

مروری بر مفهوم حسابرسی عملکرد

سید مسلم هاشمی^{۱*}

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۷/۱۵ تاریخ چاپ: ۱۴۰۳/۱۱/۱۵

چکیده

حسابرسی عملکرد یک فرآیند سیستماتیک است که به ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات تحت کنترل مدیریت می‌پردازد. هدف این حسابرسی، بررسی تطابق فعالیت‌ها و عملکردهای یک سازمان با اهداف تعیین‌شده آن است و نتایج حاصل از آن با توجیهاتی گزارش می‌شود. حسابرسی عملکرد یعنی ارزیابی میزان رعایت هدف‌ها، روش‌های سازمان و یا قوانین و مقررات مربوط به سیاست‌ها، ارزیابی اثربخشی سیستم‌های برنامه ریزی، کنترل مدیریت ارزیابی، کیفیت گزارش‌های مدیریت از لحاظ مورد اعتماد بودن. سیستم اقتصادی یک کشور به میزان قابل توجهی به تصمیم‌گیری‌های مدیریت در واحدهای اقتصادی بستگی دارد. بدیهی است این تصمیم‌گیری‌ها نقش تعیین‌کننده‌ای در میزان درآمدهای اقتصادی و ثمر بخش بودن فعالیت‌های تعیین‌شده و استفاده بهینه از امکانات تولیدی و خدماتی مؤسسات انتفاعی و غیرانتفاعی کشور دارند. لذا اصولاً صاحبان سهام و یا نمایندگان آنها همواره می‌خواهند بدانند که آیا مدیران اجرایی در تصمیم‌گیری‌های خود صحیح عمل کرده‌اند یا خیر؟ و آیا توانسته‌اند از امکانات موجود حداکثر استفاده را کنند یا خیر؟ آیا در مؤسسات افزایش کارایی و رعایت صرفه اقتصادی انجام شده است؟ امروز در محیط اقتصادی که دارای نظامهای متعدد و ابعاد گوناگون است، مدیریت سازمانی تأکید فزاینده‌ای بر ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات سازمانی دارد. حسابرسی عملکرد به عنوان ابزاری برای این ارزیابی به کار می‌رود.

واژگان کلیدی

حسابرسی، عملکرد، مدیریت

۱. کارشناس درآمد، شهرداری فسا.

مقدمه

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 پردازند. با توجه به تغییرات و تحولات سریع و افزایش توان و قابلیت های رقابتی شرکتها وسازمانها 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 طرحهای استراتژیک سازمان و بررسی عملکرد اجزای کاری آن پرداخته و برای ارتقا و بهبود اثربخشی و کارآیی آنها اقدام کنند. گسترش رقابت موجب شده تا مدیریت ارشد در بسیاری از سازمانهای 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.

حسابرسی عملکرد یک ابزار مفید برای اصلاح این سیستم ها و هدایت سازمان به سوی اهداف آن است. در کشور ما مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی بر عهده دولت است و کیفیت مدیریت آن در سرنوشت ملت آثار اساسی دارد. مدیران بخش دولتی باید در برابر مردم و نمایندگان آنان پاسخگو باشند و ابزار این پاسخگویی را بر اساس اطلاعات معتبر فراهم کنند. ماهیت بخش دولتی ایجاب می کند که در این بخش، حسابرسی عملکرد علاوه بر رسیدگی به صورتهای مالی و اظهار نظر در چارچوب اصول و ضوابط حسابرسی مالی الزامی شود. از این رو لازم است حسابرسان ضمن استفاده از خدمات متخصصان در زمینه های مختلف به ارزیابی کیفیت تصمیم گیریهای مدیریت پردازند و نتیجه گیریها و پیشنهادات اصلاحی خود را جهت بهبود هر چه بیشتر مدیریت ارائه کنند.

با توجه به اهمیت بهبود در ارتقا مدیریت در سازمانها 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 حسابخواهی مطلوب بخش دولتی 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، کارآیی و اثربخشی در عملکرد تمامی سازمانهای بزرگ و کوچک است.

