

حسابرسی عملکرد مدیریت

سید ابوالفضل برهانی سبزواری

کارشناس مسئول طرح و برنامه، گروه طرح و برنامه، دانشگاه فنی و حرفه‌ای، آموزشکده فنی دختران
نیشابور، نیشابور، ایران

نام نویسنده مسئول:

سید ابوالفضل برهانی سبزواری

چکیده

سیستم اقتصادی یک کشور به میزان قابل توجهی بر تصمیم‌گیری‌های مدیریت در واحدهای اقتصادی بستگی دارد. بدیهی است که اتخاذ تصمیم در این زمینه نقش تعیین کننده‌ای در میزان تحقق درآمدهای اقتصادی و ثمربخش بودن فعالیت‌های تعیین شده و استفاده بهینه از امکانات تولیدی و خدماتی مؤسسات انتفاعی و غیرانتفاعی کشور دارد. با توجه به وجود الگوی سازمانی نامناسب در بخش‌های دولتی و بهره‌گیری ناکارآمد از کارکنان و منابع فیزیکی و همچنین عدم وجود یک سازمان یا نهاد مستقل و مجزا از بخش دولتی، به منظور اطمینان از هماهنگی بخش‌های مختلف در ساختار سیستم اقتصادی و حرکت هدفمند به سوی اهداف تعیین شده با کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی مناسب، ایجاد یک سیستم کنترلی منسجم و تقویت و حمایت از آن برای ارزیابی عملکرد مدیریت در بخش عمومی، ضروری به نظر می‌رسد. این سیستم کنترلی می‌تواند با استفاده از نتایج واقعی بدست آمده و تطابق آن با ضوابط و استانداردهای مناسب و مبتنی بر اهداف از پیش تعیین شده، بررسی‌های لازم را به عمل آورده و برای انجام اصلاحات به موقع، راهکارهای مناسب را ارائه نماید. به طور کلی حسابرسی عملکرد مدیریت شامل بررسی هدفمند فعالیت‌های یک سازمان یا یک بخش مشخص از آن، در دستیابی به اهداف مورد انتظار با در نظر گرفتن معیارهای حسابرسی است.

واژگان کلیدی: ارزیابی عملکرد مدیریت _ اثربخشی _ صرفه اقتصادی _ کارایی _ معیارهای حسابرسی.

مقدمه

صاحبان سهام و یا نمایندگان آنها همواره می خواهند بدانند که آیا مدیران اجرایی در تصمیم گیری های خود صحیح عمل کرده اند یا خیر؟ و آیا توانسته اند از امکانات موجود حداکثر استفاده را کنند یا خیر؟ آیا در مؤسسات، افزایش کارایی و رعایت صرفه اقتصادی انجام شده است؟ امروزه در محیط اقتصادی که دارای نظام های متعدد و ابعاد گوناگون است، مدیریت سازمانی تأکید فزاینده ای بر ارزیابی صرفه اقتصادی^۱، کارایی^۲ و اثربخشی^۳ (3E's) عملیات سازمانی دارد. حسابرسی عملکرد به عنوان ابزاری برای این ارزیابی به کار می رود. در محیط های رقابتی ضروری است تا مدیران با استفاده از فرایند ارزیابی عملکرد به هدایت صحیح امور در مسیر پیشرفت کار و در جهت اهداف و استراتژی های مورد نظر سازمان به شیوه ای آگاهانه بپردازند. با توجه به تغییرات و تحولات سریع و افزایش توان و قابلیت های رقابتی شرکت ها و سازمان ها در جهان امروز، میزان مطلوبیت عملکرد تک تک اجزای کاری سازمان و مجموع آن می تواند به عنوان معیار سنجش موفقیت یک سازمان برای مدیران بسیار حائز اهمیت باشد و با استفاده از آنها می توانند به سنجش ارزیابی وضعیت موجود طرح های استراتژیک سازمان و بررسی عملکرد اجزای کاری آن پرداخته و برای ارتقا و بهبود اثربخشی و کارایی آنها اقدام کنند. گسترش رقابت، موجب شده تا مدیریت ارشد در بسیاری از سازمان های نوین در به دست آوردن موقعیت مناسب در بازار و حفظ آن تمرکز یابد. مدیران دریافته اند بسیاری از سیستم های سازمانی که انتظار می رود برای پیشبرد عملیات مفید واقع شود در جهت عکس اهداف سازمان حرکت می کند و موجب عقب ماندگی می شود.

