

حسابرسی مدیریت

غلامرضا اسلامی بدیگی

دامنه عمل حسابرسی سنتی و عدم کفایت آن بعنوان يك سیستم کنترل

عملکرد موسسات اقتصادی و نهادهای اجتماعی خرد و کلان در اقلب آمار و ارقام سنجیده شده با پول، در صورتهای مالی منعکس می شود. صورتهای مالی هر دستگاهی یکی از منابع اصلی اطلاعاتی برای قضاوت و اخذ تصمیم کسانی است که باین موسسات سروکار دارند، و از این رو آنان علاقه مندند که از صحت صورتهای مالی اطمینان حاصل کنند. بدین دلیل سالهاست مرسوم شده است افرادی بنام بازرسی و یا حسابرس مستقل از طرف صاحبان سهام و یا اشخاص ثالث و یا نمایندگان مردم صورتهای مالی موسسات را بررسی کنند. بازرسان یا حسابرسان، پس از بررسیهای لازم و با استفاده از روشهای آماری و تکنیکهای حسابرسی، نهایتاً " نظر خود را در مورد حدود صحت و سقم ارقام مندرج در این صورتهای ابراز می دارند. اگرچه در قوانین ایران به کلمات " حسابرسی"، " رسیدگی" و " بررسی" بطور کلی اشاره شده است، ولی در هیچیک از این قوانین تعریف خاص و مشخصی از این کلمات ارائه نگردیده

است. و غالباً " کلمه حسابرسی بدون" پسوند" مورد استفاده قرار گرفته است و لذا حدود دامنه عمل این کلمات روشن نیست و بسیار ضروری است که قانون گذار تعاریف این کلمات را روشن کند. علیهذا در کتب و دستورالعملهای حسابرسی که برای حسابرسی (صورتهای مالی) برشته تحریر در آمده است، و آنچه که از عرف معمول در ایران استنباط می شود، حسابرسی را فن رسیدگی و اظهار نظر در مورد درستی و قابل بودن صورتهای مالی (ترازنامه و سود و زیان) موسسه مورد رسیدگی تعریف کرده اند. از این تعریف و تعاریف دیگر حسابرسی، برای حسابرسیهای معمول هدفهای زیر را می توان بر شمرد.

الف - جلوگیری از تقلب، سوء استفاده و کاهش اشتباهات.

ب - کشف تقلب، سوء استفاده و اشتباهات احتمالی.

ج - رسیدگی و اظهار نظر پیرامون کفایت سیستمهای کنترل داخلی.

د - رسیدگی و اظهار نظر درباره درستی و قابل قبول بودن صورتهای مالی.

با توجه به اهداف حسابرسیهای معمول، در سالهای اخیر کفایت این نوع حسابرسی در کنترل و ارزشیابی عملکرد موسسات اقتصادی و واحدهای اجتماعی مورد تردید قرار گرفته است. دلایل این تردید عبارتند از:

- ۱- در انجام حسابرسیهای معمول، تاکید اصلی بر تشخیص درستی و قابل قبول بودن صورتهای مالی است، و غالباً " در جریان رسیدگیها رعایت صرفه های اقتصادی در عملکرد و اخذ تصمیمات و چگونگی تعیین خط مشی، و اتخاذ سیاستها و کفایت آنها و حدود اجرای قوانین و مقررات گرد دستگاه مورد رسیدگی، حسابرسی و ارزیابی نمی شود. عدم انجام این رسیدگیها، به خصوص در بخش عمومی، گزارشهای حسابرسی معمولاً فاقد اعتبار لازم می کند زیرا اینها ناشی از ضعف مدیریت، قانون شکنی بعضی از مدیران و تصمیم گیرندگان، عدم رعایت صرفه های اقتصادی، انجام دادن مخارج و ایجاد تعهدات در غیر موارد مصوب، عدم دستیابی به هدفها علیرغم صرف بودجه و منابع انسانی و فیزیکی و ... که یا باعث هدر رفتن میلیاردها ریال از بین الممال

گردیده و یا حیثیت و اعتبار نظامی را مورد سوال قرار می‌دهد به سادگی در این رسیدگیها و گزارشهای مربوط نادیده گرفته می‌شوند.

۲- در لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب اسفند ۱۳۴۷ و اساسنامه و قوانین تاسیس بعضی از موسسات و شرکتهای دولتی، تعیین و انتخاب بازرسان یا بازرسان الزامی شده است. این بازرسان علاوه بر سایر وظایفی که در قانون مذکور بر عهده دارند، موظف به رعایت و بررسی و گزارش موارد زیرین می‌باشند:

الف - اظهار نظر درباره صحت و درستی صورت دارائی و صورت حساب دوره عملکرد و حساب سود و زیان و ترازنامه‌ای که مدیران برای تقدیم به مجمع عمومی تهیه می‌کنند.

ب - اظهار نظر درباره صحت مطالب و اطلاعاتی که مدیران در اختیار مجمع عمومی گذاشته‌اند.

ج - اطمینان از اینکه حقوق صاحبان سهام در حدودی که قانون و اساسنامه شرکت تعیین کرده است بطور یکسان رعایت شده است.

د - تهیه گزارش برای اولین مجمع عمومی در مورد هرگونه تخلف و یا تقصیری که از ناحیه مدیران و مدیر عامل مشاهده می‌کنند.

ه - اعلام هرگونه وقوع جرمی به مراجع قضائی صلاحیتدار و اولین مجمع عمومی.^۷

بررسی نحوه انتخاب بازرسان در اکثریت قریب با اتفاق شرکتهای و عملکرد بازرسان مربوط موارد زیر را نشان می‌دهد:

الف - ویژگیها و مشخصه‌های لازم برای انتخاب و تعیین بازرسان و حسابرسان در نظر گرفته نشده است،^{۸ و ۹} و لذا انتخاب بازرسان قانونی و عملکرد آنها و گزارشهای مربوط در غالب موارد جنبه رفع تکلیف قانونی دارد و اصولاً "در موارد متعددی گزارشهای بازرسان فاقد اعتبار حرفه‌ای است."

ب - بازرسان قانونی در اغلب موارد به اظهار نظر در مورد اطلاعات مالی مندرج در گزارش مدیران به مجمع عمومی اکتفا کرده اند و از بررسی و اظهار نظر در مورد سایر اطلاعات طفره رفته‌اند.

ج - علیرغم وجود موارد متعددی از انحراف در اجرای قوانین و مقررات گزارشهای نادری در مورد اجرای

ماده ۱۵۱ لایحه قانونی فوق از طرف بازرسان به مقامات قضایی داده شده است.^{۱۰}

۴- حسابرسیهای معمول درکشورمان بنا بر طبیعت نظام اقتصادی - سیاسی در گذشته به بررسی کارآیی و اثربخشی عملکرد دستگاه مورد رسیدگی در اجتماع (از دیدگاههای اقتصادی، سیاسی، اجتماعی، فرهنگی) بی‌توجه بوده و بنا بر این گزارشهای مربوط نوعاً "از نظر اجتماعی و حفظ بیت المال و مصرف صحیح وجوه از اهمیت لازم برخوردار نمی‌باشند."

طبیعت آموزش حسابداری و حسابرسی در دانشگاههای کشورمان، به همراه ضعف سیستمهای مالی، بهانه کمبود کادر متخصص حسابداری و حسابرسی و در نهایت فقدان یک نظام حساب شده کنترل و حسابرسی باعث شده است که حسابرسی سنتی نیز در حد مطلوب و قابل قبول آن در ایران به مورد اجراء گذارده نشده است و از رهگذر بی‌توجهی به این موضوع زیانهای غیر قابل جبرانی بر مدیریت و منابع مالی - انسانی - و فیزیکی وارد شده است. باین همه بد لایل مندرج در بالا انجام گرفتن حسابرسی مالی در سازمانها و موسسات (بخصوص موسسات بخش عمومی) اگرچه الزامی است اما کافی نمی‌باشد و به ناچار در جهت حفظ منافع اجتماع، شیوه دیگری از حسابرسی در سازمانها و نهادهای بخش خصوصی و عمومی کشور که قادر به ارزیابی کارآیی، اثربخشی و رسیدگی به رعایت قوانین و مقررات جاری، رعایت صرفه‌های اقتصادی در عملکرد دستگاههای مورد رسیدگی بوده و از پشتوانه قانونی و ضمانت اجرایی برخوردار باشند باید بکار گرفته شود. این نحوه حسابرسی، بمنظور متمایز کردن از حسابرسیهای معمول، "حسابرسی جامع" خوانده می‌شود. بنابراین حسابرسی جامع شامل:

حسابرسی مالی	Financial Auditing
قانون رسی	Compliance Auditing
حسابرسی کارآیی	Efficiency Auditing
حسابرسی اثربخشی	Effectiveness Auditing
حسابرسی رعایت صرفه‌های اقتصادی	Economy Auditing

خواهد بود. اما این کلمات چه مفاهیمی دارند؟

مدیریت و حسابرسی جامع بعنوان کنترل

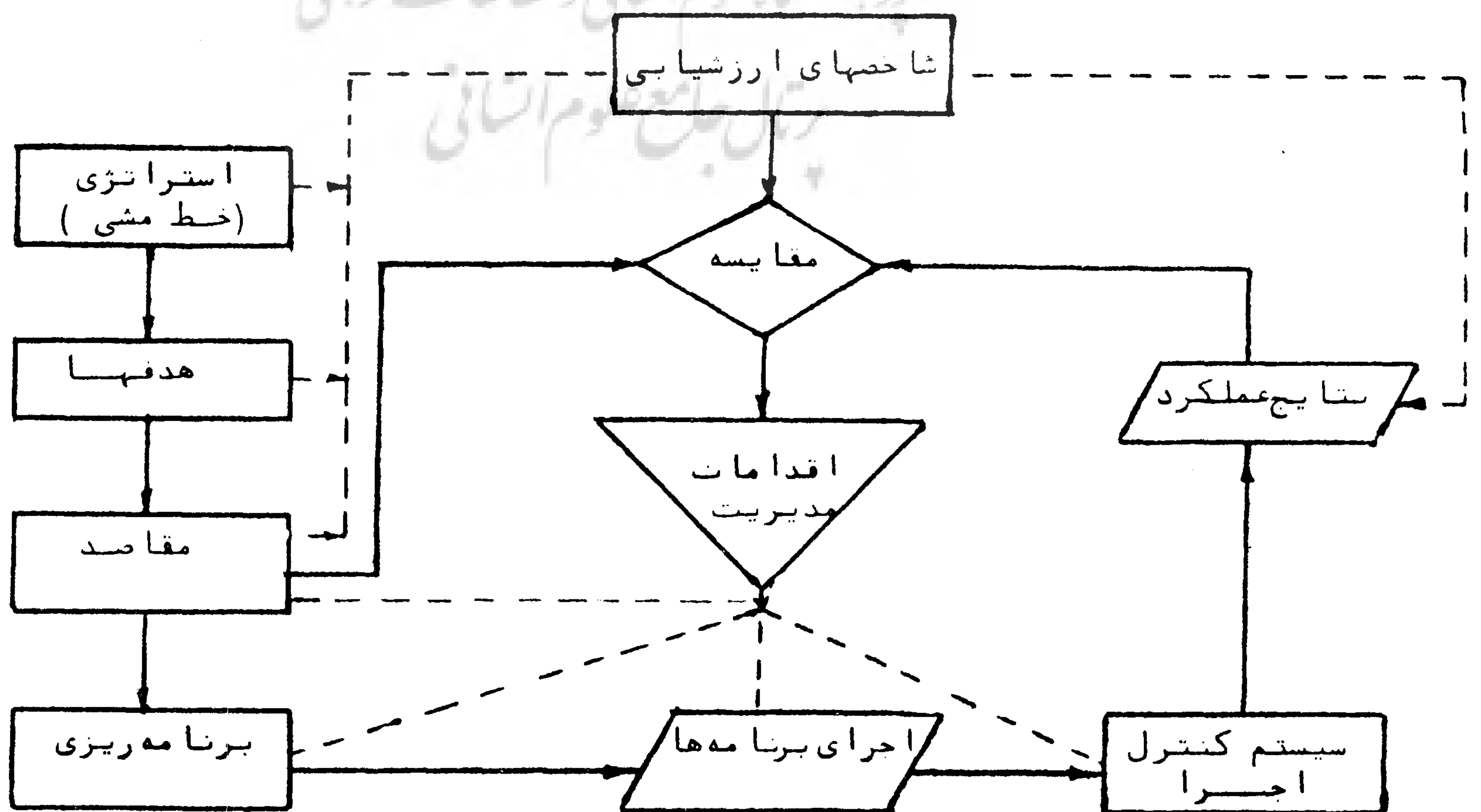
مدیریت

ظاهرا " آتنیها اولین کسانی بودند که تکنیکهای حسابرسی را بکار بردند. در شرع مقدس اسلام، به حسابرسی اهمیت ویژه‌ای داده شده است. در فرمان حضرت علی (ع) به مالک اشتر می‌خوانیم که " در امور مالیه کشور نیک بیندیش و متصدیان خراج را سخت مراقب باش، دارائی روح مملکت است و سازمان معیشت و حیات جامعه به ثروت آن گردش می‌کند". این موارد نشان می‌دهند که حسابرسی دارای قدمتی چندین صدساله است و طبعا " در طول زمان دستخوش تحولات شده است. تا سالهای ۱۹۰۰ هدف حسابرسی کشف تقلب و سوء استفاده و اشتباه بود. ولی از سالهای ۱۹۰۰ بر جلوگیری از تقلب و سوء استفاده و اشتباه و اعتبار بخشیدن به ارقام مندرج در صورت‌های مالی بعنوان اهداف اصلی حسابرسی تاکید شد. طی سالهای ۱۹۰۰ تا ۱۹۵۰ استفاده از نمونه‌گیری آماری و رسیدگی به هر دو صورت " ترازنامه " و " سود و زیان " و بررسی کنترل‌های داخلی پذیرشی عامه یافت. در سالهای ۱۹۳۰ کفایت حسابرسی مالی در جهت حفظ حقوق عمومی در دستگاههای دولتی و رعایت منافع سهامداران و سرمایه‌گذاران در شرکتها مورد تردید واقع شد و شیوه دیگری از حسابرسی تحت عنوان حسابرسی مدیریت Management Audit پیشنهاد گردید و

بدنبال آن قلمفرسایی در این زمینه شروع شد و بالاخره در اواخر سالهای ۱۹۶۰ و اوایل سالهای ۱۹۷۰ انجام این حسابرسی در بسیاری از کشورها جنبه الزامی و قانونی یافت. اگرچه از زمان تحریر اولین مقالات در مورد " حسابرسی مدیریت " تا به امروز حدود ۵۰ سال و بیشتر می‌گذرد، ولی پیچیدگی این روش حسابرسی (نسبت به حسابرسی مالی) به گونه‌ای است که هنوز موارد ابهام زیادی دارد.

جریان خط مشی‌های سازمانی تا مرحله کنترل و اصلاح برنامه‌ها در یک دستگاه را می‌توان بصورت نمودار صفحه بعد نشان داد:

در مجموعه جریان فوق افراد با عقائد، خصوصیات و قدرت ادراک متفاوت دخالت دارند و چنانچه فعالیتها در دستگاه در جریان اجرای امور مورد کنترل قرار نگیرد و عملکرد آن ارزشیابی نشود چه بسا نه تنها مجموعه امکانات دستگاه در جهت هدف دستگاه مورد استفاده، نباشد که در جهت خلاف آن نیز حرکت کند. این حرکت ممکن است عمدی، سهوی و یا ناشی از ضعف در کاربردها و یا تشخیص غلط امکانات و هدفها و همچنین عواملی خارج از کنترل مدیریت و پرسنل دستگاه مورد نظر باشد. بنابراین اجبارا " باید سیستمهای کنترل خاصی را برای جلوگیری از انحراف در هدفها (و در صورت لزوم تغییر در ابعاد هدفها با توجه به امکانات و محیط فعالیت دستگاه) برقرار کرد. اهداف اصلی



این سیستم کنترل عبارت خواهند بود از :

الف - بررسی درستی و تشخیص قابل قبول بودن خط -
مشی ها و سیاستها و تصمیمات متخذه در جهت
دستیابی به هدفهای دستگاه مورد رسیدگی .

ب - بررسی درستی و تشخیص کفایت مقررات ،
دستورالعملها ، روشها ، و آئین نامه ها در جهت
اجرای صحیح خط مشی ها برای دستیابی به
هدفها .

ج - ارزشیابی کل عملکرد دستگاه مورد رسیدگی
از لحاظ کارآیی و رعایت صرفه های اقتصادی
با توجه به امکانات و محدودیتها .

د - ارزشیابی اثربخشی عملکرد دستگاه مورد
رسیدگی با توجه به امکانات ، منابع مصروفه
و محیط فعالیت دستگاه .

ه - بررسی درستی و تشخیص حدود صحت و سقم
ارقام مندرج در صورتهای مالی .

و - بررسی درستی و تشخیص درجه صحت کلیه
اطلاعات و آماری که از طرف مسئولان دستگاه
مورد رسیدگی منتشر شده است .

بطوری که ملاحظه می شود ، حسابرسی سنتی بنا
به تعریف و سابقه کاربردش تنها جزئی از جریان
کنترل فوق را انجام می دهد و قادر به انجام دادن همه
موارد با لایحه عنوان یک روش کنترل نمی باشد و لذا نیاز

به استقرار سیستم دیگری از کنترل و حسابرسی است .
مطالب بالا حاکی از آنست که انجام دادن رسیدگی -
های فوق نه تنها شامل رسیدگی به عملکرد مالی
دستگاه است ، بلکه رسیدگی به اقدامات تصمیم -
گیرندگان را نیز شامل می گردد . به عبارتی دیگر
رسیدگیها فراتر از یک حسابرسی مالی است و بیشتر
حسابرسی مدیریت است و از آنجا که همه جنبه های
فعالیت دستگاه را شامل شده و به عملکرد داخل و خارج
دستگاه تسری دارد یک حسابرسی جامع است . رابطه
بین اهداف و سیستم مدیریت و " حسابرسی جامع " در
نمودار صفحه بعد ترسیم شده است :

در حال حاضر در کشور ما سازمانها و تشکیلات زیر
عهده دار امر نظارت کلی بر اجرای قوانین و مقررات
و کنترل فعالیت دستگاههای بخش عمومی و خصوصی
می باشند :

۱- دیوان محاسبات کشور^{۱۳}

۲- سازمان بازرسی کل کشور^{۱۴}

۳- دیوان عدالت اداری^{۱۵}

۴- مجلس شورای اسلامی (از طریق نمایندگان و
کمیسیونهای مختلف و بررسی لوایح و طرحها) .

