



## نقش حسابرسی مدیریت در خصوصی سازی صنایع

سید مصطفی علوی

اساسی تولید، فروش و صادرات بیندیشند، فوراً به بستن قراردادهای کلان برای طراحی و استقرار سیستمهای جامع مدیریت، خرید تعداد بی شماری دستگاههای کامپیوتر و این قبیل موارد اقدام می کنند، در حالی که مسئله اساسی بالا همچنان لاینحل باقی مانده و فقط صورت مسئله در این انتقال پاک شده است. در مقابل، اعضای موسس شرکت های سرمایه گذاری با فروش بخش عمده سهام از طریق بورس اوراق بهادار به عموم، مشکلات کمبود نقدینگی، محدودیت مقررات دولتی و سرانجام فقدان انگیزه کافی را برای مدیران از بین برده اند که هر سه عامل، اکثر نامرادیهای وضعیت قبلی را توجیه می کرد. ضمناً اعضای مؤسس با در اختیار داشتن سهام ممتاز و حداقل درصدی از کل سهام عادی، از حق و تر برخوردار بوده، مدیریت و تصمیم گیری شرکت را مانند گذشته در کنترل خود حفظ

خصوصی واگذار شوند و به همین علت نیز در چارچوب این بحث قرار ندارند. کمکهای دولت به یک صنعت، با عنوان حمایت از تولیدات داخلی نوپا، چنانچه حساب نشده و بی دریغ صورت گیرد، موجب می شود تا موفقیت های به دست آمده در بازار انحصاری داخلی، مدیران آن صنعت را بنحوی مغرور کند که هرگز به مهارتها و تجربه های بازار آزاد و استانداردهای جهانی اعتقاد پیدا نکنند و به فکر فراگیری یا کسب آن نیفتند. در چنین شرایطی است که سهام این قبیل شرکتها توسط یک شرکت سرمایه گذاری خریداری می شود و بدین ترتیب این نوع شرکتها، از بخش عمومی به بخش خصوصی گام می گذارند و مدیران به ظاهر موفق آن هم در این مرحله با احساس رهایی از قید و بندهای مقرراتی و محدودیتهای مالی، به جای اینکه به تطبیق خود با وضعیت جدید و رفع مشکلات

برای نیل به هدفهای خصوصی سازی صنایع، شرکت های سرمایه گذاری موثرترین و ممکن ترین وسیله ای به حساب می آیند که از یک طرف نقدینگیهای کوچک و بزرگ سرگردان را جذب می کنند و تورم را کاهش می دهند و از طرف دیگر با مجموع این نقدینگی، سرمایه های در خور توجهی تشکیل می شود که می تواند در فعالیتهای تولیدی پائین دستی و حتی میانی، سرمایه گذاری شود و در صورتی که بازدهی بالاتر از فعالیتهای غیرتولیدی داشته باشد بتدریج انتظارات سرمایه گذار را نیز تا حدودی تامین نماید. صنایع مادر و استراتژیک که سرمایه گذاری های کلانی را طلب می کنند و رسالت ایجاد مراکز پژوهشی و انتقال تکنولوژی را بر عهده دارند، گرچه لازم است به صورت انتفاعی و خودگردان اداره شوند، ولی از نظر اقتصادی و اجتماعی و با توجه به اصل ۴۴ قانون اساسی، به صلاح نیست که به بخش

می‌کنند. در چنین شرایطی، حتی اگر وجوه جمع‌آوری شده، مورد ریخت و پاش قرار نگیرد باز هم انتظارات سهامداران جزء که تعداد آنها اکثریت نفی را تشکیل می‌دهد تامین نمی‌نماید. بیشتر آنها از علل نوسانات سهام بی‌اطلاع هستند و دلایل منطقی و توجیه‌پذیر برای این نوسانات نمی‌بینند. سرانجام سرمایه‌گذاری در صنعت و تولید را بسیار آسیب‌پذیر و خطرناک ارزیابی می‌کنند به ویژه گرایش سنتی به سرمایه‌گذاری در امور غیر تولیدی نیز به این بسدبینی دامن می‌زند و در مجموع رویگردانی از بورس اوراق بهادار، نامرادی این سازمان در دستیابی به هدفهای اصلی را موجب می‌شود و در نهایت به زیر سؤال بردن عملکرد بورس، سیاست خصوصی سازی را خدشه‌پذیر می‌سازد.