۱- مبانی نظری

اگر حسابرسی را فرایندی نظام مند در جمع آوری و ارزیابی بیطرفانه شواهد و مدارک مربوط به وقایع و فعالیت های مالی، برای تعیین درجه انطباق آنها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع بدانیم، مؤسسات عالی حسابرسی می توانند نقش مؤثری در ارتقاء سطح پاسخگویی و شفافیت ایفا نمایند. در حقیقت مسئولیت پاسخگویی در بخش دولتی براین پایه استوار است که در حکومت های مردمی شهروندان و نمایندگان قانونی آنها حق دارند حقایق را به همان نحو که اتفاق افتاده، بدانند. میزان مسئولیت مزبور براساس منابع و یا هر معیار از پیش تعیین شده ای اندازه گیری می شود. این پاسخگویی در سطوح زیر متبلور می شود:

- ۱- پاسخگویی در برابر الزامات قانونی و مصرف اعتبارات طبق بودجه مصوب
- ۲- پاسخگویی در قبال عملکرد (میزان کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی)
- ۳- پاسخگویی در قبال برنامه های میان مدت توسعه و میزان دستیابی به آنها
- ۴- پاسخگویی در قبال خط مشی ها و سیاست های بلندمدت و کلی نظام

حسابرسی دولتی در ایران توسط حسابرسان مستقل حکومتی در دیوان محاسبات کشور باصلاحیت ها و اختیارات قانونی معین انجام می پذیرد. هدف دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران، استفاده از فنون و ابزارهای در اختیار (چون حسابرسی مالی، حسابرسی رعایت، حسابرسی عملکرد مدیریت، گزارش تفریغ بودجه و استانداردهای حسابداری و حسابرسی)، به منظور ایجاد شفافیت مالی و ارتقاء پاسخگویی در بخش های دولتی می باشد.

همانند بسیاری از کشورها، راهبرد حسابرسی در دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران تقویت پاسخگویی و شفافیت نظام مالی دولت می باشد تا از این طریق فضای اجرائی کشور را تا حد ممکن از فساد پاک نماید. حسابرسی دولتی در ایران می کوشد اطمینان و اعتماد عمومی از نقش سازنده نظارت به موقع، صحیح و اصولی را ایجاد نماید.

نظارت عبارتست از: فعالیتی منظم، متضمن انطباق نتایج مورد انتظار در قالب استانداردهای انجام عملیات معین، طراحی سیستم دریافت اطلاعات، مقایسه عملیات پیش بینی شده و انجام شده، ارزیابی اختلافات و انحرافات مشاهده شده و تشخیص اهمیت آنها و انجام اصلاحات لازم برای تحقق هدفها (ماهنامه سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور، ۱۳۸۰).

حسابرسی عملکرد و خدمات مرتبط با آن از جمله ابزارهایی هستند که با هدف یاری رساندن به مدیران، برای هدایت و رهبری بهتر واحدهای اقتصادی شکل گرفته، تا با ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی در بنگاه های اقتصادی و ارائه پیشنهادها عملی، مدیران را در اداره بنگاه کمک کند و شامل ارزیابی کیفی ابزارهای در اختیار مدیریت است. در دنیای امروز مدیران مسئول و پیشتاز همواره تلاش می کنند از نظارت دقیق و ارزیابی عینی بر وظایف خود اطمینان لازم را به دست آورند تا در برابر موضوع های پیش روی خود نیرومند و مسلط باقی بمانند و کارهای خود را درست و به موقع انجام دهند. بنابراین، آنان هیچگاه نباید در بهره گیری از خدمات کارشناسان و متخصصان خارج

از سازمان خود برای تعیین مشکلات و ارائه راه حل آن تردید داشته باشد تا با استفاده از این خدمات به موفقیت های روزافزون تری دست یابند (مهدوی خو و همکاران، ۱۳۹۰).

حسابرسی عملکرد به دلیل ناتوانی حسابرسی های سنتی در پاسخگویی کامل به نیازها، به عنوان معیاری مناسب برای ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی فعالیت ها، به منظور بررسی هدفمند و سیستماتیک برای تهیه یک ارزیابی مستقل از عملکرد و فعالیت های سازمان های دولتی جهت بهبود پاسخگویی عمومی و نیز سهولت تصمیم گیری واحدها می باشد (خدمای پور و کفاش، ۱۳۹۴).
با توجه به اهمیت بهبود در ارتقاء مدیریت در سازمان ها به خصوص در بخش دولتی ضرورت دارد که مدیران نسبت به استقرار سیستم های جامع کنترل مدیریت اهتمام ورزند و آن را از لحاظ ارزیابی مستمر کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی مورد بازنگری قرار دهند. در این راستا حسابرسان مدیریت، مشابه حسابرسان مالی می توانند در جهت بهبود و تقویت این سیستم ها نقش مهم و ارزنده ای را ایفاء کنند. در نتیجه حساب خواهی مطلوب بخش، هنگامی ایجاد می شود که با برنامه ریزی و عملکرد ارگانها بر اساس بیان آشکار اهداف و نتایج مورد انتظار مورد رسیدگی قرار گیرد، بنابراین حسابرسی عملکرد بیان واضحی از رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در عملکرد تمامی سازمان های بزرگ و کوچک است.

نظارت مالی در بخش دولتی، امری لازم و انکارناپذیر است، اما کافی نمی باشد. زیرا در برخی موارد مشاهده شده که در اجرای برنامه های دولت، هزینه ها مطابق با شرایط و قوانین و مقررات انجام پذیرفته، اما نتایج با آنچه در برنامه ها پیش بینی شده، منطبق نبوده و یا اینکه هزینه ها جز اتلاف منابع نتیجه ای در بر نداشته است (عبداللهی، ۱۳۸۰).

