

## تبیین نیاز به استانداردهای حسابرسی عملکرد مدیریت در دستگاه‌های اجرایی

کریم اسکندری<sup>۱\*</sup>، شیما کردبچه<sup>۲</sup>

گروه مدیریت دولتی، دانشگاه پیام نور تهران

دانشگاه آزاد اسلامی، واحد یادگار امام (ره)، باشگاه پژوهشگران جوان و نخبگان، شهر ری

Skandarik@yahoo.com

### چکیده

با توجه به تغییرات و تحولات سریع و افزایش توان و قابلیت‌های رقابتی شرکت‌ها و سازمان‌ها در جهان امروز، میزان مطلوبیت عملکرد تک تک اجزای کاری سازمان و مجموع آن می‌تواند به عنوان معیار سنجش موفقیت یک سازمان برای مدیران بسیار حایز اهمیت باشد و با استفاده از آنها می‌توانند به ارزیابی وضعیت موجود طرح‌های استراتژیک سازمان و بررسی عملکرد اجزای کاری آن پرداخته و برای ارتقا و بهبود اثربخشی و کارایی آن‌ها اقدام نمایند. در سالهای اخیر موضوع حسابرسی عملکرد مدیریت به طور جدی در ایران مطرح شده است و بیشتر بحث‌ها بر سر آن است که آیا اجرای حسابرسی عملکرد با استقبال روبرو می‌شود یا خیر؟ واقعیت این است که بسیاری از مدیرانی که نظام کنترل مطلوب را به عنوان یکی از ضروریات افزایش بهره‌وری می‌دانند، بر اجرای آن تأکید داشته و شواهد تجربی چندی نیز در ایران مشاهده شده است. اما درباره اینکه متغیرهای حسابرسی عملکرد در ایران تا چه حد مورد پذیرش قرار گرفته و آیا سازمان‌ها بر نقش آنها در توسعه سازمانی واقفند؟ تردید وجود دارد. در این مقاله سعی شده است ضمن ارائه‌ی توجیهات نیاز به حسابرسی عملکرد مدیریت، استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی عملکرد توسط حسابرسان در انجام این کار موشکافی شود. نتایج حاصل مبنی بر این است که عملیات کارآ و اثر بخش، مسئولیت اصلی مدیریت است و ضروری است ساختار سیستم‌های مدیریت سازمان و کنترل مدیریت در راستای رسیدن به این اهداف طراحی شوند تا اینکه بتوان از طریق استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی عملکرد مدیریت، وظایف مدیریت سازمان را مورد ارزیابی قرار داد. از این رو می‌توان اذعان نمود که حسابرسی عملکرد، ضمن تقویت جنبه‌های مثبت مدیریت، منجر به حل مسایل، غلبه بر مشکلات و بهبود کیفیت اداره مؤسسات می‌شود

**واژگان کلیدی:** حسابرسی عملکرد<sup>۱</sup>، حسابرسی کارایی<sup>۲</sup>، حسابرسی اثربخشی<sup>۳</sup>، صرفه اقتصادی<sup>۴</sup>، مدیریت<sup>۵</sup>

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

پژوهشگاه علوم انسانی

### ۱- مقدمه

در دنیای امروزی، که عصر اطلاعات و ارتباطات نامیده شده و طبق گفته الوین تافلر به موج چهارم شهرت یافته است، مدیران پیشتاز، همواره تلاش می‌کنند از کنترل و نظارت دقیق و ارزیابی عینی بر وظایف خود و دیگران اطمینان لازم را به دست آورند تا در برابر موضوعات واقعه، نیرومند و مسلط باقی بمانند و کارهای خود را درست و به موقع انجام دهند. بنابراین آنان هیچگاه نباید در بهره‌گیری از خدمات کارشناسان و متخصصان خارج از سازمان خود، برای تعیین مشکلات و ارائه‌ی راه‌حل آن تردید داشته باشند، تا با استفاده از این خدمات به موفقیت‌های روزافزون تری دست یابند. حسابرسی عملکرد و خدمات مرتبط با آن از جمله ابزارهایی هستند که با هدف یاری‌رساندن به مدیران، برای هدایت و رهبری بهتر واحدهای اقتصادی شکل گرفته است، تا با ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی در بنگاه‌های اقتصادی و ارائه‌ی پیشنهادها، عملی، مدیران را در اداره بنگاه کمک کند. در سال‌های اخیر کانون توجه و دامنه بسیاری از حسابرسی‌ها در بخش عمومی و خصوصی دستخوش

1. Performance auditing
2. Efficiency auditing
3. Effectiveness auditing
4. Economy
5. Management

دگرگونی‌هایی شده است و از آنجا که صورت‌های مالی به تنهایی پاسخ‌گوی نیازهای اطلاعاتی مدیریت نیست، مدیران در بخش خصوصی و دولتی به دنبال کسب اطلاعات بیشتر به منظور ارزیابی و قضاوت در مورد کیفیت عملیات و پیشرفت‌های عملیاتی هستند. در نتیجه ایجاد چنین زمینه‌هایی، نیاز به ضرورت وجود فنون حسابرسی عملکرد برای ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات به نحو چشم‌گیری افزایش یافته است.

