**حسابرسی عملیاتی یا حسابرسی عملکرد**

**پديدآورنده: دکتر نظام‌الدین رحیمیان**

 *تقدیم به استادان گرامی:
دکتر فضل‌اله اکبری و سید محمدرضا فاطمی*

اگر چه مدت زیادی است که افتخار نوشتن در موضوعهای حرفه‌ای و تخصصی برای همکاران عزیزم را دارم، اما نوشتن درباره واژه‌شناسی برایم جاذبه و شیرینی خاصی دارد. همواره به‌خاطر دارم که پس از چاپ مقاله واژه‌شناسی حسابرسی عملیاتی در مجله وزین حسابرس، استاد گرامی جناب آقای فضل‌اله اکبری، بنده را مورد تفقد قرار دارند و فرمودند «مقاله شما را خواندم، بد نبود». من این جمله را سرمایه کار خود می‌دانم و به احترام الطاف بیکران آقای سید محمدرضا فاطمی که افتخار آشنایی بیشتر با آقای دکتر اکبری را به بنده ارزانی داشتند، این مقاله را به این عزیزان تقدیم می‌کنم.

**مقدمه**
حسابرسی عملیاتی یا حسابرسی عملکرد، از انواع خدماتی است که روزبه‌روز اهمیت بیشتری می‌یابد. نگاهی اجمالی به کتاب‌ها و نشریه‌های موجود در این مورد در داخل یا خارج از ایران، گویای این است که برای بیان و نامگذاری آن از واژه‌ها و اصطلاحات مختلفی استفاده شده است (رحیمیان، 1382).
این مقاله، با بررسی برخی از مقاله‌ها و کتابهای موجود به تبیین این موضوع پرداخته است که چرا در ایران، در بخش خصوصی از واژه حسابرسی عملیاتی و در بخش عمومی از واژه حسابرسی عملکرد استفاده می‌شود.

**زمینه پیدایش**
از نظر یحیی حساس‌یگانه (1383)، اولین بار حسابرسی عملیاتی در بخش خصوصی و به‌طور عمده در بخش صنعت مطرح شد. بعدها بخش دولتی و عمومی نیز به اهمیت و ضرورت آن پی برد و با عنوان حسابرسی عملکرد در بیشتر کشورها به‌کار گرفته شد. بررسی اسناد، مدارک و شواهد تاریخی نشان می‌دهد که نیاز به انجام حسابرسی عملیاتی پیشینه زیادی داشته و از اواخر قرن نوزدهم این نیاز مطرح بوده است. بنابراین، نیاز به حسابرسی عملیاتی و فلسفه وجودی آن، موضوع جدیدی نیست و در حقیقت بیش از 135 سال از طرح این نیاز می‌گذرد. البته این مفهوم برای مدتهای طولانی به دلایل متعددی به دست فراموشی سپرده شد و پس از جنگ جهانی دوم مجدداً مطرح و احیا گردید.

**واژه‌های مربوط به حسابرسی عملیاتی**
در فرهنگ آکسفورد (فرهنگ واژه‌های به‌کار رفته در انگلستان) واژه «Operational Audit»، چنین معنی شده است: “بررسی فعالیت‌های سازمان برای دستیابی به اینکه تا چه اندازه کارا و اثربخش انجام شده‌اند.” طبق فرهنگ کهلر (فرهنگ واژه‌های به کار رفته در ایالات متـحد) واژه «Operational Audit»، نوعی حسابرسی جامع «Comprehensive Audit» است که رویه‌ها و عملکـرد قبلـی را با توجه به پیشرفت آینـده عملیات بررسی می‌کند. این نوع حسـابرسی بیشتر از مطلوبیت و درستی، روی کارایی و اثربخشی تاکید دارد. از دیدگاه فرهنگ کهلـر، ایـن واژه با واژه‌های «Performance Audit» «Management Audit» ,، مترادف است.
علی نیکخواه آزاد (1377)، در مقاله «تبیین جایگاه حسابرسی عملیاتی در مدیریت استراتژیک» به این موضوع توجه کرده و می‌نویسد. “در بعضی از متون- به‌ویژه آنها که تابع ادبیات حسابرسی در انگلستان است- از کلمه حسابرسی عملکرد (Performance Auditing) به‌جای حسابرسی عملیاتی (Operational Auditing) استفاده شده است؛ اگرچه حسابرسی عملکرد، عملاً همان حسابرسی عملیاتی است. اما تعبیر حسابرسی عملکرد، این ایده را به شنونده منتقل می‌کند که در واقع عملکرد مدیران است که مورد حسابرسی قرار می‌گیرد. مکتبهایی که از فلسفه حسابرسی امریکایی پیروی می‌کنند بر کنترلهای مدیریتی تاکید می‌کنند و به عملکرد مدیران کاری ندارند؛ زیرا ضعف عملکرد مدیران، معلول وجود نارسایی‌ها در کنترلهای مدیریتی است و تا زمانی که آن کنترلها اصلاح نشود، تعویض مدیران مشکلات را برطرف نخواهد کرد. کنترلهای مدیریتی حرکت نظام را هدایت می‌کند و اگر کنترلهای مدیریتی با نارسایی روبه‌روست، تنها با تعویض مدیران، نابسامانیها و مشکلات حل نخواهد شد.”