در این گونه موارد، حسابرس مستقل نمی‌تواند نقش حساسی داشته باشد، زیرا معمولاً در اواخر سال مالی در شرکت حاضر می‌شود و فقط به اظهار نظر حرفه‌ای و استاندارد در مورد صورتهای مالی (و نه مجموع فعالیت‌های شرکت) اکتفا می‌کند.

گزارش حاوی اظهار نظر مقبول حسابرس مستقل، در حقیقت یک نوع تسویه حساب برای عملکرد مدیران تلقی می‌شود. بازرسان قانونی هم بر فعالیت‌های شرکت نظارت مستمر ندارند یا در اغلب موارد یا نسبت به مسایل فنی، تولیدی، بازرگانی، مالی و پرسنلی شرکت بیگانه‌اند. به همین جهت، با تسلیم گزارش حسابرس مستقل، احساس می‌کنند از آنها نیز رفع تکلیف شده است. حسابرس داخلی نیز که حضور مستمر دارد به علت داشتن مسؤلیت در مقابل مدیرعامل، فاقد استقلال فکری لازم جهت گزارشگری به مجمع عمومی است و این در حالی است که صاحبان سهام نسبت به چگونگی و میزان استفاده از منابع، امکانات، فرصتهاو

سرمایه‌گذاریها از جانب مدیریت بسیار علاقمندند و این سئوالات برایشان مطرح و همچنان بدون پاسخ می‌ماند که:

● آیا مدیریت از منابع، فرصتها و شرایط موجود استفاده بهینه کرده است؟

● آیا سود حاصل در نتیجه کنارایی، دلسوزی و عملکرد خوب مدیران به دست آمده یا از امکانات و شرایط بالقوه شرکت پدیدشده و می‌توانست بیش از این باشد؟

● علت سقوط ناگهانی بهای سهام در یک زمان و افزایش آن در مقطع زمانی دیگر چه بوده است؟

شرکتهای موفق در دهه اخیر، این فضای خالی اطلاعاتی و گزارشگری را با استقرار سیستمهای حسابرسی مدیریت پر کرده‌اند. گرچه حسابرسی مدیریت همانند حسابرسی مالی سابقه تاریخی ندارد ولی برای صاحبان سهام هر شرکت کم اهمیت‌تر از آن هم نیست.

مجمع عمومی صاحبان سهام، هم‌زمان با انتخاب حسابرس مالی، می‌تواند حسابرس مدیریت را نیز برای یک سال مالی انتخاب کند. بدین ترتیب حسابرسان مدیریت از یک طرف با حضور تمام وقت خود، بر کلیه فعالیت‌های تولیدی، فنی، مالی، اداری و بازرگانی شرکت نظارت مستمر دارند و از طرف دیگر با تماس دائمی و ارتباط مستقیم با دفتر مجمع عمومی صاحبان سهام، از استقلال کافی برخوردار هستند.

در مجموع جایگاه سازمانی، استمرار نظارت، کنترل کلیه فعالیت‌های شرکت و همچنین ماهیت مسؤلیتها و اختیارات، حسابرسان مدیریت را از موقعیت و شرایط ممتاز و بی‌همتایی برخوردار می‌سازد. چنانچه این مسؤلیت مهم با وظیفه قانونی بازرسی شرکت در هم ادغام شود، لازم است بازرسان، صلاحیت فنی و حرفه‌ای حسابرسی مدیریت را دارا و در کلیه

عملیات شرکت صاحب‌نظر باشند و فقط در این حالت است که گزارش بازرسان، همراه با گزارش حسابرسان مستقل در پایان دوره، هم جنبه قانونی دارد و هم اینکه نظرات صاحبان سهام را تامین می‌کند.

حسابرسان مدیریت، برای صاحبان سهام گزارشگری مجرب و آگاه و برای مدیران شرکت، مشاورانی بصیر و بی‌غرض به حساب می‌آیند، و همواره در جهت استفاده بهینه از منابع و امکانات برای مدیریت‌ها پیشنهادها سازنده، مفید و عملی دارند و از آنجا که به طور مستقل عمل می‌کنند، می‌توانند اثربخشی و کارایی مدیران واحدهای تابع شرکت را در جهت دستیابی به هدفها، نحوه انجام برنامه‌ها در قالب زمان‌بندی و بودجه مصوب، مورد ارزیابی قرار داده و برای صاحبان سهام به طور منظم گزارش نمایند.