در واقع حسابرسی عملکرد در برگیرنده بررسی سیستماتیک فعالیت‌های یک سازمان یا بخش مشخصی از آن در دستیابی به هدف‌های مشخص هم‌چون ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات یا لزوم بررسی و اقدامات بیشتر می‌باشد (صفا، ۱۳۷۶، ۶). اینکه چرا عملکرد حسابرسان مکرراً در تاریخچه شرکت‌ها همیشه به صورت پرسش مطرح می‌شود توضیحات زیادی دارد. اول اینکه، شاید عملکرد حسابرسان به آن اندازه که از آن‌ها انتظار می‌رود، نیست. در بسیاری از موارد شکست تجاری، مربوط به عملکرد سهام‌داران و مدیران ارشد است. حقیقت این است که این عملکرد ضعیف و شکست، عدم کنترل جدی را نشان می‌دهد. در چنین مواقعی ساختار دولتی شرکت که باید هر عمل غیر اخلاقی و غیر قانونی را در همان مرحله اول کنکاش می‌کرد، نکرده است. از آنجایی که حسابرسی عمومی قسمت مهم در رسالت یک شرکت و سازمان است، در چنین مواقعی عدم وجود چنین ساختاری ممکن است عملکرد حسابرسان را به خوبی منعکس نکند (Hassink et al, 2009). از این‌رو در مورد حسابرسی عملکرد تحقیقات متعددی انجام و مقالات متعددی نوشته شده است، از جمله می‌توان به تحقیقی که توسط سانوسی ۱ و اسکندر ۲ تحت عنوان «بررسی تأثیر عملکرد محرک بر عملکرد حسابرسی در شرایط گوناگون» در سال ۲۰۰۷ در مالزی انجام شده، اشاره کرد. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که عملکرد محرک باعث افزایش عملکرد حسابرسی می‌شود به عبارت دیگر نتایج هم‌گویی این مطلب است که هم محرک‌های مالی و هم غیر مالی عملکرد حسابرسی را افزایش می‌دهند و باعث افزایش سعی و تلاش برای عملکرد بهتر می‌شوند (Zuraidah & Takiah, 2007, 46).

## ۲- اهمیت و ضرورت حسابرسی عملکرد مدیریت در دستگاه‌های اجرایی

جهان در دهه‌های اخیر شاهد پیشرفت چشم‌گیری در حرفه حسابرسی بوده است. توسعه سازمان‌ها و پیچیده تر شدن روابط و پیشرفت‌های فن‌آوری از یک سو و لزوم استفاده بهینه از منابع محدود و نادر از سوی دیگر، موجب رشد هر چه بیشتر حسابرسی و نیاز به انجام جامع آن شده است. ضرورت انجام حسابرسی مالی و اظهار نظر بدون دید انتقادی نسبت به صورت‌های مالی توسط حسابرسان بر کسی پوشیده نیست. از سویی نیاز فزاینده به مدیریت آگاه، با توجه به شرایط اقتصادی حاضر در دستگاه‌ها، توسعه پویایی حرفه حسابرسی را ایجاب می‌کند تا علاوه بر رسیدگی به صورت‌های مالی در چارچوب اصول و ضوابط حسابرسی مالی ابعاد مختلف عملکرد مدیریت را نیز مورد بررسی قرار دهد. از این رو لازم است حسابرسان ضمن استفاده از خدمات متخصصان در زمینه‌های مختلف به ارزیابی کیفیت تصمیم‌گیری‌های مدیریت بپردازند و نتایج و پیشنهادهای اصلاحی خود را برای بهبود هر چه بیشتر عملکرد مدیریت ارائه دهند. این تفکر در دنیای امروز موجب پیدایش نگرش جدیدی از حسابرسی تحت عنوان حسابرسی عملکرد مدیریت شده است.

هم‌چنین می‌توان به تعدادی از دلایل ضرورت توجه به حسابرسی عملکرد در زیر اشاره کرد:

- حسابرسی مالی و رعایت به لحاظ دامنه رسیدگی نم‌توانند پاسخ‌گوی کامل نیازهای حسابرسی باشند.
- در حکومت‌های دموکراتیک مردم و نمایندگان آنها نیازمند مکانیزم‌ها و روش‌های مناسبی در جهت آگاهی از عملکرد مسئولان هستند و محدوده حسابرسی‌های دیگر پاسخ‌گوی این نیاز ایشان نیست.
- با توجه به گسترش روزافزون آگاهی‌ها و رقابت در عرصه‌های مختلف حساسیت همگان نسبت به کسب بهره‌وری و بازدهی هر چه بیشتر افزایش چشم‌گیری یافته است (دیوان محاسبات، ۱۳۸۸).

سازمان‌هایی که عملکرد خود را به لحاظ معیارهای کاملی چون صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در معرض قضاوت و سنجش دیگران می‌بینند و مدیران آن سازمان ادامه حیات مدیریتی خود را در سایه رأی مردم یا سهامداران مربوطه می‌دانند نسبت به سازمان‌هایی که هیچ تحلیل عملکردی از آنها به عمل نمی‌آید بسیار کارا تر عمل می‌نمایند. شاید مهمترین تفاوت بخش خصوصی و بخش دولتی در همین موضوع

است که مدیران بخش خصوصی با معیارهایی معین به‌طور دائم باید پاسخ‌گوی عملکرد خویش به سهام‌داران باشند و مشاهده هرگونه ضعفی از آن‌ها موجب تغییر نظر سهام‌داران نسبت به آن‌ها خواهد شد. اگر با ایجاد مکانیزم‌هایی مشابه در بخش دولتی نیز سعی کنیم این حد از پاسخ‌گویی را ایجاد نماییم و مدیران مربوطه بدانند که منافع شخصی آن‌ها (ادامه حیات مدیریتی و ...) وابسته و هم‌جهت است با منافع سازمانی در این صورت می‌توان انتظار داشت که بخش دولتی نیز تا حدودی به اندازه بخش خصوصی کاراً عمل نماید. حسابرسی عملکرد در واقع حرکت مهمی در این جهت است.