۵- سازمان حسابرسی^{۱۶}

۶- موسسات و ادارات حسابرسی داخلی و خدمات مدیریت
بخشهای دولتی و خصوصی .

نمودار سیستماتیک در رابطه بین اهداف

مدیریت و حسابرسی جامع^{۱۲}

اهداف مدیریت

اهداف مدیریت ، صرف نظر از چگونگی اجرای آنها ، وجود دارند

روشهای اجرایی و سیستمهای مدیریت

روشهای اجرایی و سیستمهایی که برای دستیابی به اهداف تعیین
شده طراحی شده اند .

معیارهای حسابرسی
معیارهای توافق شده‌ای که مبنای قضاوت حسابرس در دست‌رسی
مدیریت و دستگاه به اهداف تعیین شده می‌باشد.

اهداف حسابرسی
موارد مورد نظر حسابرسان در انجام دادن حسابرسی

شواهد حسابرسی
مدارک و شواهد و اطلاعاتی که حسابرس برای اظهار نظر حرفه‌ای خود
جمع‌آوری می‌کند.

گزارش حسابرسی
مدارک رسمی حاوی اظهار نظر حسابرسان

مجموعه قوانین و مقررات حاکم بر نظام کنترل
و حسابرسی در کشورمان بگونه‌ایست که ظاهراً " با
اجرای قوانین مربوط باید بسیاری از جنبه‌های کنترلی
را فراگیرند، ولی این قوانین در چارچوب یک نظام
کنترل و حسابرسی مدون وضع و تدوین نشده‌اند و غالباً "
موردی هستند و در اجرا نیز با مشکلاتی مواجه بوده‌اند.
بهر حال به جرات می‌توان گفت که مجموعه قوانین
حاضر در این زمینه در صورت اجرای صحیح و تشخیص
درست اهداف سازمانهای مربوط می‌تواند با جابجایی
های لازم از کارآیی مطلوب برخوردار گردد. چارچوب
این نظام در قوانین جاری کشور در بخش عمومی به شرح
زیر می‌باشد. و نحوه کنترل در بخش خصوصی نیز به شرح
زیر می‌باشد:

قوه مقننه وضع قوانین و مقررات
قوه مجریه تنظیم سیاستهای قیمت، نظارت‌های
مالیاتی و بیمه‌ای، نظارت‌های اطلاعاتی و
آگاهی، سهمیه بندی مواد، صدور
موافقت نامه‌های اصولی و تاسیس واحدهای

۷- نهادهای و تشکیلات قضائی
۸- ذیحسابیها و حسابرسیهای داخلی وزارتخانه‌ها
و موسسات و شرکتهای دولتی
۹- مجامع عمومی شرکتهای و هیات های امناء
۱۰- حوزه‌های مالیاتی و تشکیلات تامین اجتماعی
۱۱- نهادهای قیمت گذاری و تعیین سیاستهای کنترل
مربوط
۱۲- دستگاههای اطلاعاتی
۱۳- تعزیرات حکومتی
۱۴- وزارت برنامه و بودجه (موضوع ماده ۳۴ قانون
برنامه و بودجه) ۱۷
این سازمانها و نهادها که با هزینه‌های زیاد
تاسیس شده و به فعالیت می‌پردازند، زمانی موثر
و مفید و اثربخش خواهند بود که نه تنها قوانین تاسیس
آنها به نحو صحیحی، که حافظ منافع جامعه است،
وضع شده باشند بلکه خود نیز به صورت کارآمد و موثری
به فعالیت بپردازند و به خصوص گزارشهای آنها
ضمانت اجرا و پیگیری داشته باشد.

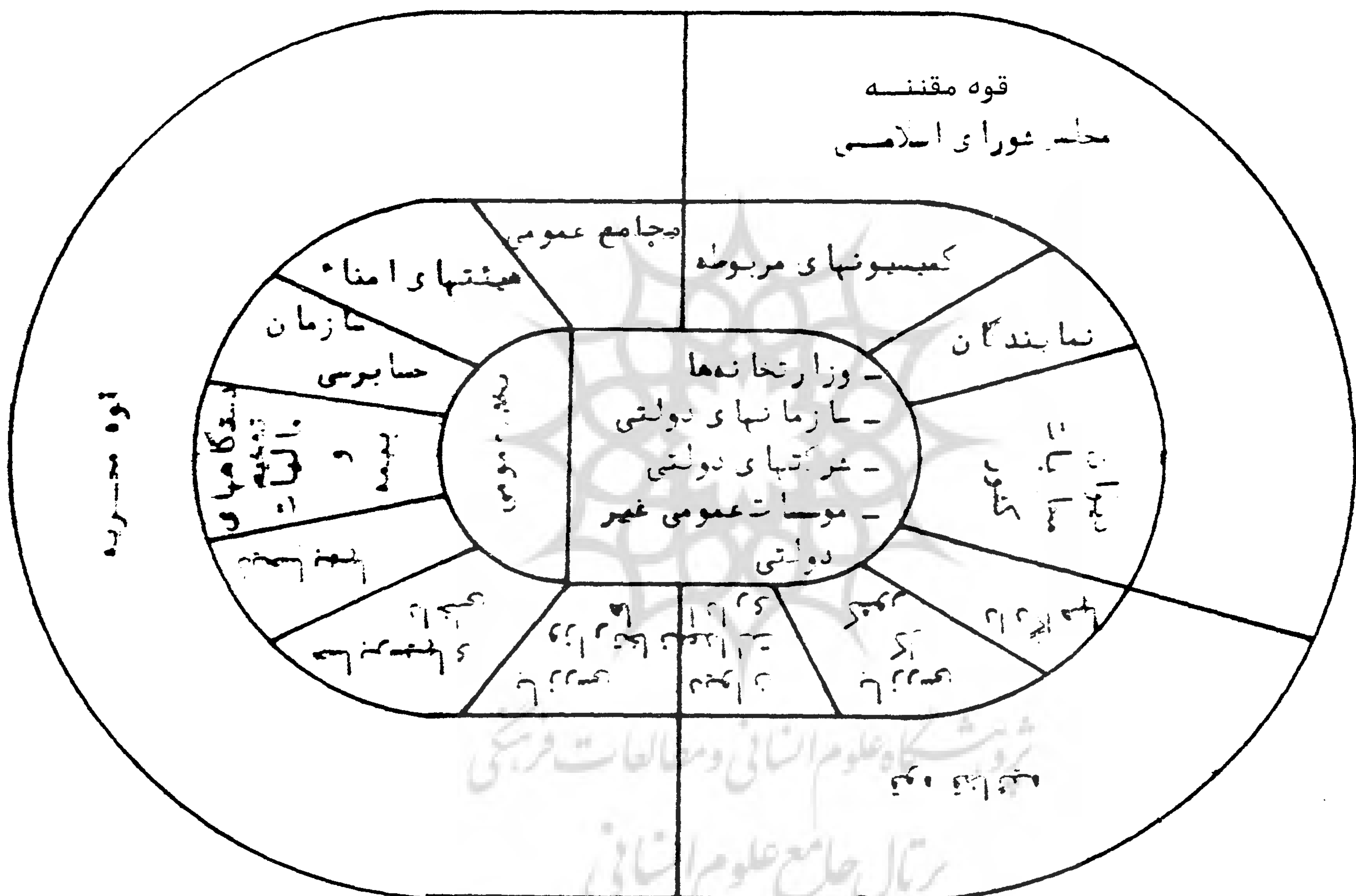
انجام دادن بررسیهای قانونی و گزارش موارد خلاف و جرم به مراجع قضایی و ذیصلاح

قوه قضائیه دادگاهها و محاکم ذیصلاح

وقایع اتفاقیه و بررسی گزارشها از کنترل عملکرد دستگاههای مختلف نشان می دهد که علی رغم وجود شناخت از آنچه که باید مورد کنترل و رسیدگی قرار گیرد و آنچه که انجام می شود Normative Control System Positive Control System می شود. راههای جدیدی برای تشخیص کامل

درباره "حسابرسی مدیریت" محسوب داشت. در سال ۱۹۴۷ آقای Donald در مقالهای که توسط Manchester Municipal College of Technology منتشر شد، حسابرسی مدیریت را بصورت زیر تعریف کرد:

یک بررسی جامع از عملکرد کلی دستگاه با تاکید بر ساخت مالی، خط مشی و سیاستهای مدیریت سازمان و تشکیلات، نیروی انسانی، امور اداری، بازاریابی رقابت، امور بازرگانی، حمل و نقل، تولید، موجودیها، جریان امور، هزینه تولید، سرمایه در گردش برای



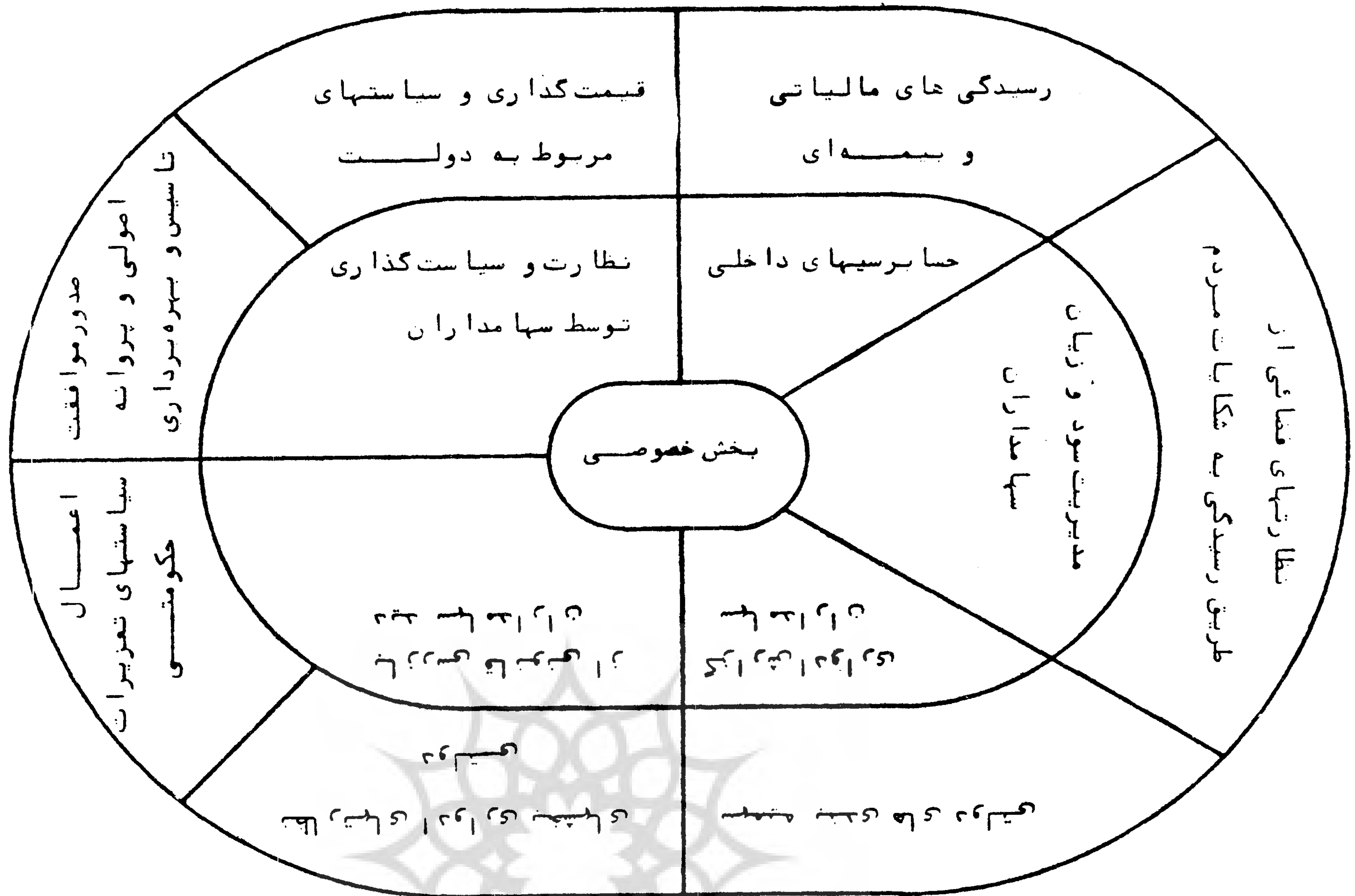
مسئولیت هر کدام از ارگانهای فوق در امر رسیدگی و کنترل شناسایی گردد و احیاناً "قوانین دیگری را وضع و یا قوانین موجود را اصلاح نمود (و امید که چنین بشود) ."

مفاهیم و تعاریف حسابرسی جامع

آقای Rose در سال ۱۹۳۱ مقالهای را به Institute of Industrial Administration ارائه داد که بعدها تحت عنوان "حسابرسی مدیریت Management Audit" بصورت کتابی منتشر شد. این نوشته را می توان یکی از اولین مقالات

تشخیص وضعیت فعلی دستگاه و مقایسه عملکرد آن با استانداردهای شناخته شده، جهت آشکار کردن هر نوع سوءتصمیم و نارسائی و برای اصلاح کردن و هماهنگ نمودن فعالیتها .

این تعریف با اندکی تغییر در ۲۱ سال بعد در فرهنگ مدیریت Encyclopedia of Management آمد و طی سالهای فوق تا ۱۹۷۰ تعاریف متعددی از "حسابرسی مدیریت" و "حوزه عمل" آن ارائه گردید. این نوشته ها حسابرسی مدیریت را از تعاریف معمول "حسابرسی داخلی تا "ارزیابی کارایی مدیریت" Management Efficiency شامل شده اند .



در سال ۱۹۶۹ لایحه‌ای برای اصلاح پاره‌ای از مواد قانون شرکت‌های انگلستان Companies Act به مجلس عوام انگلستان ارائه شد که در بند ۶ آن حسابرسی مدیریت بشرح زیر تعریف گردید.

"...Management Audit means an inquiry into the advisability of the any of the policies of the directors in furthering the objects of the company as defined in the memorandum, as into the efficiency with which they are securing the execution of those policies.

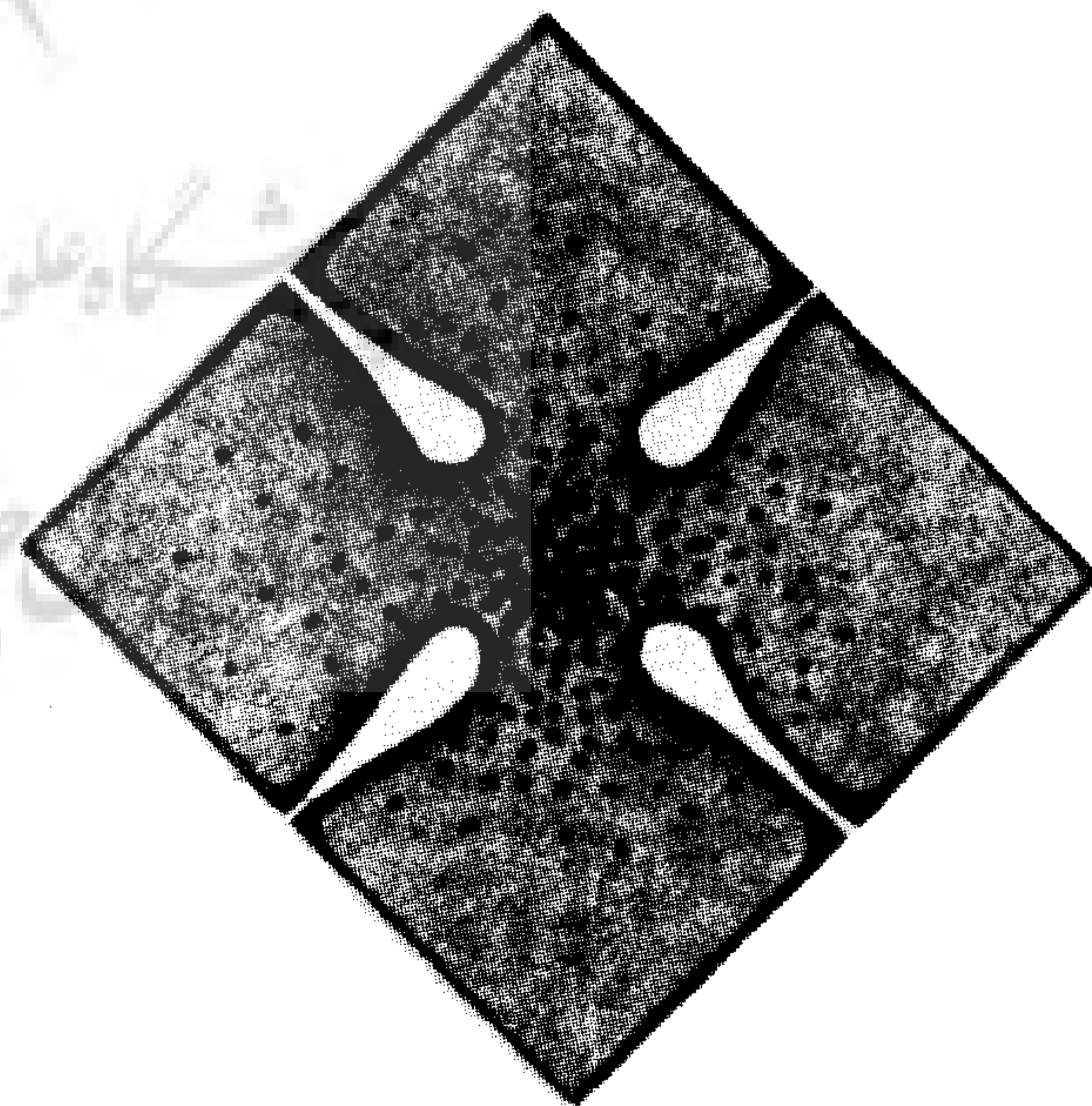
در قسمت آخر این ماده " مجریان " این نوع حسابرسی " Management Auditors " حسابرسان مدیریت " نامیده شدند. اگرچه این لایحه از مرحله کمیسیون‌ها فراتر نرفت و بصورت قانون در نیامد، ولی کوشش دیگری بوجه برای شناساندن ضرورت حسابرسی مدیریت به مقامات قانون گذاری طی سالهای ۱۹۳۰ تا ۱۹۷۰ عناوین دیگری به این نوع حسابرسی

داده شد. عناوینی نظیر حسابرسی عملیاتی Operational Auditing، حسابرسی سیاستها و خط مشیها، حسابرسی عملکرد Performance Auditing، Policy Auditing، حسابرسی جامع Comprehensive Auditing و ۰۰۰ این عناوین هر کدام مفاهیم خاص خود را دارند ولی آنچه که امروز بیشتر مورد نظراست حسابرسی جامع یا Comprehensive Auditing می باشد. از تعاریف فوق و تعاریف دیگری که از حسابرسی جامع ارائه شده است، این چنین استنباط می شود که حسابرسی جامع بر " ارزیابی کلی عملکرد دستگاه مورد رسیدگی از لحاظ کارایی Efficiency اثربخشی Effectiveness صرفه اقتصادی Economy رعایت قوانین و مقررات و دستورالعملها در اجراء، و پیشنهاد های اصلاحی در نحوه اداره امور دستگاه بر اساس این ارزیابیها " تاکید خاص دارد. قسمت اعظم ادبیات مربوط به حسابرسی جامع به تعاریف کلمات کارایی، اثربخشی و صرفه های اقتصادی و چگونگی انجام دادن محاسبات و مشکلات کاربردی آنها اختصاص

داده شده است. (اگرچه این تعاریف هنوز پذیرش عامه نیافته اند.) از آنجا که این شیوه حسابرسی هنوز در ایران متداول نشده است، طبیعتاً اصطلاحات فوق در ادبیات حسابرسی وقوانین کشورمان تعریف نشده اند. لذا تعاریفی که در زیر ارائه می شوند تعاریفی پیشنهادی و قابل بحث هستند:

کارآیی: دستگاهی دارای کارآیی مطلوبست که از منابع تخصیص داده شده به آن حداکثر بازدهی عاید شده باشد. لذا در ارزیابی کارآیی دستگاه مورد رسیدگی این مطلب قابل بررسی است که دستگاه با مقدار منابعی که در اختیار داشته است، چه مقدار بازدهی واقعی داشته، و با این مقدار منابع چه مقدار بازدهی می توانسته داشته باشد. اگر سطح بازدهی واقعی دستگاه مورد رسیدگی را با E_a و بازدهی که می توانست داشته باشد با E_0 نشان دهیم، نسبت E_a / E_0 کارآیی دستگاه را اندازه گیری خواهد کرد.

