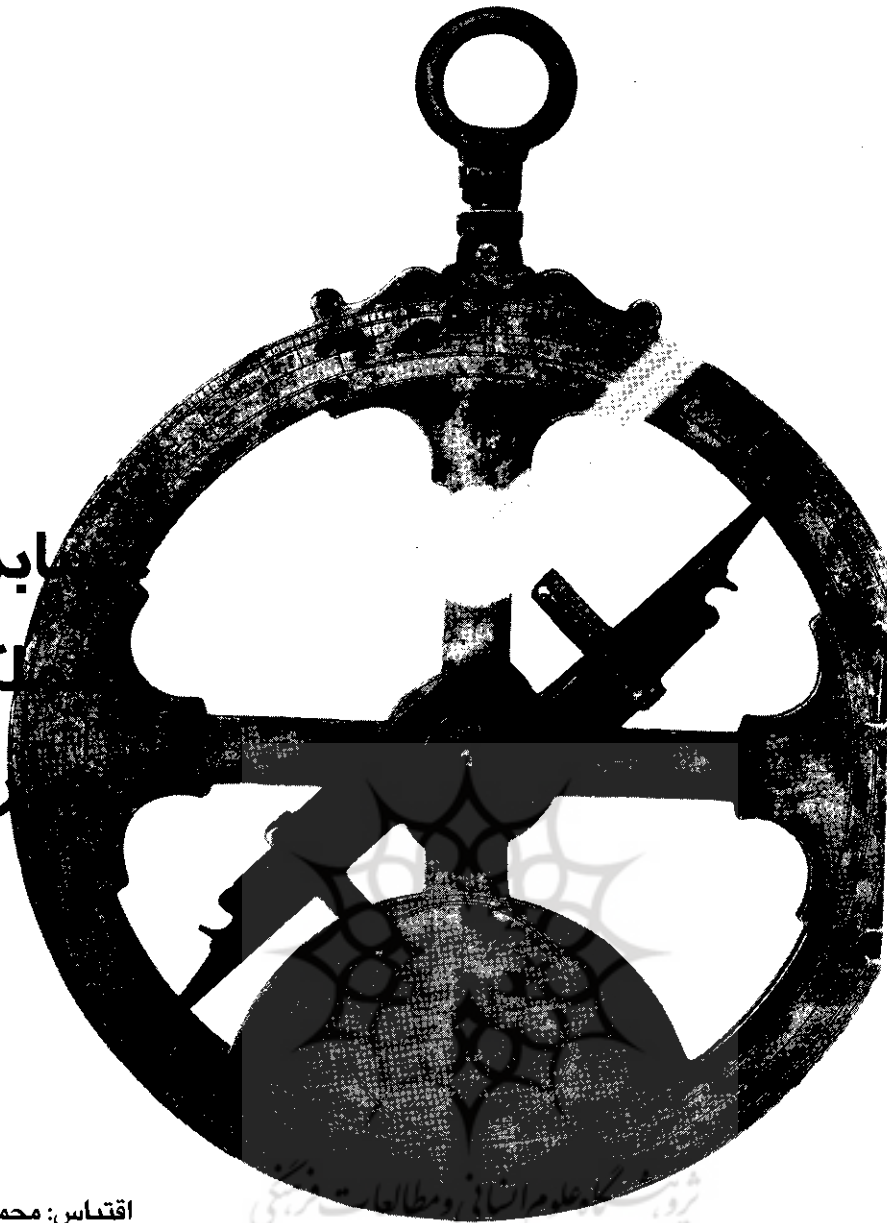


حسابرسی عملکرد مدیریت



اقتباس: محمد علی خاتمی

مقدمه

پیشرفت‌های سریع تکنولوژی، توسعه پرشتاب دامنه ارتباطات، و گسترش فزاینده نقش اطلاعات در تصمیم‌گیری‌ها، به تغییر اساسی محیط کسب و کار، و جهانی شدن تجارت و رقابت فزاینده منجر شده است.

صاحب‌نظران علم مدیریت در پاسخگویی به نیازهای جدید به تحقیق و پژوهش و طرح فرضیه‌ها و نظریه‌های نو پرداخته‌اند. در دهه‌های اخیر، کارایی و اثربخشی محور اکثر مطالعات رشته مدیریت قرار داشته است. چه عواملی بر کارایی و اثربخشی فرد و سازمان اثر دارد؟ و چگونه می‌توان عملکرد فرد و سازمان را ارزیابی کرد؟

حسابرسی عملکرد مدیریت رشته جدیدی است که توجه محافل مدیریت را به خود جلب نموده و به عنوان ابزاری موثر در بهبود کارایی و اثربخشی سازمان مطرح شده است. مطلب حاضر که از کتاب حسابرسی عملکرد مدیریت تألیف و ترجمه استاد گرانمایه آقای دکتر رضا شباهنگ اقتباس شده، مفاهیم اساسی این مبحث را جهت آشنایی علاقمندان به این موضوع ارائه می‌نماید.

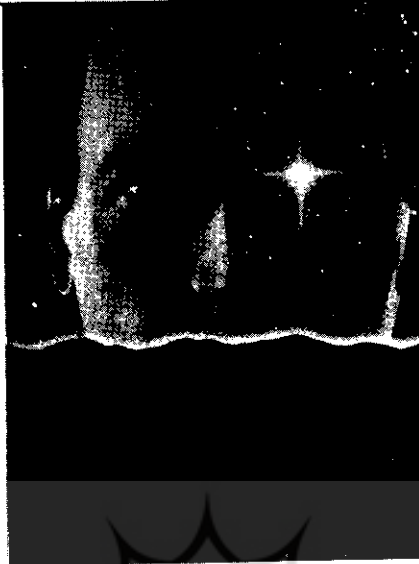
حسابرسی عملکرد مدیریت عبارت است از برنامه‌ریزی برای گردآوری و ارزیابی اطلاعات مربوط و کافی و همچنین، شواهد قابل اطمینان توسط حسابرس مستقل در ارتباط با این هدف حسابرسی که آیا مدیریت یا کارکنان واحد مورد رسیدگی، اصول و استانداردهای مناسب را در ارتباط با حسابداری، مدیریت، و عملیات به منظور بکارگیری منابع واحد تجاری توأم با کارآئی، توجیه اقتصادی یا اثر بخشی اعمال کرده‌اند یا خیر. با استفاده از تعریف بالا می‌توان دو وجه اصلی حسابرسی عملکرد یعنی حسابرسی مدیریت و حسابرسی برنامه را تعریف و تشریح کرد.

حسابرسی مدیریت

مدیریت، از دیدگاه حسابرسی مدیریت، شامل کلیه فعالیتهای درونی واحدی است که در مقابل رده بالاتر مسئولیت دارد. فعالیتهای مزبور شامل حسابداری، خرید، تولید، امور پرسنلی، تحقیق و توسعه یا هر نوع فعالیت دیگری است که توسط واحد مورد رسیدگی اجرا می‌شود. حسابرسی مدیریت به منظور تعیین بهترین نحوه استفاده از نیروی انسانی، مواد و کالا، ماشین‌آلات و تجهیزات و اطلاعات واحد مورد رسیدگی انجام می‌گیرد.

بهترین استفاده از منابع را می‌توان به کمک روشهای زیر تعیین کرد:

- ۱) ثابت نگهداشتن درآمد فروش یا منافع و کاهش بهای تمام شده یا مخارج؛
- ۲) ثابت نگهداشتن بهای تمام شده یا مخارج و افزایش درآمد فروش یا منافع؛
- ۳) افزایش درآمد فروش یا منافع به نسبتی بیشتر از نرخ افزایش بهای تمام شده یا مخارج.



در وظیفه حسابرسی مدیریت، غالباً حسابرس استانداردهای مطلوب را تعیین می‌کند تا بتوان شواهد قابل اطمینان را در ارتباط با هدف حسابرسی گردآوری نمود. حسابرس مسئولیت دارد به اشخاص ثالث اطلاع دهد که آیا مدیریت واحد و عملیات مورد ارزیابی، با کارایی و توجیه اقتصادی انجام شده است یا خیر. در حسابرسی مدیریت، اصطلاحی که برای تعریف نتایج حاصل و شواهد پشتیبان آن مورد استفاده قرار می‌گیرد، واژه یافته‌ها است.

اینک می‌توان از تعریف نظری حسابرسی عملکرد مدیریت به عنوان مبنایی برای تعریف حسابرسی مدیریت به شرح زیر استفاده کرد:

حسابرسی مدیریت عبارت است از برنامه‌ریزی برای گردآوری و ارزیابی اطلاعات مربوط و کافی و همچنین، شواهد قابل اطمینان توسط حسابرس مستقل در ارتباط با این هدف حسابرسی که آیا مدیریت یا کارکنان واحد مورد رسیدگی قوانین، مقررات، خط مشی‌ها، روشها یا سایر استانداردهای مناسب مدیریت را به

منظور بکارگیری منابع واحد تجاری توأم با کارآئی و توجیه اقتصادی اعمال کرده‌اند یا خیر.

