

SID



سرویس های ویژه



سرویس ترجمه تخصصی



کارگاه های آموزشی



بلاگ مرکز اطلاعات علمی



سامانه ویراستاری STES



فیلم های آموزشی

کارگاه های آموزشی مرکز اطلاعات علمی



مقاله نویسی علوم انسانی

مقاله نویسی علوم انسانی



اصول تنظیم قراردادها

اصول تنظیم قراردادها



آموزش مهارت های کاربردی در تدوین و چاپ مقاله

آموزش مهارت های کاربردی در تدوین و چاپ مقاله



اهمیت اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت^۱

سید ابوالفضل برهانی سبزواری

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابرسی، کارشناس مسئول طرح و برنامه، گروه طرح و برنامه، دانشگاه فنی و حرفه ای، آموزشکده فنی دختران نیشابور، نیشابور، ایران.

s.a.borhani@gmail.com

چکیده

دولت ها هزینه های جاری و عمرانی خود را از محل درآمدهای ناشی از فروش و صادرات کالاها و خدمات، فروش و صادرات منابع زیر زمینی و مالیات تأمین می نمایند. با توجه به محدود بودن این درآمدها و نامحدود بودن هزینه ها، دولت ها اقدام به وصول درآمدها و تخصیص منابع اقتصادی حاصله بصورت عادلانه و نظارت بر هزینه آنها در محل خود برابر قوانین و مقررات می نمایند و موظف به ارائه گزارش به مردم که صاحبان اصلی ثروت ها و منابع اند، می باشند. نظارت بر وصول درآمدها و انجام هزینه ها از طریق حسابرسی مالی قابلیت اجرا می یابد، تا بررسی نمایند که اعتبارات اعلام شده طبق قانون بودجه به صورت صحیح هزینه شده باشد. اما با توجه به اینکه حسابرسی مالی تنها مقدار درآمدهای وصول شده و هزینه های انجام شده را حسابرسی می نماید و این امکان که آیا وصول درآمدها و انجام هزینه ها به موقع و صحیح صورت گرفته یا خیر؟ و آیا مدیران منابع اقتصادی در اختیارشان را طبق برنامه های مصوب و در جهت اهداف تعیین شده مصرف نموده اند یا خیر؟ از این طریق قابل بررسی نیست و به وسیله حسابرسی عملکرد مدیریت قابل رسیدگی می باشد، لذا به منظور جلوگیری از اتلاف منابع اقتصادی توسط مدیران نالایق و ضعیف، حسابرسی عملکرد مدیریت توسط دولت ها صورت می گیرد. از طرف دیگر با توجه به اینکه حسابرسی صورت های مالی تمام نیازهای مدیران سازمان ها را تأمین نمی کند، مدیران لایق خود نیز تمایل دارند عملکردشان توسط حسابرسان مستقل مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد و نقاط قوت تقویت و نقاط ضعف نیز مشخص و راهکارهای لازم جهت رفع آنها ارائه و اجرا گردد. لذا در این پژوهش، به بررسی اهمیت نقش حسابرسی عملکرد مدیریت پرداخته می شود.

واژگان کلیدی: حسابرسی عملکرد، عملیاتی، سیستم های کنترلی مدیریت، تخصیص منابع اقتصادی.