اثربخشی: Effectiveness: حدود دستیابی به نتایج مورد نظر از منابع در اختیار را اثر بخشی می گویند. عبارتی دیگر بررسی این مطلب که دستگاه مورد رسیدگی با صرف



منابعی که در اختیار داشته تا چه حد به اهداف تعیین شده نزدیک شده است، اثر بخشی دستگاه را نشان می دهد. صرفه اقتصادی: Economy: عبارتست از تخصیص منابع با کیفیت مشخص با حداقل هزینه. ارائه تعاریف از کلمات فوق نسبتاً آسان

می نماید ولی کاربرد این تعاریف در عمل کاری بسیار دشوار است. در همه موارد بایستی معیارهایی برای اندازه گیری ها تدارک دید. شناخت عوامل و معیارها، و اندازه مطلوب آنها در باره بسیاری از فعالیتها کاری مشکل است. در این مقاله سعی خواهد شد چارچوبی از روابط ریاضی در ارزیابی عملکرد دستگاهها ارائه شود، ولی تاکید می شود که جمع آوری اطلاعات برای کاربرد فرمولهای پیشنهادی نیز خالی از دردسر و اشکال نیست. در صفحات قبل عنوان شد که "حسابرسی جامع" شامل "حسابرسی مالی"، "قانونرسی و بازرسی قانونی"، "حسابرسی کارآیی، رعایت صرفه های اقتصادی"، و "حسابرسی اثربخشی" می باشد اگرچه هر کدام از انواع حسابرسیهای فوق اهداف و روشهای اجرایی خاص خود را دارا می باشند ولی جهات همه حسابرسیهای فوق تحقق هدف "حسابرسی جامع" می باشد.

دردوازدهمین کنگره INCOSAI

XII International Congress of Asian Audit Institutions

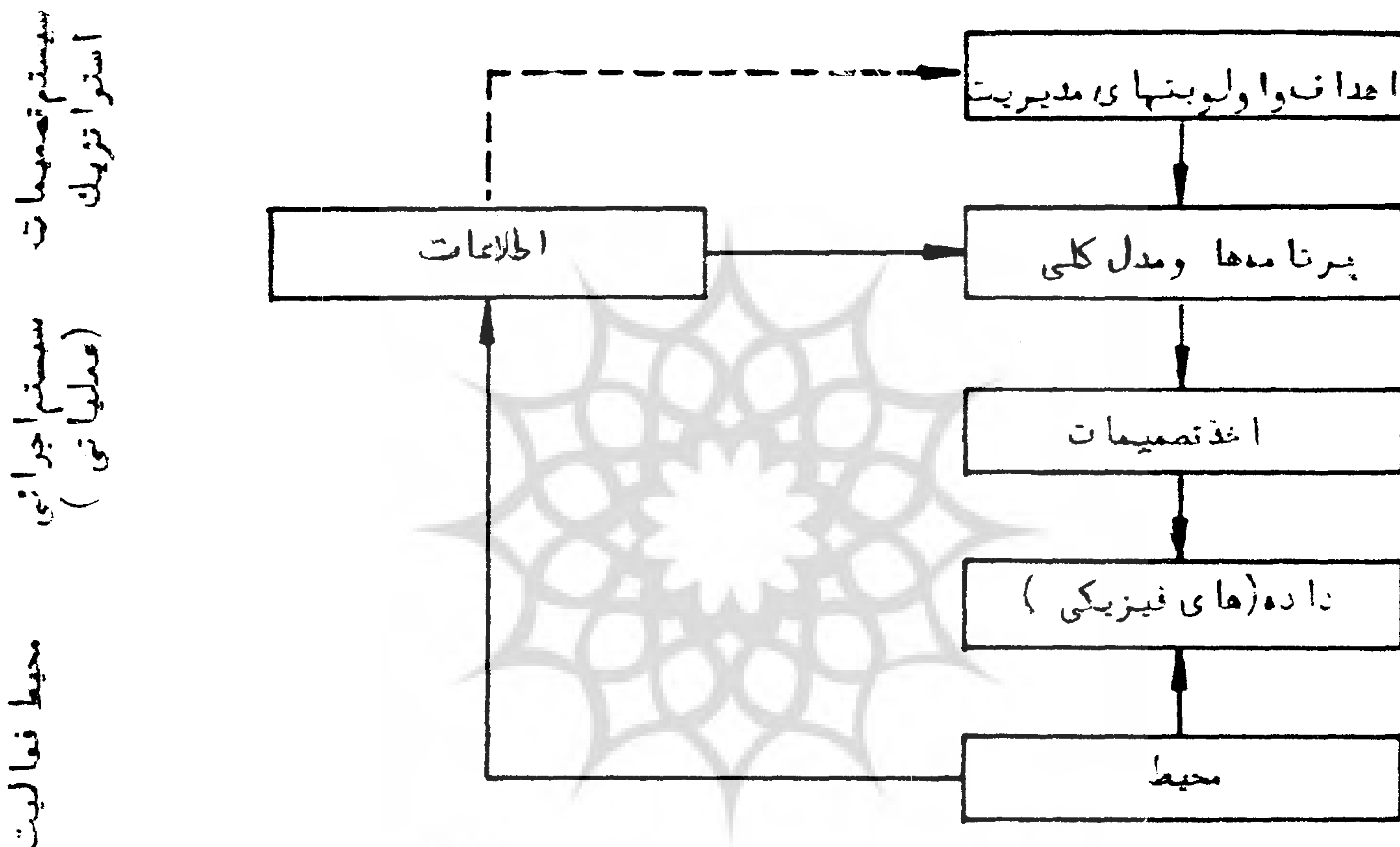
که در استرالیا برگزار شد، عنوان گردید که حسابرسی در بخش عمومی بطور سنتی شامل "قانونرسی مالی" و "حسابرسی Regulatory Audit" و "حسابرسی مالی Financial Accountability" می باشد ولی این اقدامات برای کنترل عملکرد دستگاههای عمومی کافی نمی باشد و نوع دیگر از حسابرسی، به همراه حسابرسیهای مذکور بنام، "حسابرسی عملکرد Performance Auditing" باید بکار گرفته شود.

حسابرسی عملکرد، دستگاه مورد رسیدگی را از لحاظ رعایت صرفه های اقتصادی، کارآیی، و اثربخشی مورد ارزیابی قرار می دهد. در بیانیه کنگره فوق تاکید شده است که هنوز اصطلاح و نیز تعریف عامه پذیری برای

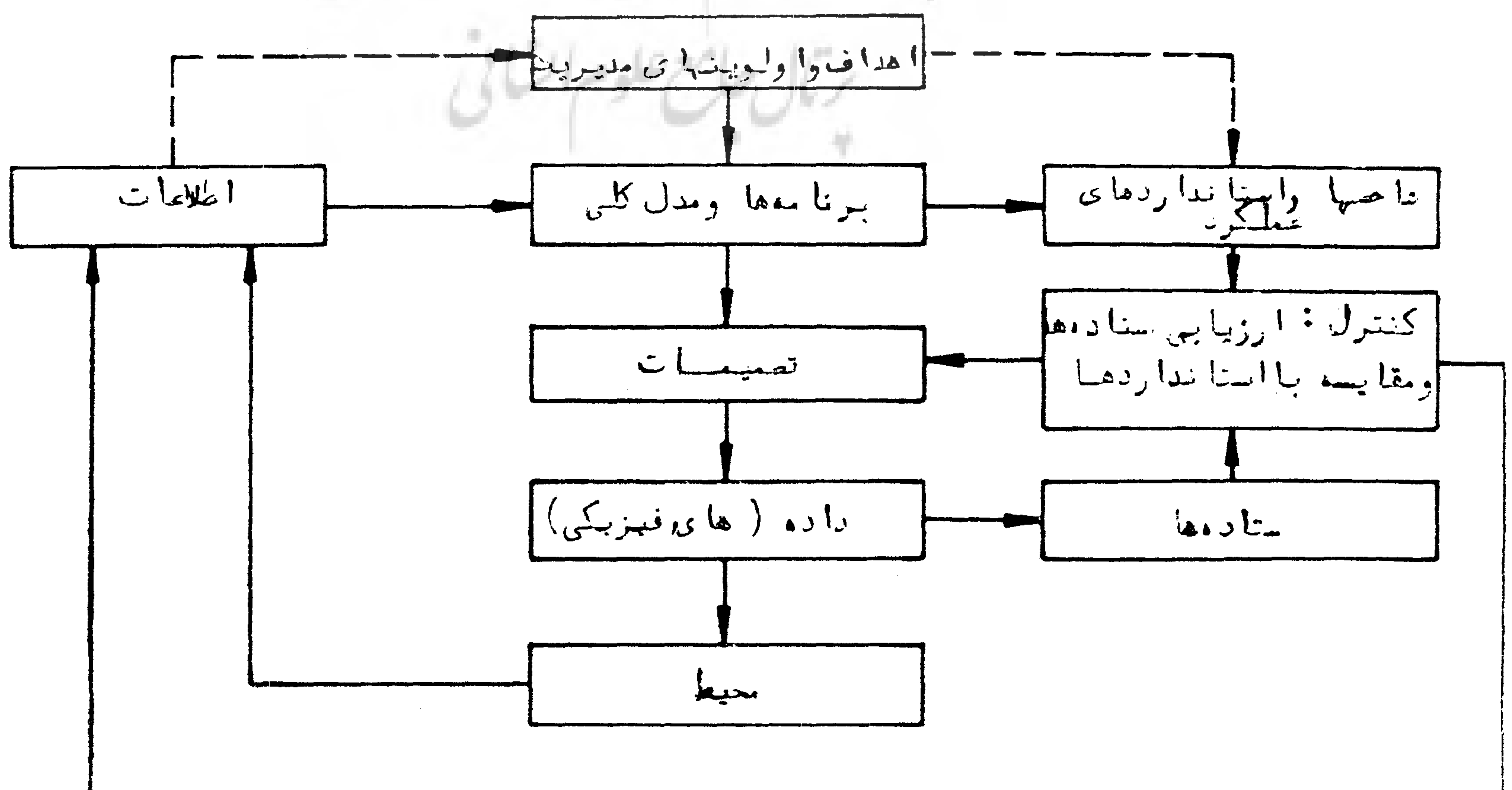
این نوع حسابرسی (که شامل حسابرسی عملکرد، حسابرسی مالی و قانونرسی باشد) وضع نشده است ولی اصطلاحات "حسابرسی جامع Comprehensive Audit" و "حسابرسی از کلیه جنبه ها Full-scope Auditing" بکار برده شده است. در اکثر نوشته ها، اهداف حسابرسی جامع رسیدگی به عملکرد واحد مورد رسیدگی به منظور حصول اطمینان از موارد زیر عنوان شده است:

- الف : دارائیهای موسسه مورد رسیدگی بطور مطلوب حفاظت و کنترل می‌شوند .
- ب : فعالیت و معاملات واحد مورد رسیدگی بر طبق روشها، مقررات، دستورالعملها و قوانین مورد عمل انجام می‌شود .
- ج : درتحصیل منابع مورد نیاز واحد مورد رسیدگی رعایت صرفه‌های اقتصادی معمول گردیده است .
- د : از امکانات و منابع در اختیار واحد مورد رسیدگی بطور کارآمد و موثر استفاده شده است .
- ه : مجموعه عملیات واحد مورد رسیدگی درجهت

- تحقق هدفها با کمترین هزینه (اعم از اجتماعی) حرکت کرده است و عملکرد دستگاه اثر بخشی لازم را دارا بوده است .
- و : صورتهای مالی به نحو قابل قبول و منصفانه‌ای ارائه شده اند .
- ز : اطلاعات منتشره توسط واحد مورد رسیدگی برای مقامات ذیصلاح، و اشخاص ثالث، و مدیران از کفایت و صحت لازم برخوردار است .
- طبعاً " انجام شدن رسیدگیهای فوق باید منتهی به تهیه و تنظیم و ارائه گزارشی گردد که در آن رسیدگی



ترکیب این جریان با مدل‌های کنترل در نمودار زیر نشان داده شده است:



کنندگان نظر خود را در مورد نتایج رسیدگی از دستگاه اعلام دارند. در "حسابرسیهای مالی" و "قانون رسی" بندهای الف، ب، و، و قسمتی از اطلاعات بند ز مورد رسیدگی و اظهار نظر حسابرسان قرار می‌گیرد، و لسی حسابرسان معمولاً "بندهای ج، د، ه، و قسمت اعظم مورد بند ز را رسیدگی و حسابرسی نمی‌کنند، و به این دلیل غالباً "نارسائیهای عملکرد مالی دستگاههای مورد رسیدگی با ادعاهای مدیران که دستگاه به اهداف خود رسیده و عملکرد آن اثربخش بوده است مواجه می‌شوند. در عین حال، انجام دادن چنین بررسیها و اظهار نظرهایی نیازمند وجود معیارهای پذیرفته شده‌ای است که بتوان کارآیی، رعایت صرفه‌های اقتصادی، اثربخشی و کفایت اطلاعات منتشره را با آن سنجید. علاوه بر آن وزن هر کدام از این معیارهای سنجشی در کل ارزیابی بایسد محاسبه و تعیین گردد و با توجه به اینکه چنین ارزیابی‌هایی باید با در نظر گرفتن محدودیتها و محیط فعالیت موسسه مورد رسیدگی انجام شود، برقراری این معیارها برای هر رشته از فعالیت در هر حوزه جغرافیایی و محیط‌های مختلف سیاسی-اجتماعی و ... مشکل خواهد بود. با این همه در ادبیات مربوط به حسابرسی جامع‌گامی برای تعیین، محاسبه و سنجش شاخصها برداشته شده است.

ملاحظه می‌شود که جریان مدیریت در یک سازمان شامل مراحل زیر است:

مدیریت اهداف و استراتژیها،
مدیریت برنامه‌ریزی،
مدیریت اجرایی (عملیاتی)، و
کنترل

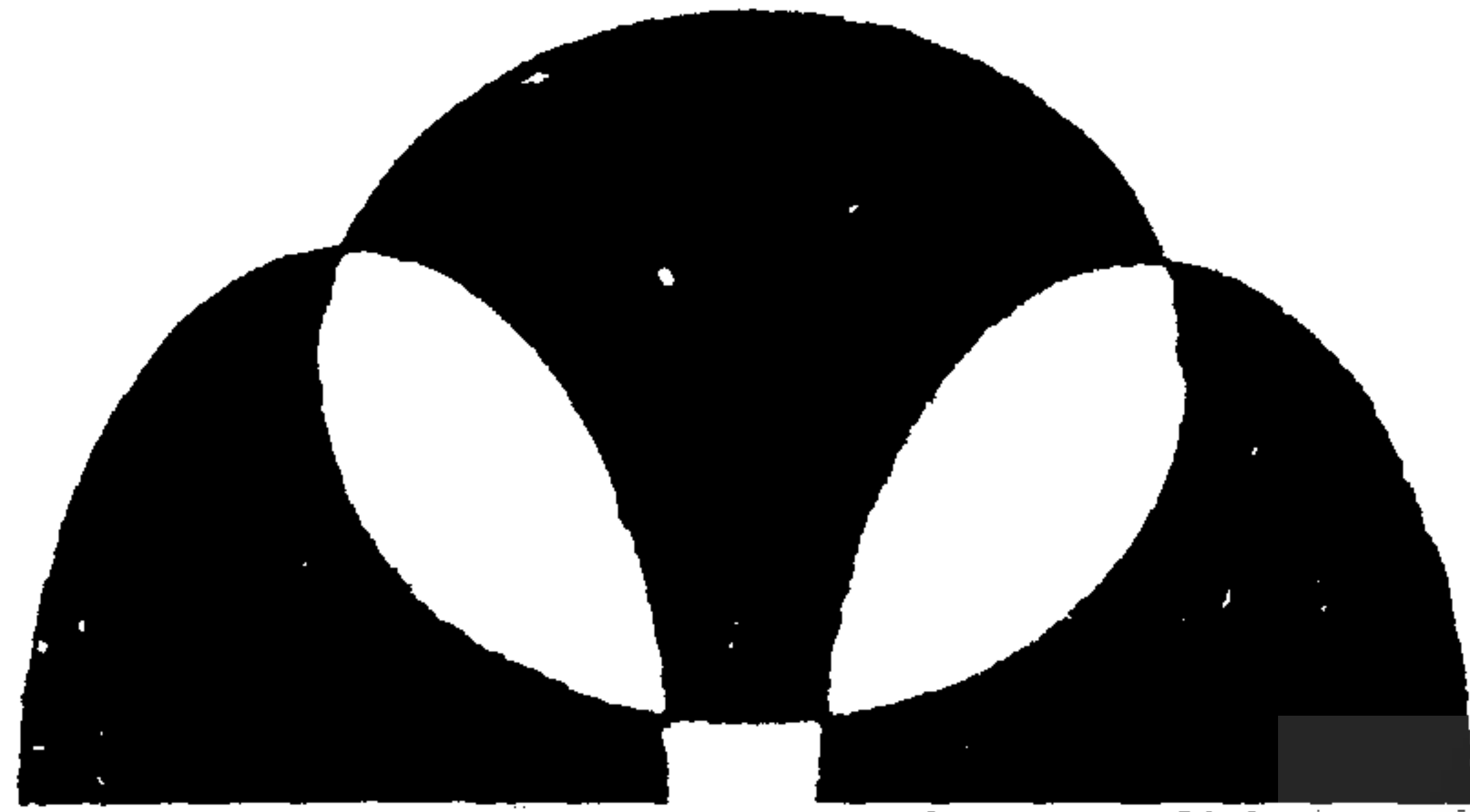
لذا حسابرسان مدیریت جریان مدیریت را بشرح بالا، و با توجه به محیط فعالیت سازمان، رسیدگی خواهند نمود و شاخصهای ارزیابی طرحی بصورت زیر می‌تواند داشته باشد:

- شاخصهای ارزیابی استراتژیها،
- شاخصهای ارزیابی اهداف،
- شاخصهای ارزیابی مدیریت اجرایی شامل بررسی یکایک قسمت‌ها و پروژهها از لحاظ تامین منابع با کمترین هزینه و کیفیت مشخص، صرفه جویی در هزینهها، افزایش کارآیی، انجام دادن پروژههای تحقیق

و توسعه، افزایش کیفیت کالاهای خدمات و ...
- شاخصهای ارزیابی کفایت مقررات، دستورالعملها
اجرایی و روشها، و کنترل‌های داخلی موجود و کاربرد آنها.