حسابرسی برنامه

در هر واحد تجاری یا صنعتی، برنامه با نتایج نهایی مورد نظر آن واحد ارتباط دارد. نتایج نهایی که غالباً هدفها یا نتایج مورد انتظار نیز نامیده می‌شوند، مبنای تعیین جھتی است که واحد تجاری برای توسعه روشهای تولید یک محصول یا ارائه یک خدمت انتخاب می‌کند. به عبارت دیگر، روشها، تعیین کننده نتایج نهایی نیستند بلکه نتایج نهایی (هدفها)، روشهای دستیابی به هدفها را معلوم می‌کنند. معمولاً نتایج نهایی مستقیماً با یک محصول یا خدمت مرتبط است درحالی که ممکن است محصولات یا خدمات بسیاری توسط واحد تجاری تولید و ارائه شود. بنابراین، چنانچه واحد تجاری بخواهد با اثربخشی به هدفهای برنامه دستیابی پیدا کند، لازم است که قبل از اقدام به تعیین و توسعه فرآیند تولید، از نتایج مورد انتظار آگاه باشد. همانگونه که ملاحظه می‌شود حسابرسی برنامه از حسابرسی مدیریت متمایز است و استفاده اثربخش واحد تجاری را از منابع تحت کنترل آن به منظور دستیابی به نتایج مورد انتظار، ارزیابی و گزارش می‌کند. برخلاف ساختار و سلسله مراتب سازمانی که در اغلب ارگانها و واحدهای تجاری به طور دقیق تعریف می‌شود، واحد برنامه ممکن است بدون جهت پراکنده و فاقد تعریف دقیق باشد. حتی ممکن است تعیین مسئول مدیریت برنامه نیز به آسانی امکان‌پذیر نباشد.

با وجود آن که ممکن است برنامه‌ها دارای ساختار دقیقی نباشند، معهداً تعریف آن ضرورت دارد. بسیاری از واحدهای

تجاری امروزه نیز به سوی مدیریت برنامه متمایل شده و تا حدی ساختار و سلسله مراتب سنتی سازمانی را از دست داده‌اند. برای مثال، وظیفه تهیه لیست و پرداخت حقوق در گذشته کلاً توسط دایره پرداخت حقوق و دستمزد انجام می‌شد و حتی نگهداری ساعات کار کارگران در کارخانه نیز به عهده نماینده آن دایره بود. اما امروزه دایره عملیاتی پرداخت حقوق بخشی از برنامه پرداخت حقوق و دستمزد شده است. به‌طور مشابه، برنامه‌هایی چون حفاظت محیط زیست ممکن است در بخشهای مختلف سازمان پراکنده باشد اگرچه مسئولیت کلی آن به عهده یک بخش یا دایره سازمان واگذار شده است.

در برخی موارد، نتایج مورد انتظار توسط بالاترین مقام سازمان یا واحد تجاری تعیین می‌شود. در موارد دیگر، ممکن است نتایج مورد انتظار معلوم یا حتی تعیین نشده باشد. اگرچه مدیر یک برنامه قبل از شروع عملیات، باید از نتایج مورد انتظار برنامه خود آگاه باشد، اما برنامه‌ها اغلب پیش از تعیین نتایج مشخص، شروع می‌شوند. بنابراین حسابرس باید قبل از شروع حسابرسی برنامه، نتایج مورد انتظار برنامه را با هم‌آهنگی و موافقت مدیر برنامه، مشخص کند.

اینک، می‌توان با استفاده از تعریف نظری و جامع حسابرسی عملکرد مدیریت نسبت به تعریف حسابرسی برنامه به شرح زیر اقدام کرد:

حسابرسی برنامه عبارت است از برنامه‌ریزی برای گردآوری و ارزیابی اطلاعات مربوط و کافی و همچنین، شواهد قابل اطمینان توسط حسابرس مستقل در ارتباط با این هدف حسابرسی که آیا مدیریت، کارکنان واحد مورد رسیدگی یا

نمایندگان آنان، استانداردهای مناسبی را برای دستیابی به نتایج مورد انتظار مقامات بالاتر، به طور اثربخش اعمال کرده‌اند یا خیر.

اجزای اصلی نتایج حسابرسیهای مدیریت و برنامه

اگرچه نتایج حسابرسیهای مدیریت و برنامه براساس شواهد بدست آمده در ارتباط با هدف حسابرسی بدست می‌آید، اما اینگونه حسابرسیها بر سه جزء اصلی مشترک زیر مبتنی می‌باشند:

- ۱) استانداردهای مناسب؛
- ۲) پیروی کردن یا نکردن افراد یا سازمانها از این استانداردها؛
- ۳) نتایج حاصل از اعمال افراد یا سازمانها، با توجه به رعایت کردن یا نکردن استانداردهای مزبور.

چهار اصل اساسی حسابرسی مدیریت

۱ - حسابرسی در انجام یک حسابرسی مدیریت معمولاً بر فعالیتهایی که فرصت بهبودهای موثرتری را ارائه می‌کنند تاکید بیشتری می‌گذارد؛ به عبارت دیگر، حسابرس غالباً برای یافتن نارساییهای مدیریت کوشش می‌نماید.

۲ - در حسابرسی مدیریت، شواهد حسابرسی عبارت است از واقعیتها و اطلاعاتی که حسابرس برای نتیجه‌گیری درباره هدف حسابرسی مورد استفاده قرار می‌دهد. هدف حسابرسی، به صورت یک بیانیه یا یک سؤال در ارتباط با استفاده کارآمد و با صرفه از منابع سازمان برای تولید کالا یا ارائه خدمت مطرح است. هدف حسابرسی همواره متشکل از سه جزء اصلی است:

الف - ضوابط: استانداردهایی است که پیروی و اعمال آنها، موجب استفاده کارآمد

و با صرفه از منابع سازمان در راه تولید کالاها یا ارائه خدمات می‌شود. استانداردهای حسابرسی مدیریت، استانداردهایی است که برای انجام فعالیتهای مورد رسیدگی، قابل قبول و مناسب باشد.

همانند رسیدگی به صورتهای مالی، ضوابط قابل قبول کلی برای تمامی فعالیتهای زیر پوشش حسابرسی مدیریت وجود ندارد. بنابراین، در هر نوبت حسابرسی هریک از فعالیتهای مدیریت، باید استانداردهای مناسب آن تعیین شود.

ب - علل: اعمال مدیران، کارکنان یا نمایندگان آنان در سازمان مورد رسیدگی است که این اشخاص استانداردهای مناسب را برای انجام فعالیت یا اداره امور سازمان مربوط به طور کارآمد و با صرفه پذیرفته و اجرا کرده‌اند یا خیر.

ج - آثار: مبلغ، معیار یا نتایج اعمال واقعی مدیران، کارکنان یا نمایندگان آنان در مقایسه با استانداردهای قابل قبول و مناسب برای انجام فعالیتهاست. نظر به این که اندازه‌گیریها بر مبنای کارایی و توجیه اقتصادی انجام می‌شود، اغلب نتایج اندازه‌گیریها نیز می‌تواند برحسب ریال بیان گردد.

نارساییهایی که تحت عنوان آثار کشف و آشکار می‌شوند، تنها یکی از جنبه‌های حسابرسی مدیریت است. اما، تشخیص و رفع موجبات نارساییهای کشف شده، از دیدگاه کلی حسابرسی اهمیت بیشتری دارد. بنابراین، هدف حسابرس، بهبود سیستم مدیریت به منظور صرفه‌جویی در پول، پرهیز از پرداختهای بی‌جا، جلوگیری از سایر زیانها و بالا بردن کارایی عملیاتی است. بدین ترتیب، حسابرس باید تا حد امکان فرد یا واحد سازمانی مسئول نتایج نارسا را مشخص کند. علاوه بر این،

تشخیص نارساییها اصولاً با استفاده از برخی استانداردهای قابل قبول عملکرد انجام و براساس آن، آثار نارساییها اندازه گیری می شود.

لازم به یادآوری است که اگرچه اساساً حسابرسی مدیریت بر تشخیص و رفع نارساییها تاکید دارد. اما، حسابرس باید در حدود امکان، کارهایی را که موجب کسب نتایج مساعد شده است نیز مورد توجه قرار دهد. انجام این کار غالباً مستلزم گردآوری شواهد اضافی به منظور پشتیبانی یافته های مساعد است اما مسلماً گزارش حسابرسی را از عینیت بیشتری برخوردار خواهد کرد.

۳. کلیه شواهدی که حسابرس برای نتیجه گیری درباره هدف حسابرسی مورد استفاده قرار می دهد باید مربوط، با اهمیت و قابل اطمینان باشد. همچنین، شواهد مزبور باید برای قانع کردن نه تنها حسابرس بلکه سایر اشخاص ذیربطی که باید نتایج را قبول کنند نیز کفایت داشته باشد.

الف - مربوط بودن شواهد به معنای این است که اطلاعات با ضوابط هدف حسابرسی ارتباط داشته باشد. اهمیت شواهد به این معنا است که اطلاعات باید به اندازه کافی واجد اهمیت باشد تا مورد توجه قرار گیرد.

ب - قابلیت اطمینان شواهد معمولاً به منبع اطلاعات بستگی دارد. بنابراین، شواهد مرتبط با هدف حسابرسی باید از منابع قابل اتکاء گردآوری شود. از آن جا که بیشتر اطلاعات در حسابرسیهای مدیریت از منابع مختلفی چون مدارک، شهادت اشخاص و مشاهدات بدست می آید باید از قابل اتکاء بودن هریک از منابع مزبور اطمینان حاصل شود. اما، اطلاعات حاصل از مدارک کلی واحد مورد رسیدگی (همانند مدارک حسابداری) می تواند از لحاظ قابلیت اطمینان، به طور یک جا مورد

بررسی قرار گیرد و آزمون جداگانه یکایک مدارک ضرورت ندارد. انجام این کار، با بررسی سیستم کنترل داخلی واحد مورد رسیدگی در ارتباط با مدارک مزبور امکان پذیر است.