مدیریت را دانش به کار گیری مؤثر و کارآمد منابع برای دستیابی به اهداف سازمان تعریف می کنند و این منابع معمولاً شامل سرمایه، نیروی کار و منابعی است که در اختیار سازمان قرار دارد. یک مدیر باید عملیات سازمان را در جهت رسیدن به حداکثر منافع برنامه ریزی، سازماندهی و کنترل کند. 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 موضوعهای

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 مؤلفیتهای روزافزون تری دست یابند.

در سالهای اخیر کانون توجه و دامنه بسیاری از حسابرسیها در بخش عمومی و خصوصی دستخوش دگرگونیهای شده است و از آنجا که صورتهای مالی به تنهایی پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی مدیریت نیست، مدیران در بخش خصوصی و دولتی به دنبال کسب اطلاعات بیشتر به منظور ارزیابی و قضاوت در مورد کیفیت عملیات و پیشرفتهای عملیاتی هستند. در نتیجه ایجاد چنین زمینه هایی نیاز به ضرورت وجود فنون حسابرسی عملکرد برای ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات به نحو چشمگیری افزایش یافته است.

بررسی علل درخواست روزافزون برای دریافت خدمات حسابرسی عملکرد نشان می دهد که دو موضوع زیر بستر مناسبی برای انجام این حسابرسی فراهم کرده است:

- هدایت مدیران برای توجه بیشتر به رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در واحدهای اقتصادی؛
- ارتقای تجربیات حسابرسان مستقل در زمینه تشخیص و یافتن واقعیتهای موجود در حسابرسی مالی و مشاوره مدیریت و ارائه رهنمودهای لازم به مدیران.

● حسابرسی عملکرد

اصطلاح حسابرسی عملکرد (PERFORMANCE AUDITING) یا حسابرسی عملیاتی معمولاً به منظور ایجاد تفاوت بین حسابرسی صورتهای مالی جهت اظهار نظر حرفه ای بر روی آن و حسابرسی که جوانب انتخاب شده یک سازمان را خارج از محدوده حسابها رسیدگی می کند به کار می رود.

هدف از این حسابرسی ابتدا تعیین فرصتهایی جهت کارایی و صرفه اقتصادی بیشتر و بهبود اثربخشی در عملیات بوده که این اهداف به موارد مرتبط با اهداف سازمان نیز ارتقا یافت. تفاوت عمده حسابرسیها در اهداف آنها است. حسابرسی صورتهای مالی درگیر مواردی است که منتهی به اظهار نظر درباره صورتهای مالی می گردد و آنچه که حسابرسی عملیاتی نامیده می شود با هدف کارایی، صرفه اقتصادی، اثربخشی بیشتر و رسیدن به نتایج سودآور اجرا می شود. تفاوت عمده ای در رویکردهای موجود در حسابرسی صورتهای مالی و حسابرسی مدیریت یا عملیاتی وجود ندارد چهار مرحله زیر در هر نوع حسابرسی اجرا می شود:

- ۱- بررسی اولیه فعالیتها جهت به دست آوردن پیشینه لازم و ضروری؛
- ۲- ارزیابی مسئولیتهای مرتبط با فعالیتها در جهت اطمینان و از اختیارات مجاز و محدودیتهای عملی مرتبط؛
- ۳- مطالعه و آشنایی با خط مشی های برقرار شده توسط مدیریت از طریق رسیدگی اثربخشی روشهای عملیاتی و اداری و مشخص ساختن مناطق مشکل آفرین و ضعیف؛
- ۴- گزارش نتایج حسابرسی و پیگیری جهت اعمال یافته ها و پیشنهادات.

حسابرسی عملکرد بر نحوه به کارگیری منابع سازمان متمرکز است و به سیستم های اطلاعاتی و درون سازمانی و دستورالعمل ها می پردازد و بیشتر به صورت مشاور مدیریت عمل می کند.

به عبارت بهتر، حسابرسی عملکرد عبارت است از فرایند سیستماتیک ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات تحت کنترل مدیریت و گزارش نتایج همراه با توجیه هایی برای بهبود عملیات به افراد ذیصلاح و ذینفع.