- شاخصهای مربوط به کارآیی و اثربخشی
فعالیت دستگاه در اجتماع و محیط فعالیت خود.

با وجود تلاشهایی که (بطور موثر نیز) انجام شده است، هنوز راه درازی تا استقرار این معیارها و شاخصها سنجش در پیش است و از عمده مواردی است که تاکنون حسابرسی جامع را با مشکل و کندی اجراء روبرو کرده است.



محدودیتها، و فواید حسابرسی جامع

در صفحات گذشته گفته شد که از حسابرسی مدیریت تعاریف مختلفی شده است. طیف این تعاریف از "رسیدگی برای تشخیص صحت جریان امور" آغاز و به تعریفی از حسابرسی جامع که دربرگیرنده "رسیدگی به کل وظایف دستگاه و مدیریت است" خاتمه می‌یابد.

وظایف و هدفهای حسابرسی جامع، به حدود حسابرسی و اختیارات کسانی که دستور انجام دادن آن را صادر می‌کنند وابسته است. در شرایط حاضر انجام دادن حسابرسی جامع در بخش خصوصی در ایران کاملاً اختیاری است. و در بخش عمومی نیز به حدود وظایف سازمانهایی که قانوناً عهده‌دار انجام بعضی رسیدگیها هستند، محدود می‌گردد. عدم شناخت این نوع حسابرسی، توسعه آن را محدود کرده است و از طرفی، به این شیوه حسابرسی به عنوان ابزاری در اختیار مدیریت، در جهت شناخت تنگناها و مشکلات واقعی مجموعه دستگاه باید نگاه کرد و نه به عنوان وسیله‌ای برای انتقاد و عیبجویی. اگر در مدیران اجرایی دستگاهها این باور به وجود آید که حسابرسی جامع با دیدی بیطرفانه، مسئولانه و مستقل، و با بررسی عمقی از مجموع فعالیتهای دستگاه عملکرد آنها را مورد ارزیابی قرار خواهد داد و نه تنها مشکلات و تنگناها را در مقایسه با امکانات یادآوری خواهد نمود که به نکات مثبت

عملکرد دستگاه مورد رسیدگی نیز خواهد پذیرد. اصلت
مسئله " همکاری بیشتری در انجام دادن آن معمول
خواهند داشت و حسابرسی جامع قطعا " نتایج پربارتری
را بدنبال خواهد آورد .

بطور کلی در حسابرسی جامع باید اصولی را در نظر
گرفت ، این اصول عبارتند از :

۱- حسابرسی جامع باید به عنوان جریانی کاملاً
مستقل و بیطرفانه تلقی گردد .

۲- حسابرسی جامع ابزاری است در اختیار سیاست-
گزاران و مدیران دستگاه برای شناخت مشکلات و رفع
تنگناهای موسسه که مسئولیت اداره آن را عهده دار
هستند و دیدی عیبجویانه و انتقادی ندارد .

۳- حسابرسی جامع ارزشیابی عملکرد را در ارتباط
با مجموعه امکانات و عوامل محدودکننده فعالیتها
مورد نظر قرار داده به نکات مثبت عملکرد دستگاه و
قسمتهای مختلف آن نیز توجه دارد .

۴- حسابرسی جامع توسط افراد متخصص و آگاه به
وضعیت موسسه مورد رسیدگی انجام می شود .

۵- در حسابرسی جامع با مسائل مسئولانه و متعهدانه
برخورد می شود .

۶- در انجام دادن حسابرسی جامع حسابرس خود را
در موضع مدیریت دستگاه قرار می دهد .

باتوجه به مسائل فوق حسابرسی جامع بسیار مفید
است و از طرفی اجرای آن بسیار مشکل به نظر می رسد
و به خصوص باتوجه به تازگی مطلب و روشهای اجرایی
آن باید از همان ابتدا با دقت و وسواس لازم به مسوود
اجرا گذارده شود و الا این حسابرسی نیز سرنوشتی جدا
از سرنوشت حسابرسی سنتی نخواهد داشت و دیگری
نخواهد پایید که این شیوه کنترل نیز بیپایه و هزینه های
انجام دادن آن اتلاف منابع و بیت المال تلقی شده
طرفدارانش نیز مشتی مغلطه گر معرفی خواهند شد .

اولین مشکلی که در انجام دادن حسابرسی جامع با
آن روبرو می شویم ، محدودیتهای انجام دادن این نوع
حسابرسی است . اگرچه وجود این محدودیتهای نباید
باعث دلسردی گردد ، اما مسلماً " شناخت این
محدودیتهای باعث خواهد شد تا حسابرسی بگونه ای
موثرتر انجام شود . محدودیتهای انجام دادن حسابرسی
جامع را می توان به شکل زیر خلاصه کرد :

۱- حسابرسی جامع به ارزشیابی عملکرد موسسه

مورد رسیدگی می پردازد . این ارزشیابی مبتنی بر
فرمولهای علمی ، بررسیهای عملی ، قضاوتهای شخصی
و یا ترکیبی از این سه می باشد . متأسفانه فرمولهای
شناخته شده خود دارای اشکالات متعددی هستند که
نتایج مطلوب را بدست نمی دهند و کاربرد فرمولهای
پیچیده علمی نیز خالی از اشکال نیست . قضاوتهای
شخصی هم در ارزشیابی عملکرد يك دستگاه به صورت
مستقل و بیطرفانه و با در نظر داشتن همه امکانات
و محدودیتهای سخت مشکل می باشد .

۲- بررسی عملکرد همه فعالیتهاى يك موسسه باید
با دیدگاههای فنی ، مالی ، حقوقی ، اداری ، اجتماعی
و آگاهی از اوضاع سیاسی- اجتماعی اقتصادی ورشته
فعالیت موسسه مورد رسیدگی صورت پذیرد و لذا این
رسیدگیها به تخصصهای گوناگون نیاز دارد .

دست یابی به متخصصین آگاه و متعهد و دلسوس و
گردآوری آنها در يك مجموعه مشکلات خاص خود را دارا
می باشد .

۳- در انجام دادن حسابرسیها کارکنان موسسه مسوود
رسیدگی عکس العمل منفی نشان می دهند ، تطابق
وضعیت و روحیه کارکنان حسابرسی با این عکس العملها
ساده نمی باشد .

۴- بنابه طبیعت کار حسابرسی جامع موارد مذکور

در بالا هزینه انجام دادن حسابرسی جامع نسبتاً
سنگین است و باید نتایج مفید و باروری را به دنبال
داشته باشد تا انجام دادن چنین هزینههایی را توجیه
کند .

۵- حسابرسی های اختیاری دارای ضم-انت اجرایی
لازم نیستند و حسابرسی های قانونی نیز به دلیل قابل
تفسیر بودن قوانین ایجاد مشکل می کنند .

۶- حسابرسی جامع شیوه ای نسبتاً " نو در امر
مدیریت است و لذا انجام دادن حسابرسی جامع و برنامه-
ریزی های آن احتیاج به دقت فوق العاده دارد .

۷- در مورد " حدود حسابرسی جامع و تعاریف و هدفهای
آن " هنوز اتفاق نظر کامل وجود ندارد ، بنابراین تعیین
این مشخصات با مشکلات خاص خود همراه می باشد .

۸- گزارش حسابرسی جامع عموماً " حاوی اطلاعات
جامعی راجع به فعالیتهاى موسسه مورد رسیدگی
خواهد بود . تنظیم این گزارش که مبنای قضاوت مسئولان
با لاتراست ، باید در نهایت دقت و با در نظر داشتن

سیاستهای کلی موسسه و بدور از هرگونه حب و بغض و کاملاً "متعهدانه و ماهرانه تهیه شود، تهیه‌چنین گزارشی در عمل کار بسیار مشکلی است.

۹- موارد متعددی از یافته‌های ضمن حسابرسی جامع قابل ترجمه و تفسیر به اعداد و ارقام و پول نمی‌باشد توجیه این یافته‌ها و مستند نمودن آنها ساده نیست.

۱۰- پیشنهادهای مندرج در گزارشهای حسابرسی جامع باید توسط دیگران به مورد اجراء گذارده شود. ایجاد اعتقاد و تمایل به اجرای این پیشنهادها خالی از اشکال نمی‌باشد.

وجود محدودیتهای با لاینباید مانع از اشاعه فکری ضرورت انجام دادن حسابرسی جامع گردد. زیرا که این شیوه حسابرسی مزایای فوق العاده‌ای در بر دارد و از طرفی بسیاری از مشکلات با لا در عمل قابل رفع می‌باشند. مثلاً "وجود افراد متخصص و متعهد با طرز تلقی و تفکر گوناگون عملاً" اصل بیطرفی و استقلالی رای حسابرسان (در مجموع) را حفظ خواهند نمود و با قدرت اجرایی و اختیارات مسئولانی که دستور انجام دادن حسابرسی جامع را صادر می‌کنند، اجرای پیشنهادها را سهل می‌نماید. حسابرسان بر اثر تجربه و مهارت در ضمن کار مشکلات اجرایی حسابرسی جامع (نظیر گزارش نویسی و شناخت سیاستهای کلی موسسه مورد رسیدگی) را بر طرف می‌سازند و تداوم انجام دادن حسابرسی جامع در یک دستگاه به مرور زمان هزینه‌های اجرایی کار را کاهش می‌دهد. شمه‌ای از مزایای حسابرسی جامع بشرح زیر می‌باشد:

۱- عملکرد کلی دستگاه از دیدگاه کارشناسان و متخصصان مختلف و متعهد و بیطرف مورد ارزشیابی قرار می‌گیرد و درجه قوت و ضعف مدیریت دستگاه شناخته می‌شود. ۲- نارساییهای دستگاه، که به دلایل مختلف ممکن است در داخل دستگاه پوشانده شوند، افشاء می‌گردد و قدمهای اساسی برای رفع آنها از طرف مدیریت برداشته می‌شود.

۳- جهت اجرایی فعالیتها با هدفها و سیاستهای کلی مطابقت داده شده درجه انحراف از آرمانها شناخته می‌شود و اقدامات اساسی برای کاهش انحرافات معمول می‌گردد.

۴- عدم هماهنگیهای احتمالی در فعالیتهای مختلف

موسسه مورد رسیدگی شناخته شده سیاستهای اجرایی برای رفع آنها معمول می‌گردد.

۵- امکانات موسسه مورد رسیدگی در رابطه با استراتژی هدفهای کلی، و مقاصد آن مورد ارزشیابی قرار می‌گیرد و حدود دستیابی به هدفها مشخص شده متناسب با آن یا هدفها تغییر داده می‌شوند و یا امکانات کم و زیاد می‌گردند.

۶- سیاست گذاری و تصویب خط مشیها و مقررات در سطوح مختلف تصمیم گیری مورد سئوال واقع می‌شوند و نارسائیهای احتمالی بر طرف می‌گردند.

۷- فعالیت و عملکرد دستگاه در رابطه با موسسات مشابه مورد رسیدگی و مقایسه قرار می‌گیرد و حدود ارزش کار کارکنان و تاثیر امکانات به کار گرفته شده معلوم می‌گردد و هدفها و امکانات با یکدیگر متناسب می‌شوند.

۸- حدود اجرای مصوبات در سطوح مختلف معلوم می‌گردد و امکان بروز انحرافات کاهش می‌یابد.

۹- چنانچه حسابرسی جامع به طور مستمر انجام گیرد، به نحو قابل ملاحظه‌ای از اتخاذ تصمیمات سوء، تخلفات از قوانین و مقررات و مصوبات ز سوء استفاده‌های احتمالی و زد و بندها جلوگیری می‌کند.

۱۰- مشکلات و تنگناهای موسسه مورد رسیدگی از دید کارشناسان و متخصصان مستقل و بیطرف رسیدگی می‌شود و در جهت رفع آنها پیشنهادهایی ارائه می‌گردد که خود اساس تصمیم گیری و هدف گذاری و برنامه ریزی در جهت دستیابی به هدفها، آرمانها و استراتژیها است.

۱۱- تناسب هزینه‌های انجام شده (اعم از هزینه‌های اجتماعی) را با مقاصد مورد نظر و دست آوردها مشخص می‌سازد و تاثیر فعالیت دستگاه در اجتماع را نمایان ساخته معیاری برای ادامه یا حذف فعالیتهای موسسه بدست می‌دهد.

۱۲- تناسب سازماندهی با هدفها و برنامه ریزیها را مشخص و ضرورت اصلاحات مورد نیاز احتمالی را بر ملا می‌سازد.

۱۳- حس اعتماد را در کارکنان و اشخاص ثالث تقویت می‌کند و اطمینان می‌دهد که چنانچه مدیریت در هر مرحله‌ای به انحراف کشیده شود، مورد سئوال خواهد بود. از طرفی به مدیریت نیز اعتماد می‌دهد که در

صورت ارائه عملکرد قوی مورد پشتیبانی و حمایت قرار خواهد گرفت.
۱۴ در مجموع باعث افزایش کارایی و موثر بودن خط مشی‌ها و سیاست‌گذاری‌ها و فعالیت‌ها می‌شود.

ضرورت دقت در انتخاب تیم حسابرسی مدیریت

مجریان حسابرسی جامع بنا بر طبیعت کار خود الزاما " باید به تمام اسناد، مدارک، اطلاعات و گزارش‌های موسسه مورد رسیدگی دسترسی داشته باشند و همچنین از اختیارات لازم برای مصاحبه و مذاکره با مدیران و کارکنان دستگاه و مقامات مسئول خارج از دستگاه، که به نحوی از انحاء با موسسه مورد رسیدگی در ارتباط هستند، برخوردار باشند. لذا مقامی که دستور انجام دادن حسابرسی جامع را صادر می‌کند باید دارای اختیارات لازم برای صدور دستور همکاری مسئولان با تیم حسابرسی باشد. این اختیارات یا بر حسب قانون به سازمانها و اشخاص مسئول واگذار شده است (نظیر اختیارات سازمان بازرسی کل کشور و دیوان محاسبات کشور در رسیدگی به امور سازمانهای دولتی) و یا اشخاص بنا بر مسئولیت شغلی خود دارای چنین اختیاراتی می‌باشند نظیر اعضای هیئت مدیره شرکت‌های دولتی و یا بازرسان قانونی شرکت‌های سهامی. در مواردی که سازمانها و اشخاص قانونا " صلاحیت اختیار صدور مجوز انجام دادن حسابرسی جامع را دارا هستند، مشکلات اجرایی کمتر از زمانی است که حسابرسی جامع به طور اختیاری انجام می‌شود، زیرا در حالت اخیر هزینه انجام دادن حسابرسی جامع، نحوه پرداخت و محل تامین این هزینه‌ها مطرح می‌گردد. مثلا " چنانچه عده‌ای از سهامداران در یک شرکت سهامی علاقه مند به انجام حسابرسی جامع باشند و عده‌ای دیگر تمایلی به انجام دادن آن نداشته باشند، موضوع باید در مجمع عمومی صاحبان سهام مطرح گردد و چنانچه آراء لازم برای انجام دادن حسابرسی کسب نشود، انجام دادن آن متوقف خواهد شد. اگر هم آراء لازم کسب شود مقاومت سهامداران مخالف جبهه‌گیریهایی را به وجود خواهد آورد و در مواردی ممکن است بقیه سهامداران با انجام حسابرسی جامع، در صورتی موافقت کنند که سهامداران پیشنهادکننده شخصا " هزینه انجام

دادن آن را تقبل نمایند. در حالی که در انجام دادن حسابرسی‌های قانونی این مشکل کمتر دیده می‌شود. به این دلیل که حسابرسان مدیریت به کلیه آمار، اطلاعات، گزارشها و اسناد و مدارک موسسه مورد رسیدگی دسترسی می‌یابند، در انتخاب تیم حسابرسی (چه داخلی و چه مستقل) باید نهایت دقت به کار رود. تیم حسابرسی مدیریت باید واجد خصوصیات و صلاحیت اخلاقی و حرفه‌ای خاص باشد. این مساله انتخاب افراد را بسیار مشکل می‌نماید. بطور کلی می‌توان گفت که حسابرس مدیریت باید عادل، بی‌طرف، مستقل، رازدار، متعهد، مسئول، متبحر، مدیر، مدبر، آگاه به موضوع مورد رسیدگی، قاطع، باتجربه و شجاع باشد. تیم حسابرسی جامع شامل متخصصین مالی، کارشناسان فنی و مهندسی، حقوقی، اداری و ... خواهد بود.

