

حسابرسی عملکرد

مهسا بایزیدی^۱

فاطمه سادات رسول زاده^۲

چکیده

حسابرسی عملکرد در واقع اصطلاحی معادل برای حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی و دولتی است. هدف از حسابرسی عملکرد مدیریت ارزیابی فرصت‌ها و بهبود فعالیت‌های عملیاتی، ارزیابی عملکرد، ارائه پیشنهاد برای بهبود عملیات یا ضرورت اقدامات اصلاحی و پیگیری تصمیم‌های عملیاتی و اقدامات اجرایی می‌باشد. حسابرسی باید به روشنی دارای اهداف قابل تعیین و شامل یک یا گروهی از فعالیت‌ها، سیستم‌ها، برنامه‌ها یا مراجعی باشد که به عنوان واحد حسابرسی شونده شناخته می‌شود. حسابرسی باید منجر به نتایج مهمی برای فعالیت‌های عمومی، اجرایی و مالی واحد مورد حسابرسی یا کل جامعه شود. در این مقاله به طور کلی مفاهیم و اهداف حسابرسی عملکرد، فرایندها و خصوصیات آن را بررسی می‌کند.

واژه‌های کلیدی: عملکرد سازمان، اثربخشی، کارایی، صرفه اقتصادی

^۱ دانشجوی کارشناسی - مدیریت امور بانکی - دانشگاه خوارزمی - دانشکده مدیریت

^۲ دانشجوی کارشناسی پیوسته دانشگاه آزاد اسلامی - تهران جنوب

مقدمه

یکی از حرفه‌های مستقل جامعه امروز، حسابرسی عملکرد می باشد که نقش بسیار مهمی را در مدیریت سازمان‌ها ایفا می نماید. حسابرسی عملکرد در ابتدا به عنوان فعالیتی بزرگ، گوناگون و خودآگاه در دهه ۱۹۷۰ ایجاد شد.

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 کارآیی 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، اثربخشی و کارایی عملیات سازمانی دارد. حسابرسی عملکرد به عنوان ابزاری برای این ارزیابی به کار میرود. (برهانی سبزواری، ۱۳۹۶)

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 شیوهای آگاهانه پردازند. 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 میتواند به عنوان معیار سنجش موفقیت یک سازمان برای مدیران بسیار حائز اهمیت باشد و با استفاده از آنها میتوانند به سنجش ارزیابی وضعیت موجود طرح های 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 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 میرود برای پیشبرد عملیات

مفید واقع شود در جهت عکس اهداف سازمان حرکت میکند و موجب عقب ماندگی میشود (برهانی سبزوار، ۱۳۹۶).

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 پیشنهادهای 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 میکنند 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 روز افزونتری دست یابند. (مهدوی خو و کفاش، ۱۳۳۱)

باتوجه 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 کارآیی، صرفه اقتصادی و اثربخشی مورد بازنگری قرار دهند. در این راستا حسابرسان مدیریت، مشابه حسابرسان مالی میتوانند در جهت بهبود و تقویت این سیستم ها نقش مهم و ارزندهای را ایفاء کنند. در نتیجه حساب خواهی مطلوب بخش، هنگامی ایجاد میشود که با برنامه ریزی و عملکرد ارگان ها 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 سازمان های بزرگ و کوچک است. (برهانی سبزواری، ۱۳۹۶)

تعریف حسابرسی عملکرد

حسابرسی عملکرد در واقع اصطلاحی معادل برای حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی و دولتی است. حدود نیم قرن از مطرح شدن مفهوم حسابرسی عملکرد در کشورهای مردم سالار می گذرد. در ایران نیز با تصویب قانون برنامه ۵ پنج ساله ۵ پنجم توسعه ۵ اقتصادی کشور حسابرسی عملیاتی (حسابرسی عملکرد) وارد مرحله ۵ جدیدی شده است. به موجب ماده ۲۱۸ این قانون "کلیه ۵ شرکت های دولتی موضوع ماده ۴ قانون مدیریت خدمات کشوری که فهرست آنها از سوی دولت تعیین میشود و نیز شرکتهای پذیرفته شده در بورس مکلفند از سال دوم برنامه و حداقل یکبار تا پایان برنامه از طریق سازمان حسابرسی و یا موسسات حسابرسی عضو جامعه ۵ حسابداران رسمی ایران حسب مورد در جهت افزایش صرفه ۵ اقتصادی، کارایی و اثربخشی فعالیت شرکت ها و افزایش قابلیت اعتماد گزارش های مالی نسبت به انجام حسابرسی عملیاتی اقدام نمایند. هیأت مدیره ۵ شرکتهای مسئولیت اجرای این بند را به عهده دارند." (قنبریان، ۱۳۹۰)