به‌طور کلی، واژه حسابرسی عملیاتی (Operational Auditing) که در ایالات متحد و در بخش خصوصی کاربرد گسترده‌ای دارد، دارای ویژگیهای زیر است:
• تاکید این واژه روی فرایندهاست و منظور از فرایند، عملیات و کارهایی است که باید انجام شود، و
• این واژه، چیزی را بیان می‌کند که به مدیریت گزارش می‌شود و منظور از آن، کمک به مدیریت یا مسئولان درباره عملیات و نتایج است (رحیمیان، 1382).
در کتابها و نشریه‌های فارسی، در راستای فرهنگ‌سازی و ایجاد شناخت لازم در خصوص حسابرسی عملیاتی از سالهای قبل، کار ارائه کتاب و مقاله‌ةا در این مورد از سوی سازمانهای آموزشی، تحقیقاتی و موسسه‌های حسابرسی معتبر در کشور آغاز شده است. در برخی از کتابهای منتشرشده در ایران، در ابتدا، از واژه‌های «حسابرسی مدیریت» و «حسابرسی عملکرد مدیریت» و در سالهای اخیر از واژه «حسابرسی عملیاتی» استفاده شده است. در این فرایند، کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی نیز که در سال 1376 تشکیل و مصوبات آن در سال 1380 در فصلنامه حسابرس شماره 10 با عنوان «آشنایی با حسابرسی عملیاتی» منتشر شده، واژه «حسابرسی عملیاتی» را به‌کار گرفته است.
در کتابها و نشریه‌های خارجی، بررسی اجمالی کتابها و نشریه‌های منتشرشده در کشورهای مختلف جهان در مورد حسابرسی عملیاتی نشان می‌دهد که همزمان با گسترش این نوع حسابرسی و با توجه به تنوع خدمات در خور ارائه در این زمینه، واژه‌های بسیاری برای آن مطرح شده و به‌کار می‌رود و گفتگوهای زیادی درباره واژه‌ها، لغات و کلمات مختلف کاربردی صورت گرفته و تلاشها برای شفاف کردن واژه‌های به کار رفته درباره حسـابرسی عملیاتی شامـل: «Value- for- Money Audit», «Comprehensive Audit», «Operational Audit» , «Performance Audit» , «Management Audit» است (رحیمیان، 1382).

**حسابرسی عملیاتی**
ضرورت و اهمیت به‌کارگیری خدمات حسابرسی عملیاتی در واحدهای اقتصادی کشور، از دیرباز مورد توجه موسسه‌های بزرگ حسابرسی مانند سازمان حسابرسی و موسسه حسابرسی مفید راهبر قرار گرفته است. طبق مصوبه‌ةای کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی با عنوان «آشنایی با حسابرسی عملیاتی» ویژگیهای حسابرسی عملیاتی به شرح زیر است.
**تعریف**
حسابرسی عملیاتی عبارت است از فرایند منظم و روشمند ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی، همراه با پیشنهادهای عملی به اشخاص ذیصلاح برای بهبود عملیات. اثربخشی عبارت از میزان دستیابی به هدفهاست. کارایی عبارت از نسبت نتایج به‌دست آمده از عملیات (ستانده) به منابع مصرف‌شده (داده) است و عملیات کارا عملیاتی است که با استفاده از روشهای بهینه، حداکثر بازده (ستانده) را با صرف حداقل منابع (داده) تامین کند و صرفه اقتصادی، تلاش برای حداقل کردن هزینه تحصیل و استفاده از منابع سازمان با حفظ کیفیت مناسب است.
**هدفها**
حسابرسی عملیاتی دارای هدفهای اصلی به این شرح است:
الف) ارزیابی عملکرد در مقایسه با هدفهای تعیین‌شده به‌وسیله مدیریت و یا سایر معیارهای سنجش مناسب.
به‌منظور اطمینان یافتن از اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات، سیستمهای برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت از نظر طراحی و اجرا، ارزیابی می‌شود. این امر از جمله این موارد را در برمی‌گیرد:
• اطمینان یافتن از وجود و به‌کارگیری معیارهای مناسب برای ارزیابی عملیات، این معیارها معمولاً به‌وسیله مدیریت یا سایر مراجع ذیصلاح تعیین می‌شود؛
• اطمینان یافتن از تاکید بررضایت مشتریان و استفاده‌کنندگان (درون‌سازمانی و برون‌سازمانی) خدمات و محصولات؛
• اطمینان یافتن از جامع و منسجم بودن سیستمهای اطلاعاتی و عملیاتی سازمان (شامل برنامه‌ها، خط‌مشی‌ها، روشها و راهکارها) و درک آنها از سوی کلیه سطوح عملیاتی؛
• اطمینان یافتن از پیش‌بینی و به‌کارگیری سیستم ارزیابی و بازخور مناسب در سازمان؛
• اطمینان یافتن از اتکا به گزارشهای عملیاتی به‌عنوان یکی از مبانی اصلی تصمیم‌گیری مدیریت.