ج - کافی بودن شواهد در حسابرسیهای مدیریت به کمیت شواهدی بستگی دارد که حسابرس باید گردآوری کند تا بتواند به طور روشن و قانع کننده نسبت به وجود نارسایی، نتیجه گیری نماید. چنانچه شواهد درباره شخص بخصوصی گردآوری شده باید قاطع باشد.

د - شواهد لازم در حسابرسیهای مدیریت را می توان با استفاده از نمونه های آماری یا آزمونهای جزئیات بدست آورد.

ه - قابلیت اطمینان شواهدی که از کامپیوتر بدست می آید، باید با بررسی سیستم کنترل داخلی و کنترلهای مدیریت کامپیوتر تعیین گردد.

نظر به این که حسابرس در گردآوری و ارزیابی شواهد تخصص دارد، قاعدتاً باید بتواند این وظیفه را در موارد اداری همچون موارد فنی و حرفه ای به انجام برساند. بنابراین، فعالیتهای حسابرسی وی برای گردآوری شواهد می تواند تا آن جا گسترش یابد که کلیه فعالیتهای سازمان مورد رسیدگی را در بر گیرد و تنها به فعالیتهای مالی محدود نشود.

۴ - هر حسابرسی مدیریت، چهار مرحله به شرح زیر دارد:

الف - بررسی مقدماتی: حسابرس در این مرحله، اطلاعات کلی و سوابق امر را درباره سازمان و فعالیتهای آن گردآوری می کند. سپس، فعالیت یا فعالیتهایی که نقاط ضعف آشکار دارد را مشخص، یک هدف مقدماتی حسابرسی را بیان و برای بررسی و آزمون کنترلهای مدیریت مربوط به فعالیت انتخابی برنامه تهیه می نماید.

ب - بررسی و آزمون کنترلهای مدیریت: حسابرس، شواهد مربوط و بااهمیت را درباره هر سه جزء هدف حسابرسی از طریق بررسی کنترلهای مدیریت سازمان گردآوری و براساس آن به پرسشهای زیر پاسخ می دهد:

آیا ضوابط قابل قبول است؟

آیا اعمال شخص یا اشخاصی (علل) موجب بروز آثاری شده است؟

آیا این آثار، واجد اهمیت کافی برای تدوین یک هدف قطعی حسابرسی می باشد؟

حسابرس در خلال بررسی کنترلهای مدیریت می تواند شواهدی را در ارتباط با قابلیت اتکای اطلاعات بدست آمده از کنترلهای مدیریت نیز گردآوری کند. حسابرس سپس یک برنامه برای رسیدگیهای تفصیلی تهیه می نماید.

ج - رسیدگیهای تفصیلی: در این

مرحله، حسابرس شواهد کافی، مربوط، با اهمیت و قابل اطمینان را درباره هدف حسابرسی - آیا اعمال برخی افراد یا گروهها منطبق با استانداردهای قابل قبول عملیاتی بوده و به طور کارآمد و با صرفه در چارچوب یک فعالیت مشخص مدیریت انجام گرفته است - گردآوری می کند. سپس، حسابرس این شواهد را به منظور نتیجه گیری درباره هدف حسابرسی، تلخیص و ارزیابی می نماید.

د - تهیه گزارش: حسابرس براساس رسیدگیهای تفصیلی و نتایج حاصل از آن، گزارش حسابرسی را تنظیم و همراه شواهد کافی برای پشتیبانی از نتایج به شخص ثالث ارائه می کند.

حسابرس پیش از تعیین فعالیت مشخصی که مورد رسیدگی قرار خواهد گرفت باید محدوده رسیدگی خود یعنی امور اداری، تولید، مالی، بازاریابی، حمل و نقل یا سایر فعالیتهای سازمان را تعیین کند.

انتخاب محدوده مزبور به عواملی چون: مبلغ پول دریافتی یا پرداختی، اطلاعات شخصی حسابرس از کنترل‌های مدیریت در محدوده مورد نظر، علاقه‌های مدیریت یا مقامات قانونی، الزامات قانونی یا خط مشی‌ها یا سایر موارد مشابه، بستگی دارد. حسابرسی که اجزای سه‌گانه یک هدف حسابرسی را به خوبی درک کرده باشد می‌تواند یک فعالیت به خصوصی را که ظاهراً نیازمند رسیدگیهای بیشتر است به یکی از روشهای زیر مشخص و از سایر فعالیتها جدا سازد: با مشاهده جریان کار در محدوده سازمانی، با مطالعه سوابق و مدارک مربوط، با بررسی آمارهای مرتبط با محدوده مورد نظر یا با مذاکره و بحث با کارکنان درباره برخی از فعالیتهای آن محدوده.

اصول اساسی حسابرسی برنامه

حسابرس در یک حسابرسی برنامه اساساً بر برنامه‌هایی تاکید می‌کند که امکان بهبود آن وجود داشته باشد. اگرچه حسابرس ممکن است برنامه‌ای را از لحاظ اثربخشی آن در چگونگی دستیابی به هدفهای برنامه مورد تجزیه و تحلیل قرار دهد، اما در اغلب موارد، تجزیه و تحلیل مزبور به منظور نشان دادن عدم اثربخشی آن برای دستیابی به هدفهای برنامه انجام می‌شود. بنابراین، حسابرس بیشترین تأکید خود را بر برنامه‌های بدون اثر بخشی می‌گذارد تا بتواند پیشنهاداتی را برای بهبود عملیات ارائه کند.

کشف عدم اثربخشی‌های عمده در عملیات یک برنامه، تنها یکی از جنبه‌های برنامه مزبور است. حسابرس به منظور ارائه پیشنهاداتی برای بهبود عملیات باید موجبات عدم اثربخشی را مشخص کند. نظر به این که عملیات برنامه ممکن است

توسط سازمانهای گوناگون و پراکنده انجام شود، یافتن موجبات نارسایی، در مقایسه با یافتن نارساییها در حسابرسی مدیریت، به مراتب مشکلتر خواهد بود.

اصول اساسی حسابرسی برنامه را می‌توان به‌طور خلاصه به سه بخش زیر طبقه‌بندی کرد:

۱. تعریف حسابرسی،

۲. شواهد و هدفهای حسابرسی، و

۳. مراحل برنامه حسابرسی.

تعریف حسابرسی برنامه: تعریف حسابرسی برنامه سه ویژگی کلی حسابرسی برنامه را مشخص می‌کند که لزوماً در دیگر گونه‌های تجزیه و تحلیل برنامه مصداق ندارد:

۱. حسابرس باید مستقل باشد،

۲. حسابرس باید استانداردهای مبتنی بر نتایج مورد انتظار یا هدفهای برنامه را در اختیار داشته باشد تا بتواند براساس آن، اندازه‌گیریهای لازم را انجام دهد و

۳. حسابرس باید نتیجه‌گیریهای خود را به شخص ثالث گزارش کند.

استقلال حسابرس: هر حسابرس باید مستقل از سازمان مورد رسیدگی خود باشد. این مشکل، در موارد رسیدگی به صورتهای مالی و حسابرسی مدیریت تا حد قابل قبولی حل شده است. اما در محدوده حسابرسی برنامه، مسئله مزبور وضعیت حساسی دارد. بسیاری از ارزیابان برنامه، جزئی از مدیریت سازمان مورد ارزیابی می‌باشند. تا زمانی که استقلال حسابرس در موارد تجزیه و تحلیل برنامه آشکارا و به گونه‌ای نشان داده نشود که شخص ثالث بتواند بر نتایج حسابرسی اتکا کند، اینگونه نتایج نمی‌تواند به عنوان نتایج کاملاً قابل اتکا مورد پذیرش قرار گیرند.

مدیریت، به منظور تعیین هدفهای

سازمان و بهترین استانداردهای لازم برای دستیابی به آن هدفها به کمک ارزیابان برنامه نیاز دارد و هدفها و استانداردهای مزبور باید توسط حسابرسانی رسیدگی شوند که مستقل از آن هدفها و استانداردها باشند. استقلال حسابرس بدان معنا نیست که حسابرس برنامه نتواند رأساً ضوابط لازم برای اندازه‌گیری اثربخشی برنامه را تدوین و از آن استفاده کند؛ بلکه، ضوابط مورد استفاده حسابرس باید ضوابط مدیریت نیز محسوب و مورد قبول آن واقع شود.

استانداردهای لازم برای دستیابی

به یک هدف معتبر برنامه: حسابرس پیش از آنکه بتواند اثر بخشی برنامه‌ای را اندازه‌گیری کند باید هدف معتبری برای آن تعیین نماید.

هدفهای یک خط مشی یا برنامه (فواید مورد انتظار از اجرای آن) در اغلب موارد به نحو آشکار و دقیق بیان نمی‌شود. تدوین کنندگان اصلی خط مشی یا برنامه نیز ممکن است برداشت روشنی از فواید مورد انتظار نداشته باشند. بیان رسمی هدفها می‌تواند عمداً دو پهلو و کلی باشد تا اتفاق نظر و هم‌آهنگی در عملیات را تسهیل کند. علاوه بر این، بیان آشکار هدفها، تعیین اولویتها و تخصیص مشخص منابع را نیز به‌طور ضمنی نشان می‌دهد.

تا جایی که امکان دارد، بیان هدفها باید به گونه‌ای باشد که:

۱. درک کامل فواید مورد انتظار شامل میزان دستیابی به آن را امکان پذیر سازد.

۲. اشخاصی را که به ناچار تحت تاثیر پی‌آمدهای نامساعد هدفها قرار می‌گیرند یا از مزایای ناخواسته آن بهره‌مند می‌شوند، مشخص کند.