با بررسی ادبیات حسابرسی عملیاتی مشخص میشود که این نوع حسابرسی را حسابرسی عملکرد، حسابرسی مدیریت، حسابرسی عملکرد مدیریت، حسابرسی کارایی نیز می نامند. این واژگان متفاوت دربرگیرنده ۵ مفاهیم متفاوت چشمگیر نیست، زیرا اغلب این مجموعه دارای اصطلاحات حسابرسی ماهیت مشابهی هستند. (قنبریان، ۱۳۹۰)

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، ۱۳۳۳) تعریف های زیر نمونه هایی از تعریف های صورت گرفته برای حسابرسی عملکرد میباشد.

اسچینر و کیگر (۱۳۳۱) بیان میکنند که حسابرسی عملیاتی اغلب به عنوان حسابرسی مدیریت شناخته میشود، 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 (۱۳۱۱)، 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 اینها را میتوان به عنوان شاخص هایی از فرصت های بهبود عملیات در نظر گرفت .

ارباب سلیمانی و نفری (۱۳۳۱)، عبارتست از بررسی قسمتهای خاصی از سازمان به منظور سنجش نحوه عمل آنها و گزارش نتایج یافته ها همراه پیشنهادات 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. (برهانی سبزواری،

در سالهای اخیر اصطلاحات زیادی برای حسابرسی عملکرد و توصیف آن استفاده شده است. 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 و اگذار 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 میرود 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 میشود. اما در زمینه حسابرسی عملکرد این اطمینان به گزارشهای عملیاتی ارائه شده نیز گسترش می یابد (اکرم خان، ۱۳۳۱)

حسابرسی عملکرد به چندین دلیل متحول گردید و گسترش پیدا کرد؛ این عوامل شامل:

- ۱- نیاز به مدیریت ریسک بدهی های مدنی
- ۲- فرصت برای افزایش منافع حاصل از کارایی از طریق بهبود سیستم های مدیریتی داخلی
- ۳- زمینه فعالیت های دولت چندین برابر شده بود که نمونه آن کارکرد ساده مرتبط با نظم، قانون و مدیریت دادگاه بسیاری از دولت ها بود که این مسائل میزان مخارج عمومی را افزایش داده بود.

- ۴- یکی دیگر از این عوامل، ادعاهای مختلفی بود که در مورد تخصیص منابع عنوان می شد. بنابراین برای تصمیم گیری آگاهانه تر و منطقی تر برای تخصیص منابع محدود می بایست از روش ها و راهکارهای صحیح استفاده نمود.
- ۵- با توجه به توسعه نهادهای مردم سالاری، سطح آگاهی مردم و نمایندگان آنها افزایش یافته بود و از همین رو درخواست ها برای حسابداری افرادی که منابع دولتی را اداره می نمودند، مطرح بود.

اهداف حسابرسی عملکرد

استاندارد های حسابرسی اداره ی پاسخگویی دولتی آمریکا اهداف حسابرسی عملکرد را به شرح زیر بیان میکند: "اهداف حسابرسی عملکرد میتوانند بسیار گسترده باشند و در برگیرنده ی ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه ی اقتصادی برنامه ها، کنترل های داخلی؛ رعایت؛ و تحلیل های دیدگاه است. اثربخشی برنامه و نتایج اهداف حسابرسی اغلب وابسته به اهداف کارایی و صرفه ی اقتصادی هستند. اهداف حسابرسی که بر اثربخشی برنامه و نتایج متمرکز است معمولاً میزان دستیابی برنامه به اهداف و مقاصدش را اندازه گیری میکند. اهداف حسابرسی که بر صرفه ی اقتصادی و کارایی تمرکز دارند به هزینه های منابع به کار رفته برای دستیابی به نتایج برنامه توجه دارد". براساس این تعریف اهداف کلی حسابرسی عملکرد متقابلاً منحصر به فرد نیستند و میتوانند بیش از یک هدف باشند. مثلاً، اگر هدف اصلی اثربخشی برنامه باشد این موضوع به معنی مستثنی شدن کنترلهای داخلی از حسابرسی نیست. زیرا کنترلهای داخلی میتواند در تعیین دلایل ناثربخشی برنامه و نحوه ی بهبود اثربخشی مهم باشد. حسابرسان از طریق اعمال روشهای حسابرسی مناسب بر روی معیار توافقی ارتباطی را بر مبنای شواهد اثرگذار و