از آنجا که حسابرسی جامع باید توسط یک تیم از افراد با خصوصیات و تحصیلات و تجربیات مختلف صورت پذیرد، انتخاب افراد چنین تیمی اگر غیر ممکن نباشد، به زمان و هزینه‌های زیادی نیاز دارد. حسابرسی جامع (نظیر حسابرسی سنتی) به دو گونه قابل انجام دادن است:

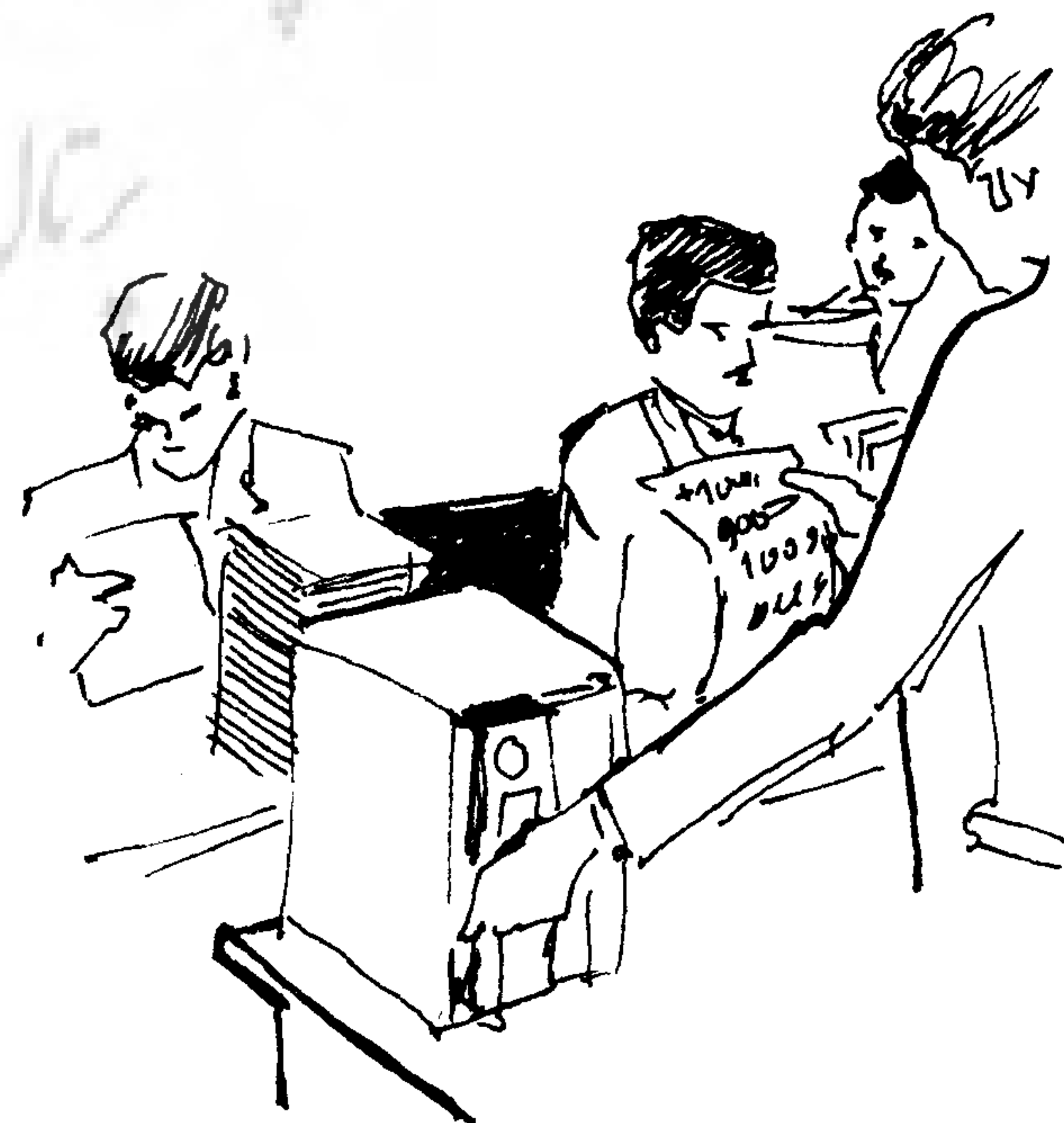
- ۱- برقراری تشکیلات داخلی در موسسه مورد رسیدگی به عنوان یکی از قسمت‌های موسسه (حسابرسی جامع داخلی).
- ۲- استفاده از سازمانها و شرکت‌های مشاوره‌ای برای انجام دادن حسابرسی به عنوان حسابرسی مدیریت مستقل (حسابرسی جامع مستقل).

درموردی که سازمانی وظیفه سرمایه‌گذاری را برعهده (شرکت مادر) و گروه شرکت‌هایی را در مالکیت و اداره خود دارد، ممکن است با ایجاد شرکت و یا سازمانی خاص انجام دادن حسابرسی جامع در شرکت‌های تحت مالکیت و نظارت خود را به انجام برساند. در بخش عمومی نیز دولت می‌تواند با وضع قوانین، چنین سازمان‌هایی را برای کنترل فعالیت‌های سایر سازمان‌های دولتی تاسیس کند.^{۲۵}

انجام دادن حسابرسی جامع به هر شکل از اشکال فوق به برنامه‌ریزی نیاز دارد. درموردی که "قسمت حسابرسی جامع" به عنوان یکی از "جعبه‌های" نمودار سازمانی دستگاه مورد رسیدگی فعالیت می‌کند حدود وظایف، اختیارات، مسئولیت‌ها، حدود حسابرسی، اعتبارات، بودجه و پرسنل آن باید از قبل تعیین گردد و جایگاه آن در نمودار سازمانی و روابطش با مسئولان دستگاه کاملاً مشخص باشد. درموردی که استفاده از خدمات موسسات مشاوره‌ای و کارشناسان از خارج دستگاه مورد رسیدگی مدنظر باشد، موضوع قرارداد، حدود مسئولیت‌های موسسه مشاور، حدود وظایف کارفرما، زمان انجام حسابرسی، و باید در قرارداد گنجانیده شود و قبل از هر چیز صلاحیت و توانایی‌های این گونه موسسات باید مورد بررسی دقیق قرار گیرد.

برنامه‌ریزی برای انجام دادن حسابرسی مدیریت

قبل از اجرای حسابرسی جامع، ضروری است که



برنامه دقیقی در مورد نحوه اجراء، زمان، و هزینه انجام دادن عملیات حسابرسی تهیه گردد. این برنامه حداقل موارد زیر را شامل خواهد شد:

- ۱- تعیین محدود حسابرسی جامع،
- ۲- مشخص کردن جهت و دیدگاه‌های حسابرسی جامع.
- ۳- ابراز تعاریف و استانداردها، و شاخصه‌های مقایسه‌ای.
- ۴- بررسی امکانات.
- ۵- مقایسه اهداف با امکانات.
- ۶- تدوین برنامه‌های زمانی اجرای حسابرسی جامع.
- ۷- سازماندهی و تشکیلات اجرائی و هماهنگی.
- ۸- تعیین ترکیب تخصصی‌های اجرایی حسابرسی جامع.
- ۹- تنظیم و تدوین ضوابط و معیارهای انتخاب کارکنان حسابرسی جامع.
- ۱۰- تهیه بودجه انجام دادن حسابرسی جامع.
- ۱۱- انجام دادن حسابرسی جامع.
- ۱۲- تهیه گزارشها.
- ۱۳- ضمانت‌های اجرایی در حسابرسی جامع.
- ۱۴- مقایسه عملکرد حسابرسی جامع انجام شده با پیش‌بینی‌ها.
- ۱۵- بررسی و تجزیه و تحلیل مغایرات (مذکور در بند ۱۴) و ارائه طریق برای رفع آنها (و حداقل بطور تدریجی).

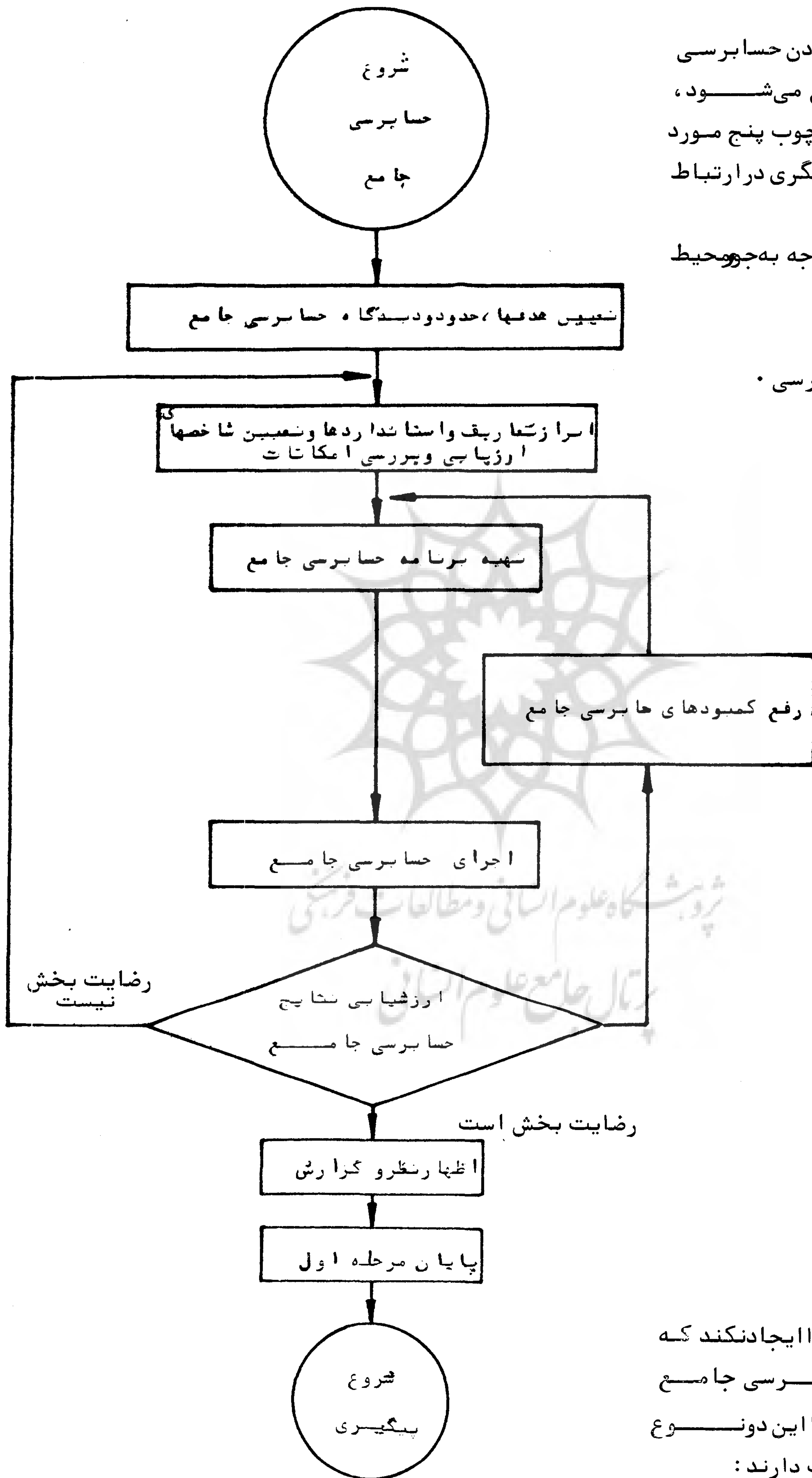
موارد با لادرجئیات بین مقام مسئولی که انجام دادن حسابرسی جامع را دستور می‌دهد و سرپرست کار حسابرسی جامع (چه به عنوان مسئول يك موسسه مستقل و چه به عنوان کادری از دستگاه مورد حسابرسی)

به بحث گذاشته می‌شود و در حقیقت این بحث منافع و هزینه‌های مالی (منافع و هزینه‌های مالی و اجتماعی)^{۲۶} حسابرسی جامع و همچنین حدود توانایی‌ها برای انجام دادن آن را در محدود "حدود حسابرسی" مشخص خواهد کرد و تجزیه و تحلیل آن اتخاذ تصمیم پیرامون انجام دادن یا عدم انجام دادن حسابرسی را آسان خواهد ساخت این برنامه که اساس کار حسابرسی جامع است باید بطور مستمر مورد نظر و علاقه بوده، از قابلیت انعطاف لازم برخوردار باشد و در فواصل زمانی مشخصی مورد نظر و علاقه بوده، از قابلیت انعطاف لازم برخوردار باشد و در فواصل زمانی مشخصی مورد ارزیابی و تجدیدنظر قرار گیرد، تا انطباق آن با واقعیات ممکن شود و در پایان نیز عملکرد واقعی با برنامه‌های پیش‌بینی

• شده مورد مقایسه قرار گیرد و انحرافات مشخص گردد
 • به عبارتی حسابرسی جامع نیز در انتها خود باید مورد
 " حسابرسی مدیریت " قرار گیرد •

پس از آنکه تصمیم قطعی بر انجام دادن حسابرسی
 جامع اتخاذ شد، مرحله اجرایی آن شروع می شود،
 مجموع کار حسابرسی جامع باید در چارچوب پنج مورد
 اصلی زیر که هر کدام به نحو موثری با دیگری در ارتباط
 هستند، صورت پذیرد •

- ۱- حدود و دیدگاه حسابرسی جامع (یا توجه به جو محیط
 اجتماعی موسسه مورد حسابرسی) •
- ۲- زمان انجام دادن حسابرسی •
- ۳- بودجه تخصیص داده شده برای حسابرسی •
- ۴- امکانات •
- ۵- محدودیتها •



ملاحظه روند نمای فوق این شبهه را ایجاد نکند که
 اهداف و راه دستیابی به اهداف حسابرسی جامع
 با حسابرسی مالی یکسان است، زیرا این دو نوع
 حسابرسی در موارد زیر با یکدیگر تفاوت دارند:

جدول مقایسه‌ای اهداف و روش مورد عمل " حسابرسی مالی " و " حسابرسی جامع "

حسابرسی مالی

حسابرسی جامع

- ۱- بمنظور رسیدگی به عملیات مالی موسسه، تایید و یا رد صورتحسابهای مالی، کشف اشتباه و تقلب و یاسوء استفاده‌های مالی و یا جلوگیری از آنها انجام می‌شود.
 - ۲- حسابرسی سنتی در مواردی که الزام قانونی است، مثل بازرسی قانونی در شرکت‌های سهامی.
 - ۳- گزارش حسابرسی های معمول مورد استفاده صاحبان سهام، هیات مدیره، مدیرعامل، و مدیران داخلی دستگاه و همچنین بانکها، مقامات مالیاتی و... میباشند و ضمن آنکه با اصولی از حسابرسی و حسابداری از قبیل افشاء حقایق و... سروکار دارد جزئیات روابط و تصمیمات مدیران را روشن نمی‌کند و کمتر از گزارش حسابرسی جامع محرمانه است.
 - ۴- حسابرسی سنتی یا باکادر مالی از موسسه حسابرسی صورت می‌گیرد و یا از کادر مستقل موسسه.
 - ۵- چنانچه حسابرسی از طرف یک موسسه حسابرسی و به عنوان بازرسی قانونی صورت گیرد حسابرسی از استقلال و بی طرفی باید برخوردار باشد.
 - ۶- کنترل های داخلی بصورت سنتی باتشویق و اجرای مقررات و اصول سیاستهای کلی موسسه سروکار دارد ولی با درجه تاثیر نهادراتخاذ این سیاستها بیگانه است.
 - ۷- در تعریف کنترل‌های داخلی گفته می‌شود که این روش باید درباره میزان کارایی عملیات در هر یک از واحدها و ادارات داخلی موسسه اظهار نظر کند ولی چون کادر حسابرسی های سنتی فقط کادر حسابرسی های مالی می‌باشد معمولاً رسیدگیها و گزارشهای مربوط شامل اظهار نظرهای فنی و بررسی کارایی و اثربخشی نیست.
 - ۸- بطور کلی حسابرسی سنتی و کنترل‌های داخلی بانحوه
- ۱- بمنظور رسیدگی به عملیات مالی، تطابق فعالیتها و معاملات با قوانین و مقررات، و ارزیابی قوانین و مقررات، و ارزیابی کارایی، و اثربخشی، و رعایت صرفه‌های اقتصادی انجام میشود و به بررسی و کشف و جلوگیری از سوء احتمالی کاربرد منابع می‌پردازد.
 - ۲- حسابرسی جامع هنوز در ایران الزام قانونی نیافته است: اگرچه صورت خاصی از آن در مجموع وظایف ارگانهای کنترل کننده ملاحظه می‌شود.
 - ۳- گزارش حسابرسی بر حسب مورد برای استفاده مقامات سیاست گذاری، صاحبان سهام، مدیران تهیه می‌شود و از درجه محرمانه بودن بیشتری برخوردار است.
 - ۴- با کادر متخصص در کلیه رشته‌های فنی، مالی، اداری، مهندسی، حقوقی در تمامی موارد فعالیت موسسه سروکار دارد.
 - ۵- کادر حسابرسی مدیریت اگر از خارج باشد از استقلال و بی طرفی باید برخوردار باشد.
 - ۶- درجه انحراف از قوانین، سیاستها و خط مشیها را مورد رسیدگی قرار می‌دهد و در عین حال با تاثیر وضع قوانین، سیاستها و خط مشیها نیز سروکار دارد.
 - ۷- دقیقاً " با میزان کارایی، و اثربخشی و رعایت صرفه‌های اقتصادی عملیات دستگاه سروکار دارد و مقایسه عملیات دستگاه با واحدهای مشابه و هر کدام از قسمتهای داخلی بایکدیگر رانیز مدنظر دارد.
 - ۸- بانحوه اتخاذ تصمیمات و بررسی گزینه‌های مختلف

اتخاذ تصمیمات و مقایسه Alternatives در اتخاذ تصمیمات سروکار ندارد.

