جلسه مهمانی شام) می‌پردازد.

## الف) تجزیه و تحلیل موضوعی:

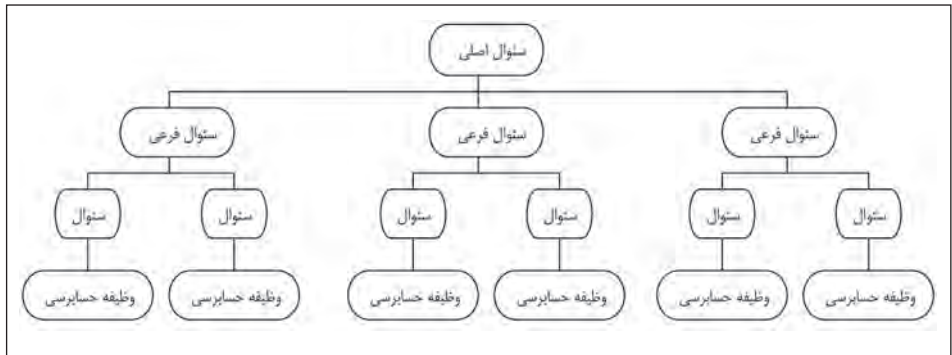
تجزیه و تحلیل موضوعی، رویکردی بسیار متمرکز برای طراحی حسابرسی عملکرد می باشد که اساس آن مبتنی بر تعریف یک سؤال اصلی و منحصر به فرد در سطح بالا است که با سؤالات فرعی وابسته و مکمل و نیز با وظایف حسابرسی به خصوصی که در این راستا تعریف می گردد به پاسخدهی به این سؤال اصلی کمک می شود.

البته در عمل، اغلب تیمهای حسابرسی، روش خاصی را برای این منظور بکار می برند، زیرا بسیار مشکل است اگر بخواهیم بدون بررسی منظور و هدف مطالعه و قبل از تشخیص نحوه انجام مطالعه در مورد حسابرسی عملکرد صحبت کنیم. اما نقطه قوت این روش در مقایسه با سایر روشها، دقت زیاد آن و نیز رویکرد مبتنی بر عملکرد تیمی آن می باشد.

تجزیه و تحلیل موضوعی، دیدگاهی ساختار یافته و بسیار دقیق برای ایجاد سؤالات حسابرسی در سطوح مختلف در خصوص وظایف حسابرسی خاص می باشد که چارچوبی برای مطالعه و کار عملی ارائه می دهد. در عمل تیم مطالعه کننده (که ممکن است در برخی موارد شامل نماینده ای از واحد حسابرسی شونده نیز باشد) جلسه ای برگزار می کند تا بر روی بهترین مسیرهای ممکن برای مطالعه، بررسی و توافق نماید. اولین وظیفه، تدوین سؤال کلی است که مطالعه به آن پاسخ خواهد داد. روش تجزیه و تحلیل موضوعی / مهمانی شام بیان می کند که این سؤال به شکل بله و خیر باشد. (مثال: "آیا غیبت ناشی از بیماری، مشکل مهمی برای بنگاه به وجود می آورد؟" و یا "آیا بخش مورد نظر در خصوص تدارکات خود موفقیت داشته است؟") اگر چه واضح است که پاسخ به این سؤالات اغلب بسیار پیچیده تر از جواب بله یا خیر ساده خواهد بود ([۷]: ص ۵۳).