اتکاپذیر ایجاد میکنند. اگرچه اصولی است، بیان این مطلب مهم است این ارزیابی نسبتاً که این قضاوتها مبتنی بر دادههای کمی هستند. (قنبریان، 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 سازمانهای دولتی جهت بهبود پاسخگویی عمومی و نیز سهولت تصمیم گیری واحدها میباشد. (خدامی پور و همکاران، ۱۳۹۴)

تعریف مفاهیم صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی

صرفه اقتصادی:

صرفه اقتصادی به معنای حداقل کردن هزینه های تحصیل منابع مورد نیاز با حفظ کیفیت مورد نظر می باشد (کمتر هزینه نمودن). (مصوب کمیته اجرایی حسابرسی عملکرد، ۱۳۹۰) با توجه به تعریف صرفه اقتصادی (به حداقل رساندن هزینه منابع مورد استفاده برای اجرای یک فعالیت با لحاظ کیفیت مناسب) حسابرس باید موضوع صرفه اقتصادی در ارتباط با کسب همه انواع منابع از جمله منابع فیزیکی، مالی و انسانی و اطلاعات را مورد بررسی قرار دهد. آیا منابع از نوع مناسب، به میزان مناسب، با هزینه مناسب و در زمان و مکان مناسب کسب شده است یا خیر. حسابرس باید معیار سنجش صرفه اقتصادی را با در نظر گرفتن اهداف سازمان و با مشورت دستگاه تحت رسیدگی تعیین کند. در وهله اول تعیین استانداردهایی برای قضاوت در خصوص صرفه اقتصادی در کسب منابع، آسان به نظر می رسد لکن عملاً در اغلب موارد چنین نیست. یکی از نمونه های این استانداردها، قبول کمترین قیمت پیشنهادی برای خرید یک دارایی است. با این وجود، موضوع تبانی مناقصه

گران تقریباً در تمام کشورها متداول است و پیشنهاد دهندگان برای فرار از رقابت اصلی دست به دست هم میدهند تا سیستم مناقصه را فریب دهند. لذا صرفاً قبول کمترین قیمت به ندرت کفایت خواهد نمود.

کارایی:

نسبت نتایج بدست آمده از عملیات (ستانده) به منابع مصرف شده (داده) می باشد. (بهتر هزینه نمودن) به عبارت دیگر، آیا از داده ها و فعالیت ها بیشترین بازده را (بر حسب کیفیت و مقدار) داشته ایم؟ آیا طی دوه زمانی مشابه و با صرف منابع کمتر، همان نتایج یا نتایج بهتری با همان کیفیت قابل دستیابی بوده است یا خیر؟

به عبارت دیگر، آیا از داده ها و فعالیت ها بیشترین بازده را (بر حسب کیفیت و مقدار) داشته ایم؟ این سوال به کیفیت و کمیت خدمات ارائه شده و هزینه منابع استفاده شده برای تولید خدمات باز میگردد. یافته های مربوط به کارایی از طریق مقایسه آن با فعالیت های مشابه و یا با دوره های قبل و بعد، یا با استانداردهای کاملاً مشخص ارزیابی میشود. ارزیابی کارایی می تواند بر اساس استانداردهایی از قبیل "بهترین روش اجرا" یا بدون استاندارد مشخص و مرتبطی صورت گیرد.