### ۳- پیشینه نظری حسابرسی و حسابرسی عملکرد مدیریت

مفهوم حسابرسی داخلی در دولت، مفهوم نوظهوری نیست. در کشور چین حدوداً ۴۰۰۰ سال پیش این کار انجام می‌شد در کشور چین، اعتبار و صحت نظارت بر تدابیر امپراطوری موضوع اصلی بوده و حسابرسی با اولین روش‌های ابداعی مالی برابری می‌کرد. این مفهوم به بررسی کارهای تجارت نیز راه یافت و تا اواسط سال ۱۹۰۰ ادامه داشت تا اینکه توسعه در عملکرد حسابرسی در ایالت میشیگان<sup>۱</sup> و کالیفرنیا<sup>۲</sup> و چند ایالت و دولت‌های بومی آمریکا شروع شد. امروزه اکثر دولت‌ها در هر نوع و هر ساختاری برای حسابرسی داخلی از کارکنان بومی یا غیر بومی استفاده می‌کنند و در حالت کلی حسابرسی حوزه وسیعی است که به عنوان حسابرسی عملکرد شناسایی می‌شود (Dittenhofer, 2001, 43). بررسی اسناد و مدارک و شواهد تاریخی نشان می‌دهد که نیاز به حسابرسی عملکرد قدمت بیشتری داشته و از اواخر قرن نوزدهم این نیاز مطرح بوده است. پیدایش تفکر بررسی عملکرد مدیریت را می‌توان در رکود ۱۹۳۰، ضرورت کنترل و بازنگری عملکرد موسسات عمومی و خصوصی جستجو نمود (نخبه فلاح، ۱۳۸۴، ۷۹). اصطلاح حسابرسی عملکرد یا حسابرسی عملیاتی اغلب به منظور ایجاد تفاوت بین حسابرسی صورت‌های مالی جهت اظهار نظر حرفه‌ای بر روی آن و حسابرسی که جوانب انتخاب شده یک سازمان را خارج از محدوده حساب‌ها رسیدگی می‌کند به کار می‌رود (نخبه فلاح، ۱۳۸۴، ۳).

واژه حسابرسی مدیریت در فرهنگ آکسفورد به این شرح تعریف شده است «بررسی مستقل مدیریت یک سازمان، به‌وسیله مشاوران مدیریتی که دارای مهارت لازم برای انجام این نوع بررسی هستند. این بررسی همه جنبه‌های یک شرکت از قبیل تولید، بازاریابی، فروش، مالی، انبار و امور کارکنان را در بر می‌گیرد» (رحیمیان، ۱۳۸۲). حسابرسی عملکرد بنا به تعریف فرهنگ کهلر «نوعی حسابرسی فعالیت‌های سازمانی است که توسط حسابرسان داخلی یا مستقل انجام می‌شود و هدف آن ارزیابی استانداردها، خط‌مشی‌ها و رهنمودهای کلی است و سرانجام به گزارش رسمی یافته‌ها منجر می‌شود». دامنه این نوع حسابرسی که به دقت تعریف و محدود می‌شود ممکن است دارای ماهیتی کلی بوده یا کاربرد محدودی داشته باشد. همچنین استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا در سال ۱۹۹۴ حسابرسی عملکرد را به این صورت زیر تعریف می‌کند: یک بررسی هدفمند و سیستماتیک برای تهیه یک ارزیابی مستقل از عملکرد و فعالیت‌های سازمان دولتی برای بهبود پاسخ‌گویی عمومی و نیز سهولت تصمیم‌گیری واحدها (حسین‌زاده، ۱۳۸۴، ۶).

### ۴- مقایسه‌ی حسابرسی مالی و حسابرسی عملکرد مدیریت

حسابرسی عملکرد حرفه‌ای، مستلزم انواع مهارت‌ها است و دارای یک ارتباط اثربخش با تمام سطوح سازمانی و ارزیابی تمام جوانب یک سازمان است. بخش‌های مالی و حسابداری، تولید، مهندسی و کنترل موجودی، خدمات مشتریان، اعتبارها، خرید پرسنلی و اداری، پردازش اطلاعات و بازاریابی و فروش از بخش‌هایی هستند که می‌توانند مشمول حسابرسی عملکرد قرار گیرند. حسابرسی عملکرد حدود بیشتری از مسئولیت‌های مدیریت را شامل می‌شود و هدف آن تعیین فرصت‌هایی برای کارایی و صرفه اقتصادی بیشتر و بهبود اثربخشی در اجرای روش‌ها و عملیات است (حسین‌زاده، ۱۳۸۴، ۶).

با استفاده از مفاهیم حاکم بر حسابرسی عملکرد می‌توان به بررسی تفاوت‌های موجود میان حسابرسی مالی و حسابرسی عملیاتی پرداخت. حسابرسی عملکرد بر خلاف حسابرسی صورت‌های مالی دارای اهداف و رویکردهای کلی‌تری است. حسابرسی عملکرد حرفه‌ای مستلزم انواع مهارت‌هاست و دارای یک ارتباط اثربخش با تمام سطوح سازمانی و ارزیابی تمام جوانب یک سازمان است. حسابرسی عملکرد یک شکل مدرن

1. Michigan  
2. California

حسابرسی در مقایسه با حسابرسی صورت‌های مالی و حسابرسی رعایت است. تفاوت اصلی بین حسابرسی عملکرد و حسابرسی سنتی در نقش حسابرس است که در حسابرسی عملکرد نقش حسابرس بیشتر ارزیابی فعالیت‌ها است. از تفاوت‌های حسابرسی مالی و حسابرسی عملکرد می‌توان به نحوه مدیریت آن نیز اشاره کرد که حسابرسی مالی طی یک چرخه سالانه تکراری انجام می‌شود در صورتی که حسابرسی عملکرد به صورت پروژه مجزا انجام می‌شود.