● مفاهیم اساسی

حسابرسی عملکرد دارای سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است که از اهمیت زیادی برخوردار است. امروزه ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی باید بخشی از فرایند عادی مدیریت هر واحد تجاری در بخش عمومی و خصوصی باشد و مدیران بررسی عملکرد را به عنوان یکی از مسئولیتهای خود برای کنترل فعالیتهای تلقی کنند و ارزیابی مستقل عملکرد مدیران از طریق واحد حسابرسی داخلی یا حسابرسان مستقل صورت گیرد.

شکل شماره یک ارتباط بین داده، پردازش، ستانده و نیز کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی را بیان می کند: همان طور که در شکل شماره یک مشاهده می گردد، صرفه اقتصادی نسبت داده های برنامه ریزی شده و داده های واقعی با مقیاس، کارایی نسبت داده های واقعی به ستانده های واقعی و اثربخشی نسبت ستانده های واقعی به ستانده های برنامه ریزی شده است.

دیوان محاسبات انگلستان این سه مؤلفه را به صورت زیر تعریف می کند:

صرفه اقتصادی: حداقل کردن بهای تمام شده منابع مورد نیاز یا مصرفی با توجه به کیفیت مورد نظر (مصرف با توجه اقتصادی)؛

کارایی: حداکثر ستانده با میزان نهاده ثابت یا ستانده ثابت با حداقل نهاده ممکن (مصرف خوب)؛

اثربخشی: مقایسه نتایج مورد نظر و نتایج واقعی پروژه ها، برنامه ها یا سایر فعالیتهای (مصرف هوشمندانه).

● استانداردها

استانداردهای حسابرسی عملکرد شامل سه بخش استانداردهای عمومی، استانداردهای اجرای عملیات، استانداردهای گزارشگری است.

الف) استانداردهای عمومی: استانداردهای عمومی سوای استانداردهای اجرای عملیات و گزارشگری به طور مشترک برای حسابرسی صورتهای مالی و حسابرسی عملکرد وضع گردیده است. این استانداردها عبارتند از: شرایط کارکنان مؤسسه حسابرسی، استقلال مؤسسه حسابرسی و حسابرسان، مراقبتهای تخصصی و حرفه ای و برقراری کنترل کیفیت.

این استانداردها در کلیه مؤسسات حسابرسی، اعم از دولتی و غیر دولتی که حسابرسی برنامه ها، فعالیتهای و وظایف دستگاههای دولتی، سازمانهای غیر انتفاعی و ... را به عهده دارند، کاربرد دارد.

ب) استانداردهای اجرای عملیات:

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

ج) استانداردهای گزارشگری:

- ۱- گزارش مکتوب: گزارش حسابرسی باید به طور کتبی تهیه و نتایج هر رسیدگی به آن منتقل شود. گزارش حسابرسی به منظور تأمین مقاصد زیر به صورت کتبی تهیه می‌شود:
 - انتقال نتایج حسابرسی به مسئولان در کلیه سطوح؛
 - نتایج حسابرسی کمتر در مظان سوء تفاهم قرار می‌گیرد؛
 - نتایج حسابرسی در معرض بازرسی همگانی قرار می‌گیرد؛
 - تسهیل پیگیری.
- ۲- ارائه به موقع گزارش: گزارش حسابرسی باید به طریق مقتضی منتشر شود تا اطلاعات لازم برای استفاده به موقع در اختیار مقامات اداری و اشخاص ثالث ذینفع قرار گیرد.

گزارش ولو اینکه با نهایت دقت تهیه شده باشد، ولی به موقع در اختیار تصمیم گیرندگان قرار نگیرد، از ارزش لازم برخوردار نخواهد بود؛ بنابراین، حسابرسان باید برای انتشار به موقع گزارش حسابرسی، برنامه ریزی لازم را معمول دارند.