(در مواردی که پیچیدگی موضوعات امکان تدوین استاندارد برای آن را منتفی میسازد) درچنین مواردی بایستی ارزیابی بر مبنای بهترین استدلالها و اطلاعات موجود و مطابق با تحلیلهای انجام گرفته در حسابرسی صورت گیرد. (مصوب کمیته اجرائی حسابرسی عملکرد، ۱۳۹۰)

اثر بخشی:

اثر بخشی میزان دستیابی به اهداف تعیین شده می باشد. (خردمندانه هزینه کردن) البته اهدافی که در اثر بخشی مورد ارزیابی قرار می گیرد گستره وسیعی

داشته و می تواند شامل ستانده ها، نتایج، و آثار فعالیت مورد رسیدگی گردد. آیا اهداف مورد نظر با استفاده از روشهای اتخاذ شده حاصل گردیده یا خیر و ستانده های مورد نظر تأمین شده و آثار آن قابل مشاهده است؟ آیا آثار مشاهده شده واقعاً نتیجه خط مشی بوده یا اینکه سایر شرایط موجب بروز این آثار شده است؟ مفهوم اثربخشی عملاً از دو جزء تشکیل یافته است: این سوال که آیا اهداف خط مشی، حاصل گردیده یا خیر، و این سوال که آیا وقایع مورد نظر که اتفاق افتاده اند را می توان در نتیجه خط مشی دنبال شده دانست یا خیر؟ (مصوب کمیته اجرایی حسابرسی عملکرد، ۱۳۹۰)

دلایل انجام حسابرسی عملکرد

به رغم مزیت های حسابرسی صورت های مالی (گزارشگری مالی در واحد های تجاری، بازتاب نیازهای اطلاعاتی و انتظارات گروه های استفاده کننده از صورت های مالی مانند سرمایه گذاران اعتبار دهندگان دولت و مدیران است که برای تصمیم گیری های درست و بجای اقتصادی برنامه ریزی اعمال نظارت و پاسخگویی به این اطلاعات نیاز دارند مجموعه صورت های مالی شامل ترازنامه صورت سود و زیان و بود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد همراه با یادداشت های توضیحی پیوست. جزء محوری گزارش های مالی و عمده ترین وسیله انتقال اطلاعات به خارج از واحد اقتصادی است. اطلاعات صورت های مالی زمانی برای استفاده کنندگان مفید و مؤثر است که از ویژگی های کیفی لازم برخوردار باشد. یکی از ویژگی های کیفی اطلاعات مالی، قابلیت اعتماد است اطلاعات مالی هنگامی قابل اعتماد و اتکاست که آثار مالی معاملات و سایر رویدادهای مالی به گونه ای بی طرفانه اندازه گیری شود و نتایج اندازه گیری ها معتبر و قابل تأیید مجدد باشد)، این نوع خدمات، تمام نیازهای مدیران واحدهای اقتصادی را تأمین

نمی کند. در این راستا فعالیت های انجام شده توسط حسابرسان مستقل مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و در موضوع های زیر از این حسابرسان انتقاد شده است.

۱- تا سال های متمادی، توجه حسابرسان منحصر به موضوعات مالی بوده است که مستلزم اعمال دقت بیشتر مدیران عمومی است.

۲- نگرش حسابرسان مستقل در رسیدگی به تک تک معاملات و رویدادها موجب شده است که آنان به جای توجه به نتایج عملیات همواره معاملات و رویدادها را به طور جداگانه مورد توجه قرار دهند.

۳- از آنجا که حسابرسی صورت های مالی همواره پس از انجام فعالیت ها صورت می گیرد بیشتر اوقات این امکان را به وجود نمی آورد که حسابرسان بتوانند موارد رعایت نشدن قوانین و اجرا نشدن قواعد کاربردی را به موقع و به نحو مطلوب گزارش کنند.

در دهه های اخیر پیشرفت های اساسی زیادی در انواع خدمات حسابرسی به وجود آمده است و دیگر حسابرسی ها صرفاً محدود به بررسی جداگانه معاملات مالی پس از زمان انجام آنها نیست از جمله در دنیای امروز، حسابرسان عملیاتی در هر زمان میتوانند موضوع های عملیاتی سازمان را بخوبی بررسی کنند. آنان دارای نگرشی کلان به فعالیت های حسابرسی هستند و نتایج فعالیت را مورد توجه قرار میدهند حسابرسان عملیاتی می کوشند تا پس از انجام بررسی های لازم با ارائه پیشنهاد های عملی و سازنده درباره موارد ضعف مدیریت مشاهده و گزارش شده در گزارش حسابرسی عملیاتی بهره وری عملکرد مدیریت را افزایش دهند آنان برای دستیابی به هدف ها و نتایج نه تنها نقاط ضعف عملکردها، معایب و مشکلات موجود در سیستم و سازوکارهای کنترلی و عملیاتی را تعیین می کنند بلکه توصیه هایی نیز