یکی دیگر از تفاوت‌های موجود بین این دو نوع حسابرسی در سطح استاندارد بودن آن‌ها است که در آن طرح‌ریزی حسابرسی عملکرد در قالب یک شکل استاندارد ثابت بسیار مشکل است. حسابرسی عملکرد همواره دارای رهنمودهای لازم برای نقاط ضعف مربوط به عملکرد مدیران است و به مدیران واحد اقتصادی کمک می‌کند تا برای غلبه بر مشکلات و مسائل خود توصیه‌های لازم را به دست آورند و به این ترتیب زمینه برای بهبود و بهسازی اجرای یک طرح، برنامه یا عملکرد یک سازمان و ارتقای کیفیت اجرای کارها هر چه بیشتر و بهتر فراهم می‌شود. حسابرسی عملکرد، برخلاف حسابرسی صورت‌های مالی کمی بوده و عامل تجزیه و تحلیل در آن جایگاه خاصی دارد و نیز ضمن کمک به تخصیص بهینه منابع واحد اقتصادی محدودیت فزونی منافع بر مخارج را بیشتر مد نظر قرار می‌دهد (نخبه‌فلاح، ۱۳۸۴، ۸۰). برخی از تفاوت‌های موجود بین حسابرسی صورت‌های مالی مرسوم و حسابرسی عملیاتی در جدول زیر خلاصه شده است:

جدول شماره ۱: مقایسه حسابرسی مالی و حسابرسی عملکرد

ردیف	ویژگی‌ها	حسابرسی مالی	حسابرسی عملیاتی
۱	اهداف	اظهار نظر در مورد وضعیت مالی	تجزیه و تحلیل و بهبود روش‌ها و عملکرد
۲	دامنه	مدارک و اسناد مالی	فعالیت‌های سازمانی
۳	مهارت‌ها	حسابداری	دانش‌های مختلف
۴	جهت‌گیری زمانی	گذشته نگر	آینده نگر
۵	دقت	مطلق	نسبی
۶	مخاطبان	سهامداران و عموم	مدیریت داخلی
۷	ضرورت	الزامات قانونی	طبق درخواست مدیریت
۸	استانداردها	اصول پذیرفته‌شده حسابداری استانداردهای حسابداری	استانداردهای دیوان محاسبات صرف اقتصادی کارایی و اثربخشی
۹	اظهار نظر	ضروری	غیر ضروری
۱۰	نتایج حسابرسی	اظهار نظر در مورد صورت‌های مالی	پیشنهاد به مدیریت
۱۱	کانون توجه	ارایه‌ی مطلوب صورت‌های مالی	پیشرفت‌های عملیاتی
۱۲	نقطه نظر	مالی	مدیریتی
۱۳	موفقیت	اظهار نظر	پذیرش و انجام پیشنهادها توسط مدیریت

منبع: رحیمیان، نظام الدین، حسابرسی عملیاتی ابزاری برای پاسخگویی و کمک به مدیریت، فصلنامه حسابرس، ۱۳۸۲، شماره ۲۰، ص ۲۸.

## ۵- معیارهای حسابرسی مؤثر

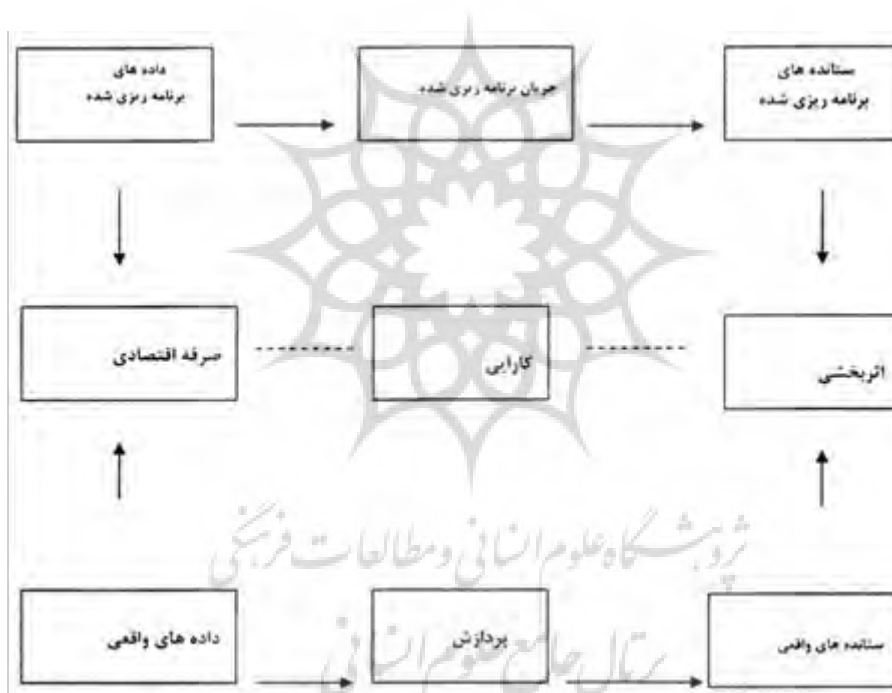
- تعیین و تعریف اهداف حسابرسی که توسط تمامی بخش‌ها تثبیت شده است.
- فراهم کردن یک طرح حسابرسی مناسب که توسط تمام بخش‌ها تثبیت شده است.
- فراهم کردن منابع و زمان کافی برای تکمیل حسابرسی.
- طراحی و اجرای حسابرسی توسط یک حسابرس کارآمد و خاص.
- رهبری و اداره حسابرسی طبق روند و استانداردهای حسابرسی شناخته شده.
- یافتن اعتبار و صحت؛ اعتبار و صحت به این معنی است که یافته‌ها از اهمیت کافی برخوردار هستند و بدون تردید منطقی تأیید نمی‌شوند. در مورد چنین تردیدی، مشاوره با یک حسابرس کارآمد توصیه می‌شود.
- تحلیل یافته‌ها در ارتباط با اهداف حسابرسی همراه با تأکید بر ریسک.
- ترویج اصلاح و اعمال اصلاح (نتایج حسابرسی باید به بهبود و اصلاح منجر شود).
- متقاعد کردن کامل مشتری از لحاظ انجام اهداف معین و در حالت کلی عملکرد حسابرسان.

