

**بررسی حسابرسی عملکرد، نقش آن در نظام پاسخ گویی، ارتقای بهروری و
چالش ها و مشکلات پیش رو**

محسن نوش آذر

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی کوشیار رشت، عضو انجمن
حسابداری ایران (نویسنده مسئول)

mohsennoshazar71@gmail.com

عبدالحسین برشد

کارشناسی ارشد حسابداری، عضو هیئت علمی موسسه آموزش عالی طبرستان چالوس

رحمان عمرانی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان

چکیده

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 ی اقتصادی در بنگاه های اقتصادی و ارائه ی پیشنهادهای عملی، مدیران را در اداره ی بنگاه کمک کند و شامل ارزیابی کیفی ابزارهای در اختیار مدیریت است. بر این اساس زمینه برای بهبود به سازی اجرای یک طرح، برنامه یا عملکرد سازمان و ارتقای کیفیت اجرای کارها، هر چه بیشتر و بهتر فراهم می شود. در این مقاله ابتدا به بررسی اجمالی مفاهیم، اهداف، مزایا و کارکردهای متمایز حسابرسی عملکرد پرداخته می شود. تبیین ضرورت حسابرسی عملکرد و نقش آن در نظام پاسخ گویی و ارتقای بهره وری و بسترسازی لازم برای اجرای این نوع حسابرسی از دیگر اهداف به شمار می آید. بحث در خصوص چالش ها و مشکلات احتمالی و در پایان دستیابی به راه کارهای مناسب از دیگر موضوعات مورد بحث می باشد.

واژگان کلیدی:

حسابرسی عملکرد، کارایی، اثربخشی

Abstract

Performance audit and related services, including tools that focused on helping managers to lead better economic entities formed to assess the effectiveness and efficiency of economic firms and provide practical recommendations, managers help in managing the firm and includes quality assessment tools available to management. The areas for improvement in the implementation of a project, program or organizational performance and enhance the quality of work, more and more will be provided. In this paper, an overview of the concepts, objectives, performance audit distinct advantages and disadvantages will be discussed. Talk about the challenges and problems and in the end achieve appropriate solution of other issues are discussed.

Keywords:

Performance audit, efficiency, effectiveness

مقدمه

گسترش قلمرو فعالیت های دولت، موجب افزایش همزمان مخارج عمومی گردیده است. همچنین به دلیل گسترش و توسعه نهادهای آزادی خواهی در جوامع، آگاهی عمومی آحاد جامعه و نمایندگان مجلس افزایش یافته و مردم و نمایندگان، بیش از پیش خواستار حسابداری و پاسخگویی اداره کنندگان منابع و اموال عمومی هستند [25]. از طرفی با جهانی شدن اقتصاد و روند تکاملی صنایع مختلف، دستیابی به کارایی بیشتر، مدیران را به خود مشغول داشته است، چنانکه آنها برای ادامه حیات سازمان خود، نیازمند داده هایی فراتر از داده های مالی تاریخی هستند. از این رو، ارزیابی وضعیت موجود با کنترل و زیر نظر گرفتن روشهای دستیابی به اهداف سازمان و هماهنگی با محیط از راه نوآوری، شناسایی فرصت های بهبود و برطرف کردن کاستی های سیستم کنترل داخلی برای استفاده از فرصتهای پیشرفت براساس معیارهای اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی برای مدیران، نیازی اولیه و رمز بقای سازمان است [16].

بر این اساس حسابرسی عملکرد یک ابزار مفید برای اصلاح بسیاری از سیستم های سازمان و هدایت آن به سوی اهداف می باشد. بررسی علل درخواست روز افزون برای دریافت خدمات حسابرسی عملکرد نشان می دهد که موضوع هدایت مدیران برای توجه بیشتر به رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی واحدهای اقتصادی بستر مناسبی را برای انجام این نوع حسابرسی فراهم نموده است. در ایران نیز به موجب ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنجم توسعه کشور، کلیه شرکت های دولتی موضوع ماده ۴۱ قانون مدیریت خدمات کشوری که فهرست آن توسط دولت تعیین می شود و نیز شرکت های پذیرفته شده در بورس مکلفند از سال دوم برنامه و حداقل یکبار تا پایان برنامه از طریق سازمان حسابرسی و یا موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران ایران حسب مورد در جهت افزایش صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی فعالیت شرکت ها و افزایش قابلیت اعتماد گزارش های مالی نسبت به انجام حسابرسی عملیات اقدام نمایند. در این مقاله ابتدا سعی می شود ضمن بررسی اجمالی تعریف حسابرسی عملکرد، اهداف، مزایا و کاربردهای آن، ضرورت های به کارگیری و زیرساخت های مورد نیاز برای استقرار هر چه بهتر آن مورد بررسی قرار گیرد و در انتها ضمن تشریح چالشهای فرآروی، پیشنهاداتی جهت استقرار هر چه بهتر این نوع حسابرسی ارائه گردد.