برای اصلاح وضعیت موجود و رسیدن به وضعیت مطلوب پیشنهاد می کنند. (برهانی سبزواری، ۱۳۹۵)

فرآیند حسابرسی عملکرد

برنامه ریزی:

حسابرس باید حسابرسی را چنان برنامه ریزی کند که اطمینان حاصل نماید، کار باکیفیت بالا و بر اساس روشی کارا، اثربخش و با صرفه اقتصادی و براساس زمان بندی مطلوب انجام می شود. حسابرسی های عملکرد باید دارای معیارهای حسابرسی مناسبی باشد و مبنایی را برای تدوین یافته های حسابرسی فراهم نماید. معیار حسابرسی میتواند دارای ماهیتی کمی یا کیفی بوده و باید عینی، قابل اتکا و کامل باشد. در صورت امکان، منابع معیار مورد استفاده در حسابرسی را باید تعیین نمود. پیشنهاد می شود تا حسابرسان در انتخاب روش ها، افرادی قابل انعطاف و عملگرا باشند. به این دلیل است که روشهای حسابرسی عملکرد نباید برای تمام شرایط و وضعیت ها، استاندارد شود تا امکان داشتن قابلیت انعطاف، بهره گیری از قضاوت حرفه ای و کاربرد سطوح بالایی از مهارت های لازم برای حسابرسان در حسابرسی عملکرد فراهم شود. (اسکندری، ۱۳۹۰)

اجرای حسابرسی:

کار بررسی براساس برنامه ریزی از پیش انجام شده صورت می گیرد و بر اساس اسناد برنامه ریزی تدوین میگردد. حسابرسی ها باید بادقت و با توجه به هدف پیش بینی شده و با نظارت مناسب اجرا شود. گروه حسابرسی باید دانش مناسبی در مورد موضوع و روش های حسابرسی داشته باشد. حسابرس باید مهارت حسابرسی مناسب و کافی را کسب نماید تا بتواند هدف های حسابرسی را تحقق بخشد، به

سؤالات آن پاسخ گوید و بتواند از یافته ها، نتیجه گیری های لازم را به دست آورد و در صورت لزوم، توصیه های خود را ارائه نماید. ماهیت شواهد حسابرسی در حسابرسی عملکرد ایجاد می کند که هدف حسابرسی و سؤالات حسابرسی به وسیله ماهیت موضوع تعیین شود. در شرایط عادی، حسابرسی های عملکرد مستلزم قضاوت موثر و تفسیر نتایج برای پاسخگویی به سؤالات حسابرسی و در رابطه با این واقعیت است که شواهد حسابرسی در ماهیت بیشتر متقاعد کننده هستند. حسابرسان نباید با اشخاص ثالث از طریق نوشته ها یا هرگونه اطلاعات لازم در طی دوره حسابرسی، ارتباط برقرار کنند. (اسکندری، ۱۳۹۰)

گزارشگری:

برای تمام حسابرسی ها هرگونه محدودیت در حسابرسی، مانند محدودیت ها یا مقررات محدود کننده در رابطه با الزامات گزارشگری یا اطلاعات، باید برای استفاده کنندگان از گزارش حسابرسی افشا شود. گزارش همچنین باید استانداردهایی را که مبنای عمل قرار میگیرد و معیار حسابرسی به کار رفته در اجرای حسابرسی عملکرد را افشا کند. که در ادامه بحث گزارشگری مفصل تر توضیح داده خواهد شد. (اسکندری، ۱۳۹۰)

پیگیری:

پیگیری گزارش حسابرسی باید به عنوان بخشی از فرآیند حسابرسی در نظر گرفته شود. پیگیری از این نظر اهمیت دارد که به عنوان ابزاری مورد استفاده قرار میگیرد که تاثیر حسابرسی را تقویت کرده و آینده کار حسابرسی را بهبود می بخشد. وظایف پیگیری باید به عنوان بخشی از راهبرد کلی حسابرسی سازمان های عالی حسابرسی ارزیابی شود (بند ۵.۵). زمان کافی باید به واحد حسابرسی شده داده

