

حسابرسی عملکرد

مقدمه

مدیریت را دانش بکارگیری مؤثر و کارآمد منابع برای دستیابی به اهداف سازمان تعریف میکنند 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 نماید. 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 موضوعات پیش روی خود نیرومند و مسلط باقی بمانند و کارهای خود را درست و بموقع 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 موفقیت‌های روزافزون تری دست یابند.

حسابرسی عملکرد⁽¹⁾ 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⁽²⁾، کارایی⁽³⁾ و صرفه اقتصادی⁽⁴⁾ در بنگاه های اقتصادی و ارائه پیشنهادهای عملی، مدیران را در اداره بنگاه کمک کند و شامل ارزیابی کیفی ابزارهای در اختیار مدیریت می باشد.

بررسی اسناد و مدارک و شواهد تاریخی نشان می دهد که نیاز به انجام حسابرسی عملکرد قدمت بیشتری داشته و از اواخر قرن نوزدهم این نیاز مطرح بوده است.

"حسابرسان باید مشخص کنند که آیا قوانین و مقررات و خط مشی های مدیریت و قراردادهای موجود و فرآیندها به دقت مورد مشاهده قرار گرفته اند؟ آیا تمام معاملات تجاری مطابق برنامه های مصوب با موفقیت انجام شده اند؟ در این رابطه، حسابرسان باید پیشنهادهای را برای بهبود عملیات و فرآیندهای فعلی ارائه داده و قراردادهای و خطی مشی ها را نقد و بررسی کرده و پیشنهادهای برای بهبود آن ارائه دهند و ...".

مطلب مذکور در هفدهم ژانویه سال 1875 میلادی در مجمع عمومی سالانه شرکت کروپ آلمان در مورد نیاز خدمات بیشتر از حسابرسان مطرح شد و پذیرش حوزه های مسئولیت گسترده ای از حسابرسان

مستقل درخواست گردید. پیدایش تفکر بررسی عملکرد مدیریت را می توان در رکود 1930 و ضرورت کنترل و بازنگری عملکرد مؤسسات عمومی و خصوصی جستجو نمود.

استانداردهای حسابرسی دولتی در سال 1994 حسابرسی عملکرد را به صورت زیر تعریف می کند:

"یک بررسی هدفمند و سیستماتیک جهت تهیه یک ارزیابی مستقل از عملکرد و فعالیت های سازمان

دولتی جهت بهبود پاسخگویی عمومی⁽⁵⁾ و نیز سهولت تصمیم گیری واحدها—"

در سال های اخیر کانون توجه و دامنه بسیاری از حسابرسی ها در بخش عمومی و خصوصی دستخوش دگرگونی هایی شده است و از آنجا که صورت های 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 پیشرفت های عملیاتی هستند. در نتیجه ایجاد چنین زمینه هایی نیاز به ضرورت وجود فنون حسابرسی عملکرد برای ارزیابی اثربخشی، کارایی صرفه اقتصادی عملیات به نحو چشمگیری افزایش یافته است.

بررسی علل درخواست روزافزون برای دریافت خدمات حسابرسی عملکرد نشان می دهد که دو موضوع