جهان در دهه های اخیر شاهد پیشرفت چشمگیری در حرفه حسابرسی بوده است. توسعه سازمان ها و پیچیده تر شدن روابط و پیشرفت های فناوری از یک سو و لزوم استفاده بهینه از منابع محدود و نادر از سوی دیگر، موجب رشد هرچه بیشتر حسابرسی و نیاز به انجام جامع آن شده است. از سویی نیاز فزاینده به مدیریت آگاه، با توجه به شرایط اقتصادی حاضر در دستگاه ها، توسعه پویایی حرفه حسابرسی را ایجاب می کند تا علاوه بر رسیدگی به صورت های 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 زمینه های مختلف به ارزیابی کیفیت تصمیم گیری های مدیریت بپردازند و نتایج و پیشنهادهای اصلاحی خود را برای بهبود هرچه بیشتر عملکرد مدیریت ارائه دهند. این تفکر در دنیای امروز موجب پیدایش نگرش جدیدی از حسابرسی تحت عنوان حسابرسی عملکرد مدیریت گردیده است (فرزانه، ۱۳۸۶).

حسابرسی عملکرد دارای پنج شاخه می باشد: حسابرسی اثربخشی، حسابرسی کارایی، حسابرسی صرفه اقتصادی، حسابرسی مالی و حسابرسی رعایت. با وجود تبلیغات حرفه ای از جانب برخی از دستگاه های اجرایی در سال های اخیر، تقاضای کافی از سوی مدیران و مسئولین دستگاه های اجرایی در ایران مبنی بر انجام حسابرسی عملکرد مدیریت وجود نداشته و به نظر می رسد که انجام آن در عمل با موانع جدی روبروست. دو دلیل عمده برای حسابرسی عملکرد در بخش دولتی وجود دارد: اولاً می تواند اعتماد در سازمان ها و مؤسسات دولتی را بهبود بخشد. واضح است که اگر سازمان های دولتی به طور اثربخش عمل کنند این به بهبود اطمینان مردم به شایستگی دولت و تحکیم روابط بین دولت ها و شهروندان کمک می کند. دوماً کارایی و اثربخشی مدیریت دولتی را افزایش می دهد. و از پیشقدمی دستیابی به اهداف ارائه شده حمایت می کند، ابزار برای سنجش آنها، و اندازه گیری بازده یا عملکرد در رابطه با آن اهداف به طوری که بر استفاده بهتر از منابع و ارزش برای پول نائل شوند (برادران حسن زاده و همکاران، ۱۳۹۱).

پاسخگویی و شفافیت، پایه های لازم اجرای نظارت دموکراتیک هستند که بخش دولتی و جامعه مدنی را به تمرکز بر نتایج، پیگیری اهداف روشن، توسعه استراتژی مؤثر، نظارت بر عملکرد و گزارش آن وادار می کند. پاسخگویی به افراد و سازمان های مسئول در برابر عملکرد اشاره دارد و شامل پاسخگویی مالی، پاسخگویی اداری، پاسخگویی سیاسی و پاسخگویی اجتماعی می باشد. شفافیت شامل تسهیل دستیابی شهروندان به اطلاعات و درک آنها از سازوکارهای تصمیم گیری است (برنامه توسعه ملل متحد ۴ UNDP، ۲۰۰۴).

بر این اساس حسابرسی عملکرد یک ابزار مفید برای اصلاح بسیاری از سیستم های سازمان و هدایت آن به سوی اهداف می باشد. بررسی علل درخواست روزافزون برای دریافت خدمات حسابرسی عملکرد نشان می دهد که موضوع هدایت مدیران برای توجه بیشتر به رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی واحدهای اقتصادی بستر مناسبی را برای انجام این نوع حسابرسی فراهم نموده است. در ایران نیز به موجب ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنجم توسعه کشور، کلیه شرکت های دولتی موضوع ماده ۴۱ قانون مدیریت خدمات کشوری که فهرست آن توسط دولت تعیین می شود و نیز شرکت های پذیرفته شده در بورس مکلفند از سال دوم برنامه و حداقل یکبار تا پایان برنامه از طریق سازمان حسابرسی و یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران ایران حسب مورد در جهت افزایش صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی فعالیت شرکت ها و افزایش قابلیت اعتماد گزارش های مالی نسبت به انجام حسابرسی عملیات اقدام نمایند. سرآغاز حسابرسی عملیاتی چرایی انجام رویداد مالی

و احتمال دادن انجام رویدادی بهتر از رویداد حاضر در خصوص حصول اطمینان از رضایت بخش بودن عملکرد مدیریت است. یعنی مدیریت تا چه حد از منابعی که به عنوان امین در اختیارش قرار داده شده است، در اقتصادی ترین و کارآترین حالت ممکن در جهت دستیابی به مؤثرترین نتایج عملیات استفاده می کرده است. حسابرسی عملکرد درصدد است تا به وجود آورنده نگرشی آینده نگر و بدون هرگونه کوتاه نظری و سطحی نگری باشد و علل نارسایی ها، ضعف ها و نقایص را صرفاً در مدیران و افراد جستجو نکرده، بلکه علت ها را در نظام ها و سیستم های کنترلی مدیریت جستجو نماید (حیدری نژاد و همکاران، ۱۳۹۱).