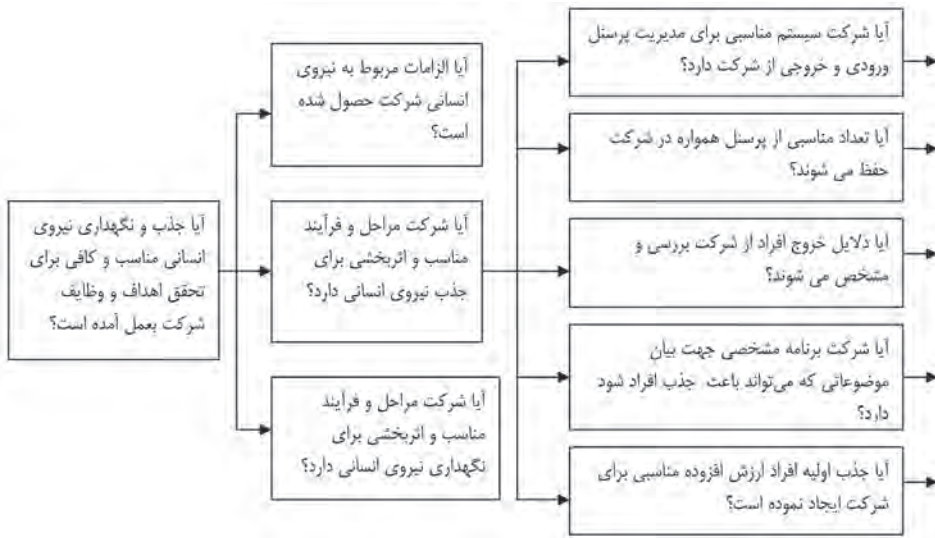
بنابراین لازم است تا زیر این سؤال کلی (که هدف از مطالعه، پاسخ دادن به آن می باشد) دو یا سه سؤال فرعی و تکمیلی تعریف شده و در زیر مجموعه هریک از این سؤالات فرعی، مجموعه ای از سؤالات جزئی تر وجود داشته باشد که هریک از آنها با وظایف خاصی در ارتباط باشد که برای حسابرسان تعریف می شود و در نهایت ساختاری هرمی شکل از سؤالات تشکیل گردد. از این رو تیم پس از توافق روی سؤال کلی باید سلسله سؤالات فرعی را تعریف کند تا به پاسخدهی به سؤال کلی کمک نماید. این مرحله باید تا موقعی ادامه یابد که سؤالات مکمل و فرعی به قدر کافی ساده و قابل مدیریت باشند و از طریق بخش یا بخشهایی از کار حسابرسی انجام یافته، قابل آزمون و پاسخدهی باشند ([۲]: ص ۸۷ و ۸۶).

شکل شماره ۱ سطح هرمی شکل سؤالات و نحوه ارتباط آنها با وظایف تعریف شده برای حسابرسان را نشان می‌دهد.



شکل شماره ۱: سطح هرمی سؤالات و ارتباط آن با وظایف حسابرسی

بعنوان نمونه، در حسابرسی عملکرد بخشی از شرکت که وظیفه جذب و نگهداری نیروی انسانی را برعهده دارد، (شکل شماره ۲) بخشی از سؤالات مرتبط با بررسی را نشان می‌دهد. در این مثال، سؤال "آیا جذب و نگهداری نیروی انسانی مناسب و کافی برای تحقق اهداف و وظایف شرکت بعمل آمده است؟" در سطح بسیار بالایی می‌باشد، بطوری که به تنهایی نمی‌تواند بصورت دقیق و معنی‌داری پاسخ داده شود. سؤال مکمل فرعی احتمالی مثل "آیا شرکت مراحل و فرآیند مناسب و اثربخشی برای جذب نیروی انسانی دارد؟" نیز می‌تواند سؤال نسبتاً سطح بالایی باشد، اما در تکراری بیشتر و در سطحی پایین‌تر، سؤالی نظیر "آیا شرکت برنامه مشخصی برای بیان و اعلام موضوعاتی دارد که بتواند باعث جذب افراد شود؟" می‌تواند بطور شفاف از طریق مرور سیاستهای بنگاه و بررسی عملیات مربوط به اطلاع‌رسانی آن در این خصوص قابلیت پاسخ‌دهی داشته باشد.



شکل شماره ۲: نمونه ای از شکل هر می سئوالات در بخش جذب و نگهداری نیروی انسانی

## اهمیت تنظیم صحیح اهداف حسابرسی

تعیین اهداف حسابرسی بصورت مشخص و صریح قبل از شروع عملیات حسابرسی ضروری است، زیرا اهداف حسابرسی به دلایل زیادی با نحوه انجام حسابرسی عملکرد مرتبطاند که برخی از این دلایل عبارتند از:

- جمع آوری داده‌ها و اطلاعات، باید با تمرکز بر اهداف صورت پذیرد.
- تعیین اهداف در ابتدا باعث پرهیز از احساس پیش‌داوری نسبت به نتایج می‌گردد.
- باعث بهبود و تسهیل شفافیت موضوع و عملیات حسابرسی می‌شود.
- به فعالیت تعریف دقیق ماهیت حسابرسی و مراحل و فرآیند حسابرسی کمک می‌کند.
- مقیاسی مناسب برای تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد انجام شده ارائه می‌دهد.