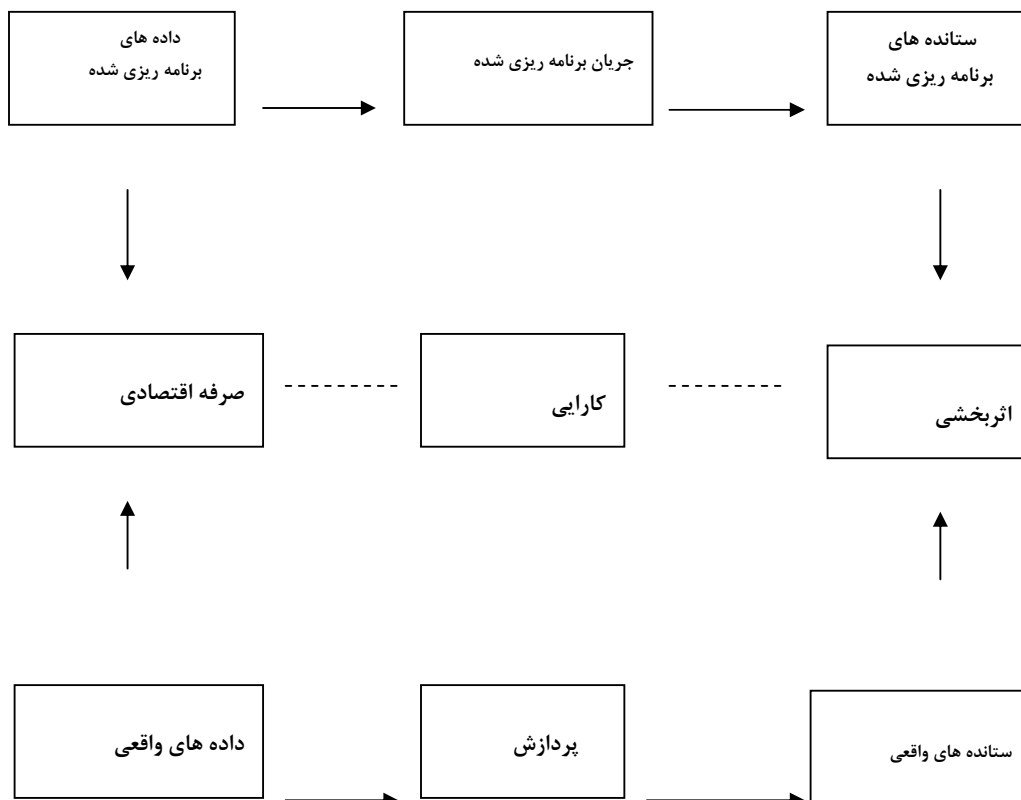
زیر بستر مناسبی برای انجام این حسابرسی فراهم کرده است:

- هدایت مدیران برای توجه بیشتر به رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در واحدهای اقتصادی.
- ارتقاء تجربیات حسابرسان مستقل در زمینه تشخیص و یافتن واقعیت های موجود در حسابرسی مالی و مشاوره مدیریت⁽⁶⁾ و ارائه رهنمودهای لازم به مدیران.

مفاهیم اساسی حسابرسی عملکرد

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 فرآیند عادی مدیریت هر واحد تجاری در بخش عمومی و خصوصی باشد و مدیران بررسی عملکرد را به عنوان یکی از مسئولیت های خود برای کنترل فعالیت ها تلقی کنند و ارزیابی مستقل عملکرد مدیران از طریق واحد حسابرسی داخلی یا حسابرسان مستقل صورت گیرد.

نمودار زیر ارتباط بین داده، پردازش، ستانده و نیز کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی را بیان می کند:



نمودار ارتباط بین مفاهیم حسابرسی عملکرد

همانطور که در مدل بالا 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 می باشد.

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 توجیه اقتصادی)⁽⁷⁾

کارایی: حداکثر ستانده با میزان نهاده ثابت یا ستانده ثابت با حداقل نهاده ممکن(مصرف خوب)⁽⁸⁾ اثربخشی : مقایسه نتایج مورد نظر و نتایج واقعی پروژه ها، برنامه ها یا سایر فعالیت ها (مصرف هوشمندانه)⁽⁹⁾

بر اساس استانداردهای حسابداری دولتی ایالت متحده، کارایی و صرفه اقتصادی واژه های مرتبط با یکدیگرند و اظهار نظر حرفه ای جداگانه در مورد هر یک از این دو مفهوم غیر ممکن است.

در نظر گرفتن صرفه اقتصادی مستلزم اینست که منابع با کیفیت و کمیت مناسب و با حداقل هزینه مورد استفاده قرار گرفته باشد. از آنجا که کارایی از روابط بین منابع و داده ها و ستانده ها حاصل می شود، مفهوم کارایی و صرفه اقتصادی بصورت غیر قابل تفکیکی به هم پیوند خورده است. وجوه افتراق کارایی و اثربخشی را می توان براساس موضوعات زیر مورد بررسی قرار داد:

نگرش سیستمی: اجزای سیستم شامل داده ها، پردازش و ستانده ها و بازخورد است. در مباحث کارایی توجه و نگرش موجود بیشتر به سمت داده های سیستم و در اثربخشی توجه و نگرش به سمت ستانده های سیستم است. بدیهی است به منظور بررسی بهره وری سیستم توجه به هر دو عامل داده (کارایی) و ستانده (اثربخشی) لازم و ضروری است.