۲- تعریف حسابرسی عملکرد

در نوشتارهای حسابرسی عملکرد، نظر و عقیده صریح و روشنی درخصوص تعریف حسابرسی عملکرد وجود ندارد. یکی از دلایل مهم آن ناشی از این حقیقت می باشد که این نوع حسابرسی در کشورهای مختلف به طور متفاوتی توسعه یافته است (دریسن و مالن کمپ^۵، ۱۹۹۳). تعریف های زیر نمونه هایی از تعریف های صورت گرفته برای حسابرسی عملکرد می باشد:

اسچینر و کیگر^۶ (۱۹۹۷)، بیان می کنند که حسابرسی عملیاتی اغلب به عنوان حسابرسی مدیریت شناخته می شود، بررسی کل یا بخشی از سازمان به منظور ارزیابی کارایی و اثربخشی عملیات آن است.

انجمن حسابرسی عملیاتی و حسابرسی مدیریت انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۱۹۷۶)، حسابرسی عملیاتی را به عنوان بررسی سیستماتیک یک سازمان یا بخش خاصی از آن، از حیث دستیابی به هدف های مشخصی نظیر ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت های بهبود عملیات و نیز ارائه پیشنهاد برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسی ها و اقدامات بیشتر تعریف کرده است. در این تعریف مستقیماً به سه عنصر کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی اشاره نمی شود اما این ها را می توان به عنوان شاخص هایی از فرصت های بهبود عملیات در نظر گرفت.

ارباب سلیمانی و نفری (۱۳۹۱)، عبارتست از بررسی قسمت های خاصی از سازمان به منظور سنجش نحوه عمل آنها و گزارش نتایج یافته ها همراه پیشنهاد به افراد ذینفع. این نوع حسابرسی معمولاً به اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی بخش های مختلف سازمان می پردازد. حسابرسی عملکرد از آنجا که دارای استانداردهای مشخص یا الزامات قانونی لازم الاجرا نمی باشد نسبت به حسابرسی صورت های مالی و حسابرسی رعایت مستلزم کاربرد قضاوت بیشتری است.

در سال های اخیر اصطلاحات زیادی برای حسابرسی عملکرد و توصیف آن استفاده شده است. برخی از اصطلاحات رایج عبارتند از: حسابرسی عملکرد^۷، حسابرسی جامع^۸، حسابرسی فایده - هزینه^۹، حسابرسی مدیریت^{۱۰}، حسابرسی عملیات^{۱۱}، حسابرسی کارایی^{۱۲}، حسابرسی اثربخشی^{۱۳}، حسابرسی پیشگیرانه^{۱۴}، ارزیابی عملکرد^{۱۵}، حسابرسی پروژه^{۱۶}، حسابرسی برنامه^{۱۷}، ارزیابی برنامه^{۱۸} و ... قطع به یقین تفاوت های جزئی در معنای دقیق، دامنه و روش های این مفاهیم وجود دارد. اما همه این اصطلاحات در دو اصل اساسی مشترک هستند:

اول، معاملات و عملیات باید در مسیری شکل گیرند که باعث بهترین استفاده ممکن از وجوه شوند. مدیران باید اطمینان یابند که تصمیم هایشان علاوه بر قانونی و اخلاقی بودن، با توجه به صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی گرفته شده است.

دوم، مدیران می بایست پاسخگوی مدیریت معقول و مؤثر منابع واگذار شده به آنها باشند. مدیران اختیارات قانونی مدیریت منابع را برای ارائه خدمات و انجام وظایف محوله، در اختیار دارند. در مقابل از آنان انتظار می رود تا در برابر استفاده از منابع و فعالیت های انجام شده، پاسخگو باشند. حسابرسان این اطمینان را بوجود می آورند که گزارش های ارائه شده توسط مدیران، درست و منصفانه است. در زمینه حسابرسی مالی، این اطمینان در حد گزارش های مالی ارائه می شود. اما در زمینه حسابرسی عملکرد این اطمینان به گزارش های عملیاتی ارائه شده نیز گسترش می یابد (اکرم خان، ۱۹۹۷).