¹ - Audit Performance Management



مقدمه

نقطه آغاز حسابرسی عملیاتی، چرایی انجام رویداد مالی و احتمال انجام دادن 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 کرده است. حسابرسی عملیاتی را باید زاییده نگرشی نو دانست، نگرشی که به ژرفای رویدادها خیره می شود و نگاهش به آینده است. کسب دانش حسابرسی عملیاتی و بکارگیری آن بدون شک یکی از مهم ترین و مؤثرترین راهکارها برای تخصیص منابع اقتصاد ملی کشور است. حسابرسی عملیاتی متولد شده تا به وجود آورنده نگرشی آینده نگر و بدون هر گونه کوته نظری و سطحی نگری باشد و علل نارسایی ها، ضعف ها و نقایص را در مدیران و افراد جستجو نکرده، بلکه علت ها را در نظام ها و سیستم های کنترلی مدیریت جستجو می نماید. اعضای کمیته انجمن حسابداران رسمی آمریکا در مورد فلسفه و اهداف دیوان محاسبات آمریکا در تدوین استانداردهای حسابرسی عملیاتی توافق دارند و بر این باورند که حسابرسی عملیاتی می تواند عامل تداوم و تکامل منطقی و مؤثر حرفه حسابرسی عملیاتی شود. بحث در مورد حسابرسی عملیاتی و حسابرسی عملکرد، از دیرباز در ادبیات حسابرسی در داخل و در خارج از ایران، مطرح بوده است (احتشامی و قربانی، ۱۳۹۲: ۶). کاوش در موضوع، ما را به مقاله ایس اچ مورس^۲ (۱۹۷۱) می رساند که حدود ۴۵ سال پیش نگاشته شده است. مورس واژه های حسابرسی عملکرد^۳ و حسابرسی عملیاتی^۴ را مترادف هم می داند و می نویسد: واژه های حسابرسی عملکرد و حسابرسی عملیاتی معمولاً برای این به کار می روند که تمایز بین حسابرسی اطلاعات مالی و اظهارنظر حرفه ای در مورد صورت های مالی و این نوع خدمات حسابرسی نشان داده شود که به بررسی عملیات، عملکردهای اجرایی مدیران یا جنبه های انتخاب شده یک فعالیت یا سازمان می پردازد و هدف اصلی آن تعیین فرصت ها برای ارتقای کارآیی، اثربخشی و صرفه اقتصادی و مقصد نهایی آن بهبود وضعیت سازمان است.

تاریخچه حسابرسی عملکرد

در دومین سمینار بین المللی سازمان های حسابرسی آسیایی در سال ۱۹۸۵ در توکیو، سخنان هیئت چینی شرکت کننده در آن کنفرانس گویای این منظور بود که حسابرسی در بخش عمومی، آنطور که توسط پولیت و سوما^۵ (۱۹۹۹) توصیف شده، قدمتی به بلندای تاریخ تمدن دارد و به عنوان یکی از قدیمی ترین و محترم ترین عملکردهای دولت تعریف شده است. آدامز^۶ (۱۹۸۶) گفته بود که حسابرسی دولتی در بدوی ترین شکل خود به سلسه ژو غربی در چین و در حدود ۳۰۰۰ سال قبل از میلاد مربوط است. یونان باستان، روم و ایران هم حسابرسی های عمومی داشتند؛ بروس و پرسون^۷ (۲۰۰۰) هم مصر باستان و

2 - Morse Ellsworth H.

3 - Performance Auditing

4 - Operational Auditing

5 - Pollite & Summa

6 - Adams

7 - Burrows & Persson



بابل را به عنوان مناطق اولیه حسابرسی شناسایی کردند. طبق نظر بونز^۸ (۲۰۰۶) دفاتر دامزدی^۹ که در قرن یازدهم میلادی در انگلستان تهیه شدند، سنگ بنای مالیات و شیوه حکمرانی سلطنتی قرار گرفتند و در قرن دوازدهم به عنوان بخشی جدایی ناپذیر در اداره امور اجرایی پادشاهی درآمدند که از طریق حسابرسی متمرکز و حسابدهی شش ماهه اجرا می شدند. پولیت و سوما همچنین بیان کرده اند، دویست سال پس از آن کارها رسمی تر شدند و اداره ملی حسابرسی انگلستان اولین فهرست را در سال ۱۳۱۴ میلادی تهیه کرد. این در حالی است که در قاره اروپا منشأ وضع قوانین در فرانسه به سال ۱۳۱۸ بازگشته و در هلند در حدود سال ۱۳۸۶ تخمین زده می شود. ایزابلا ملکه اسپانیا، حسابرسی را در هیئت همراه کریستف کلمب فرستاد تا از سودهای حاصل شده از سفر دریایی او به هند مطمئن شود. درباره اینکه چه زمانی و کجا حسابرسی عملکرد برای اولین بار انجام شد، بحث های داغی در جریان است. به اعتقاد کلز و هوگز^{۱۰} (۲۰۰۹)، ۴ دوره مجزا را می توان به عنوان تولد حسابرسی عملکرد مدرن ذکر کرد، دوره اول پس از جنگ جهانی دوم، دهه ۱۹۵۰ میلادی، دهه ۱۹۶۰ میلادی و دهه ۱۹۷۰ میلادی، همچنین اظهار شده است که گسترش حسابرسی عملکرد مدرن فقط ادامه یا ظهور مجدد یک شیوه عمل به نسبت قدیمی بوده است. البته حسابرسی عملکرد در کشورهای دیگری مانند کشورهای مشترک المنافع بریتانیا و اروپای شرقی، نیز گسترش داشته است. مسئله دیگری هم وجود دارد و آن این است که همه نهادهای عالی حسابرسی و حسابداری در کشورهای توسعه یافته، حسابرسی عملکرد را انجام نمی دهند؛ بدین ترتیب به نظر نمی رسد سنت حسابرسی عملکرد مدرن در سطح ملی در کشورهایی مثل دانمارک، یونان، ایتالیا و کره جنوبی یا اسپانیا ایجاد شده باشد (سلیمانی امیری و صادقی عسکری، ۱۳۹۳: ۱۰۶-۱۰۷).