نگرش سازمانی: در هر سازمان، نگرش اساسی اینست که با بکارگیری منابع انسانی و مادی موجود و انجام فعالیت های مناسب و اعمال مدیریت، اهداف سازمان تحقق یابد. در هر سازمان کارایی در صورتی افزایش می یابد که استفاده از فناوری پیشرفته یا شیوه های بهبود مدیریت، بدست آوردن بازده بیشتر با منابع انسانی و مادی ثابت و یا کمتر امکان پذیر شود. همچنین در یک سازمان ارتقای اثر بخشی زمانی تحقق می یابد که سازمان هدف های خود را هرچه بیشتر تحقق ببخشد.

عوامل کمی و کیفی: کارایی، کمیت و اثر بخشی، کیفیت را بررسی می کند و برای ارتقای بهره وری، ارتقای کمی و کیفی ضروری است.

اهداف حسابرسی عملکرد

رسیدن به عملیات کارا و اثر بخش 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 مصداق بارزی از خدمات مشاوره مدیریت است که ممکن است برخی از ویژگیهای حسابرسی صورت های مالی را داشته باشد. این نوع حسابرسی دربر گیرنده بررسی روشمند فعالیت های یک سازمان یا بخش مشخص از آن در دستیابی به اهداف مشخص است. اهداف کلی حسابرسی عملکرد موضوعات زیر را شامل می شود:

الف) ارزیابی عملکرد در مقایسه با اهداف تعیین شده بوسیله مدیریت یا سایر معیارهای سنجش مناسب.

به منظور اطمینان یافتن از صرفه اقتصادی و کارایی و اثربخشی عملیات، سیستم های برنامه ریزی و کنترل مدیریت از نظر طراحی و اجراء ارزیابی می شود. این امر موارد زیر را در برمی گیرد:

- اطمینان یافتن از وجود و به کارگیری معیارهای مناسب برای ارزیابی عملیات، این معیار معمولاً به وسیله مدیریت یا سایر مراجع ذیصلاح تعیین می گردد.

- اطمینان یافتن از جامع و منسجم بودن سیستم های اطلاعاتی و عملیاتی سازمان (شامل برنامه ها، خطمشی ها، روش ها و راهکارها) و درک آن از سوی کلیه سطوح عملیاتی.

- اطمینان یافتن از تأکید بر رضایت مشتریان و استفاده کنندگان (درون سازمانی و برون سازمانی) خدمات و محصولات.

- اطمینان یافتن از پیش بینی و به کارگیری سیستم ارزیابی و بازخور مناسب در سازمان

- اطمینان یافتن از اتکاء به گزارش های عملیاتی به عنوان یکی از مبانی اصلی تصمیم گیری مدیریت

ب (شناسایی فرصت های بهبود عملیات از نظر صرفه اقتصادی و کارایی و اثربخشی، شامل:

- تشخیص توانائی ها و فرصت های بالقوه از جمله در حوزه های نیروی انسانی، فن آوری، ظرفیت های

بلااستفاده، شیوه های تأمین مالی و بازاریابی و ...

- شناسایی مخاطرات محتمل با اهمیت

ج (ارائه پیشنهاد برای بهبود عملیات یا انجام اقدامات و رسیدگی های بیشتر.

نوع و ماهیت و دامنه پیشنهاد های ارائه شده در جریان حسابرسی عملکرد بسیار متفاوت است. در

اغلب موارد ممکن است پیشنهاد های ویژه ای ارائه کند. در سایر موارد ممکن است بررسیهای بیشتری

(نه در محدوده پیش بینی شده در قرارداد) ضروری باشد که در اینصورت حسابرس دلایل نیاز به انجام

بررسی ها و اقدامات بیشتر در این زمینه را بیان می کند.

اصول حسابرسی عملکرد

حسابرسی عملکرد شامل اصول زیر می باشد:

1- حسابرسی عملکرد باید به عنوان جریانی کاملاً مستقل و بیطرفانه تلقی گردد.

2- حسابرسی عملکرد ابزاری است در اختیار مدیریت برای شناخت مشکلات و رفع تنگناها و دیدی

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

بازنگری در جهت اقتصادی و کارا نمودن عملیات سازمان در نظر گرفته شود تا نتایج فزاینده ای را در پی داشته باشد.

3- ارزشیابی عملکرد در ارتباط با مجموعه امکانات و عوامل محدود کننده فعالیت ها مورد نظر قرار میدهد.