ب) شناسایی فرصتهای بهبود عملیات از نظر اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی شامل:
• تشخیص تواناییها و فرصتهای بالقوه (از جمله در حوزه‌های نیروی انسانی، فناوری، ظرفیتهای بلااستفاده، شیوه‌های تامین مالی و بازاریابی و ...)؛ و
• شناسایی مخاطرات محتمل با اهمیت.
ج) دادن پیشنهاد برای بهبود عملیات یا انجام اقدامات و رسیدگیهای بیشتر.
**مزایا**
مزایای حسابرسی عملیاتی عبارتند از:
• شناسایی آن دسته از هدفها، سیاستها و روشهای سازمان که تاکنون تعریف نشده باقی مانده است،
• شناسایی معیارهای ارزیابی عملیات با توجه به هدفهای سازمان،
• ارزیابی مستقل و بیطرفانه عملیات،
• ارزیابی میزان رعایت هدفها، سیاستها، روشهای سازمان وابسته قوانین و مقررات مربوط،
• ارزیابی اثربخشی سیستمهای برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت (شامل سیستمهای اطلاعاتی)،
• ارزیابی کیفیت گزارشهای مدیریت از نظر اعتمادپذیری و مربوط بودن،
• شناسایی محدودیتها (فعلی و بالقوه)، اشکالات، نقاط ضعف و عوامل ایجاد آنها،
• شناسایی تواناییها و فرصتهای بالقوه به‌منظور بهبود سودآوری و کاهش هزینه‌ها،
• شناسایی نارساییهای ساختار سازمانی (شامل ارتباطات درون‌سازمانی)، و
• شناسایی راهکارهای جایگزین.
**فرایند کلی**
فرایند کلی حسابرسی عملیاتی شامل مراحل برنامه‌ریزی، تدوین برنامه حسابرسی، اجرای عملیات، ارزیابی نتایج و تدوین پیشنهادها، گزارشگری و پیگیری است (کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، 1380).

**واژه‌های مربوط به حسابرسی عملکرد**
به‌طور رسمی، نقطه شروع مفهوم حسابرسی عملکرد به‌عنوان حوزه جدید حسابرسی دولتی در سال 1972 میلادی و با انتشار استانداردهای حسابرسی سازمانهای دولتی توسط دیوان محاسبات ایالات متحد بود که بعدها به کتاب زرد مشهور شد (حساس‌یگانه، 1383).
با گذشت سالها و به‌منظور تمایز قائل شدن بین حسابرسی مالی و حسابرسی عملیاتی، از واژه‌های گوناگونی استفاده شد. در سال 1988، استانداردهای حسابرسی دولتی واژه «Performance Auditing» را برای این نوع حسابرسی در ایالات متحد برگزید و در انگلستان، کانادا و برخی از کشورهای دیگر، نام چنین خدماتی همان «Value-for-Money» باقی ماند.
از دیدگاه فرهنگ آکسفورد، واژه «Comprehensive Audit» معادل «Value-for-Money Audit» است و این واژه یعنی حسابرسی یک بخش دولتی، موسسه خیریه و یا یک سازمان غیرانتفاعی برای دستیابی به اینکه:
• کارها با کارایی لازم انجام می‌شود، و
• از پولی که مصرف می‌شود منافع لازم به‌دست می‌آید.
این واژه در انگلستان و کانادا کاربرد وسیعی دارد، ولی در ایالات متحد مورد استفاده قرار نمی‌گیرد.
به‌طور کلی، واژه حسابرسی عملکرد (Performance Auditing) كه در بخش عمومی و در استانداردهای حسابرسی دولتی ایالات متحد، اینتوسای و دیوان محاسبات کشورهای جهان به‌کار می‌رود، دارای ویژگیهای زیر است:
• تاکید این واژه روی به اتمام رساندن و نتایج است و منظور از نتایج، ستانده و پیامدهای آینده است، و
• این واژه، چیزی را گزارش می‌کند که درباره مدیریت است و منظور از آن، ارائه گزارش مستقل درباره مسئولیت پاسخگویی مدیریت است (رحیمیان، 1382).
**در سایر کشورها**
حسابرسی عملیاتی در کشورهای ایالات متحد، انگلستان و استرالیا و در بسیاری از کشورهای دیگر، از سالهای پیشین آغاز شده است.