## ویژگی‌های اهداف حسابرسی

اهداف حسابرسی در حسابرسی عملکرد بسیار گسترده است. حسابرسان باید اهداف حسابرسی را به گونه‌ای روشن، مشخص، بیطرفانه و غیرجانبدارانه مطرح کنند، به گونه‌ای که مفروضات مربوط، دلیل انجام و اهداف اصلی و نتایج حسابرسی را توصیف کند. در گزارش حسابرسی، حسابرسان باید شواهد کافی و مناسب در پشتیبانی از یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها، در رابطه با اهداف رسیدگی را ارائه

کنند. یافته‌هایی که به روشنی ارائه می‌شود، به درک مدیریت و مقامات نظارتی واحد مورد رسیدگی، در نیاز به انجام اقدامات اصلاحی یاری می‌رساند. چنانچه حسابرسان بتوانند عوامل یافته‌ها را به میزان کافی پیروانند، باید پیشنهادهایی برای اقدامات اصلاحی در زمینه نیل به اهداف حسابرسی ارائه کنند، هر چند که دامنه این عوامل نیز خود به اهداف حسابرسی بستگی دارد ([۱]، ص: ۱۲۱ و ۱۲۰). لذا برای حصول به نتایج مطلوب، این اصول در تعریف و تعیین اهداف حسابرسی باید رعایت شوند:

### اهداف حسابرسی باید:

- به صورت عینی و دقیق تعریف شوند.
- در قالب سؤالاتی درباره دستیابی به صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی بیان شوند.
- به روشی موضوعی و منطقی تنظیم شوند.
- به اهداف ریزتر و فرعی‌تر شکسته شوند.
- به صورت کامل همراه با اشاره به اهداف خط مشی و برنامه موجود سازمان تدوین شوند.
- دلایل انجام حسابرسی عملکرد را اعلام کنند.
- به شکل کامل بیان شده باشند.
- در شکل ارزیابی / اثبات تعیین شوند. به این معنی که اهداف حسابرسی عموماً با کلماتی نظیر "برای ارزیابی چگونگی" و یا "برای تشخیص اینکه آیا" بیان شده و در عمل نیز در ارزیابی آنها سؤالات بصورتی طرح شوند که با کلمه سؤالی "آیا" آغاز شده و در جواب مستقیماً با "بله یا خیر" پاسخ داده شوند.
- به صورت جداگانه برای هر یک از نواحی اصلی و عمده مطرح شوند، نه اینکه به صورت موضوعاتی ترکیبی و مختلط از چند ناحیه بیان شوند.
- با روشی دقیق و خاص برای تعریف صرفه اقتصادی، کارایی یا اثربخشی در قالب اصطلاحاتی بیان شوند که وابسته به قراین مربوط به خود شوند، نه اینکه در جملاتی چون "آیا برنامه بصورت اقتصادی، کارآ و موثر اجرا شده است؟" به صورت مبهم بیان شوند.
- توجه و اولویت ویژه به ارزیابی کنترل‌های داخلی داشته باشد که مدیریت اقتصادی و کارآمد برنامه را بیمه و تضمین می‌کند، این امر باید همزمان با شکل‌دهی و ساخت اهداف حسابرسی به حساب آورده شود.

- به ترتیب اهمیت و به شیوه منطقی / سلسله مراتبی بیان شوند که در آن تا جایی که ممکن و جایز باشد اهداف حسابرسی سطوح پایین تر، اهداف سطوح بالاتر را حمایت کنند.
- روی نتایج یا استفاده‌ای تاکید داشته باشند که ذی‌نفعان (گروه‌های هدف مورد نظر و یا تحت تاثیر قرار گرفته) از آن خواهند داشت.
- به طور کلی برای افزودن ارزش مورد انتظار به برنامه / فعالیت تعیین شوند.
- برای حفظ سازگاری با قصد بهبود نحوه اداره و پاسخگویی در بخش عمومی و دولتی باشند.
- در ضمن امکان استفاده از فنون ارزیابی در تحقق این اهداف باید براساس رهنمودهای حسابرسی عملکرد وجود داشته باشد و نتایج حسابرسی باید در متن این اهداف حاصل شوند.