#### ماهیت حسابرسی مدیریت

در بسیاری از شرکتها و سازمانها حسابرسی مالی و حسابرسی عملیاتی از دیرباز به منزله بخشهایی از استراتژی موفقیت‌آمیز مدیریت‌ها وجود داشته است. اخیراً بخش دیگری به این دویبخش حساس افزوده شده است. حسابرسی مدیریت در هر جا که مدیران اجرایی با صراحت و بی‌طرفی به ارزیابی کارایی و قابلیت شرکت پرداخته‌اند مورد استقبال بسیار قرار گرفته است. حسابرسی مدیریت با افزایش کارایی و قابلیت، مدیران جوان را قادر می‌سازد که به جمع چنین مدیرانی بپیوندند، اعم از اینکه هدف، تجزیه و تحلیل کل سازمان در قالب دستور عمل، روش، خط‌مشی و برنامه باشد، یا اینکه نسبت به وظیفه‌ای ویژه، تمرکز و تاکید لازم باشد، مجموعه حسابرسی مدیریت به صورت ابزاری بسیار کارساز در هر دو مورد مفید است. برای مثال به کارگیری معیارهای حسابرسی مدیریت در موارد زیر مؤثر است.

۱- افشای عملیات غیرمفید و فاقد سود، پیش از به اتمام رسیدن یا تحلیل رفتن تمام منابع شرکت،

۲- تمرکز نیروی شرکت در بهبود بهره‌وری که نتیجه فوری در بردارد،

۳- ایجاد هماهنگی بین برنامه تولید، خط‌مشی و سیاستهای خرید و عملیات بدون اشکال مربوط به گردش موجودی در انبارها،

۴- تشخیص دقیق و افشای مشکلات پرسنلی که باعث انحطاط اخلاقی می‌شود و تغییرات پرسنلی بیش از حد را به دنبال دارد،

۵- ایجاد استراتژیهای جدید بازاریابی و کسبهای سودآور،

۶- تشخیص و اجرای نیازهای اطلاعاتی مدیریت در سلسله مراتب اداری شرکت.

مطالعه و بررسی اسناد و مدارک، روشها و دستورعملها و عملکرد بخشی از سازمان برای ارزیابی اثربخشی و کارایی عملیات موردنظر، حسابرسی مدیریت نامیده می‌شود.

به دلیل زمینه‌های گوناگون حسابرسی مدیریت، همچنین وجود شرایط مختلف، روشها، دستورعملها و قوانین متفاوت در شرکتها و سازمانها، تنظیم دستور عمل کلی و برنامه حسابرسی مدیریت مدون برای انجام تمام آنها تقریباً ناممکن است. برای مثال، حسابرسی مدیریت در یک سازمان ممکن است ارتباط و کفایت اطلاعات مورد استفاده مدیریت را در تصمیمگیری برای خرید یک قلم دارایی ارزیابی کند و در سازمانی دیگر، نمودار گردش فرمها و اسناد را در فرایند فروش. در حسابرسی مدیریت، بررسیها به حسابرسی مالی و حسابداری محدود و منحصر نمی‌شود. حسابرسی مدیریت، ارزیابی ساختار و سازمان عملیات کامپیوتری، روشهای تولید، بازاریابی و زمینه‌های دیگری که حسابرس

در آن صلاحیت دارد را در برمی‌گیرد.

اجرای حسابرسی مدیریت و نتایج گزارش شده آن کمتر از دو نوع حسابرسی دیگر تعریف‌پذیر است و ارزیابی کارایی و قابلیت عملیاتی، به مراتب مشکلتر از ارزیابی بی‌طرفانه حسابرسیهای دیگر (رعایت اصول و موازین حسابرسی مالی) است که با اصول حسابداری متداول پذیرفته شده‌اند. تعیین معیار ارزیابی اطلاعات قابل سنجش در حسابرسی مدیریت موضوعی است که بیشتر به طرز فکر شخص حسابرس بستگی دارد.