دیوان محاسبات امریکا، در این زمینه فعالیت چشمگیری داشته است. این دیوان، علاوه برحسابرسیهای معمول که گزارش آن به مجلس ارائه می‌شود، بنا به درخواست اعضای مجلس، گزارشهای ویژه‌ای را نیز تهیه و ارائه می‌کند. در این کشور به‌منظور ارتقای حسابرسی دولتی، استانداردهای خاصی در رابطه با برنامه‌ها، فعالیتها، وظایف دولتی و با عنوان «کتاب زرد» انتشار یافته است. این استانداردها، تاکنون بارها با هدف بهبود کارایی و اثربخشی برنامه‌ها و عملیات دولتی مورد تجدید نظر قرار گرفته است (نیکخواه آزاد، 1377).
در سایر کشورها، انگلستان نیز از کشورهای پیشتاز در به‌کارگیری حسابرسی عملکرد (Value–for–Money) در سازمانهای بخش عمومی خود بوده است. در استرالیا، با اصلاح قانون حسابرسی، در سال 1972 و افزودن وظیفه حسابرسی عملکرد دستگاه‌ها و سازمانهای دولتی به وظایف دیوان محاسبات آن کشور، فعالیتهای دیوان محاسبات استرالیا وارد مرحله جدیدی شد. حسابرسان دیوان محاسبات کشور کانادا، حسابرسی عملکرد را از سال 1977 به مجموعه فعالیتهای خود افزوده‌اند. در پاکستان، دیوان محاسبات کشور پاکستان، در سال 1993 راهنمای انجام حسابرسی عملکرد در این کشور را منتشر کرده و در کشور بنگلادش نیز طبق استانداردهای حسابرسی دولتی بنگلادش، از سال 2001 انجام حسابرسی عملکرد علاوه برحسابرسی صورتهای مالی در این کشور الزامی شده است و این فرایند در کشورهای مختلف جهان کماکان ادامه دارد.
**تعریف**
در استانداردهای حسابرسی دولتی ایالات متحد، حسابرسی عملکرد به‌صورت زیر تعریف شده است:
“بررسی هدفمند و نظام‌مند برای ارزیابی مستقل از عملکردها و فعالیتهای سازمان دولت به‌منظور بهبود پاسخگویی عمومی و نیز سهولت تصمیم‌گیری واحدها.”
در استانداردهای حسابرسی اینتوسای، حسابرسی عملکرد، این‌گونه تبیین شده است:
“حسابرسی عملکرد، بررسی مستقل کارایی و اثربخشی اقدامات، برنامه‌ها یا دستگاههای دولتی است که با در نظر گرفتن صرفه اقتصادی انجام می‌گیرد و هدف آن راهبری به‌سوی اصلاح امور است.”
و حسابرسی دولتی شامل حسابرسی‌های عملکرد و رعایت است.
حسابرسی عملکرد در ارتباط با حسابرسی‌های کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی و شامل موارد زیر است:
• حسابرسی صرفه اقتصادی، فعالیتهای اجرایی و مطابقت آن با اصول و روشهای مدیریت صحیح و خط‌مشی‌های مدیریت.
• حسابرسی کارایی استفاده از منابع انسانی، مالی و سایر منابع، شامل بررسی سیستمهای اطلاعاتی، معیارهای عملکرد و نظامات مراقبتی و پیگیری و همچنین روشهایی که توسط واحدهای تحت رسیدگی برای رفع اشکالات کشف شده به‌کار می‌رود.
• حسابرسی اثربخشی عملکرد در رابطه با دستیابی به هدفهای واحد تحت رسیدگی و بررسی تاثیر واقعی فعالیتها در مقایسه با تاثیر مورد انتظار (از قبل پیش‌بینی شده) آنها.
حسابرسی عملکرد مبتنی بر تصمیمهای گرفته‌شده و هدفهای تعیین‌شده توسط قوه مقننه است و می‌تواند در کل گستره بخش دولتی اجرا شود.
**ویژگیها**
همان‌گونه که در استانداردهای حسابرسی نیز بیان شده است، به‌طور کلی حسابرسی عملکرد تابع انتظارات و الزامات معین و مشخصی نیست. در حالی که در حسابرسی مالی استانداردهای مورد استفاده نسبتاً ثابت هستند، حسابرسی عملکرد در انتخاب موضوعها، هدفهای حسابرسی، روشها و اظهارنظرهای حرفه‌ای بسیار انعطاف‌پذیر است.
حسابرسی عملکرد، یک حسابرسی عادی و منظم با اظهارنظرهای رسمی از قبل تعیین‌شده نمی‌باشد و ریشه‌های آن در حسابرسی بخش خصوصی نیست، بلکه بررسی مستقلی است که ماهیتاً درخور قضاوت و تفسیر بوده و اساس آن غیرتکراری و گستره بررسی و اظهارنظر آن وسیع است. از این‌رو حسابرسی عملکرد باید مجموعه متنوعی از روشهای ارزیابی و تحقیقی برای انتخاب در اختیار داشته باشد و مبنای علمی متفاوت از حسابرسیهای سنتی را برای خود به‌کار گیرد. اساساً این نوع حسابرسی با حسابرسیهایی که براساس تکمیل چک‌لیستهای مختلف انجام می‌گیرد، متفاوت است.