### ویژگی‌های تحلیل موضوعی

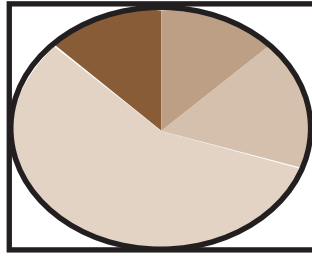
ویژگی‌های تحلیل موضوعی عبارتند از:

- شکل‌گیری هرمی
- فراهم کردن چهارچوبی برای مطالعه
- رویکرد و روشی ساختاری و دقیق
- ساخته شده از سلسله مراتبی از سؤالاتی با پاسخهای بله یا خیر
- تبدیل سؤالات سطح بالابه وظایف حسابرسی ویژه با روشی تحلیلی به صورتی که با منابع تحصیل شواهد نیز مرتبط باشند
- ریز کردن سؤالات به موضوعات سطح پایین تر با استفاده از قواعد و قوانین مربوطه
- سؤالات فرعی و جایگزین باید از قانون "بله / خیر" پیروی کنند
- سؤالات فرعی و جایگزین باید دوطرفه مانع‌الجمع باشند (انحصار متقابل) یعنی باهم تداخل و همپوشانی نداشته باشند
- سؤالات فرعی و جایگزین باید به صورت جامع و فراگیر باشند، یعنی بتوانند در جمع، کل عنوان مورد مطالعه را پوشش دهند.

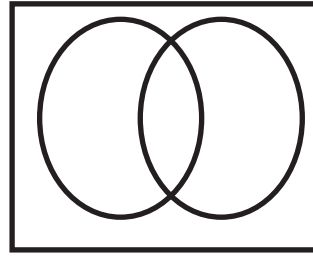
شکل‌های شماره ۳ بیان‌کننده دو خاصیت اخیر می‌باشد ([۴]، ص: ۱۰ و ۱۴ و ۳۴)



وجود جامعیت



عدم وجود انحصار متقابل



شکل شماره ۳: نمایی از وجود جامعیت و عدم وجود انحصار متقابل در سؤالات فرعی طراحی شده

### قواعدی برای اجرای تحلیل موضوعی

تحلیل موضوعی، روش حسابرسی میدانی و عملی است، لذا برای موفقیت در اجرای آن باید قواعد مربوط به آن را به دقت رعایت نمود. این روش به حسابرسان اجازه می‌دهد که توضیحی منطقی مبتنی بر شواهد ارائه کنند و این امر می‌تواند برای هماهنگ شدن با اداره و قسمت مورد نظر، در تمام مراحل مطالعه مورد استفاده قرار گیرد (۴، ص: ۶).

بنابراین در این روش موارد زیر باید مشخص گردد:

\* محدوده کار

\* شواهدی که مورد نیاز هستند تا برای آزمون اهداف حسابرسی جمع‌آوری شوند.

بدین منظور موضوعات مهم مورد توجه در اهداف حسابرسی برای ارزیابی عملکرد باید به موضوعات اصلی، موضوعات فرعی و در صورت ضرورت به موضوعات ریزتر تقسیم شوند. این موضوعات باید به شکل پرسشهایی خاص و به صورت جداگانه برای هر هدف حسابرسی توسعه پیدا کنند و دست کم باید یک موضوع برای هر هدف حسابرسی وجود داشته باشد.

ضمن اینکه سؤالات مربوط به موضوعات اصلی به هیچ وجه نباید تداخل و هم پوشانی داشته باشند، سؤالات تدوین یافته و ریزتر، نیز حتی الامکان نباید تداخل داشته باشند. از آنجائی که یافتن پاسخ به موضوعات فرعی و کوچکتر آسانتر است، لذا موضوعات باید تا سطحی ریزتر شوند که معیار واحدی بتواند برای انجام آزمون حسابرسی به آنها اضافه شود و وظایفی بر اساس آن برای حسابرسان تعریف گردد. با کمک این معیار واحد، ایجاد شواهد برای اثبات یا رد فرضیه ممکن خواهد بود. لازم به ذکر است که الزامی به اطلاع واحد حسابرسی شونده از معیار مورد استفاده برای آزمون حسابرسی

در سؤالات مختلف وجود ندارد، ولی ممکن است بر اساس قرارداد و توافق امنیتی به عمل آمده مجبور به انجام این کار شویم.