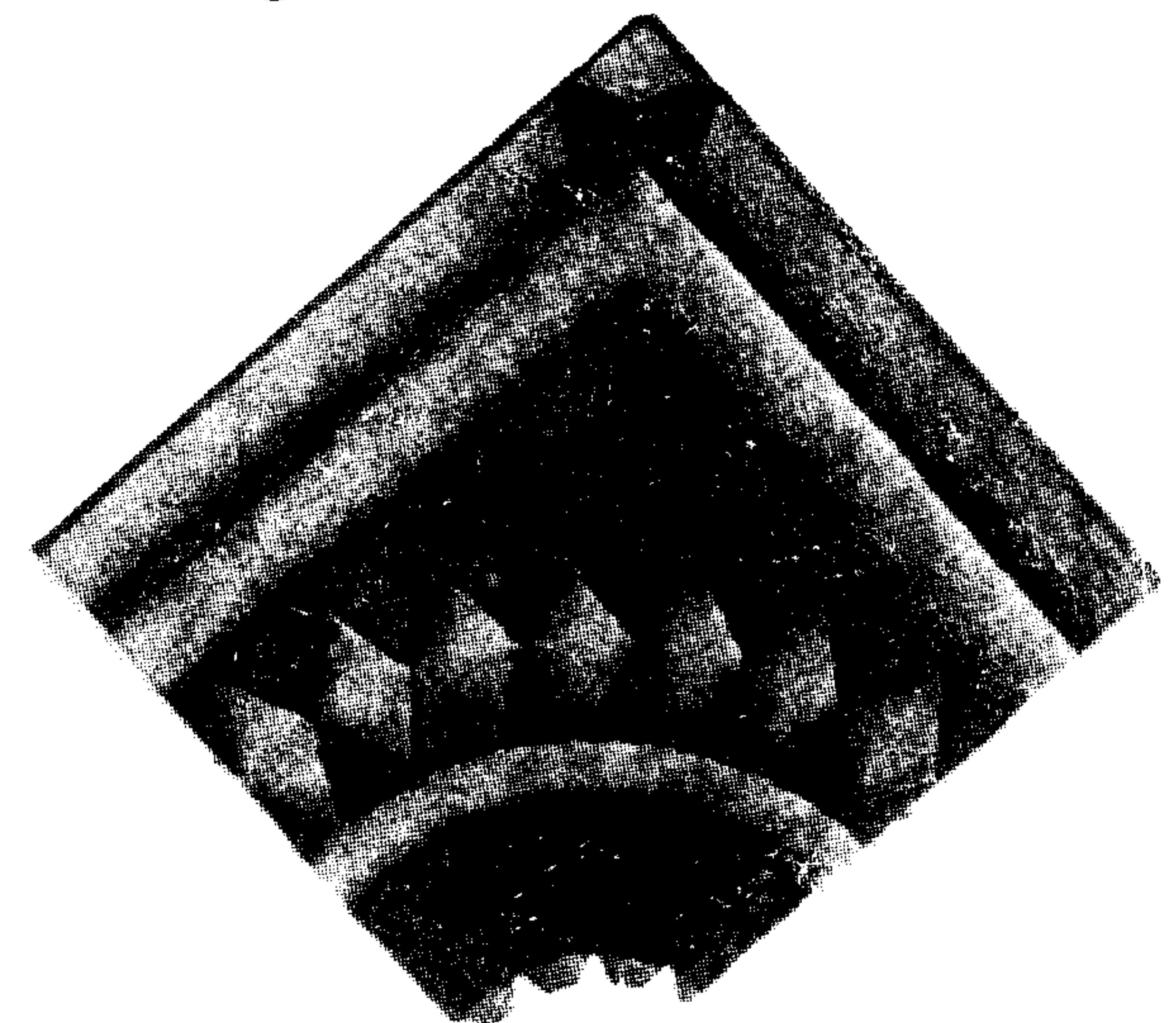
- ۹- دیدگاه حسابرسی سنتی و کنترل های داخلی حداکثر در داخل موسسه می باشد و به درجه اهمیت فعالیت دستگاه در جامعه کاری ندارد.
- ۱۰- بدلیل قدمت انجام دادن حسابرسی سنتی، رویه و طرز عمل و برنامه کار مشخص است.
- ۱۱- حسابرسی سنتی يك وظیفه دائمی برای موسسه است.

بطور کلی حسابرسی مالی و رسیدگیهای قانونی جزئی از حسابرسی جامع هستند

روشهای انجام دادن حسابرسی جامع در همه سازمانها یکسان نخواهد بود. بلکه موارد زیرین می توانند در تشخیص هدف و دیدگاههای حسابرسی جامع موثر باشد.

- ۱- مالکیت دستگاه مورد رسیدگی.
- ۲- حجم فعالیت دستگاه
- ۳- مراحل سیاسی- اقتصادی، و محیط فعالیت دستگاه مورد رسیدگی.
- ۴- تاثیر فعالیت دستگاه در جامعه.
- ۵- نوع فعالیت های دستگاه.

اگر در این مجموعه حسابرسی جامع را بطور اختصار " بررسی تشخیص قابلیت قبول عملکرد دستگاه مورد رسیدگی " تلقی کنیم، اصل رسیدگی سیری را طی خواهد نمود که در انتها پاسخگوی این سوال باشد که دستگاه با صرف منابع معقول به هدف مورد نظر رسیده و اثربخشی لازم را داشته است یا خیر؟ صرف يك پاسخ مثبت و يك



و چگونگی انتخاب آنها، و تدوین خط مشی ها سر و کار دارد.

- ۹- دیدگاه حسابرسی جامع از موسسه فراتر می رود و به جامعه نیز تشریح می نماید.
- ۱۰- بدلیل نو بدون تکنیک هنوز ابهامات زیادی دارد.
- ۱۱- حسابرسی جامع ممکن است در موارد دوزمانه های خاص بکار گرفته شود. پیشنهاد شده است که این روش حسابرسی نیز جنبه رسیدگی دائمی بخود گیرد.

پاسخ منفی تعیین کننده قابلیت قبول و یا نفی عملکرد دستگاه مورد رسیدگی نخواهد بود. زیرا اگر دستگاه به هدف خود رسیده باشد، باید دید با چه هزینه (اعم از اجتماعی) و امکاناتی باین هدف ها دسترسی یافته و اگر دستگاه مورد رسیدگی به هدفهای خود نرسیده باشد این امر می تواند یکی یا مجموعه ای از دلایل زیر را داشته باشد:

- الف - هدفهای دستگاه بلند پروازانه و خارج از دسترس بوده است.
- ب - امکانات داخلی و خارجی متناسب با هدفها در اختیار دستگاه قرار داده نشده است.
- ج - خط مشی ها و سیاست گذار به جهت هدفها انجام نشده است.
- د - برنامه های اجرایی متفاوت از خط مشی ها، سیاستها و هدفها صورت گرفته است.
- ه - اجرای برنامه ها هماهنگ نبوده است.
- و - عواملی خارجی از کنترل دستگاه مورد رسیدگی در عدم دستیابی به هدفهای اولیه موثر بوده است.
- ز - ضعف مدیریت در اجرای برنامه ها باعث عدم موفقیت دستگاه شده است.
- ج - هدفهای اولیه دستگاه باید متناسب با تغییرات اجتماعی، اقتصادی، سیاسی و محدود امکانات تغییر داده می شده، اما این تغییرات بموقع صورت نگرفته است.

مسئله " برای دستیابی به حقایق جهت اظهار نظر در هر کدام از موارد بالا باید راهی طولانی پیموده شود.

hensive Auditing and, Effectiveness Auditing
به ضرورت و چگونگی انجام دادن این شیوه حسابرسی
دربخش عمومی اختصاص دارد. در یک مجموعه
مطالعاتی انجام شده که در سال ۱۹۸۵ توسط انستیتوی
حسابداران خبره انگلستان و ویلز تحت عنوان
Value for Money Auditing in Public Sector

انتشار یافت، عنوان شد که از مجموعه کشورهای مورد
بررسی در ۲ کشور آمریکا و کانادا حسابرسی جامع در
بخش خصوصی بکار گرفته شده است. با توجه به اینکه
فعالیت‌های بخش عمومی در کشورمان از اهمیت خاصی
برخوردار است و حجم عملیاتی حدود 30×10^{12} ریال
را شامل می‌شود، و نیز این مطلب که حسابرسی‌های
سنتی عدم کفایت خود را ثابت کرده‌اند، و در آینده‌ای
هرچه دور حسابرسی جامع بعنوان یک ضرورت در جهت
استحکام نظام کنترل پذیرفته خواهد شد، به روند
انجام دادن حسابرسی جامع در کشورهای سوئد، استرالیا
انگلستان، زلاندنو، آمریکا و کانادا و همچنین نظرسنجی
سازمان‌های ذیربط بین‌المللی در مورد این نحوه
حسابرسی و آینده آن بطور اختصار اشاره می‌شود.
علاقه‌مندان به مطالعه بیشتر می‌توانند به گزارش‌های
منتشره توسط INTOSAI, INCOSAI, ASOSAI،
مراجعه فرمایند.

حسابرسی جامع سوئد

سوئد بعنوان اولین کشور اروپایی است که در سال
۱۹۷۰ حسابرسی جامع را بعنوان یک ضرورت در ارزیابی
عملکرد دستگاه‌های عمومی خود قانوناً الزامی
نمود. حسابرسی بخش عمومی در این کشور توسط
" پارلمان " و " دفتر ملی حسابرسی سوئد
National Audit Bureau (NAB) " انجام
می‌شود. NAB " حسابرسی مالی " و " حسابرسی
اثربخشی " را بعنوان مکمل یکدیگر بکار می‌گیرد.
" حسابرسی مالی " بمنظور بررسی و اظهار نظر در
باره صورتهای مالی دستگاه مورد رسیدگی انجام
می‌شود و حسابرسی اثربخشی به این منظور صورت
می‌گیرد که به سه سؤال زیر پاسخ داده شود:

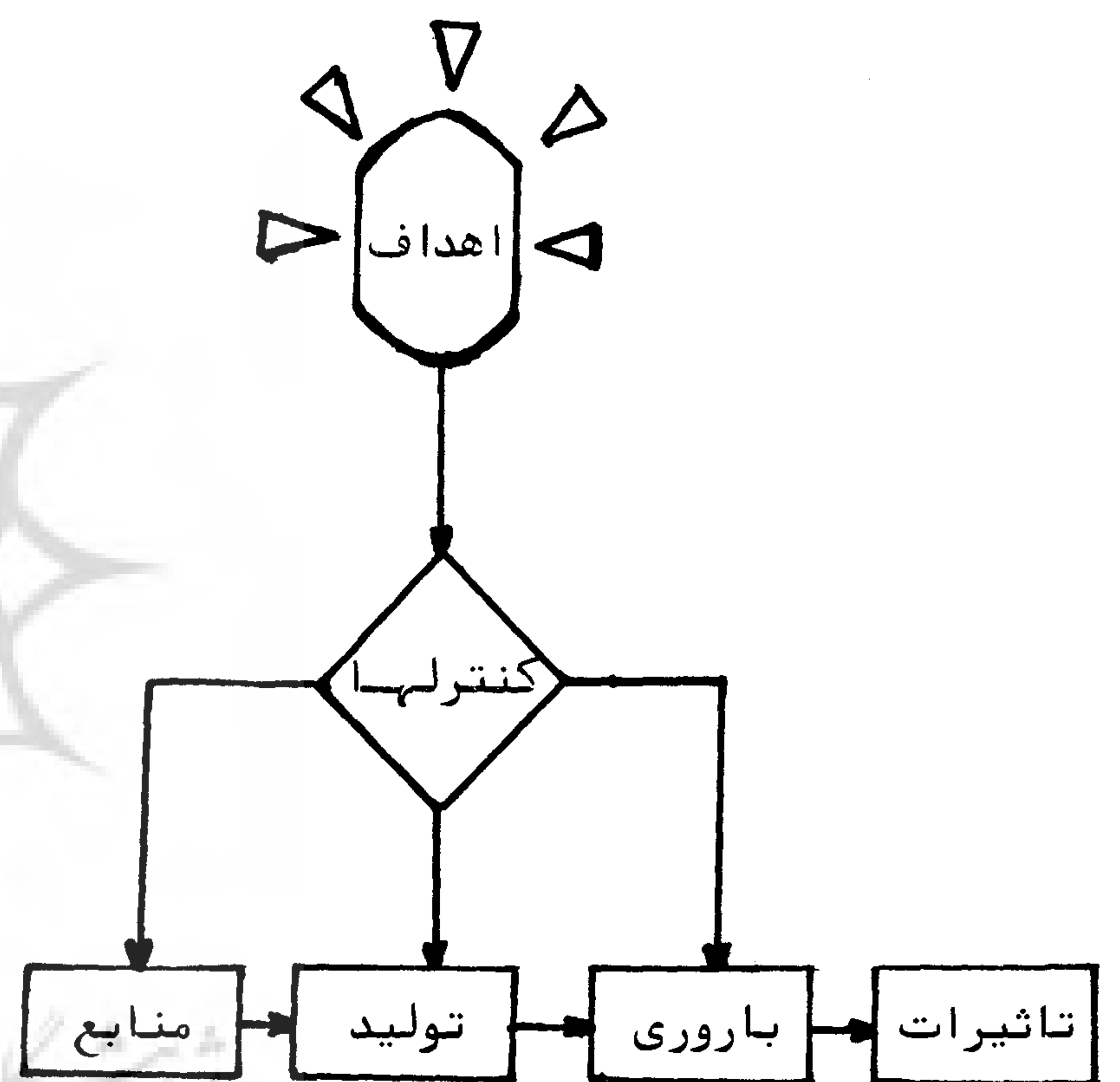
واگردستگاه مورد رسیدگی هدفهای چندگانه داشته
باشد نه تنها مراحل با لایه‌های هر کدام از هدفها باید
در نظر گرفته شود، بلکه هماهنگی و ارتباط هدفها
بایکدیگر، و دستیابی به یک هدف در قبال فدا کردن
اهداف دیگر و یا به کارگیری همه امکانات در یکی
از هدفها نیز باید مورد توجه قرار گیرد.

حسابرسی جامع در عمل

طی سالهای ۱۹۳۰ تا اواخر دهه ۱۹۶۰،
حسابرسی جامع دوران معرفی خود به اجتماع را گذراند.
در سال ۱۹۷۰ کشور سوئد رسماً این روش حسابرسی
را در ارزیابی عملکرد و کنترل فعالیت‌های عمومی خود
پذیرفت. کشور کانادا در ۱۹۷۳ بررسی‌های لازم برای
تحقق قانونی این روش حسابرسی را شروع کرد و
بموجب قانون ۱۹۷۷ انجام دادن آنرا به دیوان
محاسبات آن کشور اجازه داد. دولت استرالیا در ۱۹۷۹
حسابرسی کارآیی Efficiency Audit
را بعنوان یکی از وظایف دیوان محاسبات خود در بررسی
ورسیدگی به عملکرد دستگاه‌های عمومی پذیرا شد.
در آمریکا General Accounting Office
در اوایل سالهای ۱۹۷۰ بر انجام دادن حسابرسی
کارآیی و اثربخشی Efficiency & Effectiveness
Auditing تاکید کرد و در ۱۹۷۲ در کتاب زرد
Yellow Book به الزام تسری این نوع حسابرسی در دستگاه‌های
عمومی اشاره نمود. فصل دوم قانون حسابرسی ملی
بریتانیا The National Audit Act
انجام دادن حسابرسی‌های اثربخشی، کارآیی و رعایت
صرفه‌های اقتصادی در دستگاه‌های عمومی این کشور را
توسط دیوان ملی حسابرسی بریتانیا National
Audit Office یک ضرورت دانسته است. تعداد کتب،
مقالات و دستورالعمل‌های حسابرسی‌های فوق‌طبی
سالهای ۱۹۷۰ تا کنون سال به سال افزایش یافته
است و برای بسیاری از کشورهای اروپایی که در اوایل سالهای
۱۹۷۰ این روش حسابرسی را پذیرفته‌اند چگونگی انجام
دادن این نوع حسابرسی، معیارهای سنجشی و مشکلات
آنها آشکار شده است. بیشتر این نوشته‌ها تحت عنوان
Full-Scope Value-for-Money Auditing,
Efficiency Auditing, Auditing Compre-

– حدود تطابق فعالیتهای دستگاه مورد رسیدگی با اهداف مصوب.
– تشخیص درجه مطلوبیت اداره دستگاه مورد رسیدگی.

– بررسی حدود رضایت از کارآیی و باروری Productivity دستگاه مورد رسیدگی.
طریقه انجام دادن حسابرسی اثربخشی در سوئد در روندنمای Flow Chart زیر نشان داده شده است. و شامل سه قسمت عمده "تجزیه و تحلیل اهداف" "حسابرسی عملیات" و "حسابرسی سیستمها" می باشد.^{۳۱}



حسابرسی جامع در آمریکا

در آمریکا سه سازمان زیرعهده داران نظارت بر عملکرد مالی دستگاههای عمومی این کشور هستند: – G.A.O. (General Accounting Office)
این اداره هم به وضع و تدوین اصول و استانداردهای حسابداری برای دستگاههای عمومی و سیستم حسابداری تمرکزی خزانه داری کل می پردازد، و هم نقش دیوان محاسبات را عهده دار است.
– The Fiscal Service of the Treasury
که هم تسهیلات مربوط به دریافتها و پرداختهای وجوه عمومی را عهده دار است و هم حسابهای تلفیقی دولت فدرال را تهیه می کند.

– The Office of The Management and the Budget که مسئولیت نظارت، کنترل و انجام دادن امور اداری بودجه و برنامه های مالی دولت را عهده دار می باشد.

G.A.O. از سالهای ۱۹۷۰ تحول حسابرسی در بخش عمومی آمریکا و معرفی "حسابرسی جامع" را بعنوان يك ضرورت مطرح نمود. و در سال ۱۹۷۲ در نشریه ای تحت عنوان "استانداردهای حسابرسی، برنامه ها، فعالیتهای، و وظایف سازمانهای دولتی" به حسابرسی عملکرد بعنوان مکمل حسابرسیهای سنتی تاکید کرد. این نشریه، که بنام کتاب زرد Yellow Book معروف است، اهداف حسابرسی فوق را به شرح زیر بیان می کند.

– بررسی فعالیتهای مالی و تطابق اقدامات با قوانین و مقررات مربوط.
– بررسی رعایت صرفه اقتصادی و کارایی اقدامات مدیریتی.
– بررسی اثربخشی فعالیتهای دستگاه مورد رسیدگی در دستیابی به اهداف با منابع مشخص و مصوب.