اهمیت و ضرورت پژوهش

هدف از حسابرسی عملکرد مدیریت، دستیابی به پاسخ این سؤال است که، آیا فعالیت های عملیاتی و حتی غیرعملیاتی مدیران در کلیه سطوح ساختار سازمانی یک سازمان، توأم با کارایی^{۱۱}، اثربخشی^{۱۲} و صرفه اقتصادی^{۱۳} (3E's) اداره و اجرا شده است. در عصر حاضر، همراه با پیشرفت های روزافزون فناوری و با توجه به گسترش فضای رقابتی بازار نیاز است جامعه به حسابرسی عملکرد، نگاه متفاوت تری داشته باشد تا نسبت به وضع مقررات از جانب مراجع قانون گذار اقدامات لازم به عمل آید و می بایست جهت افزایش کیفیت خدمات حسابرسی مالی، نسبت به تدوین استانداردهای حرفه ای حسابرسی عملکرد اقدام گردد (احتشامی و قربانی، ۱۳۹۲: ۲).

مبانی نظری پژوهش

رشد و توسعه اقتصاد، افزایش شرکت های سهامی و تفکیک مدیریت از مالکیت، امروزه مسائل نمایندگی را به یکی از مهمترین دغدغه های سرمایه گذاران مبدل ساخته است. مسائل نمایندگی از این واقعیت سرچشمه می گیرد که سرمایه گذاران معمولاً دارای تمایل و یا توانایی لازم برای اداره امور شرکت نیستند؛ از این رو، این مسئولیت را به مدیران محول می

8 - Bovns

9 - Domesday

10 - Efficiency

11 - Effectiveness

12 - Economic efficiency



کنند. چنانچه هر دو گروه مدیران و سرمایه گذاران به دنبال بیشینه کردن منافع شخصی خود باشند و اعمال نظارت بر عملکرد نماینده نیز مستلزم صرف هزینه باشد، این امر به طور ضمنی حاوی این پیام است که نماینده ممکن است همواره درصدد تأمین منافع مالک و حداکثر کردن ثروت وی نباشد (اصلانی، ۱۳۹۴: ۲۴).

واندا والاس، تئوری نمایندگی را به عنوان یکی از عوامل توجیه کننده برای وجود حسابرس عنوان می کند. زمانی که رابطه مدیر و سهامداران مطرح است، طبیعی است که مدیر برای بهینه کردن منافع خویش دست به حرکتی بزند که به منافع سهامداران لطمه وارد کند پس سهامداران نیاز به یک مکانیزم کنترلی دارند. این مکانیزم کنترلی در قالب موضوع حسابرسی شکل گرفته و منجر به یک اعتماد نسبی بین مدیر و سهامدار گردیده است. مدیر به منظور اطمینان بخشیدن به سهامداران و افراد برون سازمانی از عدم انجام هزینه های غیرضروری، به انعقاد قرارداد می پردازد (فعالیت محدود کننده) و سپس با صرف هزینه آن را به اطلاع آنان می رساند (فعالیت آگاهی دهنده) تا بازار را متقاعد کند که به قراردادش پایبند است. در این صورت چنانچه هزینه قرارداد کمتر از هزینه های شخصی و غیر ضروری باشد سهام با ارزش بیشتری - نسبت به حالتی که قراردادی وجود ندارد - به فروش می رسد. از این رو مدیر دارای انگیزه ای برای اطلاع رسانی به سهامدار در قالب حسابرسی است (اصلانی، ۱۳۹۴: ۲۴).

حسابرسی عملیاتی یا حسابرسی عملکرد؟

اندرو کاکس (۲۰۰۸)، اعتقاد دارد که اگرچه حسابرسی عملکرد و حسابرسی عملیاتی با هم تفاوت هایی دارند اما در واقع هر دوی آنها در این جهت هستند که به هدف های یکسانی دست یابند. او اعتقاد دارد که حسابرسی عملیاتی و عملکرد عموماً در حسابرسی بخش عمومی و حسابرسی عملکرد عمدتاً در حسابرسی بخش عمومی مورد استفاده قرار می گیرد، اما هر دو برای بهبود سازمانی از طریق ارتقای کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی به کار می روند.