در عمل، تلاشهای زیادی نیاز است تا مطمئن شویم که این قواعد رعایت شده اند یا خیر. اما چنین تلاشهایی ضروری است تا دیدگاهی را تولید کند که براساس آن اطمینان حاصل شود مطالعه مورد نظر به خوبی درک شده و در عین حال عملیاتی هم می باشد، لذا برای توفیق هرچه بیشتر بهتر است نهایت تلاش تیم در پیروی از قواعد پیشگفته صورت پذیرد. برخی از سؤالاتی که پاسخ به آنها می تواند ما را در اطمینان یافتن از رعایت این قواعد کمک کند عبارتند از:

- آیا موضوعات به صورت منسجم و سازگار با هم طراحی شده یا توسعه یافته اند؟ و آیا در ترکیب با هم به صورت کامل اهداف حسابرسی را حمایت می کنند؟
- آیا آنچه که به شکل سطوح پایین تر سؤالات نشان داده شده است، موضوعات را به سؤالات قابل اثباتی تبدیل می کند که توسط آزمون قابل بررسی باشند؟
- آیا موضوعات به شکل سؤالاتی طرح شده اند که ارزیابی روی اهداف اصلی حسابرسی و اهداف فرعی را ممکن بسازد و آیا اهداف فرعی نیز متناسب با اهداف اصلی حسابرسی توسعه یافته اند؟
- آیا موضوعات برای هر یک از اهداف حسابرسی بصورت جداگانه ای تدوین شده اند و برای هر موضوع فرعی، حداقل یک موضوع اصلی وجود دارد؟
- آیا هر موضوع اصلی به چند موضوع فرعی و در صورت ضرورت به سؤالات مرتبط با سطوح پایین تر و جزئی تر تقسیم شده است تا شرایط را برای آزمون در همه عوامل با اهمیت آماده نماید و موجب ایجاد اطمینان نسبت به ارزیابی اهداف حسابرسی گردد؟
- آیا در ساختار و شکل دهی به موضوعات و موضوعات فرعی انسجام وجود دارد؟
- آیا موضوعات اصلی به اهداف حسابرسی، موضوعات فرعی به موضوعات اصلی، موضوعات ریزتر به موضوعات فرعی مرتبط هستند؟

موضوعات جزئی تر ← موضوعات فرعی ← موضوعات اصلی ← اهداف حسابرسی

- آیا تعداد موضوعات فرعی به تعدادی محدود شده اند که بتوان در صورت ضرورت آنها را از طریق تقسیم به سطوح پایین تر به آسانی در ذهن حفظ کرد؟

• آیا تحلیل موضوعی به شکل سؤالات کاملی طراحی شده که بتوان با "بله"، "خیر"، "بله اما"، "خیر اما" جواب داده شوند؟ به این معنی که همه سؤالات در تحلیل موضوعی باید عموماً با سؤالاتی شروع شوند که کلمه پرسشی آنها "آیا" باشد.

• آیا موضوعات و موضوعات فرعی مرتبط با هر هدف حسابرسی تنها سؤالات مناسب و مهمی از عملکرد را بیان می‌نمایند بطوریکه ضریب وزنی غیر ضرور به موضوعات غیر مهم داده نشود؟

• آیا تضمینی هست که سؤالات سطوح گوناگون با هم تداخل و همپوشانی ندارند؟

• آیا موضوعات به صورت جداگانه برای مورد توجه قرار دادن و سنجش عملکرد ورودیها، فرآیند، اطلاعات عملکرد، خروجیها و نتایج که ممکن است یک یا چند مورد از آنها باهم ترکیب شوند، سازگار با اهداف حسابرسی تعریف شده‌اند؟

### ب) جلسه مهمانی شام :

تیم حسابرسی در مرحله گزارش‌دهی حسابرسی عملکرد، نتایج را به کارکنان عملیاتی و مدیریت سازمان ارائه می‌دهد. اهداف این گزارش، ارائه اطلاعات مفید و به موقع درباره نارسائیهای با اهمیت عملیاتی و ارائه پیشنهادهایی برای اصلاح آن است. این گزارش شامل خلاصه‌ای از اقدامات انجام شده، یافته‌های حسابرسی عملکرد، نارسائیهای عملیاتی و اقدامات کارکنان برای اصلاح وضعیت موجود است.