شود تا اقدامات مناسبی را به عمل آورد. حسابرس در زمان پیگیری گزارش های حسابرسی باید از رویکردی بی طرفانه و مستقل تبعیت کند و تاکید آنان باید روی تعیین اقداماتی باشد که براساس یافته ها و توصیه ها در وضعیت های اساسی اصلاح یا جبران شده است. نتایج پیگیری باید به نحو مطلوبی براساس پیشینه و در صورت امکان، با نتیجه گیری ها و تاثیرات اقدامات اصلاحی مربوط به قانون گذاران هم گزارش شود. (اسکندری، ۱۳۹۰)

گزارشگری حسابرسی عملکرد

اهمیت گزارش

در پایان هر حسابرسی، حسابرس باید اظهارنظر یا گزارش خود را بصورت مکتوب تهیه و ارائه نماید. گزارش در واقع محصول نهایی فعالیت های حسابرس است که در چارچوب آن یافته های خود را ارائه می نماید. گزارش باید نتایج حسابرسی را اعلام نماید، امکان سوء برداشت از نتایج را برطرف سازد، نتایج را برای بازبینی در اختیار عموم بگذارد و پیگیری انجام اقدامات اصلاحی را تسهیل نماید. گزارش حسابرسی عملکرد محصولی است که دولت، قوه مقننه و مردم کارکرد حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات را بر اساس آن مورد قضاوت قرار میدهند. با توجه به اینکه استفاده کنندگان گزارش صرفاً به متن گزارش دسترسی داشته و در جریان فرایند تهیه گزارش نیستند نتیجه بخش بودن تلاشهای حسابرس در رابطه با برنامه ریزی و اجرای حسابرسی و تهیه گزارش، منوط به ارائه گزارش مناسب و حاوی مطالب لازم می باشد. بدیهی است گزارش در صورتی نتیجه بخش خواهد بود که توسط مقامات ذیربط (تصمیم گیرنده) مطالعه شده، بخوبی درک شده و انگیزه ایجاد نماید و بهترین گزارشات حسابرسی نیز در صورتیکه نتوانند توجه

خواننده را به خود جلب نموده و بر او تاثیر گذار باشند بی فايده خواهند بود. با توجه به ميزان گزارشگري لازم طی يك حسابرسی، فرايند حسابرسی می تواند با استفاده از فرايند گزارش نویسی مستمر تسهيل گردد. اين فرايند می تواند در آغاز حسابرسی با ذکر رئوس مطالب مندرج در صورت جلسه مذاکرات شروع شده، سپس در پيش نويس گزارش جمع بندي شده و در گزارش نهايي حسابرسی بيشتر پالایش شود. (مصوب کمیته اجرائی حسابرسی عملکرد، ۱۳۹۰)

خصوصیات گزارش حسابرسی عملکرد

- ۱- ارائه اطلاعات با اهميت و روز آمد: اطلاعات مندرج در گزارش حسابرسی عملکرد باید حائز اهميت بوده و جديدترین اطلاعات باشد.
- ۲- مستقل و بی طرفانه بودن: مستقل و بی طرفانه بودن گزارش باید بی طرفانه بوده و بصورت منصفانه به دستاوردهای مثبت دستگاه اجرايي نیز اشاره نماید از اينرو نباید صرفاً بر یافته های منفي تاكيد داشته باشد به نحوی که جانبدارانه بنظر برسد.
- ۳- کامل بودن: گزارش حسابرسی باید حاوی اهداف، دامنه رسیدگی، روش شناختی و منابع مورد استفاده و همچنین یافته ها و نتیجه گیری ها و توصیه ها باشد. هر نوع محدودیت رسیدگی و دلایل آن باید در گزارش شرح داده شود.
- ۴- دقيق بودن: دقت مستلزم آن است که شواهد ارائه شده صحيح و جامع بوده و کلیه یافته ها به نحو صحيح تصویر شده باشد. ضرورت اطمینان خوانندگان از معتبر بودن و قابل اتکا بودن گزارشات ضرورت اعمال دقت را ایجاب می نماید. (مصوب کمیته اجرائی حسابرسی عملکرد، ۱۳۹۰)