تعریف حسابرسی عملکرد

در گذشته منظور از حسابرسی، کشف تقلب و گواهی صحت سوابق و مدارک حسابداری بوده است، در حالی که امروزه، منظور اصلی، اظهارنظر درباره مطلوبیت صورت های مالی می باشد. به همین ترتیب، در گذشته، منظور از حسابرسی عملکرد، حصول اطمینان از رعایت قوانین، خط مشی ها و مقررات بوده است، در حالی که امروزه، منظور اصلی، بهبود عملکرد مدیریت و تعیین آن است که آیا یک واحد تجاری، یک ارگان دولتی یا یک برنامه، توأم با کارایی، توجیه اقتصادی و اثربخشی اجرا شده است یا خیر؟ (شباهنگ، ۱۳۹۳: ۳-۲).

تعاریف زیادی درباره حسابرسی عملکرد وجود دارد که چند مورد آن به شرح ذیل می باشد:

* حسابرسی عملکرد مدیریت عبارت است از: « برنامه ریزی برای گردآوری و ارزیابی اطلاعات مربوط، کافی و همچنین شواهد قابل اطمینان توسط حسابرس مستقل، در ارتباط با این هدف حسابرسی که آیا مدیریت یا کارکنان واحد مورد رسیدگی، اصول و استانداردهای مناسب را در ارتباط با عملیات به منظور به کارگیری منابع واحد تجاری توأم با کارایی، توجیه اقتصادی و اثربخشی اعمال کرده اند یا خیر و اظهارنظر، نتیجه گیری و گزارش به شخص ثالث، با توجه به شواهد بدست آمده در ارتباط با هدف حسابرسی» (شباهنگ، ۱۳۹۳: ۶).



* حسابرسی عملیاتی فرایند سیستماتیک ارزیابی صرفه اقتصادی، کارآیی و اثربخشی است. این نوع حسابرسی تکنیکی است که هدفش ارزیابی نحوه اجرای عملیات است. این تکنیک اطلاعات ضروری را در خصوص تعیین میزان دستیابی به اهداف (از جمله میزان موفقیت در استفاده از منابع) برای مدیران و مالکان فراهم می آورد. حسابرسی عملیاتی به جای تجزیه و تحلیل معاملات مالی به بررسی نحوه تخصیص و بکارگیری منابع تأکید دارد و بر ارزیابی کنترل ها و عملکرد مدیریت متمرکز می باشد. این نوع حسابرسی ضمن تقویت جنبه های مثبت مدیریت منجر به حل مسائل، غلبه بر مشکلات و بهبود کیفیت اداره واحد اقتصادی می شود (ذوالفقار آرانی و همکاران، ۱۳۹۲: ۳).

* کنگره بین المللی نهادهای عالی حسابرسی^{۱۳} حسابرسی عملکرد را این گونه تعریف کرده است: «حسابرسی که با ارزیابی ارزش اقتصادی، کارآیی و اثربخشی مدیریت در بخش عمومی در ارتباط است.» (سلیمانی امیری و صادقی عسکری، ۱۳۹۳: ۱۰۶).

* دیوان محاسبات آمریکا در سال ۱۹۹۴ تعریف جایگزینی ارائه داده است: «حسابرسی عملکرد عبارتست از بررسی هدفمند و منظم شواهد به منظور دستیابی به ارزیابی مستقل از عملکرد سازمان های دولتی و برنامه ها و فعالیت های آنها به منظور فراهم آوردن اطلاعاتی جهت ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی و تسهیل فرایند تصمیم گیری برای بخش هایی که مسئولیتی در زمینه اصلاح عملکرد بخش های مختلف دارند.» (سلیمانی امیری و صادقی عسکری، ۱۳۹۳: ۱۰۶).

عناصر تعریف حسابرسی عملکرد

ادبیات گسترده ای درباره اصل و تعریف حسابرسی عملکرد وجود دارد. کلز و هوگز^{۱۴} (۲۰۰۹)، به منظور شناسایی اجزا و عناصر تعریف حسابرسی عملکرد، نمونه ای از منابعی را که اعتقاد داشتند به صورت گسترده ای در ادبیات حسابرسی عملکرد مورد استفاده قرار گرفته، بررسی کردند. در تعریف های ارائه شده از حسابرسی عملکرد که پیش از این ارائه شده عناصر حسابرسی عملکرد شامل سه مؤلفه صرفه اقتصادی، کارآیی و اثربخشی و مدیریت بخش عمومی است (سلیمانی امیری و صادقی عسکری، ۱۳۹۳: ۱۰۸).