- فراهم کردن مدارک عینی برای تمام بخش‌های قابل توجهی که حسابرسی در گسترش سیستم مدیریت کیفیت به نتیجه می‌رسد (Beckmerhagen, 2004, 17).

## ۶- مفاهیم اساسی حسابرسی عملکرد مدیریت

استانداردهای دیوان محاسبات آمریکا مفهوم حسابرسی را برای صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی تعریف نموده است (رایدر، ۱۳۸۳، ۱۳-۱۵). در واقع حسابرسی عملکرد دارای سه مؤلفه اساسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی است امروزه ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی باید بخشی از فرایند عادی مدیریت هر واحد تجاری در بخش عمومی و خصوصی باشد و مدیران بررسی عملکرد را به عنوان یکی از مسئولیت‌های خود برای کنترل فعالیتها تلقی کنند و ارزیابی مستقل عملکرد مدیران از طریق واحد حسابرسی داخلی یا حسابرسان مستقل صورت گیرد (نخبه‌فلاح، ۱۳۸۴، ۸۲). دیوان محاسبات انگلستان این سه مؤلفه را به صورت زیر تعریف می‌کند:

۱. صرفه اقتصادی: حداقل کردن بهای تمام شده منابع مورد نیاز یا مصرفی با توجه به کیفیت مورد نظر (مصرف با توجیه اقتصادی).
۲. کارایی: حداکثر ستانده با میزان نهاده ثابت یا ستانده ثابت با حداقل نهاده ممکن (مصرف خوب).
۳. اثر بخشی: مقایسه نتایج مورد نظر و نتایج واقعی پروژه‌ها، برنامه‌ها یا سایر فعالیتها (مصرف هوشمندانه).



شکل ۱- ارتباط بین مفاهیم حسابرسی عملکرد

منبع: نخبه‌فلاح، افشین، (۱۳۸۴)، حسابرسی عملکرد و عملیاتی، ماهنامه‌ی تدبیر، شماره‌ی ۱۶۵، بهمن ماه، ص ۵.

## ۷- اصول حسابرسی عملکرد

اصول حاکم بر حسابرسی عملکرد مدیریت شامل موارد زیر می‌باشد:

۱. حسابرسی عملکرد باید به عنوان جریانی کاملاً مستقل و بی‌طرفانه تلقی شود.
۲. حسابرسی عملکرد ابزاری است در اختیار مدیریت برای شناخت مشکلات و رفع تنگناها که دیدی عیب جویانه و انتقادی ندارد.
۳. ارزشیابی عملکرد را با توجه به مجموعه امکانات و عوامل محدود کننده فعالیتها مد نظر قرار می‌دهد.
۴. در حسابرسی عملکرد باید با مسایل مربوط مسئولانه و متعهدانه برخورد کرد.
۵. در اجرای حسابرسی عملکرد طرز فکر مدیریت دخالت داده می‌شود.
۶. حسابرسی عملکرد توسط افراد متخصص و آگاه به وضعیت مورد رسیدگی انجام می‌شود (نخبه‌فلاح، ۱۳۸۴، ۸۲).

## ۸- مزایای حسابرسی عملکرد

- در زیر به تعدادی از فوایدی که حسابرسی عملکرد م تواند در پی داشته باشد اشاره می‌شود:
- تشخیص مشکلات و نارسایی‌های موجود در عملیات سازمان، دلایل مربوط و راه‌حل‌های بهبود.
  - تعیین فرصت‌هایی که برای افزایش کارایی و کاهش هزینه‌ها وجود دارد.
  - تعیین فرصت‌هایی که برای افزایش درآمد و سود (یا سایر منافع حاصل) وجود دارد.
  - همکاری در تدوین هدف‌ها، خط مشی‌ها و روش‌های سازمان، در صورتی که بصورت مدون موجود نیست.
  - تعیین ضوابط لازم برای سنجش میزان دستیابی به نتایج مورد انتظار، در صورتیکه ضوابط مطلوب برای سنجش وجود نداشته باشد.

- کمک در زمینه بهبود خط مشی‌ها، روش‌ها و ساختار سازمان
  - ایجاد کنترل برای بهبود عملکرد بخش‌ها و واحدهای سازمان
  - اطمینان از رعایت قانون، هدف‌ها، خط مشی‌ها و روش‌های سازمان
  - کشف عملیات غیرمجاز، همراه با تقلب یا غیرعادی در سازمان
  - بهبود سیستم‌های اطلاعات مدیریت و کنترل
  - تشخیص توانایی‌های بالقوه دستگاه در عملیات آتی آن
  - تصحیح ارتباطات بین مدیران عملیاتی و مدیریت سطح بالا
  - فراهم کردن یک ارزیابی مستقل و عینی از عملیات
- بطور خلاصه حسابرسی عملکرد حسب مأموریت‌های محوله در جستجوی راه‌های بهتر برای انجام عملیات مختلف در سازمان است که منجر به ارتقای بهره‌وری می‌شود. از دیدگاه حسابرسی عملکرد، همیشه راه یا راه‌های مناسب‌تری برای انجام کارها موجود است که باید مشخص و به موقع به اجرا گذاشته شوند (دیوان محاسبات، ۱۳۸۸).