۳. جنبه‌های غیر کمی (کیفی) مهم را در برگیرد، حتی اگر اندازه‌گیری میزان دستیابی

به آنها بسیار مشکل شود.

۴. هدفهای چندگانه‌ای را که مکمل یا متضاد می‌باشند مورد توجه قرار دهد. اتخاذ یک چنین دیدگاه جامعی درباره هدفها، اهمیت به سزایی دارد. بیان بیش از حد ساده هدفها می‌تواند نارساییهای زیر را در بر داشته باشد:

۱) کلیه جنبه‌های اصلی آثار مورد انتظار مدنظر قرار نگیرد و
۲) نتایج متضاد ضمنی برای گروههایی غیر از گروههای مورد نظر حاصل گردد. هدفهای ضمنی می‌تواند معرف نتایج مطلوبی باشد. چنانچه شرح دقیق و مشخص فعالیتهای در تعریف هدف منظور شود، نتیجه نهایی چیزی جز بیان بیش از حد ساده هدف نخواهد بود. هدفی که به شرح مزبور بیان شود می‌تواند ارزیابی راه‌حلهای جایگزین را محدود کند درحالیکه مقصود راه‌حلهای جایگزین، تعیین سطوح موثر برای دستیابی به فواید نهایی است.

از سوی دیگر، هدف باید ماهیت و جهت تغییرات را مشخص کند تا بتوان میزان پیشرفت را اندازه‌گیری کرد. تدوین هدفهای کمی نیز ضرورت دارد منتها باید اولویتهای برنامه‌ها را منعکس سازد. بنابراین، هدفهای مزبور را به خوبی می‌توان بخشی از بودجه و فرآیند برنامه‌ریزی مالی بلندمدت محسوب و به موازات تغییر اولویتهای بودجه، در آن تجدیدنظر کرد.

در ارزیابی نتایج برنامه‌های در دست اجرا، چنانچه هدفهای کمی یا فعالیتهای مشخص به مدیران دیکته شده باشد، لازم است که هدفها یا فعالیتهای مزبور با دیدی منتقدانه مورد بررسی قرار گیرد. مثلاً، باید بررسی شود که آیا نارساییهای موجود در راه رسیدن به هدفها یا فعالیتهای دیکته شده، معلول انتظارات غیر معقول یا روش اجرای برنامه بوده است.

با گذشت زمان، هدفها نیز می‌تواند دستخوش تغییر شود و باید اطمینان حاصل کرد که هدفهای مورد استفاده، کماکان معتبر باشند. برای تعیین هدف حداکثر سرعت در بزرگراهها به میزان ۹۰ کیلومتر در ساعت، امروزه علاوه بر صرفه‌جویی در مصرف سوخت، موارد ایمنی نیز مدنظر قرار می‌گیرد.

تعیین هدفهای معتبر، وظیفه‌ای پیچیده و دشوار است. حساسی می‌مکن است بدون رعایت کلیه الزامات بالا نیز ادامه یابد؛ اما، در اینگونه موارد، لازم است به موازات پیشرفت کار، هدفها مورد بررسی مجدد قرار گیرند و روشنتر بیان شوند.

گزارش به شخص ثالث: گزارشگری به شخص ثالث مبنی بر اعتباردهی به مسئولیت حسابدگی شخص ثانی در قبال شخص ثالث، اهمیت استقلال حسابرس را نشان می‌دهد. در صورت نبود استقلال، قابلیت اتکای وظیفه اعتباردهی مورد سؤال و تردید قرار خواهد گرفت.

شواهد و هدفهای حساسی: دومین اصل اساسی حساسی برنامه، به شواهد و هدفهای حساسی مربوط می‌شود که بشرح زیر تعریف می‌گردد:

شواهد حساسی عبارت است از واقعه‌ها و اطلاعاتی که به منظور نتیجه‌گیری در مورد هدف حساسی مورد استفاده قرار می‌گیرد. هدف حساسی در یک حساسی برنامه معمولاً به صورت یک بیانیه یا سؤال درباره اثربخشی برنامه در تامین نتایج مورد انتظار برنامه است. هدف حساسی همواره متشکل از سه جزء اصلی است که شرح مختصری از هر یک از آنها در زیر ارائه می‌گردد:

۱. ضوابط: استانداردهایی است که در

صورت رعایت آنها، نتایج مورد انتظار مدیریت ارشد برنامه به‌طور اثربخش حاصل می‌شود. به نتایج مورد انتظار از برنامه معمولاً هدف یا هدفهای برنامه می‌گویند. ضوابطی که برای سنجش دستیابی اثربخش به هدف برنامه مورد استفاده قرار می‌گیرد، همان استانداردهایی است که قاعدتاً باید برای انجام فعالیتهای برنامه بکار می‌رفت.

آشکار است که استانداردهای پذیرفته شده کلی برای تمامی حساسیهای برنامه وجود ندارد. یک حساسی مشخص به ندرت ممکن است تکرار شود. بنابراین، برای هر برنامه مشخص باید ضوابط خاص آن تعیین گردد. تدوین استانداردهایی که بتوان از آن به عنوان ضوابط استفاده کرد معمولاً دشوار است. اما نکات زیر می‌تواند در ارتباط با تدوین استانداردهایی که به عنوان ضوابط سنجش اثر بخشی برنامه مورد استفاده قرار می‌گیرد مطرح گردد.

برای ارزیابی نتایج و تعیین راه‌حلهای بدیل، به معیارهای معتبر سنجش نتایج رویه‌ها و برنامه‌ها نیاز است. هدفها و معیارهای سنجش نتایج برنامه با یکدیگر مربوط و کیفیت هر یک به کیفیت دیگری وابسته است. معیارهایی باید مورد استفاده قرار گیرد که کلیه جوانب یک هدف مشخص را زیر پوشش قرار دهد. شرایط لازم برای تعیین معیارهای مناسب را می‌توان به شرح زیر خلاصه کرد:

● میزان دستیابی به هدفها را تا حد امکان به صورت کمی بیان کند (معیارهای اثربخشی)^۲؛

● جنبه‌های کیفی نتایج برنامه را ملحوظ نماید (معیارهای نامشهود)^۳؛

● نتایج خلاف انتظار را تا حد امکان به‌طور کمی بیان کند (معیارهای جانبی)^۴؛

● تفاوت بین آثار مترتب بر

استفاده کنندگان و تامین کنندگان هزینه را تا حد امکان به صورت کمی بیان نماید (معیارهای توزیع)^۵.

هنگام ارزیابی نتایج، به منظور پیشگیری از مشکلات عملی می توان از معیارهای جانبی و توزیع صرفنظر کرد. اما، چنانچه بتوان با تلاشی معقول، اطلاعات مفیدی را بدست آورد یا تصمیم گیرندگان به معیارهای مزبور علاقه مند باشند نباید از معیارهای جانبی و توزیع صرفنظر شود. در ارتباط با معیارهای نامشهود، لازم است از نشاندندهای کیفی مانند رده بندی رضایت صاحبکار از کیفیت خدمات حسابرسی استفاده کرد.

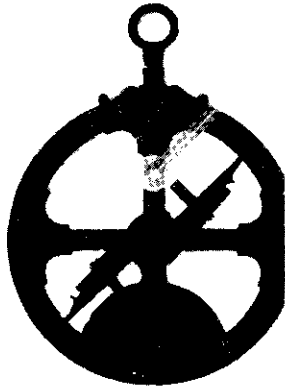
برای معیارهای مورد نظر ممکن است ارقام و اطلاعات در دسترس نباشد یا تنها با تحمل هزینه نسبتاً زیاد بتوان به اطلاعات مزبور دست یافت. در اینگونه موارد، می توان از اطلاعات جایگزین استفاده کرد اما باید ابتدا از اعتبار این اطلاعات، اطمینان حاصل شود.

در اغلب موارد، حسابرسان تمایل دارند که معیارهای کمی، به ویژه معیارهای اثربخشی، را بیش از حد دقیق و خشک تعیین کنند.

در اینگونه موارد، بهتر است دامنه نتایج مختلف ممکن مورد توجه قرار گیرد.

۲. علل: اعمال مدیران، کارکنان یا نمایندگان آنان در سازمان است که این اشخاص، استانداردهای مناسب را برای دستیابی اثربخش به نتایج مورد انتظار پذیرفته و اجرا کرده اند یا خیر.

جزء علل هدف حسابرسی (در حسابرسی برنامه) معمولاً سطوح متعدد عملیات (اعمال) را دربر می گیرد. در حسابرسی برنامه، سطوح مزبور لزوماً با نمودار سازمانی ارگان مورد حسابرسی، مطابقت ندارد.



۳. آثار: مقایسه مبالغ مورد سنجش یا اعمال واقعی مدیران، کارکنان یا نمایندگان آنان است با ضوابط سنجش اثربخشی برنامه. در بسیاری از موارد، آثار را می توان برحسب مبالغ ریالی بیان کرد.

برای این که بتوان درباره هدف حسابرسی به نتیجه گیریهای مطلوب رسید باید شواهد کافی، مربوط، بااهمیت و قابل اطمینان گردآوری و تجزیه و تحلیل شود.

نظر به این که اغلب برنامه ها نسبتاً جدید است، هدفهای قابل قبول و استانداردهای لازم برای دستیابی به آن از قبل تعیین و تعریف نشده یا برای مدت کافی مورد آزمون قرار نگرفته است تا بتوان مناسب بودن آن را به عنوان ضوابط سنجش، تعیین کرد. بنابراین، گردآوری شواهد مرتبط با ضوابط در حسابرسیهای برنامه، نیازمند راهحلهای جدیدتری در مقایسه با حسابرسیهای مالی و مدیریت است.