حسابرسی عملکرد (عملیاتی)

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

برخی از تعاریف مربوط به حسابرسی عملیاتی

- ۱- گسترش دامنه رسیدگی های حسابرسی به کلیه فعالیت های سازمان.
- ۲- کاربرد حسابرسی داخلی برای عملیات به جای کنترل های مالی.
- ۳- شناسایی فرصت ها برای افزایش اثربخشی و صرفه اقتصادی یا بهبود اثربخشی در اجرای روشهای عملیاتی.
- ۴- تکنیک کنترل برای ارزیابی اثربخشی رویه عملیاتی.
- ۵- بررسی کنترل ها، شامل کنترل های غیرمالی.
- ۶- حسابرسی فعالیت هایی که در رسیدگی به صورتهای مالی به آن توجه نشده است.
- ۷- تکنیک حسابرسی برای ارزیابی و کارایی و صرفه اقتصادی عملیات.
- ۸- حسابرسی با استفاده از دیدگاه مدیریت.
- ۹- حسابرسی برای مدیریت داخلی با نشر نتایج در درون سازمان.
- ۱۰- ترکیبی از حسابرسی کارایی و صرفه اقتصادی و حسابرسی اثربخشی یا نتایج برنامه.

۱۱- حسابرسی عملیاتی در واقع بررسی عملیات از دیدگاه مدیریت است که صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی کلیه فعالیت ها را ارزیابی می کند و تنها محدود به خواست مدیریت است [10].

تعریف دیوان محاسبات آمریکا^۱: حسابرسی عملیاتی، رسیدگی منظم به شواهد و مدارک یک سازمان دولتی، یک طرح، یک فعالیت یا یک وظیفه به منظور ارزیابی مستقل عملکرد آن است. این نوع حسابرسی اطلاعاتی را جهت ارتقای مسئولیت پاسخگویی دولتی و تسهیل تصمیم گیری توسط واحدهایی که مسئولیت نظارت و انجام اقدامات اصلاحی را بر عهده دارد، ارائه می دهد و شامل حسابرسی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی می باشد.

تعریف انجمن حسابرسان داخلی آمریکا^۲: حسابرسی عملیاتی فرآیندی است با قاعده و منظم که به ارزیابی، اثربخشی، کارایی و اقتصادی بودن عملیات یک سازمان در چارچوب کنترل های مدیریتی و گزارش نتایج نهایی ارزیابی همراه با ارائه پیشنهادات و توصیه های اصلاحی به افراد ذیصلاح می پردازد و نهایتاً منجر به استفاده بهینه از منابع سازمانی و ارتقای بهره وری آن خواهد شد.

تعریف کمیته حسابرسی سازمان حسابرسی: حسابرسی عملیاتی، فرآیند منظم و روشمند ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی همراه با پیشنهادهای عملی به اشخاص ذیصلاح برای بهبود عملیات است. [12].

براساس تعاریف ذکر شده می توان گفت که حسابرسی عملکرد در ارتباط با حسابرسی های کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است. دیوان محاسبات انگلستان این سه مولفه را به صورت زیر تعریف می کند:

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

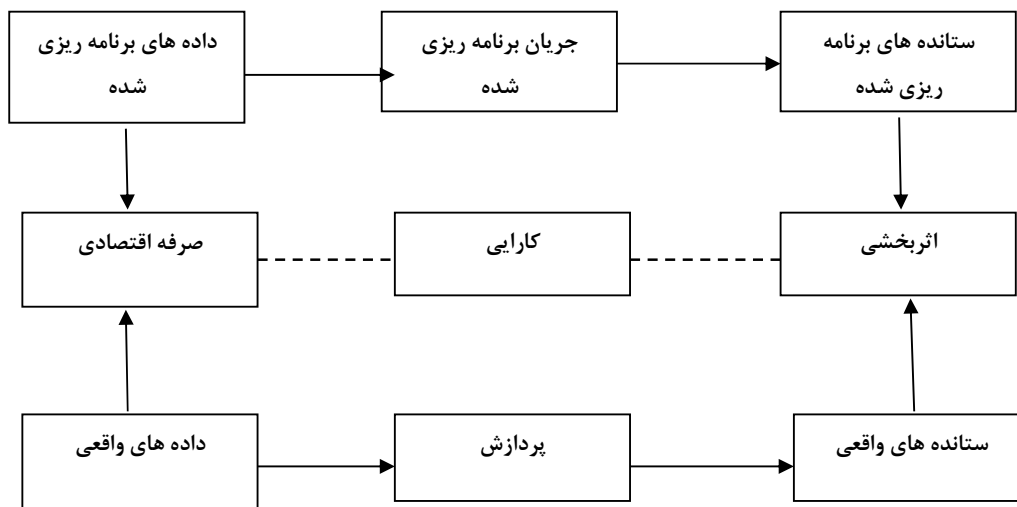
کارایی: حداکثر ستانده با میزان نهاده ثابت یا ستانده ثابت با حداقل نهاده ی ممکن (مصرف خوب).