این استانداردها و استانداردها که متعاقب آنها انتشار یافته اند، برای کلیه سطوح سازمانهای دولتی باید به مورد اجراء گذاشته شوند. در نشریه دیگری که در سال ۱۹۷۸ توسط G.A.O. تحت عنوان Comprehensive Approach for Planning and Conducting A Program Result Review

انتشار یافت، اهداف حسابرسی جامع بعنوان حسابرسی نتایج برنامه ها به شرح زیر توصیف شده است: "حسابرسی نتایج برنامه Program Results Review نوعی از بررسی است که توسط اشخاص متبحر برای تعیین حدود تاثیر اجرای يك برنامه انجام می شود و احتمالاً شامل اظهار نظر این کارشناسان از مواردی است که نیاز به بهبود و بازبینی دارند. این نوع حسابرسی وسیعتر از حسابرسی سنتی است و شامل تجزیه و تحلیل و ارزیابی فعالیت ها نیز می شود و دارای سه هدف زیر است:

– ارزیابی سیستمهای مدیریتی برای سنجش اثربخشی
– اخذ تصمیم در اینکه يك برنامه بطور رضایت بخش

به اهداف تعیین شده رسیده است یا نه؟
تشخیص موارد و علل عدم دستیابی به يك عملکرد
رضایت بخش •

حسابرسی جامع در استرالیا

در قانونی که در سال ۱۹۷۹ در پارلمان استرالیا به تصویب رسید، به رئیس دیوان محاسبات این کشور اجازه انجام دادن "حسابرسی کارآیی" از عملکرد دستگاههای عمومی داده شد. در این قانون "حسابرسی اثربخشی" خارج از وظایف دیوان محاسبات استرالیا شناخته شده و انجام دادن حسابرسی اثربخشی توسط هیات دولت (کابینه) و در دفتری زیر نظر نخست وزیر انجام می شود. در استرالیا نیز حسابرسی کارآیی بصورت موردی انجام شده است و تا پایان سال ۱۹۸۶ تنها ۳۱ مورد از انجام دادن چنین حسابرسیهایی گزارش شده است.

حسابرسی جامع در زلاند نو

در قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۹۷۹ زلاندنو سازمان مستغلی برای حسابرسی بخش عمومی تحت عنوان دیوان حسابرسی The Audit Office پیش بینی شده است. سازمان فوق‌زیر نظر پارلمان زلاندنو است و از استقلال برخوردار می باشد. در قانون محاسبات عمومی زلاندنو اختیار انجام "حسابرسی جامع" به دیوان حسابرسی داده شده است. دیوان مزبور وظایف خود را تحت عنوان CARE که ترکیب حروف اول کلمات Control, Attest & Authority Reporting, Efficiency & Effectiveness می باشد، تشریح کرده است و معانی آنها را بشرح زیر بیان داشته است:

Control - ارزیابی کنترل‌های مدیریت

برمنابعی که در اختیار داشته است.

Attest & Authority - اظهار عقیده در مورد صورتهای مالی.

Reporting - گزارش نتایج حسابرسی به پارلمان، وزرا و سایر مقامات.

Efficiency & Effectiveness - بررسی اظهار نظر در این مقوله که آیا از منابع موسسه مورد رسیدگی بطور موثر و کم‌هزینه و مطابق با اهداف طراحی شده استفاده شده است یا خیر؟

زلاندنو نیز هنوز نتوانسته است حسابرسی جامع را در کلیه دستگاههای عمومی بکارگیرد. علاوه بر آن به این دلیل که این روش حسابرسی جدیداً "بکار گرفته شده است هنوز روشهای اجرایی و معیارهای سنجشی، در انجام دادن این نوع حسابرسی در این کشور ناشناخته است ولی مدیران دیوان حسابرسی زلاندنو وقوف دارند که برای انجام دادن حسابرسی نیاز به استفاده از خدمات کارشناسان سایر رشته‌ها و متخصصین غیر حسابدار است.

حسابرسی جامع در انگلستان

سابقه تاریخی حسابرسی دولتی در انگلستان به اوایل قرن ۱۴ میلادی مربوط می شود. در سال ۱۸۶۶ با تصویب قانونی که از پارلمان این کشور گذشت اداره‌ای بنام "The Office of the comptroller & Auditor General"

بمنظور "بررسی مالی" و "صدور گواهی حساب" برای کلیه سازمانهای دولتی و تعدادی از بنگاههای عمومی ایجاد شد. اداره مزبور در ابتدا به بررسی تطابق قانونی عملیات و حصول اطمینان از اینکه وجوه تخصیص داده شده در همان موارد پیش بینی شده و مصوب توسط پارلمان به مصرف رسیده‌اند می پرداخت و بی‌روزی به مرور زمان با حمایت و پشتیبانی پارلمان وظیفه این اداره گسترش یافت بطوری که در قسمت دوم قانون حسابرسی ملی مصوب ۱۹۸۳ "The National Audit Act"

حسابرسیهای کارآیی، اثربخشی، و رعایت صرفه‌های اقتصادی "از اختیارات دیوان محاسبات بریتانیا The National Audit Office شمرده شد.

در جزوات منتشره توسط دیوان محاسبات بریتانیا منظور و اهداف حسابرسیهای فوق بشرح زیر آمده است:

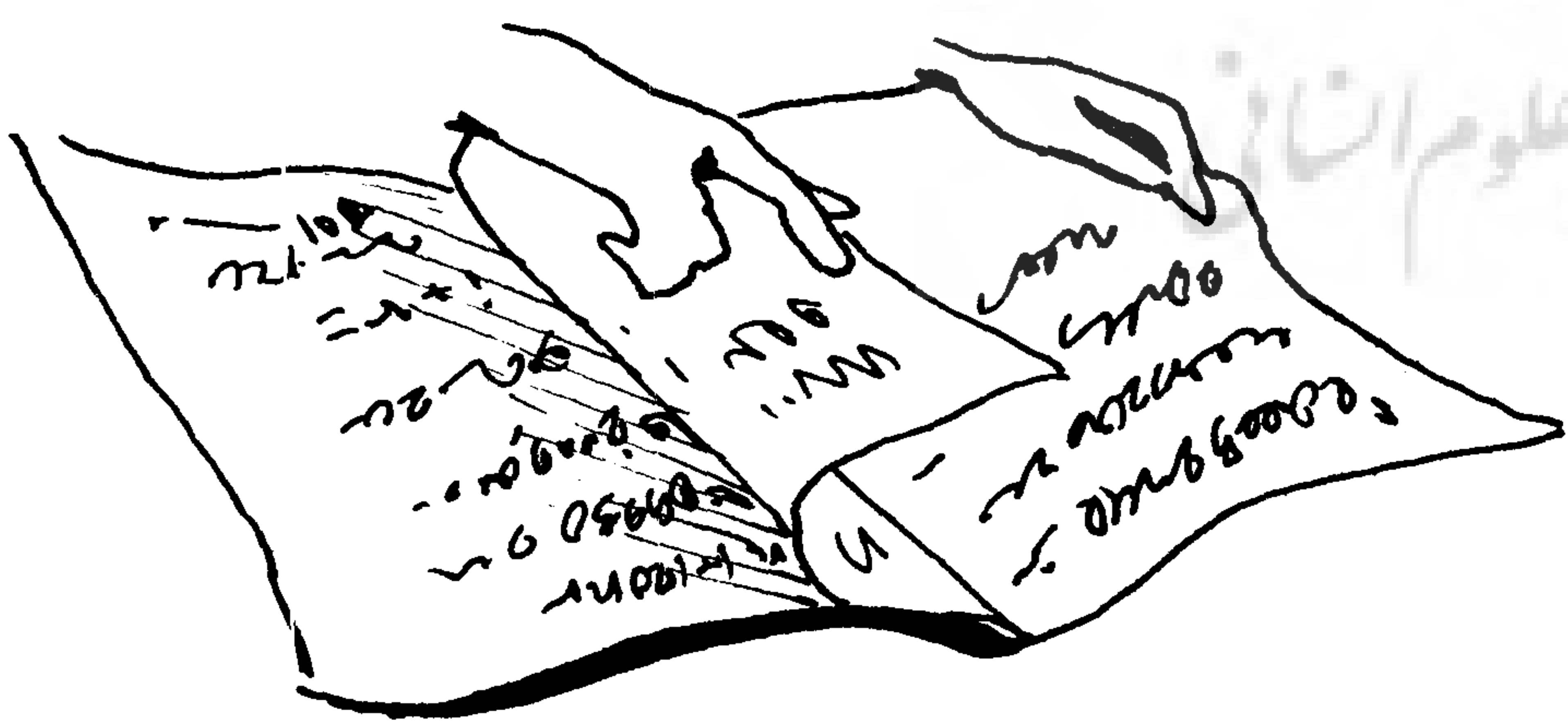
— در دستگاه مورد رسیدگی کلیه اقدامات لازم برای حداکثر بهره برداری از منابع و سرمایه‌های بکار گرفته شده معمول گردیده است.

— در دستگاه مورد رسیدگی سیستمهای کنترل و اطلاعات

حسابرسی جامع در کانادا :

سازمانهای حسابرسی بخشهای عمومی و خصوصی کانادا تا سال ۱۹۷۳ حسابرسی مالی وقانونی را بعنوان مبنای رسیدگیهای خود بکار می بردند . از سال ۱۹۷۳ کفایت روشهای حسابرسی مالی وقانونی در حفظ حقوق عمومی در رسیدگی به عملکرد سازمانهای دولتی مورد سوال قرار گرفت و متعاقب آن تحقیقات دامنه داری آغاز شد که نهایتاً " به ارائه گزارشهایی بسه پارلمان این کشور انجام مید که در آن نتیجه گیری شده بود که برای جفظ حقوق عمومی انجام دادن حسابرسی جامع اجتناب ناپذیر می باشد .

بر اساس این گزارشها پارلمان این کشور قانون حسابرسی سال ۱۹۷۷ را تحت عنوان The Auditor General Act به تصویب رساند که در آن انجام دادن حسابرسی کارآیی ، اثربخشی و صرفه اقتصادی از وظایف حسابرسی کل این کشور شناخته شد . در گزارش سال ۱۹۷۸ حسابرس کل کانادا نتایج اولین حسابرسیها از این نوع ارائه گردید و طی آن حسابرس کل به پارلمان گزارش داد که بر اساس رسیدگیهای انجام شده " کارآیی " و " اثربخشی " و " رعایت صرفه های اقتصادی " در عملکرد دستگاههای عمومی کانادا سخت مورد سوال است و درصدها صفحه از گزارش



به مواردی که محتاج اصلاح و تجدید نظر بودند اشاره شده بود . دفتر حسابرسی کانادا انجام دادن حسابرسی کارآیی Efficiency Audit را بصورت نمودار زیر نشان می دهد .^{۳۳}

مدیریت مناسب برقرار شده و این سیستم ها بنحوی مطلوب در عمل بکار گرفته شده اند .

در این نشریه آمده است که تفکیک اجزاء حسابرسی جامع (کارآیی ، اثربخشی و رعایت صرفه های اقتصادی) همیشه کارآسانی نیست .

در قانون حسابرسی ملی بریتانیا مصوب ۱۹۸۳ نیز تعریفی از کلمات Efficiency, Effectiveness " Economy" ارائه نشده است . ولی دیسوان محاسبات این کشور این اصطلاحات را در نشریات خود بشرح زیر تعریف کرده است .

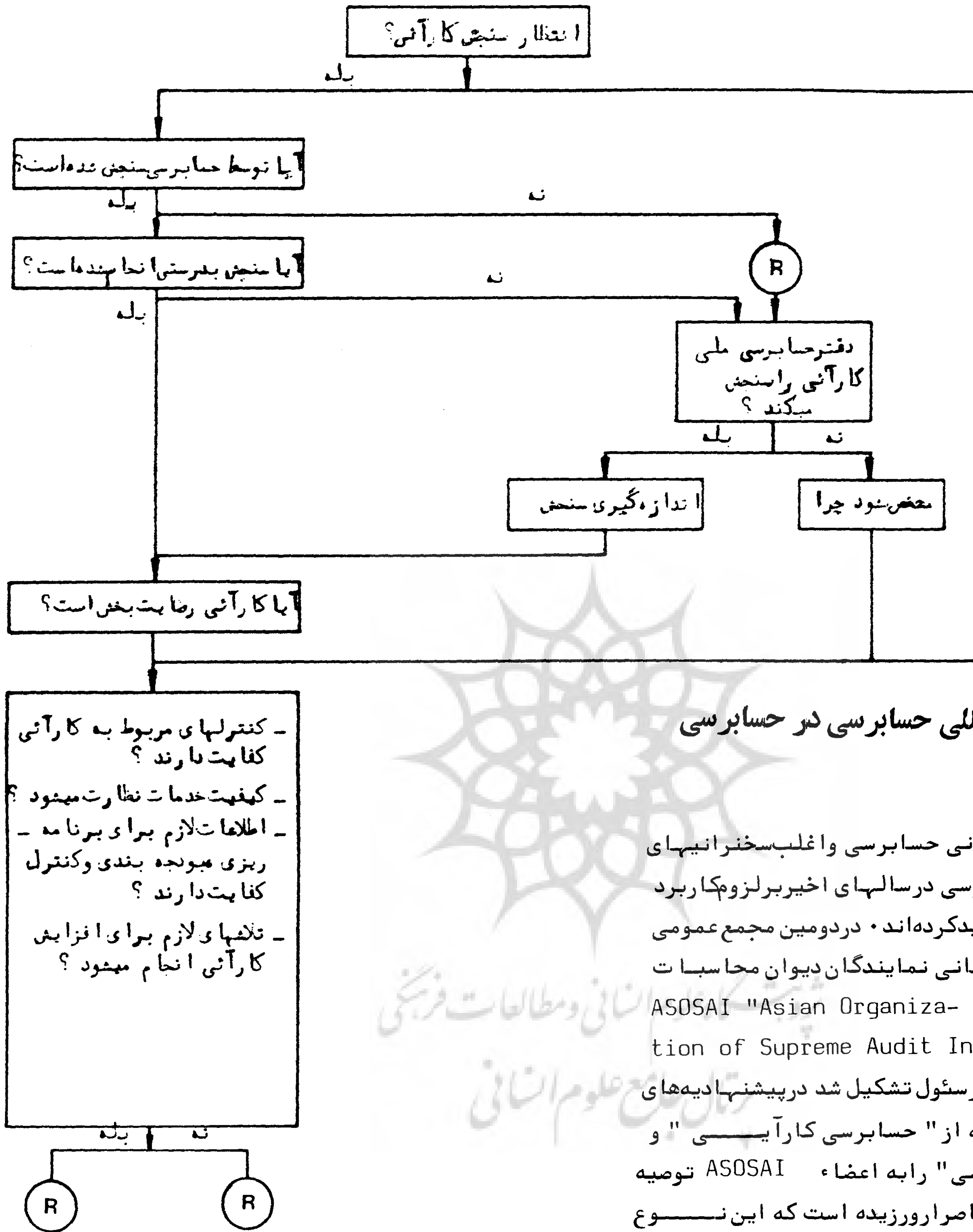
– کارآیی : تفاوت میان مقادیری از منابع که برای دستیابی به اهداف لازم بوده اند و منابعی که بکار برده شده اند .
– اثربخشی : رابطه بین اهداف تعیین شده برای دستگاه مورد رسیدگی با منابع مشخصه و اهدافی که دستگاه به آن رسیده است .

– صرفه های اقتصادی : حدود صرفه جویی و کاهش در

هزینهها (مشروط به دستیابی بسه همان هدفهای تعیین شده یا معادل آنها) و افزایش درآمدها (مشروط به بکارگیری همان مقدار توان از پیش تعیین شده یا معادل آن)^{۳۴}

حسابرسیهای فوق در تکمیل حسابرسیهای سنتی و " حسابرسی مالی " و " قانون رسی " بکار گرفته می شوند و جایگزین آنها نیستند . موضوعهای زیر در سالهای اخیر در انگلستان توسط دیوان محاسبات این کشور مورد حسابرسی جامع قرار گرفته است :

- پروژههای تحقیق و توسعه و تولید و اجرای طرحهای سرمایه ای در صنایع نظامی .
- کنترلهای مالی و قراردادی در پروژههای بسزرگ سرمایه ای (طرحهای عمرانی) .
- سیستمهای عملیاتی و تدارکاتی خرید ماشین آلات و تجهیزات و وسایل حمل و نقل و انبارها .
- تاثیر نیروی انسانی در واحدهای مورد رسیدگی .
- تاثیر کمکهای دولت نظیر اعانات و بورسهای دولتی .



کنگره‌های بین‌المللی حسابرسی در حسابرسی جامع

کنگره‌های جهانی حسابرسی و اغلب سخنرانی‌های بین‌المللی در حسابرسی در سال‌های اخیر بر لزوم کاربرد حسابرسی جامع تاکید کرده‌اند. در دومین مجمع عمومی و اولین سمینار جهانی نمایندگان دیوان محاسبات کشورهای آسیایی ASOSAI "Asian Organization of Supreme Audit Institutions" که در آوریل ۱۹۸۲ در سنئول تشکیل شد در پیشنهادیه‌های پایانی سمینار استفاده از "حسابرسی کارآیی" و "حسابرسی اثربخشی" را به اعضای ASOSAI توصیه کرده و بر این مطلب اصرار ورزیده است که این نوع حسابرسی‌ها جایگزین حسابرسی‌های سنتی نمی‌شوند، بلکه مکمل آنها و در جهت ارزیابی منصفانه عملکرد دستگاه‌های اجرائی و روشن کردن نقاط قوت و ضعف تعیین خط مشیها، اتخاذ سیاستها و اجرای برنامه‌ها می‌باشند، وضع و تدوین معیارهای سنجش کارآیی و اثربخشی از مبنای این نوع حسابرسی شناخته شده است.