## ۹- استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی عملکرد مدیریت

- استانداردهای حسابرسی عملکرد شامل سه بخش استانداردهای عمومی، استانداردهای اجرای عملیات و استانداردهای گزارش‌گری می‌باشد.
- الف. استانداردهای عمومی:** استانداردهای عمومی سواى استانداردهای اجرای عملیات و گزارش‌گری به طور مشترک برای حسابرسی صورت‌های مالی و حسابرسی عملکرد وضع شده است. این استانداردها عبارتند از:
- شرایط کارکنان مؤسسه حسابرسی، استقلال مؤسسه حسابرسی و حسابرسان مراقبت‌های تخصصی و حرفه‌ای و برقراری کنترل کیفیت.
  - این استانداردها در تمامی مؤسسات حسابرسی اعم از دولتی و غیر دولتی که حسابرسی برنامه‌ها، فعالیت‌ها و وظایف دستگاه‌های دولتی سازمان‌های غیرانتفاعی و... را به عهده دارند کاربرد دارد.

## ب. استانداردهای اجرای عملیات:

۱. برنامه‌ریزی: عملیات حسابرسی باید به حد کافی برنامه‌ریزی شود. برنامه حسابرسی باید در کلیه مراحل حسابرسی اجرا شود. اهداف حسابرسی، حوزه عمل حسابرسی و متدولوژی حسابرسی هیچ کدام جدا از هم نیستند از این‌رو حسابرسان ناگزیرند این سه عنصر را همزمان برنامه‌ریزی و طراحی کنند.
۲. سرپرستی: کارکنان به طور صحیحی سرپرستی شوند. به منظور تعیین اینکه آیا اهداف حسابرسی در جریان اجرا است سرپرستی مستقیم حسابرسان و سایر اشخاصی که (مشاوران، کارشناسان و مثل آنها) به امر حسابرسی می‌پردازند الزامی است. اصول سرپرستی ایجاب می‌کند برای کارکنان آموزش لازم ترتیب داده شود.
۳. رعایت قوانین و مقررات: هرگاه رعایت قوانین و مقررات برای تأمین اهداف حسابرسی ضرورت داشته باشد حسابرسان باید در مورد رعایت قوانین و مقررات به نحوی برنامه‌ریزی کنند تا اطمینان معقولی از کشف موارد خلاف فراهم شود در کلیه مراحل اجرای حسابرسی حسابرسان باید نسبت به حالات و رویکردهایی که می‌تواند دال بر اعمال خلاف قانون یا تخطی از قوانین مقررات باشند هوشیار باشند.
۴. کنترل‌های مدیریتی: حسابرسان باید درکی از کنترل‌های مدیریتی که به موضوع حسابرسی مربوط می‌شود به دست آورند. هنگامی که کنترل‌های مدیریت در اهداف حسابرسی مهم هستند حسابرسان باید مدارک کافی به منظور پشتیبانی از قضاوت‌هایشان در مورد کنترل‌ها کسب کنند.
۵. مدارک: دستیابی به مدارک مربوط قابل اطمینان و کافی مبنای معقولی در جهت یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های حسابرسان فراهم می‌کند. کار حسابرسان باید در فرم کار برگ‌ها ثبت و نگهداری شود. کار برگ‌ها باید حاوی اطلاعات کافی باشند تا یک حسابرس مجرب بتواند بدون برقراری ارتباط با حسابرس قبلی از مدارکی که قضاوت‌ها و نتیجه‌گیری‌های در خور اهمیت حسابرسان را به اثبات می‌رساند پشتیبانی کند.

## ج. استانداردهای گزارشگری:

۱. گزارش‌های مکتوب: گزارش حسابرسی باید به طور کتبی تهیه و نتایج هر رسیدگی به آن منتقل شود. گزارش حسابرسی به منظور تأمین مقاصد زیر به صورت کتبی تهیه می‌شود:
  - انتقال نتایج حسابرسی به مسئولان در کلیه سطوح
  - نتایج حسابرسی کمتر در مظان سوء تفاهم قرار می‌گیرد
  - نتایج حسابرسی در معرض بازرسی همگانی قرار می‌گیرد
  - تسهیل پیگیری.
۲. ارایه‌ی به موقع گزارش: گزارش حسابرسی باید به طریق مقتضی منتشر شود تا اطلاعات لازم برای استفاده به موقع در اختیار مقامات اداری و اشخاص ثالث ذینفع قرار گیرد. بنابراین حسابرسان باید برای انتشار به موقع گزارش حسابرسی برنامه ریزی لازم را معمول دارند.
۳. محتوای گزارش: در گزارش حسابرسی باید اهداف، حوزه عمل و متدولوژی حسابرسی بیان شود.
۴. ارایه‌ی گزارش: گزارش باید کامل، دقیق، قابل اثبات، قانع‌کنندگان و تا آنجا که موضوع اجازه می‌دهد شفاف و مختصر باشد.
۵. توزیع گزارش: گزارش کتبی حسابرسی باید توسط مؤسسه حسابرسی به مقامات مسئول سازمان تحت رسیدگی، مراجع ذیصلاح، سازمان‌هایی که خواستار انجام حسابرسی بوده‌اند یا ترتیب اجرای آن را داده‌اند از جمله سازمان‌هایی که وجوهی به سازمان تحت رسیدگی پرداخت کرده‌اند تسلیم شود مگر آنکه منع قانونی و یا ملاحظات دیگری وجود داشته باشد (نخبه‌فلاح، ۱۳۸۴، ۸۲).