صرفه اقتصادی فرآیند به حداقل رساندن هزینه منابع مورد استفاده جهت رسیدن به اهداف مورد نظر بدون کاهش در کیفیت خروجی ها تعریف شده است. کارآیی عبارتست از نسبت نتایج بدست آمده از عملیات (ستانده) به منابع مصرف شده (داده) و عملیات کارآ عملیاتی است که با استفاده از روش های بهینه، حداکثر بازده (ستانده) را با صرف حداقل منابع (داده) تأمین کند. اثربخشی میزان موفقیت است یعنی میزانی که خروجی ها به اهداف مدنظر دست یافته اند (ذوالفقار آرانی و همکاران، ۱۳۹۲: ۴-۳).

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)؛

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

¹³ - INCOSAI

¹⁴ - Kells and Hodge



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

اهداف حسابرسی عملکرد مدیریت

هدف اصلی حسابرسی عملکرد بهبود اداره امور و پاسخگویی بخش دولتی از طریق ارزش افزوده است. حسابرسی عملکرد کارآیی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در استفاده از منابع را در اجرای وظایف دستگاه های تحت رسیدگی بررسی می نماید. از این رو حسابرسی عملکرد در صورتی که به صورت مؤثر اجرا شود می تواند منتج به بهبود نظارت بر دستگاه های دولتی و ارتقاء پاسخگویی، استفاده بهتر از منابع یا انجام کار با همان منابع یا حتی منابع کمتر، بهبود مدیریت دستگاه های دولتی، فراهم ساختن فرصت کاهش هزینه ها و ارتقاء بهره وری و شناخت توانایی های سازمان و ارائه پیشنهاد جهت اصلاح نواقص و بهبود سیستم ها و عملکرد شود. حسابرسی عملکرد همچنین به سؤالاتی از این قبیل که: آیا معادل پول صرف شده ارزش کسب شده است؟ یا آیا مصرف منابع به نحو بهینه یا خردمندانه تر امکانپذیر می باشد؟ پاسخ می دهد (راهنمای حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات، ۱۳۹۰: ۶-۵).

اهداف حسابرسی عملیاتی

اهداف عمومی حسابرسی عملیاتی بر اساس گزارش کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت انجمن حسابداران امریکا^{۱۵} (۱۹۸۳) به شرح زیر است:

الف) ارزیابی عملکرد در مقایسه با هدف های تعیین شده به وسیله مدیریت و یا سایر معیارهای سنجش مناسب.

به منظور اطمینان یافتن از اثربخشی، کارآیی و صرفه اقتصادی عملیات، سیستم های برنامه ریزی و کنترل مدیریت از نظر طراحی و اجرا، ارزیابی می شود. این امر شامل موارد زیر می شود:

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

اطمینان یافتن از تأکید بر رضایت مشتریان و استفاده کنندگان (درون سازمانی و برون سازمانی) خدمات و محصولات. اطمینان یافتن از جامع و منسجم بودن سیستم های اطلاعاتی و عملیاتی سازمان (شامل برنامه ها، خط مشی ها، روش ها و راهکارها) و درک آنها از سوی کلیه سطوح عملیاتی.

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

اطمینان یافتن از اتکا به گزارش های عملیاتی به عنوان یکی از مبانی اصلی تصمیم گیری مدیریت.

ب) شناسایی فرصت های بهبود عملیات از نظر اثربخشی، کارآیی و صرفه اقتصادی شامل:

¹⁵ - Operational Audit Committee and Management Accountants Society of America



۱- تشخیص توانایی ها و فرصت های بالقوه (از جمله در حوزه های نیروی انسانی، فناوری، ظرفیت های بلا استفاده، شیوه های تأمین مالی و بازاریابی و ...).

۲- شناسایی مخاطرات محتمل با اهمیت.

ج) دادن پیشنهاد برای بهبود عملیات یا انجام اقدامات و رسیدگی های بیشتر (صفر، محمدجواد، ۱۳۸۵).