۱) General Accounting Office (GAO)

۲) The Institute of Internal Auditors

اثربخشی: مقایسه ی نتایج موردنظر و نتایج واقعی پروژه ها، برنامه ها یا سایر فعالیتها (مصرف هوشمندانه).

شکل زیر ارتباط بین داده، پردازش، ستانده و نیز کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی را بیان می کند [7].



شکل ۱: ارتباط بین مفاهیم حسابرسی عملکرد

اهداف کلی حسابرسی عملکرد

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

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

- اطمینان یافتن از وجود و به کارگیری معیارهای مناسب برای ارزیابی عملیات، این معیارها 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، خط مشی ها، روشها و راهکارها) و درک آن سوی کلیه سطوح عملیاتی.

- اطمینان یافتن از تاکید 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 بازخورد 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 صرفه اقتصادی و کارایی و اثربخشی، شامل:

- تشخیص توانایی ها و فرصت های بالقوه از جمله در حوزه های نیروی انسانی، فناوری، ظرفیت های بلااستفاده، شیوه های تامین مالی و بازاریابی و...

- شناسایی مخاطرات محتمل با اهمیت.

ج) ارائه پیشنهاد برای بهبود عملیات یا انجام اقدامات و رسیدگی های بیشتر [3]

مزایای حسابرسی عملکرد

- شناسایی آن دسته از هدفها، سیاست ها و روشهای سازمان که تاکنون تعریف نشده باقی مانده است.

- شناسایی معیارهای ارزیابی عملیات با توجه به هدفهای سازمان.

- ارزیابی مستقل و بیطرفانه عملیات.

- ارزیابی میزان رعایت هدفها، سیاستها، روشهای سازمان و یا قوانین و مقررات مربوط.

- ارزیابی اثربخشی سیستم های برنامه ریزی و کنترل مدیریت (شامل سیستمهای اطلاعاتی).

- ارزیابی کیفیت گزارش های مدیریت از منظر قابلیت اعتماد و مربوط بودن.

- شناسایی محدودیتهای (فعلی و بالقوه)، اشکالات، نقاط ضعف و عوامل ایجاد آنها.

- شناسایی توانایی ها و فرصت های بالقوه به منظور بهبود سودآوری، افزایش درآمدها و کاهش هزینه ها.

- شناسایی نارسایی های ساختار سازمانی (شامل ارتباطات درون سازمانی).

- شناسایی راهکارهای جایگزین [20].

و نهایتاً اینکه مهمترین مزیت حسابرسی عملکرد پاسخ به نیازهای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی است که حسابرسی مالی و رعایت قادر به انجام آن نمی باشد.

کارکرد متمایز حسابرسی عملکرد در مقایسه با حسابرسی مالی و رعایت

حسابرسی عملکرد برخلاف حسابرسی صورتهای مالی و حسابرسی رعایت دارای اهداف و رویکردهای کلی تر می باشد. هدف اصلی حسابرسی مالی در چهارچوب اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی خلاصه می شود اما حسابرسی عملکرد، ارزیابی منابعی است که اطلاعات مالی بدان تخصیص داده می شود. یعنی تعیین می کند آیا معاملات کلیدی به درستی کنترل می شوند تا اطلاعات دقیق و مطمئن به منابع داخل و خارج شرکت ارائه دهند یا نه؟

حیطه کار در حسابرسی مالی، سوابق، مدارک و شواهد پشتوانه صورتهای مالی است در حالی که در حسابرسی عملکرد محیط عملیاتی و مالی مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار می گیرد. مهارتهای لازم غیر از مهارتهای حسابداری، در نظر گرفتن گذشته و توجه به آینده و سر و کار داشتن با اقلام کمی و کیفی از دیگر تفاوتهای حسابرسی عملکرد با حسابرسی مالی و رعایت است.

حسابرسی مالی به گزارش نتایج فعالیت اقتصادی گذشته و حسابرسی رعایت به رعایت دستور العمل ها، قوانین و... از قبیل تعیین شده ارتباط دارد. حسابرسی عملکرد به ارتقاء نحوه اجرا و عملکرد آن مربوط می شود و بر خط مشی ها، برنامه ریزی و سیستمهای کنترل و روشهای تصمیم گیری مربوط است [15].