4- در حسابرسی عملکرد باید با مسایل مسئولانه و متعهدانه برخورد کرد.

5- در انجام حسابرسی عملکرد طرز فکر مدیریت دخالت داده میشود.

6- 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 بستگی به مهارت های حسابرسان و طرز فکر مدیریت نسبت به آنان دارد. حسابرسانی که مأمور انجام چنین مسئولیتی میشوند باید توانائی های لازم را در زمینه حسابرسی مالی، مدیریت و محیط های عملیاتی داشته باشند. ویژگی های یک حسابرس خوب در این زمینه عبارت است از:

- کنجکاوی Curiosity
- توانایی تجزیه و تحلیل Analytical ability
- توانایی متقاعد سازی Persuasiveness
- قضاوت خوب حرفه ای Good business judgment
- آگاهی متعارف Common Sense
- بیطرفی Objectivity
- مهارت برقراری ارتباط Communication
- استقلال Independence
- اعتماد به نفس Confidence

علاوه بر ویژگی های بیان شده، توانایی مشخص کردن نارسائی های عملیاتی، توانایی مشخص کردن نواحی بحرانی و مشکل آفرین، خلاقیت در تکمیل مجموعه ای از تکنیکها و مهارت انتقال نتایج حاصل از حسابرسی از دیگر خصوصیات حسابرس عملکرد می باشد.

دامنه حسابرسی

دامنه حسابرسی در ارتباط با چارچوب، مرز، محدودیت ها و موضوعات و ماهیت حسابرسی می باشد. در مراحل برنامه ریزی استراتژیک، حسابرسی در قالب اصطلاحات کلی تعریف می شود. دامنه حسابرسی در ارتباط با اهداف حسابرسی بوده و قسمت هایی از واحد مورد رسیدگی را که باید

طی زمان حسابرسی مورد پوشش قرار گیرند را مشخص می کند و باید طبق ظرفیت و توانایی منابع در دسترس حسابرسی باشد.

سه اصل برای انتخاب دامنه حسابرسی عبارتند از :

- 1) مرتبط بودن با اختیارات و دستورات .
- 2) اهمیت : حسابرسان باید روی موضوعاتی که دارای ارزش افزوده بوده ، تمرکز کنند .
- 3) قابلیت حسابرسی : مرتبط با توانایی تیم حسابرسی برای اجرای حسابرسی مطابق با استانداردهای حرفه ای می باشد . تیم حسابرسی باید دارای تجربه کافی و لازم برای اجرای مؤفق رسیدگی ها باشد .

معیار⁽¹⁰⁾

حسابرسان نیاز به ابزاری جهت اندازه گیری عملکرد حوزه مورد رسیدگی دارند . حسابرسی باید حاوی معیارها و مقیاسهای مناسب عملکرد بوده که یک مبنای برای مشاهدات حسابرسی تهیه کند . حسابرسان نیاز به ابزارهای اندازه گیری یا قضاوت در مورد عملکرد موضوعات حسابرسی را دارند که استانداردهای در دسترس و منطقی کنترل و عملکرد در مقال رعایت و کفایت سیستم بوده و کارایی و اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات را ارزیابی کند .

منابع اولیه معیار حسابرسی شامل کنترل ها، استانداردها، مقیاس، نتایج و اهداف اتخاذ شده و مورد قبول واحد مورد رسیدگی یا تحمیل شده از سوی نهادهای قانونی می باشد .

حسابرسان باید این معیارها را از جهت مرتبط بودن با حسابرسی جهت اطمینان از کامل و منطقی بودن آنها بررسی کنند .

جایی که مقیاس های واحد مورد رسیدگی مناسب بوده آنها می توانند به عنوان معیارهای حسابرسی تلقی گردد وگرنه معیارهای قابل قبول می تواند از قوانین و مقررات ، استانداردهای تدوین شده توسط نهادهای حرفه ای و اطلاعات عملکرد سایر سازمانهای مشابه بدست آید .

معیارهای حسابرسی باید ویژگی های زیر را داشته باشد :

- 1- مربوط بودن⁽¹¹⁾
- 2- قابلیت اتکا⁽¹²⁾
- 3- بی طرفی⁽¹³⁾
- 4- قابلیت فهم⁽¹⁴⁾
- 5- کامل بودن⁽¹⁵⁾

بدون معیارهای قابل قبول و مناسب از پیش تعیین شده بسیاری از تلاش ها هدر می رود و رسیدن به نتایج شفاف مشکل خواهد بود .