گزارش حسابرسی در واقع یافته‌های کلیدی عملیات حسابرسی را خلاصه می‌کند که دارای پشتوانه‌ای از شواهد گردآوری شده می‌باشند و بیانگر میزان بهبود قابل انتظار در واحد مورد نظر است، لذا عدم توجه کافی به آن، نقطه ضعف جدی برای کل کار به حساب آمده و از تأثیر آن خواهد کاست. از این‌رو استفاده از روشی تازه در بازنگری و تفکر درباره مسئله، قبل از تهیه گزارش نهایی و بعد از اتمام کار عملی ضروری می‌باشد تا از این طریق بتوان پیام اصلی و واقعی مطالعه انجام شده را مشخص نمود. روش جلسه مهمانی شام، ابزار مناسبی برای این کار است. هدف اصلی در این روش، مشخص کردن موارد زیر می‌باشد:

\* شواهد چه چیزی را نشان می‌دهند؟

\* گزارش باید چه چیزی را بیان نماید؟

این رویکرد شامل در نظر گرفتن موقعیتی است که فردی مجبور است نتایج مطالعه انجام یافته را

برای تعدادی از همکاران دعوت شده به مهمانی شام توضیح دهد، بنحوی که از بالاترین سطح یافته‌ها شروع می‌کند و به تدریج جزئیات بیشتر را معرفی می‌نماید.

هدف اصلی در جلسه مهمانی شام، تولید نتایج جالب و تازه‌ای از گزارش است که هریک می‌توانند در ۱۰ تا ۱۵ ثانیه بیان شوند و مهمانان همکار دعوت شده را تشویق می‌کند تا سؤالات بیشتری را مطرح کنند و این توجه و اظهار نظر آنها هر بار حداقل فرصت ۱۰ تا ۱۵ ثانیه دیگری را برای بیان مطالب تازه‌ای به شما خواهد داد ([۵]، ص: ۱۴).

مهمانی شام، جلسه‌ای تیمی است که شواهد حسابرسی را به وسیله مهمانان دعوت شده و علاقه‌مند به بحث (همانند مهمانی شام) در قالب یکسری جملات و عباراتی ساماندهی می‌کند که به آسانی قابل فهم می‌باشند. ساماندهی شواهد از این روش به تیم اجازه می‌دهد تا ساختاری را برای پیش‌نویس گزارش طراحی کنند و اگر این امر بخوبی انجام گیرد، نوشتن گزارش به اقدامی تبدیل خواهد شد که بصورت مستقیم در ارتباط با وظایف مشخص شده بوده و بسیار ساده‌تر خواهد بود. در عمل تیم مطالعه‌کننده که ممکن است شامل سایر ذی‌نفعان و افرادی از واحد حسابرسی شونده نیز باشند، در جلسه‌ای با هم ملاقات می‌کنند که توسط یک اداره‌کننده هدایت می‌شود. اداره‌کننده از تیم مطالعه‌گر، سؤالاتی می‌پرسد تا بتواند عناوین اصلی یافته‌های آنها را از کارشان ارائه دهد. این یافته‌ها در قالب عباراتی ساده بیان می‌شود که افراد غیرمتخصص هم قادر به درک آنها باشند و در این مرحله از دیگر اعضای جلسه خواسته می‌شود تا آنچه که گفته می‌شود مورد بحث قرار نگیرد و به چالش کشیده نشود.

اعضای تیم پس از ایجاد عناوین اصلی می‌توانند وارد بحث شده و نکات مکمل و فرعی را اضافه کنند و شواهدی را توصیه نمایند که این بحثها و نتیجه‌گیریها را می‌تواند پشتیبانی کند. نکات و عبارات ارائه شده در این مرحله می‌توانند به چالش کشیده شوند. بحث عمومی با مشارکت کلیه افراد حاضر صورت گرفته و تا رسیدن به اتفاق نظر بر روی مجموعه‌ای از نتایج و بحثها و نیز شواهد پشتیبانی کننده مورد نیاز پیگیری می‌شود. اگر این امر با دقت زیادی انجام گیرد، خروجی جلسه "مهمانی شام" چارچوبی مناسب را برای گزارشی تشکیل خواهد داد که مورد توافق همه مهمانان می‌باشد ([۷]، ص: ۵۴).