۳- محتوای گزارش: در گزارش حسابرسی باید اهداف، حوزه عمل و متدولوژی حسابرسی بیان شود؛

۴- ارائه گزارش: گزارش باید کامل، دقیق، قابل اثبات، قانع کننده و تا آنجا که موضوع اجازه می دهد شفاف و مختصر باشد؛

۵- توزیع گزارش: گزارش کتبی حسابرسی باید توسط مؤسسه حسابرسی به مقامات مسئول سازمان تحت رسیدگی، مراجع ذیصلاح سازمانهایی که خواستار انجام حسابرسی بوده اند، یا ترتیب اجرای آن را داده اند از جمله سازمانهایی که وجوهی به سازمان تحت رسیدگی پرداخت کرده اند، تسلیم شود، مگر آنکه منع قانونی و یا ملاحظات دیگری وجود داشته باشد.

● اصول حسابرسی عملکرد

حسابرسی عملکرد شامل اصول زیر است:

- ۱- حسابرسی عملکرد باید به عنوان جریانی کاملاً مستقل و بی طرفانه تلقی گردد؛
- ۲- حسابرسی عملکرد ابزاری است در اختیار مدیریت برای شناخت مشکلات و رفع تنگناها و نگاهی عیب جویانه و انتقادی ندارد.

هدف حسابرسی عملکرد انتقاد از عملیات جاری نیست بلکه هدف، بررسی عملیات از طریق همکاری با مدیریت و کارکنان و تدوین برنامه ای برای پیشرفت عملیات است. مؤثرترین راه دستیابی به این امر، همکاری با کارکنان صاحبکار در حوزه هایی است که آنان شناخت لازم را از نقاط ضعف را دارند و در عین حال مایل به همکاری نیز هستند. مفهوم حسابرسی عملکرد باید به عنوان یک برنامه داخلی بازرنگری در جهت اقتصادی و کارا کردن عملیات سازمان در نظر گرفته شود تا نتایج فزاینده ای را در پی داشته باشد؛

۳- ارزشیابی عملکرد در ارتباط با مجموعه امکانات و عوامل محدود کننده فعالیتها مورد نظر قرار می دهد؛

۴- در حسابرسی عملکرد باید با مسایل مسئولانه و متعهدانه برخورد کرد؛

۵- در انجام حسابرسی عملکرد طرز فکر مدیریت دخالت داده می شود؛

۶- حسابرسی عملکرد توسط افراد متخصص و آگاه به وضعیت مورد رسیدگی انجام می شود.

پیشرفت و موفقیت در دستیابی به مزایای حسابرسی عملکرد تا حد زیادی به مهارتهای حسابرسان و طرز فکر مدیریت نسبت به آنان بستگی دارد. حسابرسانی که مأمور انجام چنین مسئولیتی می شوند باید توانائیهای لازم را در زمینه حسابرسی مالی، مدیریت و محیطهای عملیاتی داشته باشند. ویژگیهای یک حسابرس خوب در این زمینه عبارت است از: کنجکاوی؛ توانایی تجزیه و تحلیل؛ توانایی متقاعد سازی؛ قضاوت خوب حرفه ای؛ آگاهی متعارف؛ بیطرفی؛ مهارت برقراری ارتباط؛ استقلال؛ اعتماد به نفس.

علاوه بر ویژگیهای بیان شده، توانایی مشخص کردن نارسائیهای عملیاتی، توانایی مشخص کردن نواحی بحرانی و مشکل آفرین، خلاقیت در تکمیل مجموعه ای از تکنیک ها و مهارت انتقال نتایج حاصل از حسابرسی از دیگر خصوصیات حسابرسی عملکرد است.