طبقه بندی مدارک

جمع آوری و تجزیه و تحلیل مدارک یکی از جوانب مهم در حسابرسی عملکرد می باشد . حسابرسان باید طبقات مدرکی که قصد رسیدگی آنها را دارند مشخص کنند و این مدارک ممکن است از طریق مصاحبه ، مشاهده یا تجزیه و تحلیل بدست آید .

چهار طبقه اصلی برای مدارک وجود دارد :

- 1- فیزیکی (مادی یا عینی) : از طریق بازرسی و مشاهده مستقیم فعالیت افراد ، دارایی ها و رویدادها بدست می آید
- 2- شاهد⁽¹⁶⁾ (تصدیقی یا استشهادی) : از طریق مصاحبه و بحث با کارمندان و یا یادداشت های مکتوب دریافتی در پاسخ به سؤالات بدست می آید .

- 3- مستند⁽¹⁷⁾ (اسنادی یا ثبتی) : از مستندات واقعی از قبیل کاربرگ ها ، گزارشات مدیریت ، گزارش حسابرس داخلی و سایر یادداشت ها و گزارشات بدست می آید .
- 4- تجزیه و تحلیلی⁽¹⁸⁾ : از طریق رسیدگی اطلاعات و قضاوت در مورد آن درطول کار حسابرسی بدست می آید . مقایسه با عملکرد سازمانهای دیگر یک راه مفید در این زمینه می باشد .

حسابرسی عملکرد و کنترل های مدیریت

نظر به اینکه تصمیم گیری های مدیریت ، انجام فعالیت ها و نتایج بدست آمده از آن در هر سازمان از درون سیستم های اطلاعاتی آن می گذرد و سیستم برنامه ریزی و کنترل مدیریت جزئی از سیستم های اطلاعاتی موجود می باشد لذا مطالعه و آزمون کنترلهای مدیریت در انجام حسابرسی عملکرد از ضروریات است . در مرور اولیه کنترلهای مدیریت ، حسابرس باید عوامل ذیل را در نظر بگیرد :

- 1) آیا خط مشی های سازمان به طور کامل با اختیارات و امتیازات اساسی سازمان مطابق است .
 - 2) آیا سیستم روشها و کنترلهای مدیریتی برای انجام این خط مشی ها همانطور که مد نظر مدیریت عالی جهت کارایی و صرفه اقتصادی بوده ، طراحی شده است .
 - 3) آیا سیستم کنترل مدیریت 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 :
- 1- استفاده مدیریت از استانداردها یا اهداف برای قضاوت در مورد اجرا ، بهره وری ، کارایی یا استفاده از کالاها و خدمات
 - 2- فقدان دستورالعمل های مکتوب که سبب عدم فهم درست ، درخواست های متناقض ، انحرافات غیر قابل قبول و اجرای غیر یکنواخت می گردد .
 - 3- عدم مؤفقیّت در قبول مسئولیت ها
 - 4- دو باره کاریها
 - 5- استفاده نامناسب از وجه نقد
 - 6- الگوی سازمانی غیر معقول و بیهوده
 - 7- استفاده بیهوده و ناکارا از کارکنان و منابع فیزیکی
 - 8- کارهای ناتمام

مستندات حسابرسی

کاربرگ ها و یادداشت های حسابرس در حسابرسی مفید بوده و نقش بسیار مهم در آن دارند و حسابرسی عملکرد نیز از آن مستثنی نیست و باید یافته ها و نتایج بدست آمده را جهت تهیه گزارش حسابرسی ارائه کند .

روش استانداردی جهت سازماندهی کاربرگ های مرتبط با حسابرسی عملکرد وجود ندارد .