بدین ترتیب حسابرس مدیریت بیشتر مشاور مدیریت است تا یک حسابرس. در دهه اخیر اهمیت حسابرسی مدیریت به طور مستمر افزایش پیدا کرده است، به نحوی که در کشورهای صنعتی بیشتر اوقات خود را صرف حسابرسی مدیریت می‌کنند تا حسابرسی مالی.

**تعریفی دیگر از حسابرسی مدیریت**

حسابرسی عملیاتی برنحوه به کارگیری منابع سازمان متمرکز است و به سیستمهای اطلاعاتی و درون سازمان و دستورعملها می‌پردازد و در مورد اخیر بیشتر به صورت مشاور مدیریت عمل می‌کند.

حسابرسی اثر بخشی یا حسابرسی نتیجه شاید جدیدترین نوع حسابرسی باشد. این نوع حسابرسی به ارزیابی اینکه چه مقدار از هدفهای تعیین شده به وسیله موسسان تحقق یافته است می‌پردازد.

**معمولاً حسابرسی عملکرد یا**

ارزشیابی قابلیت نه تنها حسابرسی اثر بخشی بلکه سیستمهایی را که نتایج از آن به دست می‌آید نیز، شامل می‌گردد.

به طور کلی حسابرسی جامع که شامل هر سه نوع حسابرسی مالی و رعایت کار جاری روزانه در تمام حسابرسیها به مورد اجرا گذاشته شود، بلکه باید برحسب مورد، نوع خاصی از حسابرسی یا ترکیبی از

آنها انجام شود که نیاز استفاده‌کنندگان را تامین کند.

گرچه از گزارشهای حسابرسی درباره صورت‌های مالی نتایج قطعی و تعیین‌کننده‌ای عاید استفاده‌کننده می‌شود، ولی وظایف حسابرسی مالی معین و محدود است و حسابرس مالی مسئولیتهای مشخصی را بر عهده دارد، در حالی که حسابرسی مدیریت به علت هدفهای اقتصادی و حداکثر بهره‌وری از منابع موجود با توجه به زمینه‌های صنعتی مختلف و کاربرد گوناگون آن، دارای عملیات بسیار گسترده و متنوعی است.

حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مدیریت، حسابرسی عملکرد اقتصادی و حسابرسی عملکرد همه در معنا یکی است. حسابرسی عملیاتی، بین حسابرسی مالی و حسابرسی اثربخشی قرار دارد و در بخش خصوصی نسبت به بخش دولتی رشد بالاتری داشته است، به طوری که صورتهای مالی حسابرسی شده پاسخگوی بسیاری از سوالات مربوط به عملیات شرکت است. در شرکتهای سودآور رقم پایانی صورتهای مالی (میزان سود)، بویژه نتیجه و بازتاب تصمیمات، برنامه‌ها، کارایی و قابلیت‌های اعمال شده تلقی می‌گردد، ولی همین صورتهای مالی به تنهایی نمی‌توانند جوابگوی این سوال باشند که شرکت در حال به حداکثر رسانیدن سود است یا خیر. همچنین در شرکتهایی که میزان سودآوری سالانه قوس نزولی را نسبت به سالهای پیش طی می‌کند، صورتهای مالی دلیل نقص عملیات را مشخص نمی‌کنند و مسئولان شرکت برای جستجوی علت بناچار به دستگاههای داخلی توجه نموده، در برخی قسمتهای حساس تولیدی تاکید بیشتری به کار می‌برند. این بررسیهای تفصیلی سیستمهای عملیاتی داخلی، نحوه استفاده از فضای کارخانه یا اداره، روال

تدارکات و خرید، سیاستهای استفاده از خدمات و نحوه تصمیمگیری مدیریت، مبانی حسابرسی مدیریت یا حسابرسی عملیاتی را پی می‌ریزد.

حسابرسی عملیاتی به شرکت اجازه می‌دهد تا چگونگی استفاده از قابلیت‌های نیروی انسانی در شرکت مطرح و ارزیابی شود که تا چه حد می‌توان از به هدر رفتن نیروها جلوگیری کرد، یا اینکه از طریق بهبود سیستمهای خرید و نگهداری موجودی تا چه میزان می‌توان در هزینه‌های مواد اولیه مصرفی در واحد تولید صرفه جویی کرد. در حالی که حسابرسی مالی در مورد صورتهای مالی، از اظهار نظر قانونی و متداول درباره دریافت، پرداخت و نقل و انتقال وجوه مجاز و قضاوت در مورد چگونگی عملکرد و تولید شخصیت حقوقی مورد رسیدگی فراتر نمی‌رود. این موضوع بیشتر، از ماهیت دو نوع حسابرسی نشأت می‌گیرد، زیرا حسابرسی عملیاتی، بیش از هر چیز، به منابع به کار گرفته شده، تولید و خدمات ارائه شده می‌پردازد، بویژه منابع را از دو نظر مورد بررسی و سنجش قرار می‌دهد.