علاوه بر این، چون برنامه می تواند در مناطق جغرافیایی مختلف اجرا شود، تکنیکهای پیشرفته تری برای گردآوری شواهد مرتبط با علل و آثار ضرورت خواهد داشت. در اینگونه حسابرسیها، تکنیکهایی نظیر نمونه گیری، طرح پرسشنامه، ضریب همبستگی و مصاحبه بکار گرفته می شود. در مدل های برنامه ریزی خطی یا سایر مدل های کامپیوتری، به نحو

گسترده ای از کامپیوتر استفاده می شود. حسابرسان معمولاً در تجزیه و تحلیل اقلام بهای تمام شده و هزینه تخصص دارند، اما در اغلب موارد ناگزیرند که اقلام مزبور را با فواید یا اثربخشی مرتبط کنند. تبدیل ارزشهایی نظیر جان اشخاص، بهبود محیط زیست یا بهبود کیفیت آموزش به مبالغ ریالی، دانش جدیدی است که باید توسط حسابرسان فراگرفته شود.

مراحل حسابرسی برنامه: هر حسابرسی برنامه، چهار مرحله قابل تشخیص به شرح زیر دارد.

۱. برررسی مقدماتی: حسابرس اطلاعات کلی و سوابق را درباره برنامه و سازمانهای مربوط، فعالیتهای آنها، و هدفهای آن گردآوری می کند. سپس، یک هدف برنامه که احتمالاً در اثر بخشی آن مشکلی وجود دارد توسط حسابرس تعیین و به عنوان هدف مقدماتی حسابرسی برنامه بیان می شود. حسابرس همچنین، راهحلهای جایگزینی را برای دستیابی به هدف برنامه مشخص می کند. حسابرس پس از انجام مقدمات مزبور، برنامه ای را برای بررسی و آزمون کنترل های مدیریت در محدوده برنامه انتخابی تهیه می نماید.

۲. بررسی و آزمون کنترل های مدیریت: حسابرس با بررسی کنترل های مدیریت برنامه، شواهد مربوط و بااهمیت را برای هر سه جزء هدف حسابرسی گردآوری می کند تا براساس آن مشخص نماید که آیا ضوابط قابل قبولند؟ آیا اشخاصی مسبب علل شده اند و آیا آثار واجد اهمیت است؟ براساس این بررسیها، هدف قطعی حسابرسی توسط حسابرس معین می شود. حسابرس در خلال بررسی و آزمون کنترل های مدیریت همچنین، شواهدی را در ارتباط با قابلیت اطمینان و قابلیت اتکای

اطلاعات بدست آمده از کنترل‌های داخلی مدیریت گردآوری می‌کند. سپس، حسابرس برنامه‌ای را برای رسیدگی‌های تفصیلی تهیه می‌نماید.

۳. رسیدگی‌های تفصیلی: حسابرس در این مرحله شواهد کافی، مربوط، با اهمیت و قابل اطمینان را در این باره گردآوری می‌کند که آیا شرکت‌کنندگان در برنامه (شامل ارگان مسئول برنامه) و وظایف خود را به گونه‌ای انجام داده‌اند که نتایج مورد انتظار برنامه حاصل شده باشد یا خیر و در صورت منفی بودن پاسخ، دلایل آن چه بوده است. سپس، شواهد گردآوری شده را تجزیه و تحلیل و درباره هدف برنامه، نتیجه‌گیری می‌کند.

۴. تهیه گزارش: حسابرس براساس رسیدگی‌های تفصیلی، گزارش حسابرسی را تهیه و نتیجه‌گیری‌های خود را به شخص ثالث ارائه می‌کند. همراه با گزارش مزبور، شواهد کافی برای پشتیبانی از نتیجه‌گیریها نیز در اختیار شخص ثالث گذارده می‌شود. برخی سازمانها به دلیل ابعاد مختلفی که بسیاری از حسابرسی‌های برنامه دارند از حسابرسان خود می‌خواهند که پس از خاتمه مرحله بررسی و آزمون کنترل‌های مدیریت، تحلیلی از انتظارات خود در مراحل بعدی حسابرسی را ارائه کنند. این تجزیه و تحلیل به مدیریت سازمان امکان می‌دهد تا زمینه‌های اضافی انجام حسابرسی کامل را با فواید مورد انتظار آن مقایسه نماید.

پس از تکمیل کلیه کارهای اجرایی حسابرسی برنامه، نتیجه‌گیری در مورد این که هدف‌های برنامه به گونه‌ای اثربخش برآورده شده است یا خیر باید به شخص ثالث گزارش شود. شکل استاندارد برای تهیه این قبیل گزارشها وجود ندارد؛ زیرا، نتیجه‌گیریها مستقیماً با برنامه خاص مورد

رسیدگی مرتبط است. اما، به عنوان یک قاعده کلی می‌توان اظهار داشت که حسابرس پس از ارائه مقدمه و سوابق برنامه، ابتدا نتیجه‌گیری‌های خود را ارائه می‌کند و سپس، وضعیت‌های بانی نارسایی برنامه را تشریح و آثار و ضوابط را بیان می‌نماید. ضمناً، شواهد کافی باید در گزارش ارائه شود تا خواننده را قانع کند که ضوابط مورد استفاده حسابرس قابل قبول است، علل و وضعیت‌های مسبب آن به شرحی بوده که در گزارش بیان شده است و آثار، با اهمیت می‌باشد.

مفهوم کنترل‌های مدیریت

کنترل‌های داخلی از دیدگاه رسیدگی به صورت‌های مالی و کنترل‌های مدیریت از لحاظ حسابرسی عملکرد و ویژگی‌های مشابهی دارند اما، مقاصد آنها متفاوت است. حسابرسانی که صورت‌های مالی را مورد رسیدگی قرار می‌دهند، از ارتباط کنترل‌های داخلی با قابلیت اطمینان شواهد مورد نیاز برای رسیدگی مزبور آگاهی دارند. بررسی و آزمون کنترل‌های مدیریت به منظور دستیابی به دو مقصود انجام می‌شود: (۱) آزمون کنترل‌های مدیریت به منظور تحصیل شواهد لازم برای تعیین امکان رسیدن به یک هدف قطعی حسابرسی از هدف مقدماتی آن و (۲) قضاوت درباره قابلیت اطمینان شواهد بدست آمده از سیستم کنترل داخلی مدیریت.

مقصود دوم شباهت زیادی با بررسی سیستم کنترل داخلی در حسابرسی صورت‌های مالی دارد. حسابرس در این رسیدگیها، قابلیت اطمینان اطلاعات بدست آمده از سیستم کنترل داخلی حسابداری را تعیین و براساس آن، درباره میزان اتکاء بر سیستم مزبور به منظور تعیین میزان

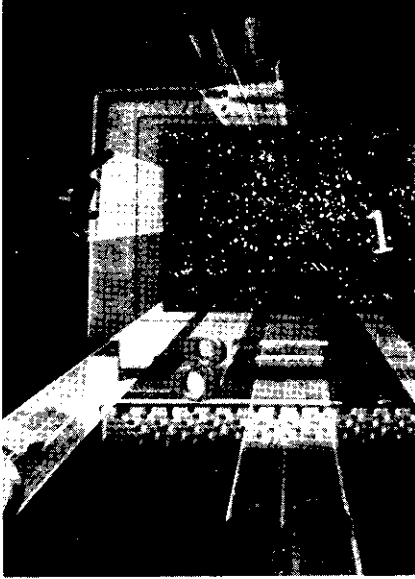
آزمون‌های محتوا در مرحله رسیدگی‌های تفصیلی تصمیم‌گیری می‌کند. حسابرسی که در کار حسابرسی عملکرد تازه‌کار است باید به روشنی مقاصد کنترل‌های مدیریت و تفاوت‌های آن را با تجربیات خود در رسیدگی به صورت‌های مالی دریابد. کنترل‌های مدیریت در حسابرسی عملکرد، در برگیرنده کنترل‌های داخلی و همچنین، کنترل‌های خارجی است. بنابراین، می‌توان بحث را با تعریف کنترل داخلی و کنترل مدیریت شروع کرد.

کنترل داخلی در مفهوم وسیع خود، شامل کنترل‌هایی است که می‌توان آن را به کنترل‌های حسابداری یا کنترل‌های اداری به شرح زیر تقسیم کرد:

کنترل‌های اداری: شامل طرح سازمان، روشها و سوابقی است که با فرایند تصمیم‌گیری مدیریت برای تصویب رویدادها ارتباط دارد اما به آن محدود نمی‌شود. این قبیل تصویبها، یکی از وظایف مدیریت است که مستقیماً به مسئولیت دستیابی به هدف‌های سازمان مربوط می‌شود و نقطه شروع ایجاد کنترل‌های حسابداری است.