5 - Driessen & Molenkamp

6 - Scheiner & Kiger

7 - Performance auditing

8 - Comprehensive auditing

9 - Value-for-money auditing

10 - Management auditing

11 - Operations auditing

12 - Efficiency auditing

13 - Effectiveness auditing

14 - Preventive auditing

15 - Performance evaluation

16 - Project auditing

17 - Program auditing

18 - Program evaluation

۳- تعریف مفاهیم صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی

۳-۱- صرفه اقتصادی

صرفه اقتصادی به معنای حداقل کردن هزینه های تحصیل منابع مورد نیاز با حفظ کیفیت موردنظر می باشد. (کمتر هزینه نمودن) حسابرسی صرفه اقتصادی پاسخ سؤال هایی از قبیل پرسش های ذیل را ارائه می نماید: آیا روش های انتخاب شده یا تجهیزات تأمین شده (داده ها) ^{۱۹} با کمترین هزینه کسب و متضمن اقتصادی ترین روش استفاده از وجوهات عمومی بوده است؟ آیا منابع فیزیکی یا مالی و انسانی با رعایت صرفه اقتصادی تحصیل شده است یا خیر؟ (بنی فاطمی، ۱۳۸۳)

۳-۲- کارایی

طبق تعریف کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، کارایی عبارتست از نسبت نتایج بدست آمده از عملیات (ستانده) به منابع مصرف شده (داده). عملیات کارا عملیاتی است که با استفاده از روش های بهینه، حداکثر بازده (ستانده) را با صرف حداقل منابع (داده) تأمین نماید. طبق تعریف، کارایی عبارتست از:

- دستیابی به هدفها با حداقل هزینه ممکن.
- چگونگی رسیدن به هدفها از طریق بکار گرفتن شیوه هایی که از حداقل امکانات، حداکثر بازده را بدست آورد (فاوچی، ۱۳۸۷).

۳-۳- اثربخشی

اثربخشی میزان دستیابی به اهداف تعیین شده می باشد (خردمندانه هزینه کردن) البته اهدافی که در اثربخشی مورد ارزیابی قرار می گیرد گستره وسیعی داشته و می تواند شامل ستانده های، نتایج و آثار فعالیت مورد رسیدگی گردد. حسابرسی عملکرد در بررسی اثربخشی، شامل ارزیابی اثربخشی سرمایه گذاری ها و برنامه های دولت و یا هریک از اجزاء آن، یعنی اطمینان از این که اهداف اولیه و نهایی حاصل گردیده است (بنی فاطمی، ۱۳۸۲).

۴- مزایای حسابرسی عملکرد

- حسابرسی عملکرد دارای مزایای بسیاری برای جامعه می باشد که تعدادی از آنها به شرح زیر می باشد:
- شناسایی آن دسته از هدفها، سیاستها و روش های سازمان که تاکنون تعریف نشده باقی مانده است.
- شناسایی معیارهای ارزیابی عملیات با توجه به هدفهای سازمان.
- ارزیابی مستقل و بیطرفانه عملیات.
- ارزیابی میزان رعایت هدفها، سیاستها، روش های سازمان و یا قوانین و مقررات مربوط.
- ارزیابی اثربخشی سیستم های برنامه ریزی و کنترل مدیریت (شامل سیستم های اطلاعاتی).
- ارزیابی کیفیت گزارش های مدیریت از منظر قابلیت اعتماد و مربوط بودن.
- شناسایی محدودیتها (فعلی و بالقوه)، اشکالات، نقاط ضعف و عوامل ایجاد آنها.
- شناسایی توانایی ها و فرصت های بالقوه به منظور بهبود سودآوری، افزایش درآمدها و کاهش هزینه ها.
- شناسایی نارسایی های ساختار سازمانی (شامل ارتباطات درون سازمانی).
- شناسایی راهکارهای جایگزین.
- و نهایتاً اینکه مهمترین مزیت حسابرسی عملکرد پاسخ به نیازهای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی است که حسابرسی مالی و رعایت قادر به انجام آن نمی باشد (حیدری نژاد و شکر بیگی، ۱۳۹۱).
- تکنیک های زیادی وجود دارد که حسابرس بتواند با آگاهی بیشتر نواحی مشکل آفرین را مشخص کند و عملکرد مدیریت را مورد بررسی قرار دهد که در اینجا به تعدادی از آنها اشاره می کنیم:
- ۱- بررسی فعالیتها: اینکه اطلاعات از چه طریق به دست می آید و یک فعالیت چگونه انجام شود و نحوه کنترل آن چگونه است می تواند موارد غیرقابل کنترل یا مستعد آن را مشخص کند.
- ۲- مرور گزارش های مدیریتی: مرور گزارش های داخلی که خود مدیریت به طور منظم برای به دست آوردن اطلاعات از آنها استفاده می کند، نیز می تواند اطلاعات با ارزشی درباره نواحی مشکل آفرین و ضعیف و شرایط و انجام کارها در اختیار حسابرس قرار دهد.