۱- از نظر اقتصادی،

۲- از نظر کارایی.

آیا منابع موجود به وسیله شرکت از نظر اقتصادی و کارایی:

- درست تحصیل شده؟

- درست اداره می‌شود؟

- درست به کار گرفته می‌شود؟

اینکه کار اصلی یک شرکت از هر دو نظر با هم بررسی گردد بسیار اهمیت دارد، زیرا ممکن است شرکتی به شکل اقتصادی اداره شود، ولی کارایی لازم را نداشته باشد، یا برعکس دارای کارایی لازم باشد، ولی به شکل غیراقتصادی اداره شود. برای مثال، ممکن است موسسه‌ای مواد سوختی برای گرم نگه داشتن ساختمان اداری را به نحوی

مناسب و ارزان به دست آورد، ولی پیش از سوزاندن و مصرف آن، مقدار زیادی بر اثر فقدان کنترل‌های لازم ضایع و یا مورد دستبرد واقع شود، یا اینکه موسسه‌ای روش منسوخ برای خرید سوخت مصرفی داشته باشد، ولی از سیستمهای کنترلی کارا و موثری برای مصرف هر لیتر نفت خریداری شده استفاده نماید. در صورتی که حسابرس تنها به یک جنبه مسئله توجه داشته باشد، نتیجه گزارش او بدون شک گمراه کننده و نادرست خواهد بود.

اصطلاح حسابرسی عملیاتی کمتر برای کارهای حسابرسی مالی به کار می‌رود و ترجیح داده می‌شود که اصطلاح حسابرسی مدیریت یا حسابرسی عملکرد، به جای حسابرسی عملیاتی برای بررسی کارایی و اثربخشی سازمانهای شرکت به کار رود. در این حالت حسابرسی مدیریت به معنای وسیع کلمه علاوه بر سنجش کارایی و اثربخشی به ارزیابی کنترل‌های داخلی و حتی به آزمایشهای مربوط به کنترل‌های اثربخشی نیز می‌پردازد؛ به عبارت دیگر آزمایشهای مربوط به کنترلها، بخشی از حسابرسی مدیریت تلقی می‌شوند. گروهی دیگر بین حسابرسی عملیاتی، حسابرسی عملکرد و حسابرسی مدیریت تفاوتی قایل نیستند.

آزمایشهای اثربخشی کنترل‌های داخلی که به وسیله حسابرسی داخلی انجام می‌شوند، چنانچه برای کمک به یک سازمان برای عملکرد موثرتر و کارایی بالاتر باشند بخشی از حسابرسی مدیریت محسوب می‌گردند؛ بدین ترتیب تعیین تعداد کارگران آموزش دیده و مجرب مورد نیاز در خط تولید شرکت بر اساس سازماندهی مطلوب برای سنجش میزان کارایی در واحدهای تولید از جمله حسابرسیهای مدیریت به شمار می‌آید. برخی معتقدند هدف حسابرسی

عملیاتی، ارزیابی منابعی است که اطلاعات مالی به آن تخصیص داده می‌شود؛ یعنی تعیین می‌کند که آیا معاملات کلیدی بدرستی کنترل می‌شود تا اطلاعات دقیق و مطمئنی به منابع داخل و خارج کشور ارائه دهد؛ در حالی که روش حسابرسی مدیریت طیف وسیعی از دستورعملها، روشهای ارزیابی سیاستها و خط مشی‌ها و هدفها را در بر می‌گیرد و بدین منظور طراحی شده است که به بررسی، تجزیه، تحلیل و ارزیابی کارایی و اثربخشی شرکت در ارتباط با استانداردهای از پیش تعیین شده بپردازد، یا برخی از مقررات و دستورعملهای شرکت را ارائه دهد. بدین ترتیب هدف کلی حسابرسی مدیریت ارزیابی کارایی و اثربخشی سازمان شرکت است، در حالی که ممکن است بخشی از شرکت، یا سازمان، یا وظیفه ویژه‌ای مورد حسابرسی مدیریت قرار گیرد.