کنترل‌های حسابداری: شامل طرح سازمان، روشها و مدارکی است که با محافظت داراییها و قابلیت اتکاء مدارک حسابداری ارتباط دارد و در نتیجه به منظور حصول اطمینانی معقول از موارد مشروح زیر طراحی می‌گردد:

۱. رویدادهای مالی براساس مجوز کلی یا خاص مدیریت اجرا می‌شود.
۲. رویدادهای مالی برحسب لزوم به گونه‌ای ثبت می‌شود که الف) تهیه صورت‌های مالی را براساس اصول پذیرفته شده حسابداری یا هرگونه ضوابط مربوط دیگر امکان‌پذیر سازد و ب) حسابدهی در



مزبور مورد پذیرش واقع نمی‌شوند و به عنوان مبنایی برای رسیدگی از طریق مقایسه با عملیات واقعی از آنها استفاده نمی‌گردد. اما، برای کنترل‌های مدیریت، زمینه‌ای که کلیه فعالیت‌های داخل و خارج از سازمان و مرتبط با عملیات آن و کنترل داخلی اداری را دربر گیرد، استانداردهای آماده‌ای در دسترس نیست. به عبارت دیگر، استانداردهای زیادی در این مورد تدوین نشده یا اگر تدوین شده نیز تنها در مورد یک سازمان خاص کاربرد داشته است. استانداردهای مزبور شامل طرح‌های استراتژیک، طرح‌های عملیاتی، طرح‌های سازمان، نیاز به نیروی انسانی و منابع و سایر نیازهای برنامه‌ریزی و عملیاتی سازمان می‌باشد. در مواردی که اینگونه کنترل‌های مدیریت و اداری تدوین نشده است یا متناسب با فعالیت‌های سازمان نمی‌باشد، امکان انجام عملیات کارآمد، با صرفه یا اثربخش نیز محدود می‌شود. علاوه بر این، رویدادهای زیادی در خارج از سازمان به وقوع می‌پیوندد که مستقیماً بر عملیات سازمان اثر می‌گذارند. برای مثال، قوانین جاری کشور، محدوده عملیات یک شرکت تجاری را تعیین می‌کند و تنظیم امور آن با مقایسه با قوانین مزبور انجام می‌شود. به عبارت دیگر، سازمان‌های مسئول کشور، محدودیت‌هایی نظیر فرصت‌های اشتغال یکسان یا مسایل آلودگی محیط زیست را برای شرکت‌های تجاری در نظر می‌گیرند. شرایط بازار، امکانات استقراض و پیشرفت‌های تکنولوژیک نیز فعالیت‌هایی خارج از سازمان محسوب می‌شوند که بر عملیات داخلی آن اثر می‌گذارند. شرکت‌های اصلی نیز می‌توانند محدودیت‌هایی نظیر کنترل توزیع سود و کنترل قیمت فروش را بر شرکت‌های فرعی یا بخش‌های تابعه خود تحمیل کنند.

مورد داراییها را میسر کند.
 ۳. دسترسی به داراییها تنها با مجوز مدیریت امکان‌پذیر باشد.
 ۴. داراییهای ثبت شده، در دوره‌های متناوب زمانی معقول، با داراییهای موجود مقایسه و در مورد هرگونه اختلاف، اقدام لازم به عمل آید.
 براساس تعاریف بالا، ویژگیهای یک سیستم خوب کنترل داخلی حسابداری را می‌توان به شرح زیر بیان کرد:
 ۱. حصول اطمینان معقول از دستیابی به هدفهای کنترل داخلی حسابداری، به شایستگی و درستکاری کارکنان، تفکیک وظایف و درک آنان از روشهای توصیه شده بستگی دارد.
 ۲. تفکیک مناسب وظایف؛ وظایف ناسازگار از دیدگاه کنترل‌های حسابداری عبارتند از وظایفی که به شخص امکان می‌دهد تا حین انجام وظایف عادی خود اشتباهات یا سوءجریاناتی را مرتکب شود و آنها را مخفی کند.
 ۳. حصول اطمینان از اجسرای رویدادهای مالی طبق مجوزهای مدیریت مستلزم کسب شواهد مستقل در مورد صدور مجوزها توسط مدیران مسئول و صلاحیتدار و همچنین، مطابقت رویدادها با مفاد مجوزها می‌باشد.
 ۴. از لحاظ عملیات ثبت، رویدادها باید به مبلغ مربوط و در دوره حسابداری وقوع آن ثبت و در حسابهای مناسب طبقه‌بندی شود.
 ۵. دسترسی به داراییها باید به کارکنان مجاز، محدود باشد.
 ۶. داراییهای موجود باید با حسابهای مربوط مقایسه گردد.
 بدین ترتیب، استانداردهای لازم برای استقرار کنترل‌های داخلی حسابداری در دسترس است؛ اگرچه گاه، استانداردهای

امروزه، روند کنترل فعالیت‌های سازمانها توسط استانداردهای خارجی، روزافزون است. تقریباً تمامی برنامه‌های اجتماعی دولت توسط سازمانهایی انجام می‌گیرد که مسئول اصلی اجرای برنامه‌ها نمی‌باشند. در محدوده شرکت‌های تولیدی - تجاری نیز شرکت‌های سهامی بزرگ برای ساخت بسیاری از محصولات و قطعات از پیمانکاران مستقل استفاده می‌کنند. برای آنکه مدیریت واحد تجاری از رعایت استانداردهای تعیین شده، توسط کارکنان خود اطمینان یابد، هر یک از فعالیت‌های بالا باید به گونه‌ای رسیدگی شود. بنابراین، مدیریت واحد تجاری به منظور اطمینان یافتن از رعایت استانداردهای خارجی و داخلی، همواره نوعی سیستم کنترل مدیریت راه، صرف‌نظر از مناسب بودن یا نبودن آن، ایجاد می‌کند. کنترل مدیریت نه تنها کنترل‌های داخلی بلکه کنترل‌های خارجی را نیز دربر می‌گیرد. چنانچه تنها فعالیت‌های داخلی سازمان مورد نظر باشد، معنای کنترل‌های مدیریت و کنترل‌های داخلی اداری، یکسان خواهد بود.

با توجه به مراتب بالا، اینک می‌توان کنترل‌های مدیریت را آنگونه که در حسابرسی عملکرد مورد استفاده قرار می‌گیرد تعریف و برخی از ویژگیهای یک سیستم خوب کنترل مدیریت را به شرح زیر فهرست کرد.

سیستم کنترل مدیریت عبارت است از طرح سازمان و کلیه طرحها، خط مشی‌ها و روشهای دیگری که برای دستیابی به هدفهای سازمان، مورد نیاز کارکنان و سایر منابع مربوط می‌باشد. هدفهای سازمان نه تنها باید شامل بیان نتایج مورد انتظار از تولید کالاها یا ارائه خدمات باشد بلکه لازم است مسئولیت مدیریت را در مورد محافظت منابع و حسابداری در مورد نتایج نیز دربرگیرد.

یک سیستم خوب کنترل مدیریت باید شامل موارد زیر باشد:

۱. بیان هدفهای سازمان،
۲. طرح سازمان برای دستیابی به هدفها،
۳. کارکنانی با کیفیت و کمیت متناسب با شرح مسئولیتهای مربوط که وظایف آنان به نحو شایسته، تفکیک شده باشد،
۴. یک مجموعه مدون از خط مشی‌ها و روشهای مناسب برای هر یک از بخشها و دوایر سازمان، و
۵. یک سیستم اثر بخش برای رسیدگی به فعالیتهای کلیه سطوح سازمانی به منظور حصول اطمینان از اجرای خط مشی‌ها و روشهای مصوب.

وجوه تمایز و تشابه کنترل‌های داخلی و کنترل‌های مدیریت

اگرچه تشابهات بسیاری بین کنترل‌های داخلی و کنترل‌های مدیریت وجود دارد اما می‌توان سه وجه تمایز مهم را به شرح زیر بین این دو سیستم کنترل مشخص کرد:

۱. تاکید فزاینده بر نیاز به بیان هدفهای

سازمان و برقراری ارتباط نزدیک آن با کنترل‌های مدیریت،

۲. تاکید فزاینده بر کنترل‌های خارجی در مقایسه با کنترل‌های داخلی، و

۳. گسترش کنترل به منظور در بر گرفتن کلیه فعالیتهای مدیریت نظیر تولید، حمل و نقل، تحقیق و غیره به جای تنها تاکید بر فعالیتهای حسابداری.

هدفهای سازمان: سازمانی که نداند برای انجام چه کاری به وجود آمده است، به ندرت خواهد توانست کارآمد و اثربخش باشد. عملیات سازمان در صورتی کارآمد و اقتصادی است که منجر به تولید کالاها یا ارائه خدمات مفید و مورد انتظار بشود. کارآمدترین تولیدکننده محصولی که تقاضایی برای آن وجود ندارد، ناگزیر از تعطیل کار خود می‌باشد.

با این وجود، بسیاری از سازمانهای دولتی یا خصوصی هنوز بر مبنای اصل چگونگی انجام عملیات به جای تعیین نوع عملیات و دلایل انجام آن کار می‌کنند.

در بسیاری از شرکتهای بخش خصوصی مدیران رده بالا ممکن است از انتظارات مطلع باشند اما مدیران سطوح پایین‌تر شرکت به ندرت چنین آگاهیهایی را دارند. مسئولیت مدیران رده‌های پایین تنها محدود به اجرای عملیاتی می‌شود که به آنان دیکته شده است. بسیاری از مقامات سازمانهای دولتی و خصوصی به جای مدیر بودن، مجریانی می‌باشند که قوانین، مقررات، خط مشی‌ها و روشها را اجرا می‌کنند. به عبارت دیگر، مسئولیت آنان شامل تعیین و تدوین آن چه که باید انجام می‌شود و دلایل انجام آن، نبوده است.