کاربرگ ها باید شامل موارد زیر باشد :

- 1- تصمیمات اصلی تاثیرگذار در رسیدگی
- 2- مدیریت صورت گرفته توسط تیم حسابرسی
- 3- مکاتبات و روابط مهم با اعضای واحد مورد رسیدگی

4- مدارک و شواهد مهم

5- اطلاعات مقایسه ای

6- قضاوت در مورد نتایج و پیشنهادات

کار حسابرسی باید به گونه ای ثبت گردد که حسابرس دیگر بدون مراجعه به حسابرس قبلی بتواند اجرای کار و پایه های یافته ها و پیشنهادات را بفهمد .
یادداشت های حسابرسی باید موارد زیر را نشان دهد :

1) مدارک جمع آوری شده

2) روشهای مورد استفاده جهت جمع آوری آنها

3) منابع مدارک

4) افرادی که کار را انجام داده اند

5) زمان صرف شده

6) جزئیات و اهداف مرتبط با مدارک

سوالات کلیدی حسابرسی عملکرد

یک حسابرس نباید بدون توجه به حقایق وموارد ضروری درست ، اطمینان حاصل کند . تعدادی از سوالاتی که حسابرس باید پیوسته جهت انجام رسیدگی ها در ذهن داشته باشد عبارتند از :

1- چرا فعالیت انجام می شود؟

2- چه ارزش افزوده ای دارد ؟

3- چرا به این روش اجرا می شود ؟

4- نحوه اندازه گیری عملکرد چگونه است ؟

5- آیا مقیاس های کارایی ، صرفه اقتصادی و اثربخشی وجود دارند ؟

6- آیا می تواند بصورت کارا و مؤثرتر انجام گردد ؟

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 :

1- بررسی فعالیت ها : اینکه اطلاعات از چه طریق بدست 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 .

5) محک زنی⁽²²⁾: هدف محک زنی کمک به تعیین اختلافات از طریق مقایسه با عملکردها و موارد مناسب دیگر می باشد. مقایسه مذکور از طریق مقایسه با شعب یا واحدهای دیگر موجود در کشور و یا خارج از کشور انجام شود. این تکنیک به تعیین فرصت هایی جهت بهبود کارایی و صرفه اقتصادی کمک می کند.

محک زنی از یک ترتیب خاص مقیاس و شاخص جهت مقایسه استفاده می کند و باعث تحریک واحدها به بهبود عملکردشان می گردد. جهت این مقایسه باید اطمینان از موارد زیر حاصل گردد:

- 1) مقایسه به درستی انجام شده است.
- 2) روش جمع آوری داده ها باید یکنواخت باشد.
- 3) به واحد مورد رسیدگی اجازه داده نشود که مقایسه مطلوب را نپذیرد.
- 6) پرسشنامه⁽²³⁾: پرسشنامه شامل مجموعه ای از سؤالات طراحی شده جهت جمع آوری اطلاعات درباره موضوع خاص می باشد. هنگامی که مصاحبه با تعداد زیادی از کارکنان و افراد مقرون به صرفه نباشد پرسشنامه یک ابزار با ارزش جهت جمع آوری اطلاعات می تواند باشد که اغلب جهت ارزیابی کیفیت خدمات یا دامنه بهبود در ارائه خدمات مورد استفاده قرار می گیرد، نحوه طراحی پرسشنامه تأثیر مستقیم بر اطلاعات حاصل از آن دارد.
- 7) بررسیها یک روش مفید جهت جمع آوری اطلاعات جدید از لحاظ کمی و کیفی می باشد.
- 8) فلوجارت⁽²⁴⁾: تجزیه یک فعالیت در قالب فلوجارت به تمرکز بر اشکال مهم آن کمک می کند. فلوجارت به طراحی متدولوژی مورد استفاده حسابرسان نیز کمک می کند مثلاً چه موقع از تکنیکهای محک زنی یا بررسی استفاده کند.
- 9) تجزیه و تحلیل آماری⁽²⁵⁾: زمانی که داده ها باید جهت مشخص کردن روند یا مقایسه کردن تجزیه و تحلیل گردند، مورد استفاده قرار می گیرد. تجزیه و تحلیل آماری در اندازه گیری عملکرد و اطمینان از اینکه تجزیه و تحلیل و تفسیر اطلاعات جهت ارائه پیشنهادات و نتایج صحیح بوده، کاربرد دارد.