## ۱۰- مشکلات و تنگناهای موجود در اجرای حسابرسی عملکرد در ایران

برخی از مشکلات و تنگناهای موجود در اجرای حسابرسی عملکرد در ایران را می‌توان به شرح زیر بیان کرد:

۱. تنظیم نکردن بودجه کل کشور بر مبنای عملیات
۲. عدم تبیین جایگاه نظارت در قوانین کشور
۳. نبود قوانین و مقررات لازم در اجراء

۴. فقدان برنامه‌های بنیادین آموزشی
۵. نبود شاخص‌های مناسب جهت سنجش مولفه‌های اساسی
۶. حاکمیت تفکر اقتصادی دولتی در ایران
۷. استقرار نیافتن حسابرسی داخلی به عنوان زمینه اساسی
۸. وجود نظام نامناسب مالی و غیر پاسخ‌گو
۹. نا آشنایی مدیران دولتی با حسابرسی عملیاتی و فواید آن (محمدی، ۱۳۸۷).

## ۱۱- نقش دیوان محاسبات کشور در حسابرسی عملکرد مدیریت

از جمله وظایف قانونی دیوان محاسبات کشور بررسی ضعف یا کفایت کنترل‌های داخلی در دستگاه‌های تحت رسیدگی می‌باشد. در این رسیدگی‌ها کفایت مراجع کنترل کننده در زنجیره پاسخ‌گویی سطوح مختلف مدیریت دستگاه‌های دولتی مورد ارزیابی قرار گرفته و در نتیجه توصیه‌های اصلاحی دیوان برای بهبود هر چه بیشتر عملکرد مدیریت ارایه می‌شود که نقش مهمی در ارتقای شفافیت و پاسخ‌گویی و هماهنگ-سازی حلقه‌های زنجیره پاسخ‌گویی ایفا می‌کند. دیوان محاسبات با استفاده از فنون و ابزارهایی که در اختیار دارد، هم‌چون (حسابرسی مالی، حسابرسی رعایت، حسابرسی عملکرد مدیریت، گزارش تفریغ بودجه و استانداردهای حسابداری و حسابرسی) موجب ایجاد شفافیت مالی و ارتقای پاسخ‌گویی در بخش دولتی می‌شود. راهبرد حسابرسی در دیوان محاسبات تقویت پاسخ‌گویی و شفافیت نظام مالی دولت می‌باشد. تا از این طریق فضای اجرایی کشور را تا حد ممکن از فساد پاک نموده و به روند توسعه همه جانبه کشور کمک نماید. از عوامل مؤثر بر ایجاد شفافیت در مصرف اعتبارات و پاسخ‌گو نمودن مدیران، گذار از نظام بودجه‌ریزی سنتی به بودجه مبتنی بر عملکرد می‌باشد.

دیوان محاسبات از طریق بررسی این نظام و ارایه پیشنهاد به منظور اصلاح نواقص آن به استقرار نظام بودجه‌ریزی یاد شده کمک نموده و نظام حسابرسی و نظارت یکپارچه خود را در جهت اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت توسعه داده است. دیوان محاسبات بر حوه مصرف اعتبارات و نتایج حاصله در سراسر کشور نظارت مستمر می‌نماید این دیوان از طریق دادسرا ضامن پاسخ‌گویی مدیران متخلف از مقررات بوده و در این راستا قوای سه گانه و تمام دستگاه‌های دولتی که به نحوی از آنها از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند مکلف به پاسخ‌گویی به آن می‌باشند. دیوان محاسبات از طریق حضور مستمر و مؤثر در دستگاه‌های اجرایی از جمله شرکت‌های دولتی و ارزیابی فعالیت‌ها و برنامه‌های آنها در قالب حسابرسی عملکرد نقش خود را به نحوی مؤثر ایفا می‌نماید به طوری که از طریق اعمال کنترل بر استقرار و اجرای سامانه‌های مورد استفاده دستگاه‌های اجرایی نقش مؤثری در اعمال کنترل‌های داخلی و بهبود عملیات آنها ایفا نموده و با ارایه نقطه نظرات خود به دستگاه‌های ذیربط نظام اقتصادی کشور را در سطوح خرد و سازمان هدایت می‌نماید (رحیمی، ۱۳۸۵).