نقش حسابرسی عملکرد

پاسخگویی در برابر آموزش حسابرسی عملکرد با تأکید بر دو کارکرد یا هدف اصلی ظهور کرده است. در کارکرد اول، حسابرسی عملکرد به عنوان مکانیسمی برای افزایش پاسخگویی در بخش عمومی در نظر گرفته میشود. در کارکرد دوم، چنین انتظار میرود که حسابرسی عملکرد در آموزش، ایجاد بهبود و نیز تغییر مشارکت نماید. با توجه به سازگاری دو کارکرد، مباحث نظری پیرامون کارکرد و تأثیرات حسابرسی عملکرد، به دو طیف همگرا از استدلال ها اشاره میکنند.

از طرفی، از دیدگاه ، میتوان دو کارکرد اصلی اطمینان از پاسخگویی و بهبود عملکرد تئوری نمایندگی سازمانی برای حسابرسی عملکرد مطرح کرد که بر یکدیگر منطبق هستند (حداقل به طور کامل ناسازگار نیستند) که در این صورت تمرکز حسابرسان بر پاسخگویی، آموزش بازیگران حسابرسی را تسهیل میکند و سبب بهبود و تغییرات سازمانی میشود. اطلاعات و نگرش های جدید حسابرسی میتواند به حوزه هایی اشاره نماید که پیشرفت در آنها ضروری است. با توجه به مسئولیت پاسخگویی که حسابرسی در رابطه با آن صورت می گیرد، بازیگران (حسابرسان) برای اجرای تغییرات تشویق می شوند. (رادال و همکاران، ۲۰۱۵)

از طرف دیگر، بر اساس رویکردهای فرهنگی موجود برای آموزش سازمانی، میتوان چنین حدس زد که تطبیق دو کارکرد اصلی حسابرسی عملکرد - اطمینان از پاسخگویی و بهبود عملکرد (واقعی) سازمانی (از طریق آموزش و تغییر) میتواند مشکل باشد و یا حتی دو کارکرد ناسازگار باشند. برای استدلال این مورد، اغلب به تمرکز حسابرسان بر مطابقت سازمان با قوانین و اهداف تعیین شده اشاره میشود که بهمنظور افزایش پاسخگویی، کاربرد فرآیند حسابرسی جهت تسهیل

آموزش مشکل می‌گردد. تمرکز بر پاسخگویی مستلزم تأکید بر دقت، استقلال، حتی در برخی از موارد تأکید بر فاصله اجتماعی است، درحالی‌که تمرکز بر آموزش بر ذینفعان، اعتماد، قرابت اجتماعی و فضا برای بحث، داللت دارد (رادال و همکاران، ۲۰۱۵). ماهیت عمومی حسابرسیهای عملکرد به گونه ای است که میتواند با تأکید بر اجرای و با محدود نمودن فرصت های مناسب آموزش، حالت دفاعی کنترل ها توسط صاحبکارها (و یا حتی بازی) ایجاد نماید. علاوه بر این، تمرکز حسابرسان بر رعایت، کنترل و رویه های رسمی ممکن است مانع نوآوری، ریسک پذیری و تجربه در سازمان های حسابرسی شده باشد. برای بررسی سازگاری و یا ناسازگاری دو کارکرد- اطمینان از پاسخگویی و بهبود عملکرد سازمانی - کماکان به آزمون تجربی نیاز است، زیرا هیچ یک از مطالعات تجربی موجود به صراحت این موضوع را بررسی نکرده اند. (رادال و همکاران، ۲۰۱۵)