ویژگیهای خاص حسابرسی عملکرد به‌دلیل تنوع و پیچیدگی سوالهای مربوط به کار آن است. حسابرسی عملکرد باید در وظایف و اختیارات قانونی خود آزادی عمل لازم برای رسیدگی به کلیه فعالیتهای دولت و روشن ساختن جوانب مختلف آن (شامل کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی) را داشته باشد.
**مبانی اساسی**
پاسخگویی عمومی به معنی آن است که افراد مسئول یک وزارتخانه یا برنامه دولت، مسئولیت اداره کارامد برنامه یا وزارتخانه ذیربط را برعهده دارند. پاسخگویی به نوبه خود براین پیشفرض استوار است که یک بینش عمومی نسبت به فعالیتهای برنامه یا وزارتخانه وجود دارد. مالیات‌دهندگان، سرمایه‌گذاران، قوه مقننه، مدیران اجرایی، شهروندان عادی و رسانه‌ها از طریق حسابرسی عملکرد، در خصوص اداره و نتایج فعالیتهای مختلف دولت اطلاع حاصل کرده و اعمال نظارت می‌‌کنند.
همچنین حسابرسی عملکرد به سوالهایی از قبیل آنچه در زیر می‌آید، پاسخ می‌دهد:
• آیا معادل بهای مبالغ هزینه‌شده، ارزش به‌دست آورده‌ایم؟،یا
• آیا امکان هزینه کردن این مبالغ به‌نحو بهتر یا خردمندانه‌تری وجود داشته است؟
از معیارهای راهبری مطلوب این است که تمام خدمات دولتی (یا کلیه برنامه‌های دولت) مشمول حسابرسی شوند. قانونمداری و اعتماد در کلیه فعالیتهای دولتی به‌عنوان ارزشهای اساسی محسوب می‌شود و حسابرسی عملکرد با ارائه اطلاعات اتکاپذیر در مورد کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی برنامه‌های دولت، به تقویت این ارزشها کمک می‌کند. حسابرسی عملکرد، نماینده منافع طرح خاصی نبوده و هیچ رابطه‌ای (از نظر مالی یا سایر روابط) با واحد تحت رسیدگی ندارد. همچنین حسابرسی عملکرد از طریق انجام ارزیابیهای مستقل می‌تواند مبنایی برای تصمیم‌گیری‌های جدید در زمینه نحوه ادامه فعالیتها و انجام سرمایه‌گذاری‌های آتی باشد. اساس این کار (ایجاد انگیزه تغییر از طریق تجزیه‌وتحلیل و ارزیابی مستقل عملکرد بخش دولتی) بردو اصل مهم آموزش و اطلاعات اتکاپذیر استوار است. در جهان به‌سرعت متحول و پیچیده امروز، به لحاظ محدودیت منابع و نبود اطمینان بسیار، اجرای حسابرسی عملکرد ضرورتی اجتناب‌ناپذیر محسوب می‌شود.
تفکرات زیر، پایه‌های حسابرسی عملکرد را شکل داده است:
• اول اینکه ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در کلیه فعالیتهای دولت دارای اهمیت است. بدین منظور نیاز به وجود نوعی حسابرسی است که این موضوعها را بررسی و ارزیابی کند و به بهتر شدن نحوه انجام هزینه‌های دولت، نحوه ارائه خدمات عمومی و مدیریت و پاسخگویی عمومی کمک دهد؛
• دوم اینکه دسترسی به اطلاعات اتکاپذیر و مستقل در زمینه فعالیتهای دولت دارای اهمیت است، لذا نیاز به مرجع رسیدگی‌کننده مستقلی وجود دارد که نماینده منافع عمومی بوده و به‌منظور انعکاس وضعیت موجود و نقد آن، بتواند به‌طور مستقل فکر و اقدام کند؛ و
• سوم اینکه بازبینی و اطلاع از فعالیتهای دولت و توانایی بهبود عملکرد دولت و تاثیرگذاری بر آن، دارای اهمیت است. لذا نیاز به مرجع رسیدگی‌کننده با صلاحیت وجود دارد که بتواند این نقش را به‌درستی ایفا کند و موجب ارتقای انگیزه‌های یادگیری، تحول و بهبود شرایط تصمیم‌گیری شود.