### اثربخشی در مقابل کارایی

اثربخشی، اجرای کامل هدفها و دستیابی به آنهاست، در حالی که کارایی، منابع به کار گرفته شده برای دستیابی به آن هدفها را تعریف می‌کند. یک مثال اثر بخشی، تولید قطعات بدون نقص است، در صورتی که کارایی مربوط به حداقل بهای تمام شده قطعات تولید شده است.

### حسابرسی اثربخشی

حسابرسی اثربخشی جدیدترین نوع حسابرسی است که روشها و استانداردهای حرفه‌ای مدون دارد و تا به امروز در حال تکامل و توسعه است. اداره حسابداری عمومی ایالات متحد در نشریه ۱۹۸۱ خود با عنوان «حسابرسی سازمانهای دولتی، برنامه‌ها، فعالیتها و وظایف»، حسابرسی را به این شرح تعریف کرده است:

«آیا نتیجه یا سود مطلوب به دست آمده است؟ آیا هدفهای تعیین شده به وسیله سرمایه‌گذاران و هر مقام دیگری تحقق یافته

جدول شماره ۱ - عدم کارایی در کارهای عملیاتی

انواع عدم کارایی	مورد
- تدارک کالا و خرید خدمات با هزینه بالایی انجام می شود.	- تشریفات مناقصه انجام نمی گیرد.
- مواد اولیه در مواقع ضروری برای تولید موجود نیست.	- یک خط تولید کامل به علت عدم سفارش مواد مورد نیاز باید متوقف شود.
- دویاره کاری به وسیله کارکنان انجام می شود.	- مدارک مشابه تولید به وسیله حسابداری و ادارات تولیدی ( به علت بی اطلاعاتی از فعالیتهای یکدیگر ) تهیه و نگهداری می شود.
- کارها بدون هدف انجام می گیرد.	- کپی صورتحساب فروشندگان و برگ رسید کالا به قسمتهای تولیدی ارسال و در آن ادارات بدون استفاده بایگانی و نگهداری می شود.
- بیش از حد کارمند در استخدام شرکت است.	

عدم کارایی اشاره شده است که اغلب در کارهای عملیاتی وجود دارد و کم و بیش در حسابداری مدیریت آشکار می شود.

**اختلاف حسابداری مالی و حسابداری مدیریت**

بین حسابداری مالی و حسابداری مدیریت سه اختلاف اصولی به شرح زیر وجود دارد.

۱. هدف حسابداری - وجه تمایز عمده این دو حسابداری با یکدیگر هدفهای آنهاست. حسابداری مالی بر این نکته تاکید دارد که آیا اطلاعات تاریخی به طور صحیحی به ثبت رسیده است یا نه؛ در حالی که حسابداری مدیریت بر کارایی و اثربخشی تاکید دارد. همچنین حسابداری مالی برای عملیات مالی مربوط به گذشته شناخته شده است؛ ولی حسابداری مدیریت به عملکرد آینده مربوط می شود؛ برای مثال حسابداری مدیریت ممکن است نوعی ماده اولیه با قیمتی ارزانتر برای تولید آینده پیشنهاد کند که صرفه جویی چشمگیری را عاید شرکت نماید.

۲. توزیع گزارشها - معمولاً گزارش حسابداری مالی برای بسیاری از استفاده کنندگان از قبیل سهامداران، بانکها و اشخاص ذی نفع دیگر تهیه می شود؛ در حالی که گزارشهای حسابداری مدیریت در وهله اول برای مدیریت و بر حسب مورد برای سهامداران شرکت تنظیم می شود. همچنین در گزارشهای مالی اصطلاحات ویژه ای به کار می رود تا کلمات گزارش، معانی و ماهیت خود را برای خوانندگان مختلف حفظ کنند؛ در صورتی که شیوه گزارش حسابداری مدیریت بر حسب مدیریتها و شرایط و موارد گوناگون، متفاوت است.