اما، امروزه بسیاری از سازمانهایی که با مدیریت خوب اداره می‌شوند، اعم از دولتی و خصوصی، انتفاعی و غیرانتفاعی، متوجه

نیاز اعلام هدفهای اصلی سازمان به کلیه سطوح عملیاتی هستند. در این جا، اصطلاح هدف به معنای انتظارات بلندمدت سازمان بکار گرفته می‌شود که به صورت کلی بیان شده است. اما اصطلاحات استراتژی و نتایج مورد انتظار برای دوره‌های کوتاه مدت و انتظارات مشخص مورد استفاده قرار می‌گیرد. به منظور تدوین طرحهای عملیاتی و روشهای اجرایی آن لازم است هر دو گروه اصطلاحات مذکور در بالا به بهترین نحو ممکن بیان شوند. یک سازمان هنگامی اثربخش محسوب می‌شود که به هدفهای خود دست یابد. سازمان هنگامی کارآمد و اقتصادی محسوب می‌شود که روشهای دستیابی آن به هدفها و نتایج مورد انتظار نیز در شرایط موجود به بهترین وجه ممکن، دستیابی به هدفها را امکان‌پذیر سازد.

در حسابرسیهای مدیریت مرتبط با کارایی و اقتصادی بودن عملیات، به ویژه در مواردی که حسابرسی به منظور تعیین میزان رعایت قوانین، مقررات، خط مشی‌ها یا روشهای مصوب توسط مدیران و کارکنان انجام می‌گیرد، غالباً اشاره‌ای به هدفهای سازمان نمی‌شود. هنگامی که مدیریت یک واحد تجاری مورد رسیدگی قرار می‌گیرد تا مشخص شود که روشها و فعالیتهای آن در جهت دستیابی به هدفهای واحد تجاری است یا نه، حسابرسی مدیریت واقعاً به بهبود مدیریت کمک می‌کند نه آنکه چگونگی رعایت یک استاندارد بخصوص را بهبود بخشد.

طرح سازمان: پس از بررسی هدفهای سازمان، قدم بعدی حسابرسی در ارزیابی کنترل‌های مدیریت این است که چگونگی سازماندهی واحد مزبور را از لحاظ دستیابی به هدفهایش مورد توجه قرار دهد. در این

مرحله لازم است اطمینان حاصل شود که مسئولیتها به نحوی مناسب تفکیک شده است؛ به هریک از مدیران اختیاراتی متناسب با مسئولیتهاشان تفویض شده است؛ و هیچ شخص واحدی به تنهایی بر کلیه مراحل عملیات، کنترل ندارد. ضمناً، حسابرس باید مطمئن شود که هریک از کارکنان، مسئول اعمال خود در برابر شخص ثالث می‌باشند و اعمال آنان نیز مورد رسیدگی قرار می‌گیرد تا مشخص شود که وظایف خود را به خوبی انجام داده‌اند یا خیر.

یک نمودار سازمانی که به نحوی مناسب طراحی شده باشد، بخشی از اطلاعات بالا را در اختیار حسابرس قرار می‌دهد. اما، حسابرس معمولاً به اطلاعاتی بیش از یک نمودار سازمانی نیاز دارد. مثلاً، شرح وظایف مدیران باید همراه با نمودار سازمانی مورد بررسی قرار گیرد.

نمودار سازمانی: نمودارهای سازمانی معمولاً برحسب هدفها و مسئولیتهای سازمان، متفاوت است. تنوع نمودارهای سازمانی و پیچیدگی آن معمولاً معرف پیچیدگیهای کنترل مدیریت در یک حسابرسی مدیریت، یعنی حسابرسی کارآیی و توجیه اقتصادی، می‌باشد. اما، پیچیده‌ترین سازمانها آنهایی هستند که با اجرای برنامه‌ها سروکار دارند؛ زیرا در این قبیل موارد، نمودار سازمانی باید ارتباطات متقابل یک برنامه را در میان سازمانهای مختلف، نشان دهد.

نمودگر: یک طرح سازمان که در نمودار سازمانی منعکس می‌شود، جریان رویدادها را بین سازمانهای مختلف نشان نمی‌دهد. تجسم جریان رویدادهای مزبور به بهترین نحو، توسط نمودگرهای مناسب امکان پذیر می‌گردد. برای نشان دادن جریان رویدادها در سیستمهای کامپیوتری، از نشانه‌های

استانداردی استفاده می‌شود که به همین منظور ایجاد شده‌اند. اما، نظر به این که جریان بسیاری از رویدادها در حسابرسیهای عملکرد به صورت دستی یا کامپیوتری است و ضمناً حسابرس را ناگزیر از مراجعه به سازمانهایی خارج از محل کار خود نیز می‌کند، می‌توان در کلیه موارد از نشانه‌های استاندارد مزبور برای ترسیم نمودگرها استفاده کرد. چنانچه حسابرس به دلایلی برخی از نشانه‌های استاندارد را تغییر دهد، لازم است توضیح کافی در مورد آن بدهد تا استفاده‌کنندگان از نمودگر بتوانند به روشنی جریان رویدادها را درک کنند.

کارکنان و وظایف آنان: هیچ سازمانی نمی‌تواند انتظار داشته باشد که به نحو قابل قبولی فعالیت کند مگر اینکه وظایف و مسئولیتها را به‌طور مناسب تفکیک و کارکنانی توانا را برای انجام آن تأمین نماید. در بررسی الزامات یک سیستم خوب کنترل مدیریت در مورد کارکنان، حسابرس معمولاً پرسشهای زیر را مطرح می‌کند:

۱. آیا شرایط شغل به نحو مقتضی بیان شده است؟
۲. آیا کارکنان واجد شرایط برای تصدی مشاغل استخدام شده‌اند؟
۳. آیا تعداد کارکنان موجود برای انجام کارها، کافی است؟
۴. آیا برای بهبود کیفیت کارها، آموزش لازم به کارکنان داده شده است؟
۵. آیا نظارت و سرپرستی لازم اعمال می‌شود؟
۶. آیا کارکنان علاوه بر درک آن چه که انجام می‌دهند، دلایل انجام آن را نیز می‌دانند؟

حسابرسانی که به صورتهای مالی رسیدگی می‌کنند، از مدتها قبل با مسئله تعداد کارکنان، وظایف حسابداری آنان به ویژه، تفکیک وظایف آشنا می‌باشند. اما

مسئولیت حسابرسان عملکرد به تمامی انواع کارکنان تعمیم می‌یابد. از دیدگاه حسابرسان عملکرد، توانایی فردی که مسئولیت مثلاً گزین کردن اتومبیل را دارد به اندازه کفایت و درک کارکنانی که سوابق حسابهای دریافتی یا موجودیها را نگهداری می‌کنند، حائز اهمیت است.

در مواردی که حسابرسی به سطوح مختلف سازمانی مربوط است، مسئولیت برقراری ارتباط بین سطوح مختلف باید به‌طور مشخص تعیین شود. مثلاً مادامی که سطوح پایین‌تر مدیریت، انتظارات مدیریت سطح بالاتر را ندانند و آن را درک نکنند، دستیابی به انتظارات مدیریت دشوار یا غیرممکن می‌شود.

خط مشی‌های مناسب: خط مشی‌های مناسب، از برنامه‌ریزیهای بلندمدت و کوتاه مدت حاصل می‌شود. برنامه‌ریزیهای مزبور نیز غالباً در مواردی که هدفهای تعیین شده سازمانی وجود دارد انجام می‌گردد. چنانچه عملیات کارآمد، اقتصادی و اثربخش مورد نظر مدیریت است، باید انتظارات سازمان از کارکنان را به روشنی مشخص و به آنان ابلاغ کند. خط‌مشی‌ها معمولاً به صورت دستورالعمل در اختیار کارکنان قرار می‌گیرد. اما، امکان دارد آن چه که عملاً انجام می‌شود با آن چه که در دستورالعمل خط‌مشی‌ها منعکس شده است تفاوت داشته باشد و این وظیفه حسابرس عملکرد است که به جای اکتفا کردن به مطالعه دستورالعملهای خط مشی، تفاوتهای مزبور را کشف کند.

سیستم بررسی: مدیریت اثربخش هر فعالیتی مستلزم برنامه‌ریزی قبلی به شکل تعیین استانداردهای مشخص برای عملیات، اعمال کارکنان یا رویدادهاست.

مدیریت همچنین باید برای منابع سازمان یعنی کارکنان، مواد و وجوه نقد برنامه‌ریزی کند. علاوه بر این، مدیریت باید هدفهایی را برای دستیابی تعیین کند و در صورت امکان، کارآیی عملکرد را با استفاده از استانداردهای مربوط اندازه‌گیری نماید.

حسابرسی عملکرد هنگام رسیدگی به یک فعالیت باید طرحهای موجود را به هر شکلی که مورد استفاده قرار می‌گیرند، بررسی کند. ضمناً، روشهای بکارگرفته شده توسط مدیریت برای مقایسه عملکرد واقعی با عملیات برنامه‌ریزی شده نیز باید مورد پرس و جوی حسابرس واقع شود. حسابرس با پیروی از این روش می‌تواند یک دید و قضاوت مستقیم درباره قوت یا ضعف نسبی کل سیستم کنترل مدیریت بدست آورد و مسایلی را مشخص کند که به توجه خاص یا بررسیهای کامل وی نیاز دارند.

علاوه بر این، حسابرس باید از نحوه تصمیم‌گیری مدیران درباره موارد زیر اطمینان حاصل نماید: ۱) آیا خط‌مشی‌های توصیه شده، رعایت می‌شوند؟ ۲) آیا روشها به نحوی کارآمد و اقتصادی بکار گرفته می‌شوند؟ ۳) آیا روشهای مجاز و توصیه شده، اثربخش می‌باشند؟

مدیریت قاعداً باید از روشهای گزارشگری و حسابرسی داخلی استفاده کند و حسابرس باید اطلاعات کاملی را درباره این وظایف بدست آورد. حسابرس باید ماهیت و اثربخشی روشهای گزارشگری و حسابرسی داخلی را بر هر یک از فعالیتهای مورد رسیدگی، در نظر بگیرد.