- ۳- مرور گزارش بازرسان و حسابرسان داخلی: حسابرس در اینگونه موارد باید به دلایل وقایعی که نکات ضعیف در سیستم مدیریتی را برایش آشکار می کند و به مدیریت عالی جهت رفع آن ارجاع نشده است، توجه کند.
- ۴- بازرسی فیزیکی: بازرسی های فیزیکی فعالیت های سازمانی می تواند یک روش مفید برای مشخص کردن عدم کارایی یا مشکلاتی باشد که مورد توجه حسابرس است (اسمیت و همکاران^{۲۰}، ۲۰۰۵).
- ۵- بررسی و پیگیری رویدادها: یکی از راه های مفید جهت به دست آمدن بینش عملی درباره روش ها می تواند تعقیب تعدادی از رویدادهای سازمان به طور کامل و از ابتدا تا انتها باشد.
- ۶- مصاحبه با کارکنان: حسابرس می تواند اطلاعات با ارزشی از طریق مصاحبه با کارکنان به دست آورد و میزان موفقیت در دستیابی به اطلاعات مفید در این زمینه به شهرت حسابرس و سؤال های مطرح شده توسط او بستگی دارد (حسینی عراقی، ۱۳۷۸).

۵- پیشینه پژوهش

در راستای موضوع، پژوهش های متنوعی صورت گرفته است که در ذیل به برخی از آنها اشاره می شود:

نقیبی (۱۳۷۹)، با انجام پژوهشی تحت عنوان "حسابرسی عملکرد" به این نتیجه رسیده است که حسابرسی عملکرد به دنبال ارتقاء بهره وری از طریق ارتقاء مؤلفه های سه گانه، صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی است و برای حصول اطمینان از ارتقای بهره وری نظام های کنترل مدیریت در سازمان های مختلف ایجاد می شود.

دکتر محمد ایمانی برندق در سال ۱۳۹۳ به بررسی چالش های پیش روی الزامی شدن حسابرسی عملکرد در دستگاه های دولتی ایران پرداخت. سهم بزرگی از ارزیابی عملکرد و ارائه راهکار و پیشنهادها برای حل مشکلات دستگاه های دولتی به وسیله حسابرسی عملکرد انجام پذیر است. نتایج پژوهش نشان می دهد که بین گروه های آزمودنی درباره با اهمیت ترین چالش توافق وجود ندارد اما با در نظر گرفتن مجموع امتیازات براساس دیدگاه آنان «استفاده نکردن از مبنای تعهدی در حسابداری دستگاه های دولتی» با اهمیت ترین چالش تلقی می شود. در زمینه کم اهمیت ترین چالش، توافق نسبی وجود دارد؛ به طوری که بیشتر گروه ها «نداشتن استقلال فکری و رفتاری حسابرسان عملکرد» را کم اهمیت ترین چالش در اجرای حسابرسی عملکرد می دانند و براساس مجموع امتیازات نیز «نداشتن استقلال فکری و رفتاری حسابرسان عملکرد» کم اهمیت ترین چالش از نظر آزمودنی ها است. مهم ترین چالش های پیش روی حسابرسی عملکرد در دستگاه های دولتی ایران استفاده نکردن از مبنای تعهدی، کافی نبودن قوانین و مقررات در این حوزه، اصرار مدیران دولتی بر پای بندی به روش های سنتی، نظام بودجه ریزی نامناسب، تضاد اولویت ها و ارزش ها بین قانون گذاران و مجریان امور، نبود فرهنگ پاسخ خواهی عمومی، کمبود نیروی متخصص، نبود معیار و استاندارد مناسب برای حسابرسی عملکرد و وجود نداشتن تشکلهای حرفه ای خصوصی قدرتمند و تاثیر گذار است.

افشین نخبه فلاح (۱۳۸۴)، به بررسی حسابرسی عملکرد و عملیاتی پرداخت. سیستم اقتصادی یک کشور به میزان قابل توجهی به تصمیم گیری های مدیریت در واحدهای اقتصادی بستگی دارد. بدیهی است این تصمیم گیری ها نقش تعیین کننده ای در میزان درآمدهای اقتصادی و ثمربخش بودن فعالیت های تعیین شده و استفاده بهینه از امکانات تولیدی و خدماتی مؤسسات انتفاعی و غیرانتفاعی کشور دارند. لذا اصولاً صاحبان سهام و یا نمایندگان آنها همواره می خواهند بدانند که آیا مدیران اجرایی در تصمیم گیری های خود صحیح عمل کرده اند یا خیر؟ و آیا توانسته اند از امکانات موجود حداکثر استفاده را کنند یا خیر؟ آیا در مؤسسات افزایش کارایی و رعایت صرفه اقتصادی انجام شده است؟

آسوسای^{۲۱} (۲۰۰۵)، در پژوهشی تحت عنوان "ایجاد معیار در حسابرسی عملکرد" نتیجه گیری نمود هدف های حسابرسی، بدین معنی که معیارهای متناسب برای موضوعاتی که در ارتباط با صرفه اقتصادی می باشند با آنهایی که مربوط به کارایی هستند متفاوتند. بخشی از سازمان نظیر مدیریت کنترل سامانه یا واحدهای نظارتی سازمانی، مورد بازرسی قرار می گیرد. معیارهایی که برای مدیریت منابع انسانی متناسب هستند با معیارهایی که برای مدیریت سرمایه و مخارج جاری مربوط می شوند، متفاوتند. در واقع معیارهای قابل قبول، آنهایی هستند که مورد پذیرش واحد حسابرسی شونده، قانونگذار و استفاده کنندگان عمومی می باشند. بالا رفتن درجه پسند یک معیار باعث بیشتر شدن کارایی حسابرسی عملکرد می گردد.