تیم حسابرسی

یک تیم حسابرسی باید:

- 1) تجربه مناسب در زمینه کار حسابرسی عملکرد را دارا باشد.
 - 2) با موضوعات تحت رسیدگی آشنا باشد.
 - 3) مهارت های لازم مرتبط با اجرای حسابرسی عملکرد را به صورت مؤثر دارا باشد.
 - 4) آموزشهای لازم در زمینه حسابرسی عملکرد را دیده و قادر به اجرای تکنیک های لازم برای جمع آوری، تجزیه و تحلیل و تفسیر مداراک باشد.
 - 5) قادر به ارائه گزارشات در زمان، هزینه و کیفیت لازم باشد.
- مدیریت تیمی خوب نیز مستلزم موارد زیر می باشد:
- 1- اطمینان از اینکه کار حسابرسی به ترتیب کارا و منطقی به منظور اجتناب از تأخیر اجرا می گردد.
 - 2- اطمینان از اینکه تعداد افراد ماهر و دارای تجربه لازم جهت اجرای حسابرسی در قالب یک تیم در دسترس است.

3- تشویق تیم جهت مطالعه

4- اطمینان از اینکه وظایف کلیدی در زمان و مراحل درست اجرا می شود .

5- حل هر گونه مشکل پیش آمده

6- آگاه کردن واحد مورد رسیدگی از یافته ها

نامه مدیریت (26)

نامه مدیریت شامل موارد مهمی است که حسابرس در طول رسیدگی ها به آن دست یافته ولی اهمیت کافی را جهت ارائه در گزارش حسابرسی ندارد .
در نامه مدیریت به طور مختصر به مشکل ، اثرات آن و پیشنهادات جهت حل آن اشاره می گردد .

مقایسه حسابرسی مالی و حسابرسی عملکرد

علاوه بر تفاوت های قابل استنتاج از مطالب فوق ، حسابرسی عملکرد برخلاف حسابرسی صورت های مالی دارای اهداف و رویکردهای کلی تری می باشد. حسابرسی عملکرد حرفه ای مستلزم انواع مهارتها می باشد و دارای یک ارتباط اثربخش با تمام سطوح سازمانی و ارزیابی تمام جوانب یک سازمان است. بخش های مالی و حسابداری، تولید، مهندسی و کنترل موجودی، خدمات مشتریان، اعتبارات، خرید، پرسنلی و اداری، پردازش اطلاعات و بازاریابی و فروش از قسمت هایی هستند که می توانند مشمول حسابرسی عملکرد قرار گیرند.

حسابرسی عملکرد حدود بیشتری از مسئولیت های مدیریت را شامل می شود و هدف آن تعیین فرصتهایی برای کارایی و صرفه اقتصادی بیشتر و بهبود اثربخشی در اجرای روش ها و عملیات میباشد.

این حسابرسی به عنوان یک شکل مدرن حسابرسی در مقایسه با حسابرسی صورت های مالی و حسابرسی رعایت می باشد. تفاوت اصلی بین حسابرسی عملکرد و حسابرسی سنتی در نقش حسابرس می باشد که در حسابرسی عملکرد نقش حسابرس بیشتر ارزیابی فعالیت ها می باشد.
از تفاوت های حسابرسی مالی و حسابرسی عملکرد می توان به نحوه مدیریت آن نیز اشاره کرد که حسابرسی مالی طی یک چرخه سالانه تکراری انجام می شود در صورتی که حسابرسی عملکرد به صورت پروژه مجزا انجام میشود.

یکی دیگر از تفاوت های 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 می کند تا برای غلبه بر مشکلات و مسائل خود توصیه های لازم را بدست 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⁽²⁷⁾ را بیشتر مد نظر قرار میدهد.

خلاصه

رسیدن به عملیات کارا و اثر بخش 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 مصداق بارزی از خدمات مشاوره مدیریت است که ممکن است برخی از ویژگیهای حسابرسی صورت های مالی را داشته باشد. این نوع حسابرسی دربرگیرنده بررسی روشمند فعالیت های 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 بوسیله مدیریت یا سایر معیارهای سنجش مناسب. ب) شناسایی فرصت های بهبود عملیات از نظر صرفه اقتصادی و کارایی و اثربخشی و ج) ارائه پیشنهاد برای بهبود عملیات یا انجام اقدامات و رسیدگی های بیشتر، می باشد.

بررسی و آزمون کنترل های مدیریت 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.

حسابرسی عملکرد ضمن تقویت جنبه های مثبت مدیریت، منجر به حل مسایل، غلبه بر مشکلات و بهبود کیفیت اداره واحدهای تجاری می گردد.