نظارت مستقیم مدیران یکی از عوامل مهم و موثر در یک سیستم خوب کنترل مدیریت است؛ زیرا، روشهای نظارت نقش عمده‌ای را در تعیین دلایل عملیات غیر کارآمد ایفا می‌کنند.

حسابرس صورتهای مالی، هنگام بررسی و ارزیابی سیستم کنترل داخلی حسابداری یک سازمان، می‌تواند سه روش مختلف را بکار گیرد: استفاده از پرسشنامه که تقریباً شکل استاندارد دارد؛ استفاده از نمودگر؛ و آزمون رویدادها. اما، حسابرس عملکرد در بررسی سیستم کنترل مدیریت یک سازمان یا یک برنامه معمولاً می‌تواند تنها از دو روش نمودگر و آزمون رویدادها برای ارزیابی سیستم مزبور استفاده کند.

نظر به این که هیچ فعالیتی به اندازه کافی مورد بررسی قرار نگرفته است تا بتوان براساس آن پرسشنامه‌های استاندارد را برای ارزیابی سیستم کنترل مدیریت آن فعالیت تدوین کرد، لذا حسابرس عملکرد پرسشنامه استاندارد را برای ارزیابی این سیستم در اختیار ندارد. اما حسابرس می‌تواند هنگام آزمون رویدادها یا اقلام مشخص، سئوالات مناسبی را در ارتباط با کنترلهای مدیریت بپرسد. این قبیل بررسیها باید از عمق کافی برخوردار باشد تا حسابرس بتواند اطلاعات کاری کافی و عملی را بدست آورد. سئوالات زیر معمولاً برای تحصیل شواهد مورد نیاز حسابرس به منظور تدوین هدف قطعی حسابرسی یا حصول اطمینان از مناسب بودن اطلاعات بدست آمده از سیستم کنترل مدیریت، می‌تواند مفید واقع شود:

۱. اجرای واقعی عملیات چگونه است؟
۲. آیا مراحل متعدد پردازش رویدادها ضروری یا مفید است؟
۳. آیا نتایج رویدادها براساس هدفهای سازمان، الزامات قانونی یا روشهای معقول و منطقی بدست آمده است؟
۴. اثربخشی سیستم کنترل مدیریت چه اندازه است؟
۵. آیا سیستم کنترل مدیریت قادر به اعمال کنترل کافی بر بهای تمام شده،

هزینه‌ها، دریافتهای نقدی، درآمدها و سایر منابع می‌باشد؟

۶. آیا روشهای بکارگرفته شده توسط سازمان، منافع اشخاص ثالث نظیر سهامداران یا رده‌های بالاتر مدیریت را حفظ می‌کند؟

۷. آیا در سازمان دوباره کاری وجود دارد؟

۸. آیا منابع مالی سازمان به نحوی مناسب و معقول به مصرف می‌رسد؟

۹. آیا مدیریت، مسئولیت‌پذیر است؟

۱۰. آیا مدیریت، وجوه یا فعالیتها را کنترل می‌کند؟

۱۱. آیا الگوهای سازمانی مزاحم یا افراطی وجود دارد؟

۱۲. آیا کارکنان سازمان برای انجام وظایف خود شایستگی دارند؟

۱۳. آیا از کارکنان و منابع فیزیکی به طور اثربخش استفاده می‌شود؟

۱۴. آیا نیاز واقعی به واحدهای عملیاتی یا خدماتی گوناگون در مقایسه با هزینه نگهداری آنها وجود دارد؟

۱۵. آیا کوششی برای انجام کارهای معوقه به عمل می‌آید؟

۱۶. آیا برای قضاوت درباره عواملی که نیازمند ارزیابی مدیریت می‌باشد، استانداردهای لازم تدوین شده و مورد استفاده قرار گرفته است؟

۱۷. آیا خط‌مشی‌ها و روشهای مدون به روشنی قابل درک است یا توسط اشخاص مختلف مورد تفاسیر گوناگون قرار می‌گیرد؟

چنانچه حسابرس پاسخهای مناسب برای این قبیل پرسشها دریافت کند، آگاهی اساسی و کاملی را درباره چگونگی انجام عملیات مورد بررسی خواهد آورد.

حسابرس همچنین، از لحاظ اثربخشی سیستم کنترل مدیریت نیز بینش لازم را

چنانچه حسابرس پاسخهای مناسب برای این قبیل پرسشها دریافت کند، آگاهی اساسی و کاملی را درباره چگونگی انجام عملیات مورد بررسی خواهد آورد.

حسابرس همچنین، از لحاظ اثربخشی سیستم کنترل مدیریت نیز بینش لازم را

چنانچه حسابرس پاسخهای مناسب برای این قبیل پرسشها دریافت کند، آگاهی اساسی و کاملی را درباره چگونگی انجام عملیات مورد بررسی خواهد آورد.

حسابرس همچنین، از لحاظ اثربخشی سیستم کنترل مدیریت نیز بینش لازم را

چنانچه حسابرس پاسخهای مناسب برای این قبیل پرسشها دریافت کند، آگاهی اساسی و کاملی را درباره چگونگی انجام عملیات مورد بررسی خواهد آورد.

کسب خواهد کرد. این قبیل آگاهیها، از لحاظ برنامه ریزی مراحل بعدی حسابرسی برای رسیدگی به کارائی، توجیه اقتصادی و اثربخشی کنترلهایی که توسط سیستمهای برنامه‌ریزی و اجرایی سازمان تامین می‌شود، ضرورت دارد.

این نوع آزمونها به حسابرس امکان می‌دهد که شواهد مورد نیاز را درباره کلیه اجزای سه‌گانه هدف موقتی حسابرسی یعنی ضوابط، علل و آثار تحصیل کنند و بتواند آن را همراه با شواهد بدست آمده از دستورالعملهای سازمان مورد توجه قرار دهد.

بررسی گزارشهای مدیریت و گزارشهای حسابرسی داخلی، بازرسی عملیات مربوط و بحث و تبادل نظر با مدیران و کارکنان، به حسابرس امکان می‌دهد تا در مورد هدف موقتی حسابرسی در ارتباط با نقاط ضعف سیستم کنترل مدیریت سازمان شواهدی را بدست آورد. حسابرس باید با توجه به شرایط محیطی و هدفهای مشخصی که برای حسابرسی در نظر گرفته شده است

ماهیت و میزان کار لازم برای حسابرسی هر مورد را تعیین کند.

هیچگونه قواعد استاندارد و آماده‌ای برای تعیین میزان یا نوع رسیدگیهای لازم یا شیوه‌های رسیدگی مورد استفاده در آزمون کنترلهای مدیریت، وجود ندارد. مهارت و قضاوت تیم حسابرسی می‌تواند در اینگونه موارد نقش عمده‌ای را ایفا کند و رسیدگیهای آنان باید به تناسب وضعیت کار، برنامه‌ریزی شود. اما در هر صورت، حسابرس باید تعدادی از رویدادها را مورد آزمون قرار دهد تا بتواند روشهایی را که واقعاً اجرا شده‌اند یا خط مشی‌هایی را که توسط سازمان بکار گرفته شده است، مشخص و شواهدی را در ارتباط با اجزای سه‌گانه هدف موقتی حسابرسی تحصیل کند.

اعمال یا رویدادهایی که برای بررسی انتخاب می‌شود به ماهیت فعالیتها یا برنامه‌های سازمان و همچنین تجزیه و تحلیل مقدماتی حسابرس از اجزای مشخصی که باید مورد رسیدگی قرار گیرد،

بستگی خواهد داشت. اعمال یا رویدادها باید معرف مراحل واقعی یا فرآیندهای بکار گرفته شده در اجرای عملیات مرتبط با اجزای مشخصی از سازمان باشند.

هنگام انتخاب رویدادها برای آزمون، حسابرس باید رویدادهایی را که معرف فعالیت مورد رسیدگی است ملحوظ و ضمناً هرگونه اقدام با اهمیت یا غیرعادی شناخته شده را نیز منظور کند. بنابراین، تعداد رویدادها یا اعمال انتخاب شده برای آزمون در مقایسه با ویژگی معرف فعالیت بودن آن، از اهمیت کمتری برخوردار است.

پانویس:

- 1- Findings
- 2- Effectiveness
- 3- Intangible Measures
- 4- Side-effect Measures
- 5- Distribution Measures
- 6- Management Control
- 7- Questionnaire
- 8- Flowchart

اعطای لوح تقدیر به آقای دکتر و رضا شباهنگ

مولفان و مترجمان برگزیده سیزدهمین دوره کتاب سال جمهوری اسلامی ایران در مراسمی که با حضور جمعی از مولفان، محققان، ناشران و همچنین مقامات فرهنگی کشور برگزار شد از سوی مهندس میرسلیم وزیر فرهنگ و ارشاد اسلامی مورد تقدیر قرار گرفتند.

در این مراسم لوح تقدیر مترجمان برگزیده به آقای دکتر رضا شباهنگ به

مناسبت ترجمه کتاب حسابرسی عملکرد مدیریت تعلق گرفت. کتاب حسابرسی عملکرد مدیریت در سال گذشته از جانب مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی منتشر شد. این کتاب به دلیل ارائه مفاهیم نو در زمینه حسابرسی و نقش آن در افزایش کارایی و اثربخشی واحدهای اقتصادی، مورد استقبال مدیران صنایع قرار گرفته است.