۳. پوشش حسابداری - حسابداری مدیریت تمام ابعاد سازمان را از نظر کارایی و اثربخشی در بر می گیرد؛ به همین دلیل

قبل از آنکه حسابداری مدیریت اجرا شود باید معیار بخصوصی برای اثربخشی تعریف شود؛ برای مثال در سنجش حسابداری عملیاتی برای ایمنی ترافیک شهر تهران می توان هر صد کیلومتر رانندگی در شهر تهران را معیار سنجش قرار داد؛ به این ترتیب هدف ممکن است به صفر یا به حداقل رسانیدن مرگ و میر و خسارات باشد و نتیجه برنامه و کیفیت کار انجام شده با معیارهای کمی مورد سنجش و ارزیابی قرار گیرد.

**کارایی**

برای کارایی نیز مانند اثربخشی، پیش از به اجرا درآمدن حسابداری مدیریت لازم است معیار بخصوصی تعریف شود. چنانچه مفهوم کارایی کم کردن از هزینه بدون کاستن از اثربخشی باشد معمولاً تعیین معیار آسانتر از اثربخشی است؛ برای مثال اگر دو خط تولید مختلف، محصولی مشابه تولید کنند، خط تولید با هزینه کمتر، خط تولیدی با کارایی بالاتر محسوب می شود.

در جدول شماره ۱ به نمونه هایی از

است؟ و آیا موسسه پیشنهادهای دیگری برای بازده نتیجه مطلوب با هزینه کمتر در نظر دارد؟» به عبارت دیگر برای انجام دادن این نوع حسابداری، اثربخشی واقعی برای پایبندترین سطح اجرایی سنجش و ارزیابی می شود، سپس میزان دستیابی به هدفها و برنامه ها برای هر یک از واحدها تعیین شده و در پی آن کل موسسه مورد ارزیابی واقع می شود.

حسابداری اثربخشی در جستجوی سنجش ارزش نتایج خدمات و عملیات است. منافع حاصل از خدمات و اثر عملیات ممکن است در دو یا سه رده زیر مورد سنجش قرار گیرد.

اولین رده اثربخشی، در درون سازمان است؛ برای مثال مقیاس اثربخشی داخلی یک برنامه ممکن است امکانات برنامه در انتخاب مشتریان مشخصی باشد.

دومین رده اثربخشی، در خارج از سازمان است که با سنجش اثربخشی ارائه شده برای استفاده کنندگان محاسبه می شود. سومین رده اثربخشی، منافی است که عاید اجتماع می شود.

ممکن است با انواع مختلفی از فعالیتهای آن سازمان سروکار داشته باشد؛ برای مثال اثربخشی یک برنامه تبلیغاتی یا کارایی کارکنان یک کارخانه، قسمتهایی از حسابرسی مدیریت به شمار می‌آید، در حالی که حسابرسی مالی به موضوعاتی محدود می‌شود که در صحت ارائه صورتهای مالی اثر مستقیم دارد.

### فلسفه اجرای حسابرسی مدیریت

در برخی از سازمانها، مدیریت رده اول، هر چند یک بار، تصمیم به اجرای حسابرسی مدیریت می‌گیرد، حتی اگر اتفاق بخصوصی نیفتاده یا زنگ خطری به صدا در نیامده باشد. در این موارد، هدف مدیریت حصول اطمینان از کارایی عملکردهای شرکت است. ضمن اجرای حسابرسی مدیریت که به طور تصادفی انجام می‌شود، اغلب مسایلی افشا می‌شود که در شرایط معمولی تا هنگامی که امور از کنترل خارج نشده باشد مشخص نخواهد شد.

بیشتر سازمانها (کوچک و بزرگ) به این منظور که با مقایسه استانداردهای پذیرفته شده و مطلوب، تاثیر و کارایی واحدهای جزء و در نهایت، کل شرکت را ارزیابی نمایند به اجرای حسابرسی مدیریت می‌پردازند. حسابرسی مدیریت ممکن است برای ارزیابی وظیفه ویژه‌ای در سازمان به کار گرفته شود تا کارایی مالی آن وظیفه ویژه را در قالب وضعیت موجود و عملکردهای عادی شرکت تعیین کند؛ برای مثال انجام دادن حسابرسی مدیریت در مورد اداره خرید یک سازمان تعیین می‌نماید که ترک مناقصه نسبت به انعقاد یک قرارداد تا چه حد به شرکت زیان و خسارت مالی رسانده است. یا انجام دادن حسابرسی مدیریت در مورد گردش اطلاعات کلیدی شرکت ممکن است این واقعیت را مشخص سازد که به علت تاخیرهای مکرر در تحویل دادن مواد عمده

و در نتیجه ارائه محصولات به مشتریان شرکت، سازمان در حال از دست دادن سهم بازار خود است، در حالی که شرایط افزایش سهم بازار فراهم است.