**سوالهای اساسی**
آنچه مسلم است، دست‌کم از دیدگاه نظری می‌توان کلیه برنامه‌ها یا طرح‌های دولت (و اغلب فرایندهای آن) را با استفاده از یک فرمول، تجزیه‌وتحلیل کرد. این فرمول به‌منظور دستیابی به هدفهای تعیین‌شده، نحوه انتقال از یک وضعیت (وضعیت موجود) به وضعیت دیگر (وضعیت مطلوب) را شرح می‌دهد. در حسابرسی عملکرد، اغلب این کار از طریق پاسخ دادن به دو سوال اساسی زیر انجام می‌گیرد:
سؤال اول: آیا کارها به نحو صحیح انجام گرفته است؟
مخاطب این سوال، تولیدکننده است و به‌طور کلی به‌معنای این است که آیا تصمیمهای خط‌مشی به‌نحو مناسبی اجرا شده‌اند یا خیر؟ این سوال معمولاً از دیدگاه حسابرسی رعایت مطرح می‌شود، یعنی حسابرس می‌خواهد بداند آیا قوه مجریه مقررات و ضوابط مربوط را رعایت کرده است یا خیر؟ به‌منظور گسترش این تجزیه‌وتحلیل می‌توان سؤال را بازتر و این‌گونه مطرح کرد که با فرض اینکه کارهای صحیح انجام گرفته باشد، آیا فعالیتهای انجام‌شده، مناسبترین فعالیتها بوده‌اند یا خیر؟ با این حال، تا این مرحله بررسیهای حسابرسی عملکرد صرفاً جوانب مختلف صرفه اقتصادی یا کارایی عملیات را در بر می‌گیرد.
سؤال دوم: آیا کارهای صحیح، انجام گرفته است؟
دامنه تجزیه‌وتحلیل با مطرح ساختن این سوال به میزان چشمگیری گسترش می‌یابد. شیوه دیگر مطرح ساختن این سؤال به این صورت است که آیا خط‌مشی‌های برگزیده‌شده به‌نحو مناسبی اجرا شده‌اند یا خیر؟ و یا آیا ابزار کافی به‌کار گرفته شده‌اند یا خیر؟
این نوع سوال به اثربخشی فعالیتهای انجام گرفته یا تاثیرات آن برجامعه اشاره دارد. در حقیقت این سوال ممکن است تا آنجا پیش برود که آیا منافع یک طرح دولتی (یا تدبیرهای پیش‌گرفته شده برای دستیابی به هدف خاص) نسبت به ریسک بحث‌برانگیزبودن تدبیرهای یادشده رجحان دارد یا خیر؟ به‌عنوان نمونه ممکن است حسابرس عملکرد، تدبیرهای یادشده را غیرموثر یا مغایر با هدفهای اولیه تشخیص دهد.
ستانده‌ها (بروندادها)، نتایج داده‌ها (دروندادها) و اقدامات انجام‌شده برای دستیابی به هدفهای تعیین‌شده هستند. از لحاظ نظری باید برای حسابرسی عملکرد، امکان بررسی دقیق کلیه اجزا و روابط موجود در مدل داده- ستانده وجود داشته باشد (دیوان محاسبات کشور، 1387).

**حسابرسی عملیاتی و حسابرسی عملکرد**
بحث در مورد حسابرسی عملیاتی و حسابرسی عملکرد، از دیرباز در ادبیات حسابرسی در داخل و در خارج از ایران، مطرح بوده است. کاوش در موضوع، ما را به مقاله الیس اچ مورس (Morse, 1971) می‌رساند که حدود 40 سال پیش نگاشته شده است. مورس واژه‌های حسابرسی عملکرد (Performance Auditing) و حسابرسی عملیاتی (Operational Auditing) را مترادف هم می‌داند و می‌نویسد:
“واژه‌های حسابرسی عملکرد و حسابرسی عملیاتی معمولاً برای این به‌کار می‌روند که تمایز بین حسابرسی اطلاعات مالی و اظهارنظر حرفه‌ای در مورد صورتهای مالی و این نوع خدمات حسابرسی نشان داده شود که به بررسی عملیات، عملکردهای اجرایی یا مدیران یا جنبه‌های انتخاب‌شده یک فعالیت یا سازمان می‌پردازد و هدف اصلی آن تعیین فرصتها برای ارتقای کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی و مقصد نهایی آن بهبود وضعیت سازمان است. متاسفانه مفاهیم حسابرسی عملکرد، حسابرسی عملیاتی و حسابرسی مالی می‌تواند باعث اشتباه و گمراهی شود، زیرا حدود و مبانی نظری آنها کاملاً روشن و آشکار نیست.”
در سالهای اخـیر، انــدرو کاکس (Cox, 2008) اعتقاد دارد که اگرچه حسابرسی عملکرد و حسابرسی عملیاتی با هم تفاوتهایی دارند اما در واقع هر دوی آنها در این جهت هستند که به هدفهای یکسانی دست یابند. او اعتقاد دارد که حسابرسی عملیاتی و عملکرد عموماً در حسابرسی بخش عمومی و حسابرسی عملکرد عمدتاً در حسابرسی بخش عمومی مورد استفاده قرار می‌گیرد، اما هر دو برای بهبود سازمانی از طریق ارتقای کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی به‌کار می‌روند.