بدیهی است از طریق بهبود و دقت در مستندسازی جلسه مهمانی شام و استفاده از سرنخهای حسابرسی و منبع‌نویسی صریح و آشکار در گزارش، پیوند روشنی بین نتایج، اظهارنظرها و شواهد

ایجاد می‌شود و در نهایت به درک بهتر خواننده از گزارش کمک می‌نماید.

جلسه تجزیه و تحلیل موضوعی و مهمانی شام باید تا حد امکان شامل بیشترین تعداد از ذی‌نفعان کلیدی (حداکثر ۱۰ نفر) باشد تا بتوان جلسه را بخوبی مدیریت نمود. ذی‌نفعان کلیدی عبارتند از:

\* تیم مطالعه‌کننده

\* مشتری

\* اداره‌کننده (تسهیل‌گر)

\* مدیر و هدایت‌کننده مطالعه

\* موسسه حسابرسی معین در صورت وجود.

\* سایر ذی‌نفعان از قبیل مشاوران طرح و اعضای هیئتهای تخصصی مربوط نیز که ممکن است

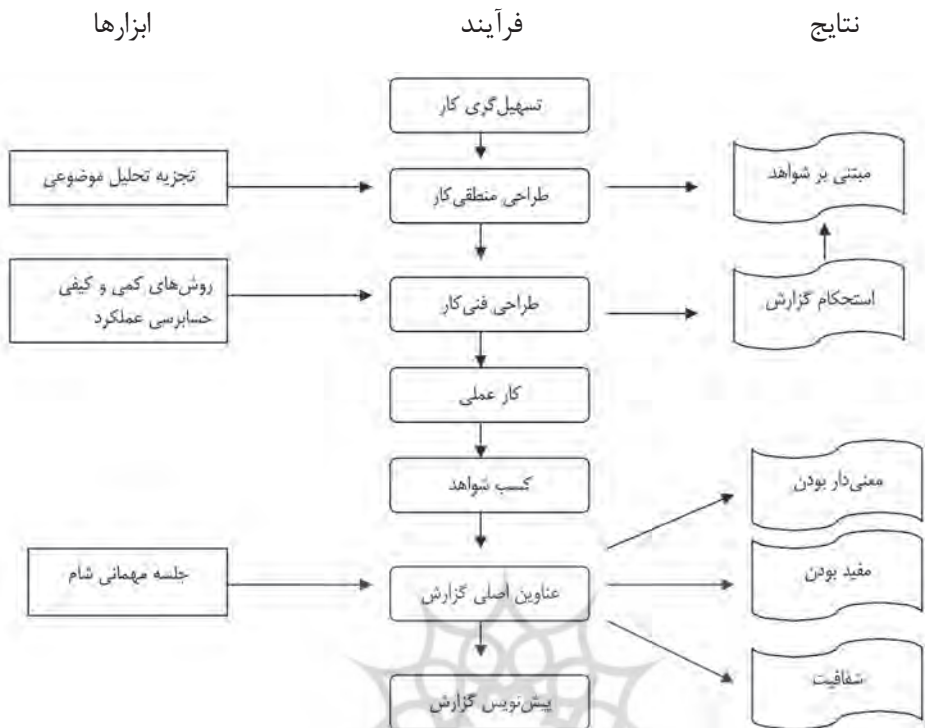
دعوت شوند.

برپایی جلسه‌ای با مشتری و در صورت امکان با موسسه حسابرسی معین، ایده خوبی است. این ملاقات می‌تواند برای تیمهای مطالعه‌کننده به منظور اطمینان از وجود پیوندی منطقی بین موضوعات و پاسخهای آنها بسیار ارزشمند باشد ([۵]، ص: ۱۴).

شکل شماره ۴ و ۵ نحوه استفاده از این رویکرد را در حسابرسی عملکرد نشان می‌دهد.