● ارتباط با مفهوم کنترل های مدیریت

نظر به اینکه تصمیم گیریهای مدیریت، انجام فعالیتهای و نتایج به دست آمده از آن در هر سازمان از درون سیستمهای اطلاعاتی آن می گذرد و سیستم برنامه ریزی و کنترل مدیریت جزئی از سیستم های اطاعتی موجود است. لذا مطالعه و آزمون کنترل های مدیریت در انجام حسابرسی عملکرد از ضروریات است. اصطلاح کنترل مدیریت، کل سیستم واحد مورد رسیدگی را در برمی گیرد بنابر این، کنترل های مدیریت فعالیتهای داخلی و خارجی مدیریت را شامل می شود. سیستم مزبور شامل برنامه ریزی، سیاستگذاری و تدوین روشها و همچنین اقدامات واقعی انجام شده برای اداره امور واحد رسیدگی است که برای بهبود اجرای مؤثر مسئولیتهای محوله بر اساس روشها و نتایج مورد انتظار طراحی می شود. کنترل های مدیریت نه تنها شامل کنترل های داخلی بلکه در برگیرنده کنترل های خارجی منجمله قوانین جاری کشور، محدودیتهایی که توسط سازمانهای مسئول کشور برای واحد در نظر گرفته شده است، شرایط بازار، امکانات استقرار، دریافت یارانه، محدودیتهای توزیع و قیمت گذاری محصول، پیشرفتهای فناوری و محدودیتهای وضع شده توسط شرکتهای اصلی برای شرکتهای فرعی خود نظیر کنترل توزیع سود و کنترل قیمت فروش و توزیع محصولات است.

سه وجه تمایز اصلی بین کنترل های مدیریت و کنترل های داخلی به شرح زیر است:

- ۱- تأکید فزاینده بر نیاز به بیان هدفهای سازمان و برقراری ارتباط نزدیک آن با کنترل های مدیریت؛
 - ۲- تأکید فزاینده بر کنترل های خارجی در مقایسه با کنترل های داخلی؛
 - ۳- گسترش کنترل به منظور در بر گرفتن کلیه فعالیتهای مدیریت نظیر تولید، حمل و نقل، تحقیق به جای تنها تأکید بر فعالیتهای حسابداری.
- دسترسی به اهداف کارایی و صرفه اقتصادی و اثربخشی به کنترل های مدیریت خوب بستگی دارد که مسئولیت مزبور بر عهده مدیریت واحد مورد رسیدگی است.

کنترل های مدیریت شامل روشها و خط مشی هایی جهت حصول موارد ذیل است:

- برنامه ریزی، سازماندهی و رهبری و کنترل عملیات؛
- تأیید اینکه منابع طبق قوانین و مقررات مورد استفاده قرار می گیرد؛
- محافظت از منابع در مقابل سوء استفاده و هدر رفتن؛
- اندازه گیری، تنظیم و گزارشگری عملکرد واحد اقتصادی؛
- اطمینان از دستیابی به اهداف؛

- اطمینان از اینکه به داده های قابل اعتماد و معتبر دسترسی داشته، نگهداری شده و در گزارشهای سالانه و سایر مدارک به درستی افشا می شود.

در مرور اولیه کنترل های مدیریت، حسابرس باید عوامل ذیل را در نظر بگیرد:

- (۱) آیا خط مشی های سازمان به طور کامل با اختیارات و امتیازات اساسی سازمان مطابق است؟
 - (۲) آیا سیستم روشها و کنترل های مدیریتی برای انجام این خط مشی ها همان طور که مد نظر مدیریت عالی جهت کارایی و صرفه اقتصادی بوده، طراحی شده است؟
 - (۳) آیا سیستم کنترل مدیریت کنترل کافی بر روی منابع سازمان، درآمد و هزینه ها فراهم می کند؟
- تعدادی از عواملی که حسابرس باید جهت ارزیابی سیستم کنترل مدیریت و تعیین نواحی مشکل آفرین در نظر بگیرد به قرار زیر است:

- ۱- استفاده مدیریت از استانداردها یا اهداف برای قضاوت در مورد اجرا، بهره وری، کارایی یا استفاده از کالاها و خدمات؟
- ۲- فقدان دستورالعملهای مکتوب که سبب عدم فهم درست، درخواستهای متناقض، انحرافات غیر قابل قبول و اجرای غیر یکنواخت می گردد؟
- ۳- عدم مؤفقیت در قبول مسئولیتها؟
- ۴- دوباره کاریها؟
- ۵- استفاده نامناسب از وجه نقد؟
- ۶- الگوی سازمانی غیر معقول و بیهوده؟
- ۷- استفاده بیهوده، ناکارا از کارکنان و منابع فیزیکی؟
- ۸- کارهای ناتمام