دلایل انجام حسابرسی عملکرد

به رغم مزیت های حسابرسی صورت های مالی (گزارشگری مالی در واحدهای تجاری، بازتاب نیازهای اطلاعاتی و انتظارات گروه های استفاده کننده از صورت های مالی مانند سرمایه گذاران، اعتباردهندگان، 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 سود 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 می توانند موضوع های عملیاتی سازمان را بخوبی بررسی کنند. آنان دارای نگرشی کلان به فعالیت های حسابرسی هستند و نتایج فعالیت را مورد توجه قرار می دهند. حسابرسان عملیاتی می کوشند تا پس از انجام بررسی های لازم، با ارائه پیشنهادهای 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 سازکارهای کنترلی و عملیاتی را تعیین می کنند بلکه توصیه هایی نیز برای اصلاح وضعیت موجود و رسیدن به یک وضعیت مطلوب پیشنهاد می کنند (رحیمیان، ۱۳۸۲: ۳۰-۲۸).

تفاوت حسابرسی عملکرد و حسابرسی مالی

با استفاده از مفاهیم حاکم بر حسابرسی عملیاتی می توان به بررسی تفاوت های موجود میان حسابرسی مالی و حسابرسی عملیاتی پرداخت. برخی از تفاوت های موجود بین حسابرسی صورت های مالی مرسوم و حسابرسی عملیاتی در جدول شماره ۱ خلاصه شده است (ذوالفقار آرائی و همکاران، ۱۳۹۲: ۴-۳) (پاک مرام و همکاران: ۱۱-۱۰).

جدول شماره ۱: تفاوت های حسابرسی مالی و حسابرسی عملکرد

ویژگی	حسابرسی مالی	حسابرسی عملیاتی (عملکرد)
هدف	اظهارنظر در مورد وضعیت مالی	تجزیه و تحلیل و بهبود روش ها و عملکرد
دامنه	مدارک و اسناد مالی	فعالیت های سازمان
مهارتها	حسابداری	دانش های مختلف
جهت گیری زمانی	گذشته نگر	آینده نگر
مخاطبین	سهامداران	مدیریت داخلی سازمان
ضرورت	الزامات قانونی	درخواست مدیریت
استانداردها	استانداردهای حسابداری	صرفه اقتصادی، کارآیی و اثربخشی
کانون توجه	ارائه مطلوب صورت های مالی	پیشرفت های عملیاتی
نقطه نظر	مالی	مدیریتی
دقت	مطلق	نسبی
اظهارنظر	ضروری	غیر ضروری
نتایج	اظهارنظر در مورد صورت های مالی	پیشنهاد به مدیریت

پیشینه پژوهش

جامعی و همکاران در پژوهشی با عنوان " بررسی تأثیر عملکرد مدیران بر اظهارنظر حسابرس مستقل در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران " دریافتند که بهبود عملکرد مدیریت سبب کاهش صدور گزارش مشروط می شود؛



در نتیجه معیارهای حسابداری عملکرد مدیریت، اظهارنظر حسابرس مستقل را تحت تأثیر قرار می دهد (جامعی و همکاران، ۱۳۹۱: ۱).

انواری رستمی و همکاران در پژوهش خود تحت عنوان " اجرای حسابرسی عملیاتی با استفاده از رویکرد تحلیل پوششی داده یکپارچه (IDEA)^{۱۶}: مدرکی از صنعت بیمه ایران " با توجه به تحلیل اطلاعات ۱۸ شرکت به این نتیجه رسیدند که، رویکرد IDEA پیشنهاد شده قدرت بهینه یابی (قدرت سنجش شرکت هایی با بهترین عملکرد) بالاتری از رویکرد تحلیل پوششی داده مجزای متعارف دارد (انواری رستمی و همکاران، ۱۳۹۲: ۲۱).