شکل شماره ۴: ماتریس مورد عمل در روش تجزیه و تحلیل موضوعی / مهمانی شام برای اظهار نظر ([۵]، ص: ۳۲)



شکل شماره ۵: نمودار نحوه استفاده از روش تجزیه و تحلیل موضوعی / مهمانی شام در حسابرسی عملکرد ([۶]، ص: ۱۶)

## نتیجه‌گیری

با توجه به دامنه وسیع تأثیرگذاری حسابرسی عملکرد و نیز اهتمام گسترده موجود در کشور به منظور گسترش استفاده از این نوع حسابرسی، لازم است تا روش‌هایی شناسایی شده و در عمل مورد استفاده قرار گیرد که در سطح دنیا و کشورهای پیشرو در این زمینه برای تسهیل و موفقیت در اجرای آن بکار گرفته می‌شوند. متأسفانه فقدان آموزش‌های رسمی مرتبط با حسابرسی عملکرد در دانشگاه‌های کشور نیز باعث کندی چنین اقداماتی گردیده است. روش تجزیه و تحلیل موضوعی / مهمانی شام که در این مقاله معرفی و برخی از آثار آن ذکر گردیده است، یکی از روش‌هایی می‌باشد که بدین منظور ارائه شده و کاربرد وسیع و موفق‌یافته است. تعیین و تنظیم اهداف حسابرسی، معیارها و وظایف حسابرسی مورد نیاز، شواهدی که به عنوان پشتیبان برای اظهار نظر حسابرسی مورد نیاز می‌باشند و نیز نحوه تنظیم گزارش حسابرسی، از جمله مواردی است که با بکارگیری این روش تسهیل گردیده و در مجموع به اثربخشی بیشتر گزارش حسابرسی عملکرد تهیه شده، منجر خواهد گردید.

با وجود اینکه این رویکرد استفاده وسیعی در حسابرسی عملکرد دارد، اما این امر بدین معنی نیست که این تنها روش پیش رو می‌باشد. روش‌های دیگری چون تجزیه و تحلیل سیستمی و تجزیه و تحلیل سهامداران و ذی‌نفعان نیز می‌تواند ما را در دسترسی به مجموعه‌ای از سؤالات و اهداف حسابرسی یاری نمایند که بصورت روشنی بیان شده باشند. اما بهر حال، این نکته بدیهی است که اجرای حسابرسی عملکرد بدون استفاده از روشهای منطقی و کاربردی برای تنظیم اهداف، معیارها، وظایف حسابرسی و شواهد مورد نیاز ممکن است نتیجه مورد انتظار را ندهد و حتی نتیجه معکوسی هم داشته باشد.

### پی‌نوشت‌ها:

- 1- Value – For – Money Audit
- 2- Issue Analysis/Dinner Party (IADP)
- 3- Barbara Minto
- 4- The Pyramid Principle

### منابع و مأخذ:

- ۱- صفار، محمد جواد، ۱۳۸۹، استانداردهای گزارشگری حسابرسی عملکرد، مجموعه مقالات و سخنرانی‌های همایش حسابرسی عملکرد، دیوان محاسبات کشور.
- 2- Implementation Guidelines for Performance Auditing، standards and guidelines for P.A. based on INTOSAI's auditing standards and practical experience, 2004  
<http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1implgperfaude.pdf>
- 3- Guide on performance Audit in the public sector, the South African Institute of chartered accountants, 2006  
<http://www.pdfqueen.com/guide-on-performance-audit-in-the-public-sector-july2006>
- 4-Kirsten Payne. ISSUE ANALYSIS, NATIONAL AUDIT OFFICE (NAO). [http://www.nku.cz/seminars/vfm-event-prague-2009/download/workshop2/UNITED\\_KINGDOM\\_presentationW2.pdf](http://www.nku.cz/seminars/vfm-event-prague-2009/download/workshop2/UNITED_KINGDOM_presentationW2.pdf)
- 5- VFM development team, Quality Matters, A guide to ensuring quality in VFM work, NAO, 2006.  
[http://psc.rigsrevisionen.dk/media\(578,1033\)/United\\_Kingdom\\_-\\_Quality\\_matters.pdf](http://psc.rigsrevisionen.dk/media(578,1033)/United_Kingdom_-_Quality_matters.pdf)
- 6- VFM development team, Writing Smart Recommendations, NAO, 2006  
[http://www.concordat.org.uk/\\_db/\\_documents/NAO\\_Smart\\_Recommendations.pdf](http://www.concordat.org.uk/_db/_documents/NAO_Smart_Recommendations.pdf)
- 7-VFM development team, Value for money handbook, a guide for building quality into VFM examinations, NAO.  
[http://psc.rigsrevisionen.dk/media\(579,1033\)/United\\_Kingdom\\_-\\_VFM\\_handbook.pdf](http://psc.rigsrevisionen.dk/media(579,1033)/United_Kingdom_-_VFM_handbook.pdf)