## ۱۲- نتیجه‌گیری

حسابرسی عملکرد یکی از ارکان مهم هر سازمان پیشرویی است که می‌خواهد در محیط تجاری، رقابتی و رو به گسترش امروزی با موفقیت به پیش برود به طوری که حسابرسان عملیاتی، با ارزیابی عملکردهای واحد تجاری، شناسایی فرصت‌های بهبود عملیاتی و ارایه پیشنهادها عملی و سازنده می‌توانند نقش مؤثری در این زمینه ایفا کنند. همچنین مدیران می‌توانند با استفاده از راه‌کارهایی که توسط حسابرسان ارایه می‌شود بر کیفیت محصولات و انواع خدماتی که می‌خواهند ارایه دهند بیافزایند. در واقع هدف از حسابرسی عملکرد، بررسی رویه‌ها و روش‌های عملیاتی سازمان به منظور ارزیابی کارایی و اثر بخشی است. مدیران برای اجرای هر چه بهتر عملیات و برنامه‌های شرکت یا سازمان و هم‌چنین جهت ارزیابی عملکرد بخش‌ها و قسمت‌های مختلف سازمان از خدمات حسابرسان و به‌ویژه حسابرسان عملیاتی استفاده می‌کنند تا کارایی و اثربخشی را در قسمت‌های مختلف سازمان افزایش داده و عملکرد خود را بهبود بخشند. بنابراین رسیدن به عملیات کارآ و اثربخش، مسئولیت اصلی مدیریت است و در کلیه ساختار سیستم مدیریت سازمان، عملیات و کنترل مدیریت باید در راستای رسیدن به این هدف طراحی شود. حسابرسی عملکرد مدیریت، مصداق بارزی از خدمات مشاوره مدیریت است که ممکن است برخی از ویژگی‌های حسابرسی صورت‌های مالی را داشته باشد. این نوع حسابرسی در برگزیده بررسی روشمند فعالیت‌های یک سازمان یا بخش مشخص از آن در دستیابی به اهداف مشخص است. با توجه به مطالب ذکر شده و مشکلات و تنگناهای موجود در کشور در رابطه با پیاده سازی حسابرسی عملکرد، ضروری است که



سیاست‌گذاران و مسئولان اجرایی کشور، ضمن یک عزم ملی، اهتمام و انسجام خود را در برطرف کردن مشکلات یاد شده به کار گرفته و شرایط استقرار حسابرسی عملکرد با در نظر گرفتن استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی عملکرد را به منظور بهبود عملیات و تحقق اهداف مورد نظر فراهم سازند و همچنین از دیوان محاسبات کشور به عنوان دستگاه نظارتی انتظار می‌رود تا با تبیین و ارایه‌ی مبنای تئوریک و کاربردی و تهیه شاخص‌های سنجش مناسب، با در نظر گرفتن مسایل حاکم بر بخش دولتی ایران، به بهبود عملیات یاری رساند.

## مراجع

۱. بنی‌فاطمی کاشی، سیدمحمد رضا، (۱۳۸۷)، جزوه درسی حسابرسی عملکرد مدیریت، دیوان محاسبات آذربایجان شرقی، ص ۷۲.
۲. حسین‌زاده، ملوک، (۱۳۸۴)، حسابرسی عملکرد، تدبیر شماره ۱۹۴، ص ۶.
۳. دیوان محاسبات کشور، (۱۳۸۸)، حسابرسی عملکرد و چارچوب گزارشگری آن، معاونت فنی و امور حسابرسی وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی و نهادها، اردیبهشت ماه ۱۳۸۸.
۴. رایدر، هری‌آر، (۱۳۸۳)، راهنمای جمع حسابرسی عملیاتی، ترجمه محمد مهیمنی، محمد عبدالله پور، تهران، انتشارات سازمان حسابرسی، بهمن ماه، شماره ۱۴۹، ص ۱۳-۱۵.
۵. رحیمی، محمد رضا، (۱۳۸۵)، حسابرسی بخش دولتی، شفاف سازی و پاسخگویی در مدیریت دولتی، نطق در اندونزی، دانش حسابرسی، انتشارات دیوان محاسبات کشور، تابستان و پاییز ۱۳۸۵.
۶. رحیمیان، نظام‌الدین، (۱۳۸۲)، حسابرسی عملیاتی ابزاری برای پاسخگویی و کمک به مدیریت، فصلنامه حسابرسی، شماره ۲۰.
۷. رحیمیان، نظام‌الدین، (۱۳۸۲)، واژه‌شناسی حسابرسی عملیاتی، فصلنامه حسابرسی، شماره ۱۹.
۸. صفار، محمد جواد، (۱۳۷۶)، حسابرسی عملیاتی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۱۲، دیماه ۱۳۷۶، ص ۶.
۹. محمدی، معبود، (۱۳۸۷)، برخی چالش‌های حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی ایران، فصلنامه دانش حسابرسی، سال هشتم، شماره ۲۵ و ۲۶.
۱۰. نخبه‌فلاح، افشین، (۱۳۸۴)، بررسی موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در شرکت ملی صنایع پتروشیمی و شرکتهای تابعه از دید مدیران شرکت، دانش حسابرسی، انتشارات دیوان محاسبات کشور، شماره ۱۸-۱۷، پاییز و زمستان ۱۳۸۴، ص ۷۹، ۸۰، ۸۲.
۱۱. نخبه‌فلاح، افشین، (۱۳۸۴)، حسابرسی عملکرد و عملیاتی، تدبیر، شماره ۱۶۵، بهمن ۱۳۸۴، ص ۳.
12. Beckmerhagen, I.A, Berg, H.P, Karapetrovic, S.V, Willborn, W.O, (2004), case study on the effectiveness of quality management system audits, the TQM Magazine volume 16, number 1, p.17.
13. Dittenhofer, Mort, (2001), Performance auditing in governments, Managerial Auditing Journal, Florida international university, Miami, Florida, USA, p.43.
14. Hassink, Harold F.D. , Bollen, Laury H. Meuwissen, , Roger H.G. Vries, , Meinderd J. de, (2009), Corporate fraud and the audit expectations gap: A study among business managers, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Contents lists available at ScienceDirect.p.2
15. Zuraidah Mohd-Sanusi, Takiah Mohd-Iskandar, (2007), Audit judgment performance: assessing the effect of performance incentives, effort and task complexity, Managerial Auditing Journal, Vol. 22 No. 1. The current issue and full text archive of this journal is available at [www.emeraldinsight.com/0268-6902.htm](http://www.emeraldinsight.com/0268-6902.htm), p.46.