از دیدگاه کاکس (2008)، مدیران واحدهای اقتصادی همواره خواهان موارد زیر هستند:
• استفاده از کمک دیگران برای کاهش ریسکها،
• استفاده از کمک دیگران برای بهبود کسب‌وکار،
• اطمینان از راهبری مناسب در محیط کار،
• حسابرسی‌های داخلی به‌موقع و مربوط،
• حسابرسی‌های داخلی دارای ارزش‌افزوده برای سازمان،
• کسب ارزش بیشتر با توجه به وجوه مصرف شده در حسابرسیهای داخل سازمان.
که در این مورد، مراحلی به شرح زیر توسط حسابرسی عملکرد یا حسابرسی عملیاتی طی می‌شود:
-1 تعیین کاری که باید انجام شود،
-2 تعیین اینکه چه کاری انجام شده است،
-3 مقایسه آنچه که انجام شده با آنچه که باید انجام می‌شده است،
-4 بررسی تفاوتهای موجود،
-5 ارزیابی اثرات این تفاوتها،
-6 تعیین علت ایجاد تفاوتها، و
-7 تدوین یافته‌ها و ارائه توصیه‌ها برای بهبود.
به‌دلیل این وجوه تشابه، در مقاله‌های مختلفی در خارج و داخل از ایران، دو واژه حسابرسی عملکرد و حسابرسی عملیاتی به‌جای یکدیگر مورد استفاده قرار گرفته‌اند، و این موضوع در مقاله‌های تعیین جایگاه حسابرسی عملیاتی در مدیریت استراتژیک نوشته علی نیکخواه آزاد (1377) و واژه‌شناسی حسابرسی عملیاتی نوشته نظام‌الدین رحیمیان (1382)، نیز به چشم می‌خورد.

**بررسی یا حسابرسی**
در مباحث مربوط به ارائه خدمات حسابرسی عملیاتی، همواره این موضوع نیز مطرح بوده که فعالیتهایی که انجام می‌شود حسابرسی است یا بررسی؟ در این راستا، گفتنی است که این نوع خدمات، از خدمات مشاوره مدیریت است که در برگیرنده بررسی روشمند فعالیتهای سازمان یا بخش مشخصی از آن برای دستیابی به هدفهای مشخص است. بنابراین با توجه به دو موضوع خدمات مشاوره و بررسی روشمند می‌توان گفت که ارائه این خدمات با بررسی فعالیتهای سازمان و نه با حسابرسی آن انجام می‌شود. اما از آنجا که همواره در بخش خصوصی از حسابرسان مستقل و داخلی خواسته می‌شود که با داشتن مهارتهای فنی خود به ارائه این خدمات بپردازند و با توجه به اینکه در بسیاری از مراحل کار حسابرسی مالی و حسابرسی عملیاتی، فعالیتهای مشابهی انجام می‌شود، در نتیجه، واژه حسابرسی عموماً برای توصیف این نوع عملیات به‌کار می‌رود.
در ایالات متحد، بخش خدمات مشاوره مدیریت انجمن حسابداران رسمی امریکا که در سال 1987 به‌منظور تحقیق درباره حسابرسی عملیاتی تشکیل شده و این موضوع را مورد بحث قرار داده است، در گزارش خود تاکید می‌کند که اطلاق حسابرسی برای توصیف این خدمات ممکن است گمراه‌کننده باشد. در این مورد، به‌نظر می‌رسد که برای نامگذاری این نوع خدمات در بخش خصوصی، استفاده از عبارت «بررسی عملیاتی» از سایر واژه‌های دیگر مناسبتر باشد (رحیمیان، 1382).

**خلاصه**
واژه حسابرسی عملیاتی با همین عنوان، ابتدا در بخش خصوصی و به‌طور عمده در بخش صنعت مطرح شده و پس از جنگ جهانی دوم، روند روبه‌رشد خود را طی کرده و حسابرسان داخلی در اعتلای آن نقش موثری داشته‌اند. در عمل، برای این نوع خدمات در ایالات‌متحد، واژه حسابرسی عملیاتی به‌کار رفته و در بخش خصوصی کاربرد گسترده‌ای یافته است. در حسابرسی عملیاتی، تاکید برفرایندهاست و بیشتر برکنترلهای مدیریتی تاکید می‌شود و در آن، اعتقاد براین است که ضعف عملکرد مدیران معلول وجود نارسایی در کنترلهاست و رفع نابسامانی‌ها و مشکلات با ارتقا و بهبود کنترلهای مدیریتی میسر خواهد بود. در حسابرسی عملیاتی، گزارشها چیزی را بیان می‌کنند که به مدیریت گزارش می‌شود و هدف گزارشگری کمک به مدیریت یا مسئولان درباره عملیات و نتایج است. در ایران در سیر تحول پیشرفت در به‌کارگیری خدمات حسابرسی عملیاتی، به ترتیب از واژه‌های حسابرسی مدیریت، حسابرسی عملکرد مدیریت و حسابرسی عملیاتی استفاده شده است.