علاوه بر علل مذکور، در یک شرکت ممکن است انجام دادن حسابرسی مدیریت از افزایش و توسعه مسئله‌ای ویژه حاصل شود. گرچه فلسفه مدیریت بر حسب شرکت یا نوع صنعت متفاوت است ولی در برخی از موارد مدیریت رده اول شرکت برای انجام دادن حسابرسی مدیریت، فوری زنگ خطر را به صدا در می‌آورد. این موارد به شرح زیر است:

● **تقلیل سود شرکت** اختطاری در مورد عدم کارایی عملیات تولیدی است که از یک سو هزینه‌های شرکت را افزایش می‌دهد و از سویی دیگر کیفیت کارها و محصولات شرکت را کاهش می‌دهد. فرایند حسابرسی مدیریت علل مسئله را تعیین می‌کند و راه‌حل‌های بالقوه را برای هر مسئله به طور جداگانه ارزیابی می‌نماید.

● **نقل و انتقال (ورود و خروج)** بیش از حد پرسنل مثال دیگری از نشانه منفی در سازمان است که فرایند حسابرسی مدیریت، باعث تخفیف این جذب و دفع می‌شود. نقل و انتقال بیش از حد پرسنل در سازمان ممکن است به علت مزایای ناچیز کارمندی، حقوق پایین‌تر از استاندارد بازار کار، یا شرایط نامطلوب کاری باشد. فرایند حسابرسی مدیریت در این شرایط منبع اصلی مسئله را مشخص می‌کند و برای کاهش این مشکل، راه حل مناسب نیز، به مدیریت رده بالاتر ارائه می‌دهد.

● **حسابرسی مدیریت** ممکن است نتیجه مستقیم یک مسئله عملیاتی مشخص که به وسیله مدیریت کشف شده است باشد؛ مثلاً مسئولان شرکت از خرید کالای مشابه و ارزانقیمتی درمی‌یابند که میزان فروش شرکت در سال جاری به نحو شایان

توجهی سقوط کرده است. این موضوع به تجدید ارزیابی فوری در بهای محصول و بازنگری استراتژیک بهای تمام شده تولیدات نیاز دارد.

● **در مسوردی دیگر** ممکن است مدیریت شرکت به این نتیجه برسد که قیمت‌های قطعات یدکی، مواد و خدمات بسیار گران است؛ در نتیجه حسابرسی مدیریت با مطالعه رویه‌های خرید، چگونگی سرمایه‌گذاری مطلوبتر را در خرید لوازم و قطعات تعیین می‌نماید. این حسابرسی ممکن است نتیجه بگیرد که سیستم خرید شرکت باید به طور متمرکز عمل کند تا تمام هزینه‌های عمده را به تصویر بکشد.

به هر حال، حسابرسی مدیریت باید نوعی طرز تفکر و روش برخورد با مسایل و تجزیه و تحلیل مشکلات مدیریت تلقی شود و برای این منظور، حسابرسی مدیریت باید مانند یک سهامدار بیندیشد و مانند یک مدیر رده اول، تصویر آن اندیشه‌ها را در چارچوب برنامه‌ها نظارت نماید.

شرایط صنعتی شدن کشور ایجاب می‌کند، همزمان با خصوصی سازی صنایع، فعال شدن بورس اوراق بهادار و تجدید همکاری حسابرسان مالی با سیستم مالیاتی، حسابرسی مدیریت نیز در جامعه جایگاه خود را پیدا کند؛ هسته مرکزی آن تشکیل شود و به تدوین و هماهنگی ضوابطی بپردازد تا قادر باشد در جهت افزایش بهره‌وری و کارایی، تقلیل هزینه و استفاده بهینه از منابع و شرایط، صنایع کشور را در رقابت آزاد فراسوی مرزها یاری دهد.

### منبع:

حسابرسی مدیریت، سید مصطفی علوی، انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی،

۱۳۷۴