بارفیلد^{۲۲} (۱۹۷۵)، پژوهشی تحت عنوان "اثر تکرار شدن حسابرسی عملیاتی بر موافقت واحد مورد بررسی در زمینه کنترل های داخلی پیشنهادی" انجام داد. نتایج پژوهش این فرضیه را که آیا با افزایش در تکرار حسابرسی عدم اطمینان واحد مورد بررسی نسبت به حسابرس افزایش می یابد یا خیر؟ رد کرد. فرضیه دیگر پژوهش او این بود که میزان دفعاتی که سازمان های مورد بررسی نمی توانند طبق کنترل های

20- Smith et al

21- ASOSAI

22- Barefield

داخلی عمل کنند با میزان دفعات حسابرسی نسبت عکس دارد. یافته های حاصل از آزمون این فرضیه، نشان دهنده بهبود رویه ها در زمانی است که حسابرسی به طور مداوم انجام می شود. اما میزان این بهبود برای انعکاس در الگوی رفتاری سازمان های مطرح شده در طرح فرضیه بارفیلد بسیار کم بود.

جوردن و هاکبارت^{۲۳} (۲۰۰۵)، پژوهشی با عنوان "اهداف و موفقیت پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی" انجام دادند و به این نتیجه رسیدند که هدف اصلی دولت از اجرای سیستم بودجه ریزی عملیاتی، بهبود مسئولیت پاسخگویی برنامه های مدیران می باشد. و سپس به بررسی میزان موفقیت دستیابی به هدف های برقراری سیستم بودجه ریزی عملیاتی پرداختند که در این حالت هم میزان موفقیت در دستیابی به هدف بهبود پاسخگویی برنامه های بالاترین نمره را داشت و کمترین نمره به هدف تغییر در تخصیص بودجه مربوط می شد. همچنین در بررسی های مربوط به بودجه ریزی عملیاتی به عنوان ابزاری برای پاسخگویی، به این نتیجه رسیدند که اندازه گیری عملکرد باعث بهبود مسئولیت پاسخگویی نسبت به دستگاه های اجرایی می شود.

نتیجه گیری

حسابرسی عملکرد، همواره دارای رهنمودهای لازم برای نقاط ضعف مربوط به عملکرد مدیران است و به مدیران واحد اقتصادی کمک می کند تا برای غلبه بر مشکلات و مسائل خود، توصیه های لازم را به دست آورند و به این ترتیب زمینه برای بهبود و بهسازی اجرای یک طرح، برنامه یا عملکرد سازمان و ارتقای کیفیت اجرای کارها هرچه بیشتر و بهتر فراهم شود. حسابرسی عملکرد برخلاف حسابرسی صورت های مالی، کمی بوده و عامل تجزیه و تحلیل در آن جایگاه ویژه ای دارد و نیز ضمن کمک به تخصیص بهینه منابع واحد اقتصادی، محدودیت فزونی منافع بر مخارج را، بیشتر مورد نظر قرار می دهد. حسابرسی عملکرد دارای تنوع موضوع و دامنه رسیدگی گسترده ای است و از سوی دیگر روش ها و ترتیبات آن از یک کشور به کشور دیگر متغیر است در نتیجه وجود یک معیار و استاندارد عمومی که در تمام موضوعات مورد استفاده قرار گیرد تقریباً غیرممکن است. بنابراین لازم است حسابرسان عملکرد در حسابرسی های خود نسبت به ایجاد معیار حسابرسی مناسب اقدام نمایند. دیوان محاسبات در شرایط موجود می تواند با حرکت به سمت اجرای حسابرسی عملیاتی که خود فرآیندی طولانی به لحاظ تأمین و آموزش نیروی انسانی متخصص، تهیه استانداردها، شاخص های سنجش عملکرد و اصلاحات ساختاری می باشد اقدامات لازم به منظور برقراری تعادل و توازن بین نقش و جایگاه خود را بعمل آورد. این گونه اقدامات نیازمند وجود زیرساخت های با اهمیتی همچون وجود قوانین و مقررات الزام آور و مناسب، آگاهی و فرهنگ پاسخ گویی عملیاتی در بین مدیران دستگاه های اجرایی، وجود بودجه ریزی عملیاتی، گزارشگری عملیاتی مناسب سامانه حسابداری دولتی و موارد دیگر بوده و مطابق با تجربه اغلب کشورها می توان پس از فراهم نمودن بستر لازم برای این نوع حسابرسی اقدام نمود.

با توجه به بررسی نتایج پژوهش های انجام گرفته، مشخص می شود که اولین و مهمترین نتیجه حسابرسی عملکرد پاسخگویی دولت به مردم از طریق نهادهای نظارتی همچون دیوان محاسبات و سازمان بازرسی کشور شده است و همچنین گزارش حسابرسی عملکرد نظر حسابرس را درباره عملکرد دولت در استفاده از منابع مالی بخش عمومی و اینکه آیا دولت به اهداف پیش بینی شده دست پیدا کرده است یا خیر، بیان می نماید.