به‌کارگیری رسمی واژه حسابرسی عملکرد به سال 1972 میلادی و انتشار استانداردهای حسابرسی سازمان دولتی توسط دیوان محاسبات ایالات متحد (کتاب زرد) باز می‌گردد. متعاقب آن، این واژه در استانداردهای حسابرسی بخش عمومی ارائه‌شده توسط اینتوسای و دیوان محاسبات سایر کشورهای جهان مورد استفاده گسترده قرار گرفته است. تاکید واژه حسابرسی عملکرد روی به اتمام رساندن و نتایج است و منظور از نتایج در آن، ستانده و پیامدهای آینده است. در گزارشگری حسابرسی عملکرد، آنچه گزارش می‌‌شود درباره مدیریت است و منظور از گزارش در آن، ارائه گزارش مستقل درباره مسئولیت پاسخگویی مدیریت است.
به‌رغم تفاوتهای موجود در سیر تحول تاریخی و در به‌کارگیری واژه‌های حسابرسی عملیاتی و حسابرسی عملکرد در بخشهای مختلف اقتصادی،به‌دلیل تشابه موجود در این نوع خدمات و با توجه به اینکه هر دوی آنها تلاش می‌کنند تا به هدفهای مشترکی دست یابند، در مقالات متعددی در داخل و خارج از کشور، این دو واژه به‌جای یگدیگر مورد استفاده قرار گرفته و می‌گیرند.
بررسیهای به‌عمل آمده نشان می‌دهد که در کشورهای مختلف جهان و ایران، واژه‌های مختلفی برای نامگذاری این خدمات به کار می‌رود و در ایران، در سالهای اخیر از واژه حسابرسی عملیاتی استفاده می‌شود. استفاده از این واژه ممکن است گمراه‌کننده باشد. به‌منظور پرهیز از آثار منفی کاربست نادرست واژه حسابرسی عملیاتی در بعضی از سازمانها، شرکتها و واحدهای اقتصادی، برای خدمات ارائه‌شده در بخش خصوصی، استفاده از عبارت بررسی عملیاتی از سایر واژه‌های دیگر مناسبتر است و این موضوع مورد تایید انجمن حسابداران رسمی امریکا نیز قرار دارد. اما در شرایط حاضر، حسابرسی عملیاتی در سطح گسترده‌ای برای بیان این نوع خدمات به‌کار گرفته می‌شود و بهتر است برای پرهیز از سردرگمی در این باره، از همان عبارت حسابرسی عملیاتی استفاده شود تا اثر بهتری داشته باشد، زیرا در انجام حسابرسی عملیاتی می‌توان با کاربرد واژه مناسب، اعتماد و علاقه مدیریت واحد اقتصادی را به همکاری بیشتر با حسابرسان عملیاتی جلب کرد. همچنین برای این خدمات در بخش عمومی از واژه حسابرسی عملکرد استفاده می‌شود. این واژه در استانداردهای حسابرسی دولتی همواره به‌کار می‌رود و استفاده از آن در ایران به تایید کمیته راهبردی حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات کشور نیز رسیده است.

**منابع**
• فاوچی هادی، رهنمودهای اجرای استانداردهای حسابرسی عملکرد سال 2004، دیوان محاسبات کشور، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی، چاپ اول، 1387
• حساس‌یگانه یحیی، حسابرسی عملیاتی، انجمن حسابداران خبره ایران، ماهنامه حسابدار، شماره 160، 1383
• رحیمیان نظام‌الدین، واژه شناسی حسابرسی عملیاتی، سازمان حسابرسی، فصلنامه حسابرس، سال پنجم، شماره 19، 1382، ص‌ص 23-28
• کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، آشنایی با حسابرسی عملیاتی، سازمان حسابرسی، فصلنامه حسابرس، سال سوم، شماره 10، بهار 1380، ص‌ص 102-96
• نیکخواه آزاد علی، تبیین جایگاه حسابرسی عملیاتی در مدیریت استراتژیک، مجموعه مقالات حسابرسی – 6، ویژه مدیریت استراتژیک، سازمان حسابرسی، بهار 1377
• Cox Andrew, Incorporating Operational and Performance Auditing into Compliance and Financial Auditing, www.gfinance.com, 2008
• Department of the Auditor General of Pakistan, Performance Audit Guidelines, Book1, Introduction to Performance Audit, 1992
• Kohlers Dictionary for Accountants, Operational Audit, W. W. Cooper and Yuji Ijiri, 6th Edition, Prentice-Hall, Inc., 1983
• Morse Ellsworth H., Performance and Operational Auditing, The Journal of Accountancy, June ,1971
• Office of the Comptroller and Auditor General of Bangladesh (C & A G) Website, Government Auditing Standards in Bangladesh, 2001
• Oxford Dictionary of Accounting, Operational Audit, R. Hussey, Second Edition, Oxford University Press, 1999