تفاوت حسابرسی های مالی و عملکرد

از نظر اهداف و دامنه، در حسابرسی های مالی رویدادها و صورت های مالی یک دوره مالی به منظور اظهارنظر در خصوص وضعیت مالی و رعایت قوانین و مقررات مورد بررسی قرار می گیرد، در حالی‌که در حسابرسی عملکرد موضوع و دوره رسیدگی انتخابی بوده و به منظور اظهارنظر در خصوص عملکرد از نظر صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی، عملکرد بخشهای مختلف در یک دوره معین مورد بررسی قرار می گیرد. لذا جامعیت اطلاعات مورد بررسی در حسابرسی عملکرد موجب انسجام و صحت بیشتر نتایج می‌گردد. از نظر روش های مورد استفاده، در حسابرسی های مالی معمولاً داده های مالی با رویکرد تأکید بر شناسایی انحرافات از استانداردهای حسابداری، در صورت های مالی مطابقت داده می شود در حالی که در حسابرسی عملکرد فعالیت ها تحلیل شده و با معیارهای

معین مقایسه می شود تا میزان انطباق عملکرد با اهداف مشخص شود. از نظر گزارشگری در حسابرسی های مالی برای اظهارنظر از چارچوب استاندارد استفاده می شود اما در حسابرسی عملکرد جمع بندی اظهارنظر در چارچوبی کاملاً متفاوت و با توجه به شرایط و مقتضیات هر کار انجام می گیرد و شامل توصیه هایی برای اصلاح نواقص و بهبود سیستم ها و عملکرد می باشد. (مصوب کمیته اجرائی حسابرسی عملکرد، ۱۳۹۰)

تفاوت حسابرسی های عملیاتی و عملکرد

واژه حسابرسی عملیاتی در جایی کاربرد دارد که انجام حسابرسی اختیاری بوده و انجام عملیات حسابرسی و نتیجه کار حسابرسی به ارائه نظر مشورتی به مدیریت و توسعه برای بهبود عملیات منتهی شود. این نوع حسابرسی در بخش خصوصی رایج و متداول است اما در حسابرسی الزامی بخش دولتی که توسط دیوان محاسبات کشور انجام می شود و روح نظارتی که در فعالیت های دیوان محاسبات کشور نهفته است اگر چه در این نوع حسابرسی توصیه به مدیریت دستگاه ها برای بهبود عملیات وجود دارد اما هدف اصلی از حسابرسی مشاوره به مدیریت نیست بلکه ارزیابی مستقل دستگاه ها و اطمینان دهی به ذینفعان در درجه اول قرار دارد به همین دلیل به کارگیری واژه حسابرسی عملکرد برای انعکاس نقش اصلی دیوان محاسبات کشور در انجام وظایف قانونی و اعمال نقش حاکمیتی در رسیدگی هایش نسبت به واژه حسابرسی عملیاتی ارجح است. مضاف به اینکه در دیوان محاسبات دیگر کشورها نیز واژه حسابرسی عملکرد نیز مورد استفاده قرار گرفته و این واژه رایج و متداول است. (مصوب کمیته اجرائی حسابرسی عملکرد، ۱۳۹۰)

نتیجه گیری

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 دربر گیرنده بررسی روشمند فعالیتهای یک سازمان یا بخش مشخص از آن در دستیابی به اهداف مشخص است. حسابرسی عملکرد، ابزاری در اختیار مدیریت برای شناخت مشکلات و رفع تنگناهاست و دیدی عیب جویانه و انتقادی ندارد و هدف آن انتقاد از عملیات جاری نیست، بلکه، بررسی عملیات از راه همکاری با مدیریت و کارکنان و تدوین برنامه برای پیشرفت عملیات است.

بنابراین حسابرسی عملکرد باید به عنوان برنامه بازنگری برای اقتصادی و کارا کردن عملیات در نظر گرفته شود تا نتایج فزاینده ای در پی داشته باشد. 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 میدهد. همچنین اجرای حسابرسی عملکرد موجب افزایش مسئولیت پذیری اجتماعی سازمان ها خواهد شد.

منابع

اسکندری، کیوان (۱۳۹۰). اصول اساسی در حسابرسی عملکرد، تهران، چاپ اول

برهانی سبزواری، سید ابوالفضل (۱۳۹۵). اهمیت اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت، تهران، چاپ اول

برهانی سبزواری، سید ابوالفضل (۱۳۹۶). حسابرسی عملکرد مدیریت، تهران، چاپ اول

قنبریان، رضا (۱۳۹۰). حسابرسی عملکرد، تهران، چاپ اول
مصوب کمیته اجرائی حسابرسی عملکرد (۱۳۹۰). راهنمای حسابرسی عملکرد، تهران، چاپ اول، همت تراز