فتاحی و همکاران در پژوهش خود در خصوص تأثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر ارتقاء بهره وری بخش های دولتی ایران، ضمن تأیید اینکه اجرای حسابرسی عملکرد باعث ارتقاء بهره وری بخش های دولتی می شود، نشان دادند که ۱- اجرای حسابرسی عملکرد باعث بهبود و توسعه شاخص های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام های مدیریتی و منابع انسانی می شود، ۲- بهبود و توسعه شاخص های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام های مدیریتی و منابع انسانی باعث ارتقاء بهره وری بخش های دولتی می شود و ۳- حسابرسی عملکرد از طریق بهبود و توسعه شاخص های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام های مدیریتی و منابع انسانی باعث ارتقاء بهره وری بخش های دولتی می شود (فتاحی و همکاران، ۱۳۹۴: ۱۰۷). آنان همچنین در پژوهشی دیگر تحت عنوان " بررسی تأثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر ارتقاء بهره وری بخش های مدیریتی بخش های دولتی " که دارای سه فرض بود نشان داد که؛ ۱) حسابرسی عملکرد باعث بهبود نظام های مدیریتی می شود، ۲) بهبود نظام های مدیریتی باعث ارتقاء بهره وری می شود و نهایتاً ۳) حسابرسی عملکرد باعث ارتقاء بهره وری نظام های مدیریتی بخش های دولتی می شود. در این پژوهش اجزاء نظام های مدیریتی بهره ور شامل: پیاده سازی نظام مدیریت عملکرد و پرداخت مبتنی بر نتیجه، استقرار نظام پیشنهادات، استقرار نظام پیشنهادات فکرافزین، استقرار نظام پیشنهادات کارآفرین، پیاده سازی نظام مدیریت کیفیت فراگیر (مشارکت همگانی سازمان در رسیدن به اهداف)، استقرار نظام حاکمیت مدیریتی و کنترل مدیریت بر امور، پیاده سازی و استقرار نظام موفق مدیریت مبتنی بر برنامه ریزی، استقرار ثبات برنامه ریزی ها و برقراری سیستم های اطلاعاتی کارآمد و مؤثر مدیریتی توسط محقق با استفاده از روش تحلیل مسیر و آزمون همبستگی پیرسون مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و نتیجه گیری شد که این متغیرها به عنوان اجزائی از بهره وری منابع مدیریتی بخش های دولتی قلمداد شده که با اجرای حسابرسی عملکرد باعث ارتقاء بهره وری می شود (فتاحی و همکاران، ۱۳۹۴: ۱۱۳).

هنری (۲۰۰۶)، به بررسی رابطه میان استفاده از سیستم های کنترل مدیریت و توانایی های سازمانی (جهت دهی به بازار، کارآفرینی، نوآوری و یادگیری سازمانی) پرداخت. وی بر استفاده های تعاملی و تشخیصی یک جنبه مهم سیستم های کنترل مدیریت به نام سیستم های اندازه گیری عملکرد تمرکز کرد. نتایج پژوهش وی نشان داد استفاده تعاملی از سیستم های اندازه گیری عملکرد منجر به افزایش توانایی سازمان خواهد شد و استفاده تشخیصی از سیستم های اندازه گیری عملکرد فشار منفی بر این توانایی ها اعمال می کند. بعلاوه پژوهش شواهدی دال بر اثر تنش ناشی از استفاده از این سیستم ها در حالت تشخیصی و تعاملی بر توانایی ها و عملکرد شرکت را نشان داد.

¹⁶ - Integrated Data for Enforcement Analysis



چنجال و همکاران (۲۰۱۱)، با استفاده از مدل مسیر به بررسی ارتباط بین استراتژی، سیستم های کنترل مدیریت و نوآوری بر روی ۲۱ شرکت روسی پرداختند. آنها سه بُعد از سیستم های کنترل مدیریت شامل شبکه های اجتماعی، فرهنگ سازمانی ارگانیک و کنترل های رسمی را در نظر گرفتند. نتایج پژوهش نشان داد تمایز محصول رابطه مستقیم با نوآوری دارد. همچنین بر اساس نتایج حاصل، تمایز محصول ارتباط مستقیم با هر سه بُعد سیستم های کنترل مدیریت دارد. فرهنگ سازمانی ارگانیک و کنترل های رسمی اثرات مستقیم بر نوآوری داشته، درحالی که تأثیر شبکه های اجتماعی بر نوآوری بصورت غیرمستقیم از طریق فرهنگ سازمانی ارگانیک اعمال می شود. اثر واسطه ای سیستم های کنترل مدیریت در پژوهش آنها تأیید شد.

نتیجه:

حسابرسی عملکرد، همواره دارای رهنمود های 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 هر چه بیشتر و بهتر فراهم شود. حسابرسی عملکرد بر خلاف 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 موردنظر قرار می دهد.