منابع و مراجع

- [۱] ارباب سلیمانی، عباس و نفری، محمود (۱۳۹۱)، اصول حسابرسی، انتشارات سازمان حسابرسی.
- [۲] ایمانی برندق، محمد (۱۳۹۳)، "چالش های پیش روی الزامی شدن حسابرسی عملکرد در دستگاه های دولتی ایران"، فصلنامه حسابداری سلامت، شماره ۱۰.
- [۳] برادران حسن زاده، رسول؛ محبوبی بناب، معصومه و رحیمی، غلامرضا (۱۳۹۱)، "بررسی موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت (مطالعه موردی دستگاه های اجرایی استان آذربایجان شرقی)"، فراسوی مدیریت، سال ششم، شماره ۲۲.
- [۴] بنی فاطمی کاشی، سید محمدرضا (۱۳۸۲)، "آشنایی با برخی مفاهیم حسابرسی عملیاتی (اثربخشی)"، مجله حسابر، سال پنجم، شماره ۱، ص ۵۵-۵۲.
- [۵] بنی فاطمی کاشی، سید محمدرضا (۱۳۸۳)، "آشنایی با برخی مفاهیم حسابرسی عملیاتی (صرفه اقتصادی)"، مجله حسابر، سال ششم، شماره ۲۳، ص ۷۴-۷۰.
- [۶] حیدری نژاد، قدرت الله و شکریگی، سهراب (۱۳۹۱)، "حسابرسی عملکرد؛ ضرورت ها، چالش ها و راه کارها"، دانشگاه سیستان و بلوچستان، مجموعه مقالات همایش ملی حسابداری و حسابرسی.
- [۷] حسینی عراقی، حسین (۱۳۷۸)، "حسابرسی دولتی"، تهران، انتشارات دانشکده امور اقتصادی.
- [۸] خدای پور، احمد و کفایش پور، روح اله (۱۳۹۴)، "تأثیر عناصر اصلی بودجه ریزی عملیاتی بر اجرای حسابرسی عملکرد از دیدگاه کارشناسان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور"، حسابداری دولتی، سال دوم، شماره ۳، ص ۵۲-۴۱.
- [۹] عبداللهی، ذبیح الله (۱۳۸۰)، "مشکلات ساختاری نظام بودجه نویسی کشور"، ماهنامه دام و کشت و صنعت، شماره ۲۳.
- [۱۰] فاوچی، هادی (۱۳۸۷)، "رهنمودهای اجرای استانداردهای حسابرسی عملکرد"، دیوان محاسبات کشور.
- [۱۱] فرزانه، حیدر (۱۳۸۶)، "بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی در دستگاه های اجرایی از دیدگاه مدیران و کارشناسان دیوان محاسبات کشور"، فصلنامه حسابرسی، زمستان، شماره ۲۴.
- [۱۲] ماهنامه سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور (۱۳۸۰)، ص ۵.
- [۱۳] مهدوی خو، مهدی و میرزایی ازندریانی، سعید (۱۳۹۰)، "مروری جامع بر حسابرسی عملکرد مدیریت".
- [۱۴] نخبه فلاح، افشین (۱۳۸۴)، "حسابرسی عملکرد و عملیاتی"، ماهنامه تدبیر، شماره ۱۶۵، ص ۴۹.
- [۱۵] نقیعی، حسینعلی (۱۳۷۹)، "حسابرسی عملکرد"، تحول اداری، شماره ۲۷ و ۲۸.
- [16] Akram Khan, Muhammad. (1997). Performance Auditing for Islamic Banks. Islamic Economic Studies, 5(1).
- [17] Brown, Williams and Gallagher, Auditing Performance in Government, (1990).
- [18] Barefield, R. M., The Impact of Audit Frequency on the Quality of Internal Control, Studies in Accounting Research No.11(Sarasota, Florida, American Accounting Association),p 86, (1975).
- [19] Driessen, A J G & Molenkamp, A, (1993). The perspective of Operational Auditing: A New Management Tool. Managerial Auditing Journal, 8(5), pp. 19-25; ABI/INFORM Global.
- [20] Ellsworth H. Morse, (Performance and operational auditing). The journal of accountancy, (1971).
- [21] Jordan, M.M. and Hackbart, M. (2005), " The Goals and Implementation Success of State Performance Based Budgeting", Accounting and Financial management.
- [22] H. Smith, Charles et.al. (The need for and scope of the audit of management: A survey of attitudes). The accounting review. page 258, (2005).
- [23] Office of the Comptroller and Auditor General of Bangladesh (C&AG) website. Government auditing standards in Bangladesh. (2001).
- [24] UNDP. "Anti- corruption practice note", (2004). (online), <http://www.undp.org/governance/docs/Ac-pn-English.pdf>.