در دوازدهمین کنگره بین‌المللی نمایندگان دیوان محاسبات INCOSAI "XII International

Congress of Supreme Audit Institution" که در سال ۱۹۸۶ در استرالیا برگزار شد عمده مطالب کنگره درباره "حسابرسی جامع" و چگونگی اجرای این حسابرسی، مسایل مربوط به انجام دادن حسابرسی جامع و راه‌حلهای برطرف سازی مشکلات دور می‌زد، عناوین بعضی از مقالات ارائه شده به کنگره عبارتند از:

خلاصه متن مقاله

- ۱- از سالهای آخر دهه ۱۳۲۰ کلمه " حسابرسی " در زبان فارسی متداول و در قوانین ایران زیاد بکار برده شده اما در قوانین از این کلمه تعریفی ارائه نگردیده است.
- ۲- حسابرسی را فن رسیدگی و اظهار نظر در مورد درستی و قابل قبول بودن صورتهای مالی (ترازنامه و سود و زیان) موسسه مورد رسیدگی تعریف کرده اند.
- ۳- رسیدگی در فرهنگ لغت به معنی " مراقبت در اجرای امری " و " بررسی گفتههای طرفین دعوی شامل رسیدگی بدوی، پژوهشی، و فرجامی آمده است.
- ۴- تا سالهای ۱۹۰۰ حسابرسی به منظور کشف تقلب، سوء استفاده، و اشتباه انجام می شد. از ۱۹۰۰ به بعد حسابرسی بمنظور جلوگیری از تقلب سوء استفاده و اشتباه، و نیز اعتبار دادن به صورتهای مالی بکار گرفته شد.
- ۵- از سالهای ۱۹۳۰ کفایت حسابرسیهای سنتی (حسابرسی مالی و قانون رسی) در جهت حفظ حقوق سرمایه گذاران و بیت المال مورد تردید قرار گرفت و پیشنهاد شد که حسابرسی علاوه بر وظایف سنتی، باید بمنظور ارزشیابی عملکرد واحدهای مورد رسیدگی مورد استفاده قرار گیرد، و " حسابرسی مدیریتی " پیشنهاد شد.
- ۶- دلایل عدم کفایت حسابرسیهای سنتی در بررسی عملکرد واحدهای مورد رسیدگی، عدم توجه آن به ارزشیابی کارآیی، اثربخشی و رعایت صرفه های اقتصادی دستگاه در تعیین خط مشیها، اتخاذ سیاستها، و اجرای برنامه ها عنوان شده است.
- ۷- به نوعی از حسابرسی که در برگیرنده اهداف " حسابرسی مالی " و " قانون رسی " و " حسابرسی کارآیی "، " حسابرسی رعایت صرفه های اقتصادی " و " حسابرسی اثربخشی " باشد عناوین مختلفی مثل " حسابرسی مدیریتی "، " حسابرسی جامع "، " حسابرسی عملکرد "، " حسابرسی تمام شمول " و ۰۰۰ داده شده است. در سالهای اخیر اصطلاح " حسابرسی جامع " در این مورد بیشتر بکار گرفته شده است.
- ۸- حسابرسی جامع به منظورهای زیر انجام می شود:

- تعارف، اهداف و محدودیتهای حسابرسی عملکرد
 - تکنیکها و گزارش حسابرسی عملکرد
 - حسابرسی کاربرد منابع انسانی.
- در اغلب سخنرانیهای بین المللی که در مورد حسابرسی برگزار می شود موضوعات تعاریف، دامنه عمل، محدودیتهای تکنیک های " حسابرسی های عملکرد "، اثربخشی و کارآیی " مطرح می شوند.^{۳۴}
- با وجودیکه این شیوه حسابرسی در ارزیابی عملکرد دستگاههای عمومی در بسیاری از کشورها کاربرد یافته است، هنوز بکارگیری این شیوه حسابرسی در موسسات بخش خصوصی حتی در کشورهای پیشرفته صنعتی نیز مورد سؤال می باشد و اغلب صاحب نظران عقیده دارند که به دلایل مختلفی هنوز امکانات و عوامل لازم جهت استفاده از این شیوه حسابرسی در ارزشیابی عملکرد موسسات خصوصی فراهم نیست.^{۳۵}
- نمونه های با نشان می دهند که حسابرسی جامع بعنوان یک شیوه موثر کنترل بتدریج جایگاه خود را در نمودار تشکیلات کشوری کشورها یافته است. در موارد متعددی مطلوبیت کاربرد این نوع حسابرسی گزارش شده است. عنوان شد که در تشکیلات سازمانی جمهوری اسلامی ایران به کنترل فعالیتها اهمیت خاص داده شده است. قوت قانونی این موارد را در اصول مختلف و از جمله اصول ۵۳ و ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و قوانین مربوط به تاسیس بازرسی کل کشور، دیوان محاسبات کشور، دیوان عدالت اداری، قانون تفریغ بودجه سالهای بعد از انقلاب، قوانین بودجه کل کشور، قوانین برنامه و بودجه و ۰۰۰ می توان مشاهده کرد ولی رسیدگیهای موضوع وظایف سازمانها فوق بعقل مختلف و از جمله عدم وجود یک نظام مشخص بدون کنترل و حسابرسی (برای بخشهای عمومی و خصوصی) منجر به انجام دادن حسابرسی جامع نشده است و لذا مجموعه فعالیتهای انجام شده هنوز از کفایت و کارآیی و اثربخشی لازم برخوردار نیست و بسیار ضروری است که مسئولان و صاحب نظران کلیات نظام کنترل و حسابرسی کشور را با توجه به نیازهای فعلی و آینده کشور طراحی نموده وظایف هر کدام از سازمانهای مختلف را در چارچوب این نظام مشخص و بطور قاطع به مورد اجراء گذارند.

- الف - بررسی درستی و قابل قبول بودن خط مشی‌ها ، سیاستها ، و تصمیمات متخذه درجهست - دستيابی به هدفهای دستگاه مورد رسیدگی .
- ب - بررسی درستی و تشخیص کفایت مقررات ، دستورالعملها ، روشها و آیین نامه‌ها ، جهت اجرای صحیح خط مشی ها ، سیاستها و تصمیمات برای دستیابی به هدفها .
- ج - ارزشیابی کل عملکرد واحد مورد رسیدگی از لحاظ کارآیی ، و رعایت صرفه‌های اقتصادی با توجه به امکانات ، مقدرات ، و محدودیتها .
- د - ارزشیابی " اثربخشی " عملکرد دستگاه مورد رسیدگی با توجه به امکانات ، منابع مصروفه ، و محیط فعالیت دستگاه .
- ه - بررسی درستی و تشخیص درجه صحت کلیه اطلاعات و آمارهایی که از طرف دستگاه مورد رسیدگی منتشر شده است .
- و - بررسی حدود اجرای قوانین و مقررات و دستورالعملها .
- ۹- کارآیی : نسبت بازدهی واقعی به بازدهی است که دستگاه می‌توانست داشته باشد .
- ۱۰- اثربخشی : حدود دستیابی به نتایج مورد نظر با صرف منابعی است که در اختیار بوده است .
- ۱۱- صرفه‌های اقتصادی : تحصیل منابع با کیفیت مشخص با حداقل هزینه .
- ۱۲- محدودیت‌های حسابرسی جامع :
- الف - سختی محاسبه و تعیین معیارهای سنجش کارآیی و اثربخشی تعریف شده است .
- ب - ضرورت استفاده از کادر متخصص در بسیاری از رشته‌های تخصصی .
- ج - مقاومت بیشتر مدیران و کارکنان در مقابل انجام دادن این نوع حسابرسی نسبت به حسابرسیهای سنتی .
- د - سنگینی هزینه انجام دادن حسابرسی .
- ه - نامشخص بودن شیوه‌های رسیدگی .
- و - فقدان اختیارات قانونی در انجام دادن حسابرسی .
- ز - ناشناختگی روشهای اجرای حسابرسی جامع .
- ح - قابل تفسیر بودن نتایج حسابرسی و اظهار نظر " حسابرسان مدیریت " .

- ط - عدم امکان سنجش بعضی موارد با ارقام پول .
- ی - مشکلات ایجاد اعتقاد در دیگران برای اجرای نظرات " حسابرسان مدیریت " و عدم وجود ضمانت اجرایی در اجرای پیشنهادها .
- ۱۳- مزایای حسابرسی جامع :
- ۱-۱۳- بررسی عملکرد دستگاه از دیدگاههای مختلف فنی - مالی - اداری - حقوقی - بازرگانی - اجتماعی و ... توسط کارشناسان مختلف .
- ۲-۱۳- ارزشیابی کارآیی ، و اثربخشی دستگاه مورد رسیدگی .
- ۳-۱۳- تعیین نقاط قوت و ضعف عملکرد دستگاه مدیریت و کارکنان .
- ۴-۱۳- افشاء نارسائیهای دستگاه مدیریت ، کارکنان ، خط مشی‌ها ، و سیاستها .
- ۵-۱۳- تطبیق استراتژیها ، هدفها و آرمانها با امکانات و سنجش مغایرتها .
- ۶-۱۳- بررسی سیاستها ، خط مشی‌ها ، دستورالعملها ، و مقررات از لحاظ کفایت و کاربرد و هم سویی با اهداف و افشاء نارسائیها .
- ۷-۱۳- دستیابی به حدود اجرای قوانین و مقررات .
- ۸-۱۳- دستیابی به حدود دسترسی به اهداف .
- ۹-۱۳- جلوگیری از اخذ تصمیمات سوء و تخلف از قوانین و مقررات و مصوبات .
- ۱۰-۱۳- بررسی تناسب هزینه‌ها و تعهدات انجام شده با اهداف و سیاستها و تاثیرات اجتماعی مکتسبه .
- ۱۱-۱۳- ایجاد حس اعتماد در کارکنان صدیق و کارآمد و شناخت نیروی انسانی موثر در پیشبرد اهداف .
- ۱۴- حسابرسی مدیریت و جامع بیشتر در موسسات بخش عمومی و موسسات بسیار بزرگ بخش خصوصی به مورد اجراء گذارده شده است .
- ۱۵- سوئد اولین کشوری بود که در آنجا حسابرسی جامع را در قوانین خود مقرر داشتند . انجام دادن این نوع حسابرسی اکنون در کشورهای استرالیا ، زلاندنو ، کانادا ، آمریکا و انگلستان جنبه قانونی دارد .
- ۱۶- موضوعهای مطروحه در کنگره‌های جهانی حسابداری و حسابرسی و سخنرانیهای صاحب نظران حول محور " حسابرسی جامع " دور می‌زند و این شیوه حسابرسی ، پیشنهادی سازمانهای جهانی حسابرسی نظیر ASOSAI و INTOSAI و صاحب نظران می‌باشد .

جدول مقایسه‌ای از اهم موارد تفارق و تشابه "حسابرسی سنتی" و "حسابرسی جامع"

حسابرسی سنتی	حسابرسی جامع
عملیات مالی و تطابق عملکرد مالی با قوانین را رسیدگی می‌کند.	کل عملکرد را رسیدگی می‌کند که شامل عملکرد مالی و تطابق با قوانین است.
به‌کشف سوء استفاده‌های مالی می‌پردازد.	هرگونه سوء استفاده‌ای را بر ملامی سازد.
اشتباهات مالی را کشف می‌کند.	هرگونه اشتباهی را کشف می‌کند.
به کارآیی، اثربخشی و رعایت صرفه‌های اقتصادی کاری ندارد.	رسیدگی و ارزشیابی عملکرد از لحاظ کارآیی، اثربخشی و رعایت صرفه‌های اقتصادی اصل رسیدگی را تشکیل می‌دهد.
به ارزیابی سیاستها، خط مشی‌ها و حدود اجرای آنها کاری ندارد.	ارزیابی سیاستها، اهداف و حدود دستیابی به آنها اصل رسیدگی را شامل می‌شود.
در مواردی قانوناً الزامی است.	الزامات قانونی کمتری برای انجام دادن آن وجود دارد.
دیدگاه حسابرسی محدود به دستگاه است.	دیدگاه حسابرسی جامع به جامعه تسری می‌یابد.
استانداردها و روشهای اجرایی مشخص است.	هنوز استانداردها و روشهای اجرایی و معیارهای سنجش بطور کامل طراحی و معلوم نشده است.
جایگاه سازمانی و قانونی مشخصی دارد.	هنوز جایگاه قانونی و سازمان مشخصی ندارد.

۱- در مواد ۶۲ و ۶۳ و ۶۴ قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱، ۱۲، ۱۳ به بازرسان شرکتها تحت عناوین معنی با کمیسیون اشاره شده است.

۲- بعنوان مثال مراجعه شود به:

الف - قانون دیوان محاسبات مصوب ۱۳۱۲

ب - قانون مالیات بر درآمد و املاک مرزوعی و مستغلات و حق تمبر مصوب ۱۶ فروردین ماه ۱۳۳۵

ج - قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۴۵

د - لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب اسفندماه ۱۳۴۷

ه - اساسنامه شرکت سهامی حسابرسی مصوب آذرماه ۱۳۵۰ کمیسیونهای مجلسین (وقت).

و - اساسنامه قانونی سلوژمان حسابرسی مصوب شهریورماه ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی.

۳- در فرهنگ معین معنای کلمه حسابرسی بیامده است ولی تعریف رسیدگی را شرح زیر ارائه داده است:
- مواظبت در اجرای امری.

- بررسی گفته‌های طرفین دعوی شامل رسیدگی بدوی، پژوهشی، فرحامی.

۴- این تعریف که از بیانیته سال ۱۹۸۱ انجمن حسابداران خیره انگلستان و ویلز اقتباس و ترجمه شده است. ظعنا "می‌تواند بیانگر عمق و وسعت حسابرسی در دوران حاضر باشد. هدف از ذکر تعریف فوق صرفاً ارائه تعریفی کلاسیک و رسمی از حسابرسیهای معمول است.

۵- برای تعاریف دیگر حسابرسی رجوع شود به منبع زیر:

Kohler's Dictionary for Accountants, Edited by: W.W.Cooper, 8 Y.Ijira, 6th Edition.

۶- در قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱/۱۱/۱۱ مجلس شور. ای اسلامی و اصلاحیه‌های بعدی آن "قانون رسمی" از عملکرد دستگاههای دولتی از وظایف این ارگان شمرده شده است.

۷- مواد ۱۴۸ و ۱۵۱ لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب اسفندماه ۱۳۴۷.

۸- در آیین‌نامه‌ای که در بهمن ماه ۱۳۴۹ به تصویب کمیسیونهای اقتصادی مجلسین (وقت) رسید، برای انتخاب بازرسان "شرکتهای سهامی عام" شرایط زیر تعیین شد:

- حسن شهرت و نداشتن پیشینه بد، داشتن مدرک تحصیلی لیسانس و بالاتر حداقل پنج سال تجربه، عدم اشتغال در موسسات دولتی و شهرداریها.

۹- با تأسیس سازمان حسابرسی، شرکتهای دولتی و وابسته به دولت و نهادهای انقلاب موظف شده‌اند که امور حسابرسی و بازرسی قانونی خود را به سازمان حسابرسی واگذار نمایند.

۱۰- لازم به تذکر است که طبق آمارهای موجود در حدود ۴۵۰۰۰ شرکت سهامی (عام و خاص) در کشور به ثبت رسیده است. متوسط سرمایه این شرکتها ۱۰ میلیون ریال می‌باشد، و اگر گردش عملیات سالانه ۱۰ برابر

سرمایه منظور شود، سالانه باید $45000 \times 1000000 = 45 \times 10^{10}$ ریال مورد رسیدگی بازرسان قانونی شرکت‌های سهامی قرار گیرد. (تاکیدی شود که آمار مربوط به رقم مورد بررسی و حسابرسی بازرسان تخمینی است).

۱۱- در ادبیات حسابرسی کشورهای انگلیسی زبان در سال‌های اخیر Comprehensive Audit نامیده شده است. در ادبیات حسابرسی کشورمان هنوز این شیوه حسابرسی بطور گسترده مطرح نشده است. ولذا اصطلاحات بکار گرفته در این مقاله می‌تواند با اصطلاحات بهتری جایگزین شود. چند مقاله به زبان فارسی درباره "حسابرسی مدیریت" در مجلات حسابداری و حسابرسی ایران نوشته شده است.

12- Canadian Comprehensive Auditing Foundation. "Comprehensive Auditing in Canada". 1985. PP. 29.

۱۳- اصول ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱/۱۱/۱۱.

۱۴- قانون تشکیل سازمان بازرسی کل کشور. مصوب ۱۳۶۰/۷/۱۹ مجلس شورای اسلامی صفحات ۱۰۲-۱۰۷ مجموعه قوانین سال ۱۳۶۰.

۱۵- قانون دیوان عدالت اداری. مصوب ۱۳۶۰/۱۱/۴ مجلس شورای اسلامی. صفحات ۱۷۰-۱۷۵ مجموعه قوانین سال ۱۳۶۰.

۱۶- قانون تشکیل سازمان حسابرسی مصوب سال ۱۳۶۲ مجلس شورای اسلامی و اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی مصوب شهریورماه ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی.

۱۷- قانون برنامه و بودجه.

۱۸- این کتاب در سال ۱۹۶۱ تجدید چاپ شد. عنوان و مشخصات کتاب به شرح زیر است:

Rose, I.P. "The Management Audit", London, Gee B. Co., 1961.

19- Henel Reinhold. "Encyclopedia of Management, 1988".

۲۰- تعاریف متعددی که از حساب‌رسانه آن توسط نویسندگان مختلف به زبان انگلیسی تا سال ۱۹۷۳ انجام شده، در مجموعه زیر آمده است.

Eslami, G.F. "Management Audit". Unpublished Research. 1974.

۲۱- در قانون بودجه و حسابداری ۱۹۵۰ کشور آلمان نوعی از "حسابرسی کارآیی" پیش بینی شده است.

22- XII INCOSAI Report on Proceedings. Australia 1986. PP. 151.

23- Eugene M. Lerner, "Managerial Finance," Harcourt Brace Jonavaovich. Inc., 1971, PD. 524.

24- Board of Audit and Inspection, Republic of Korea, "Audit Methods and Techniques of Public Enterprises," in XII INCOSAI Report on Proceedings, 1986. PP. 88.

۲۵- از لحاظ تشکیلات اداری کشورمان در حال حاضر می‌توان از دستگاه‌های نظارت ذکر شده در صفحه نام برد.

مجموعه وظایف این دستگاه‌ها تا حدودی وظایف حسابرسی مدیریت را به صورتی که در این نوشته مطرح گردیده می‌تواند به انجام برساند. در این که با وجود چنین سازمان‌هایی با وسعت وظایفشان، چرا این شیوه حسابرسی نتایج مطلوب را بیار نیآورده است باید تحقیقات بیشتری انجام شود و علل آن جستجو گردد.

26- Social & Economic Cost & Benefit.

27- Glynn, John J., Value for Money Auditing In the Public Sector, Prentice Hall, 1985.

28- Asian Organization of Supreme Audit Institutions.

29- International Congress of Supreme Audit Institutions.

30- International Organization of Supreme Audit Institutions.

31- BERGER, G. Rune. "Effectiveness Auditing in Swedish Central Government Administration", Unpublished Paper, Swedish National Audit Bureau.

32- "The Role of the National Audit Office." National Audit Office. London. 1987.

33- Office of the Auditor General of Canada. "Audit Guide. Auditing of Efficiency."

۳۲- به عنوان مثال رجوع شود به مقالات مجموعه زیر:

"Selected Addresses on Public Sector Auditing. Australian Government Publishing Service. Canberra. 1987.

۳۵- به عنوان مثال از ابی موارد مراجعه شود به مقاله زیر:

Hill, D.J., "The Politics of Performance Auditing," in "Selected Papers on Public Sector Auditing," Canberra. 1987. PP. 69.