- ۱) Performance auditing
- ۲) Effectiveness
- ۳) Efficiency
- ۴) Economy
- ۵) Public accountability
- ۶) Management advisory
- ۷) Spending economically
- ۸) Spending well
- ۹) Spending wisely
- ۱۰) Criteria
- ۱۱) Relevant
- ۱۲) Reliable
- ۱۳) Neutral
- ۱۴) Understandable
- ۱۵) Complete
- ۱۶) Testimonial
- ۱۷) Documentary
- ۱۸) Analytical
- ۱۹) Interviewing
- ۲۰) Direct observation
- ۲۱) Case study
- ۲۲) Benchmarking
- ۲۳) Questionnaires
- ۲۴) Flowchart
- ۲۵) Statistical analysis
- ۲۶) Management letter
- ۲۷) Cost –Benefit constraint

فهرست منابع و مأخذ

الف (منابع فارسی :

- 1) بنی فاطمی کاشی ، محمد رضا. « آشنایی با برخی مفاهیم حسابرسی عملیاتی (کارایی) ». حسابرِس ، سال پنجم ، شماره 20 (تابستان 1382) : 62-65 .
- 2) بنی فاطمی کاشی ، محمد رضا. « آشنایی با برخی مفاهیم حسابرسی عملیاتی (اثربخشی) ». حسابرِس ، سال پنجم ، شماره 21 (پاییز 1382) : 64-67 .
- 3) بنی فاطمی کاشی ، محمد رضا. « آشنایی با برخی مفاهیم حسابرسی عملیاتی (صرفه اقتصادی) ». حسابرِس ، سال ششم ، شماره 23 (بهار 1383) : 70-73 .
- 4) حساس یگانه ، یحیی . « چالش های حسابرسی عملیاتی ». مجموعه مقالات همایش حسابرسی داخلی و عملیاتی وزارت بازرگانی (1382) : 33- 1 .
- 5) حسینی عراقی ، حسین . حسابرسی دولتی . تهران : دانشکده امور اقتصادی ، 1378 .
- 6) رایدر ، هری آر . راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی . برگردان از محمد مهیمنی و محمد عبدالله پور ، تهران : سازمان حسابرسی ، 1380 .

- 7) رحیمیان ، نظام الدین . «حسابرسی عملیاتی ابزاری برای پاسخگویی و کمک به مدیریت» . حسابرس ، سال پنجم ، شماره 20 (تابستان 1382) : 26-33 .
- 8) شباهنگ ، رضا . حسابرسی عملکرد مدیریت . تهران : سازمان حسابرسی ، 1373 .
- 9) صفار ، محمد جواد . بزرگ اصل ، موسی . «حسابرسی عملیاتی» . حسابدار ، سال هفدهم ، شماره 148 (تیر 1381) : 82-85 و 10-13 .
- 10) علوی ، مصطفی . حسابرسی مدیریت . تهران : مرکز آموزش مدیریت دولتی ، 1374 .
- 11) فرشاد گهر ، ناصر . شهیدی ، محمد حسن . روش تحقیق و مآخذ شناسی در علوم اجتماعی . تهران : دانشکده امور اقتصادی ، 1381 .
- 12) کثیری ، حسین . «نگرشی بر حسابرسی عملکرد مدیریت در ایرلند و ارتباط آن با نظام کنترلی» . مجموعه مقالات حسابرس ، شماره 4 (تابستان 1375) : 31-59 .

ب) منابع لاتین :

- 1) Ellsworth H. Morse. «**Performance and operational auditing**». The journal of accountancy, June ۱۹۷۱.
- ۲) H. Smith, Charles et. al. «**The need for and scope of the audit of management: A survey of attitudes**» .The accounting review , April ۱۹۷۲ .
- ۳) Leo, Herbert. **Auditing the performance of management**. ۱۹۷۹.
- ۴) Office of the Comptroller and Auditor General of Bangladesh (C&AG) website. **Government auditing standards in Bangladesh** . ۲۰۰۱.
- ۵) Pollit, Christopher et. al. , **Performance or compliance: Performance audit and public management in five countries**, Oxford university, ۱۹۹۷.
- ۶) W.A. Broadus, Joseph D. Comtoic. **Performance auditing**, AICPA. ۱۹۹۸.

افشین نخبه فلاح – کارشناس ارشد حسابداری (عضو هیئت علمی دانشگاه)