شناسایی نواحی مشکل آفرین

تکنیک های زیادی وجود دارد که حسابرس بتواند با آگاهی بیشتر نواحی مشکل آفرین را مشخص کند که در اینجا به تعدادی از آنها اشاره می کنیم:

- ۱- بررسی فعالیت ها: اینکه اطلاعات از چه طریق به دست می آید و یک فعالیت چگونه انجام شود و نحوه کنترل آن چگونه است می تواند موارد غیر قابل کنترل یا مستعد آن را مشخص کند.

در یک عملیات خرید، سه مرحله زیر می تواند نقاط کلیدی باشد:

الف) تعیین میزان و کیفیت مواد خریداری شده؛

ب) روشهای دستیابی به بهترین قیمت؛

ج) روشهای تعیین درست کمیت و کیفیت.

اگر در ارتباط با خریدهای عمده، حسابرس به این نتیجه برسد که این مراحل نیاز به بازنگری دارد او باید قضاوت خود را بر روی آن عملیات متمرکز کند.

۲- مرور گزارش‌های مدیریتی: مرور گزارشهای 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 حسابرسان قرار دهد.

۳- مرور گزارش بازرسان و حسابرسان داخلی: حسابرس در اینگونه موارد باید به دلایل واقعی 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: بازرسیهای فیزیکی فعالیتهای سازمانی می تواند یک روش مفید برای مشخص کردن عدم کارایی یا مشکلاتی باشد که مورد توجه حسابرس است، که می توان به انباشت مازاد تجهیزات و مواد، ابزار کم مصرف، کارمندان بی انگیزه، عودت محصولات از سوی مصرف کنندگان یا مشتریان، دور ریختن مواد مفید و شبیه این موارد اشاره کرد.

۵- بررسی و پیگیری رویدادها: یکی از راههای مفید جهت به دست آمدن بینش عملی درباره روشها 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 مؤفقت در دستیابی به اطلاعات مفید در این زمینه به شهرت حسابرس و سؤالات مطرح شده توسط او بستگی دارد.

● مقایسه با حسابرسی صورت‌های مالی

علاوه بر اختلافات اشاره شده در بخشهای قبلی، حسابرسی عملکرد برخلاف حسابرسی صورت های مالی دارای اهداف و رویکردهای کلی تری است. حسابرسی عملکرد حرفه ای مستلزم انواع مهارتهاست و دارای یک ارتباط اثربخش با تمام سطوح سازمانی و ارزیابی تمام جوانب یک سازمان است. بخشهای مالی و حسابداری، تولید، مهندسی و کنترل موجودی، خدمات مشتریان، اعتبارات، خرید، پرسنلی و اداری، پردازش اطلاعات و بازاریابی و فروش از قسمتهایی هستند که می توانند مشمول حسابرسی عملکرد قرار گیرند.

حسابرسی عملکرد حدود بیشتری از مسئولیتهای مدیریت را شامل می شود و هدف آن تعیین فرصتهایی برای کارایی و صرفه اقتصادی بیشتر و بهبود اثربخشی در اجرای روشها و عملیات است.

حسابرسی عملکرد به عنوان یک شکل مدرن حسابرسی در مقایسه با حسابرسی صورتهای مالی و حسابرسی رعایت، است.

تفاوت اصلی بین حسابرسی عملکرد و حسابرسی سنتی در نقش حسابرس است که در حسابرسی عملکرد نقش حسابرس بیشتر ارزیابی فعالیتها است.

از تفاوت‌های حسابرسی مالی و حسابرسی عملکرد می‌توان به نحوه مدیریت آن نیز اشاره کرد که حسابرسی مالی طی یک چرخه سالانه تکراری انجام می‌شود در صورتی که حسابرسی عملکرد به صورت پروژه مجزا انجام می‌شود. یکی دیگر از تفاوت‌های موجود بین این دو نوع حسابرسی در سطح استاندارد بودن آنهاست که در آن طرح ریزی حسابرسی عملکرد در قالب یک شکل استاندارد ثابت بسیار مشکل است.