منابع

- ۱- احتشامی و قربانی، ابراهیم (۱۳۹۲)، بررسی نقش حسابرسی عملیاتی در ارتقای بهره وری سازمان ها، از سایت: www.vahid6289.blogfa.com/post/80
 - ۲- انواری رستمی، علی اصغر، کلاته رحمانی، راحله، علی آقایی، محمد و آذر، عادل (۱۳۹۲)، اجرای حسابرسی عملیاتی با استفاده از رویکرد تحلیل پوششی داده کپارچه (IDEA) : مدرکی از صنعت بیمه ایران، مجله مدل سازی پیشرفته ریاضی، دوره ۳، شماره ۲، ص ۲۱-۴۳.
 - ۳- پاک مرام، عسگر، اسکندری، کریم و پورنقی، احد، تبیین نیاز به حسابرسی عملکرد مدیریت و چالش های فراروی آن، سایت: www.penco.ir/Articles/112
 - ۴- جامعی، رضا، هلشی، مهران و حاجی عیدی، عبدالله (۱۳۹۱)، بررسی تأثیر عملکرد مدیران بر اظهارنظر حسابرسان مستقل در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۹، شماره ۴، ص ۱-۱۴.
 - ۵- ذوالفقارآرانی، محمدحسین؛ حمید رضانی و سیدعلیرضا حسینی (۱۳۹۲)، ارائه راه کارهای اجرای حسابرسی عملیاتی مطالعه تجربی: شرکت های تابعه آستان قدس رضوی، یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران، مشهد، دانشگاه فردوسی مشهد، www.civilica.com/Paper-IAAC11-IAAC11_092.
 - ۶- راهنمای حسابرسی عملکرد، مصوب کمیته اجرائی حسابرسی عملکرد، ۱۳۹۰، سایت: www.dmk.ir_dorsapax_DataSub_Filerahnamod_hesabراسي_amalkard.pdfrahnmod_hesabراسي_amalkard
 - ۷- رحیمیان، نظام الدین (۱۳۸۲)، حسابرسی عملیاتی: ابزاری برای پاسخگویی و کمک به مدیریت، مجله حسابرسان، شماره ۲۰.
 - ۸- سلیمانی امیری، غلامرضا و صادقی عسکری، سمانه (۱۳۹۳)، مفهوم سازی مجدد حسابرسی عملکرد در بخش عمومی، مجله حسابرسان، شماره ۷۱، ص ۱۱۵-۱۰۶.
 - ۹- شباهنگ، رضا (۱۳۹۳)، حسابرسی عملکرد مدیریت، نشریه ۹۸، چاپ هفتم، مدیریت تدوین استانداردها، سازمان حسابرسی.
 - ۱۰- صفار، محمد جواد (۱۳۸۵)، حسابرسی عملیاتی، کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی، گزارش کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت انجمن حسابداران رسمی امریکا، سازمان حسابرسی، کمیته حسابرسی عملیاتی، نشریه ۱۱۲، چاپ چهارم.
 - ۱۱- فتاحی، سیروس، خشنود، ابراهیم و قلی پور، ایرج (۱۳۹۴)، بررسی تأثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر ارتقاء بهره وری بخش های دولتی ایران (مورد مطالعه در دیوان محاسبات کشور)، مجله دانش حسابرسی، سال ۱۵، شماره ۶۱، ص ۱۳۴-۱۰۷.
 - ۱۲- وندا ای . والاس (۱۳۹۴)، نقش اقتصادی حسابرسی در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت، نشریه ۱۵۹، ترجمه: اصلانی حامی، امیر، چاپ هشتم، مدیریت تدوین استانداردها، سازمان حسابرسی، تهران.
- ۱۳-Chenhall R. H., J-P Kallunki, H. Silvola. (2011). Exploring the Relationships between Strategy, Innovation, and Management Control Systems: The Roles of Social Networking, Organic Innovative Culture, and Formal Controls, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 23, pp. 99-128.
- ۱۴-Cox Andrew (۲۰۰۸) Incorporating Operational and Performance Auditing into Compliance and Financial Auditing, www.gfinance.com.



۱۵-Henri, J. F. (2006). Management control systems and strategy: a resource-based perspective. *Accounting, Organization and Society* 31: 529–558.

۱۶-Morse Ellsworth H.(1971), Performance and Operational Auditing, *The Journal of Accountancy*. June.

SID



سرویس های ویژه



سرویس ترجمه تخصصی



کارگاه های آموزشی



بلاگ مرکز اطلاعات علمی



سامانه ویراستاری STES



فیلم های آموزشی

کارگاه های آموزشی مرکز اطلاعات علمی



مقاله نویسی علوم انسانی



اصول تنظیم قراردادها



آموزش مهارت های کاربردی در تدوین و چاپ مقاله