حسابرسی عملکرد همواره دارای رهنمودهای لازم برای نقاط ضعف مربوط به عملکرد مدیران است و به مدیران واحد اقتصادی کمک می‌کند تا برای غلبه بر مشکلات و مسائل خود توصیه‌های لازم را به دست آورند و به این ترتیب زمینه برای بهبود و بهسازی اجرای یک طرح، برنامه یا عملکرد سازمان و ارتقای کیفیت اجرای کارها هرچه بیشتر و بهتر فراهم شود.

حسابرسی عملکرد بر خلاف حسابرسی صورتهای مالی، کمی بوده و عامل تجزیه و تحلیل در آن جایگاه خاصی دارد و نیز ضمن کمک به تخصیص بهینه منابع واحد اقتصادی، محدودیت فزونی منافع بر مخارج را بیشتر مدنظر قرار می‌دهد.

جمع بندی و نتیجه گیری

حسابرسی عملکرد یک ابزار مفید برای اصلاح سیستم‌ها و هدایت سازمان به سوی اهداف آن است. در کشور ما مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی بر عهده دولت است و کیفیت مدیریت آن در سرنوشت ملت آثار اساسی دارد. مدیران بخش دولتی باید در برابر مردم و نمایندگان آنان پاسخگو باشند و ابزار این پاسخگویی را بر اساس اطلاعات معتبر فراهم کنند.

رسیدن به عملیات کارا و اثربخش، مسئولیت اصلی مدیریت است و در کلیه ساختار سیستم مدیریت سازمان، عملیات و کنترل مدیریت باید در راستای رسیدن به این هدف طراحی گردد.

حسابرسی عملکرد مدیریت، مصداق بارزی از خدمات مشاوره مدیریت است که ممکن است برخی از ویژگیهای حسابرسی صورتهای مالی را داشته باشد. این نوع حسابرسی دربرگیرنده بررسی روشمند فعالیتهای یک سازمان یا بخش مشخص از آن در دستیابی به اهداف مشخص است.

اهداف کلی حسابرسی عملکرد (الف) ارزیابی عملکرد در مقایسه با اهداف تعیین شده به وسیله مدیریت یا سایر معیارهای سنجش مناسب. (ب) شناسایی فرصتهای بهبود عملیات از نظر صرفه اقتصادی و کارایی و اثربخشی و (ج) ارائه پیشنهاد برای بهبود عملیات یا انجام اقدامات و رسیدگی‌های بیشتر، است.

بررسی و آزمون کنترل‌های مدیریت نیز به عنوان یکی از مراحل اجرای حسابرسی عملکرد است که هدف اصلی آن تعیین هدف قطعی حسابرسی و نیز قابلیت اتکاء مدارک و شواهد داخلی واحد است.

منابع و مآخذ

- حسینی عراقی، حسین. حسابرسی دولتی. تهران: دانشکده امور اقتصادی، ۱۳۷۸.
- رایدر، هری آر. راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی. برگردان از محمد مهیمنی و محمد عبدالله پور، تهران: سازمان حسابرسی، ۱۳۸۰.
- کثیری، حسین. «نگرشی بر حسابرسی عملکرد مدیریت در ایرلند و ارتباط آن با نظام کنترلی». مجموعه مقالات حسابرس، شماره ۴ (تابستان ۱۳۷۵): ۵۹-۳۱.
- Brown, Williams and Gallagher. Auditing Performance in Government. 1982.
- Ellsworth H. Morse. ((Performance and operational auditing)). The journal of accountancy, June, 1971.
- H. Smith, Charles et.al. ((The need for and scope of the audit of management: A survey of attitudes)). The accounting review, April. 1972.
- Office of the Comptroller and Auditor General of Bangladesh (C&AG) website. Government auditing standards in Bangladesh. 2001
- W.A. Broadus, Joseph D. Comtoic. Performance auditing. AICPA. 1998.