در رویکرد حسابرسی عملکرد گزارش دهی به مجلس و سایر مراجع ذینفع در خصوص وضعیت عملکردی دستگاه اجرایی محصول نهایی است و گزارشات حسابرسی عملکرد در اغلب موسسات عالی حسابرسی حاوی توصیه هایی است که پیگیری و پایش مراجع مسئول مانند مجلس نسبت به اجرای توصیه های اصلاحی حسابرسان، موجب کسب اطمینان از پاسخگویی و بهبود مؤلفه های عملکردی دستگاه اجرایی را فراهم می نماید در حالی که در حسابرسی مالی، صدور گواهی حسابرسی حاوی اظهارنظر حسابرس محصول نهایی فرآیند حسابرسی است که تقدیم مرجع متقاضی می گردد. اظهارنظر متضمن ارزیابی اینکه آیا نتایج منصفانه ارائه می شود یا نه؟

سه مولفه یا هفت مولفه

در حال حاضر در حسابرسی عملکرد عمدتاً تاکید بر سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است. در سالهای اخیر، تقاضا برای گسترش حوزه های مسئولیت و رسیدگی حسابرسی عملکرد گسترش یافته است و تقاضای بالقوه ای درباره رسیدگی و ارزیابی سایر مورد از قبیل، اخلاق سازمانی، حفظ محیط زیست، ایفای مسئولیت اجتماعی و... نیز مطرح شده است. این نیازها از مفاهیم تئوری ذی نفعان برگرفته شده است. این تئوری ترکیبی از تئوری های سازمانی و اجتماعی است. در واقع تئوری مذکور بیشتر یک سنت پژوهش گسترده تر است که فلسفه، اخلاق، تئوری های اقتصادی، حقوق، علوم سازمانی و اجتماعی را در هم می آمیزد. اساس این تئوری، آن است که سازمانها آنچنان بزرگ شده اند و تاثیر آنها آنچنان عمیق شده است که باید به گروه کثیری از جامع و ذی نفعان توجه کنند.

افراطی ترین حامیان تئوری ذی نفعان بر این باورند که محیط زیست، گونه های جانوری و نسل های آینده نیز باید در زمره ذی نفعان گنجانده شود. بنابراین، ساختن یک راه، بهبود حمل و نقل یک منطقه، یا ایجاد یک کارخانه بزرگ برای رفع مشکل بیکاری در یک استان، هر چند با رعایت کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی، بدون توجه به آثار احتمالی نامناسب زیست محیطی و اجتماعی آنها، نهایتاً به زیان ذی نفعان فعلی و نسل های بعدی بوده و گونه های گیاهی و جانوری را نابود خواهد ساخت [5].

با نهایت به تئوری مذکور در سالهای اخیر مولفه های جدیدی مطرح شده و برخی از صاحب نظران بر شش مولفه زیر تاکید بیشتری دارند [6].

کارایی - نسبت داده های واقعی به ستانده های واقعی، یا حداکثر استفاده از منابع موجود.

اثربخشی - نسبت ستانده های واقعی به ستانده های برنامه ریزی شده، یا دستیابی به اهداف و مقاصد تعیین شده.

صرفه اقتصادی - نسبت بین داده های برنامه ریزی شده به داده های واقعی با مقیاس، یا پایین نگه داشتن هزینه.

بی طرفی (انصاف) - خودداری از هر گونه جانبداری و بی عدالتی در سازمانها.

محیط زیست - فعالیت سازمانها به شیوه ای مسئولانه نسبت به محیط زیست.

اخلاق (سازمانی)- رفتار اخلاقی و قانونی توسط مدیریت و کارکنان سازمانها.

را به عنوان مولفه هفتم نام « به ویژه در سازمانهایی که سرمایه فکری بیشتری دارند » شاید بتوان بهره برداری مناسب از نیروی انسانی برد.

اهمیت و ضرورت حسابرسی عملکرد

نیاز فزاینده به مدیریت آگاه، با توجه به شرایط اقتصادی حاضر در دستگاهها، توسعه پویایی حرفه حسابرسی را ایجاب می کند. تا علاوه بر رسیدگی به صورتهای مالی در چهارچوب اصول و ضوابط حسابرسی مالی ابعاد مختلف عملکرد مدیریت را نیز مورد بررسی قرار دهد. از این رو لازم است حسابرسان ضمن استفاده از خدمات متخصصان در زمینه های مختلف به ارزیابی کیفیت تصمیم گیری های مدیریت بپردازند و نتایج و پیشنهادهای اصلاحی خود را برای بهبود هر چه بیشتر عملکرد مدیریت ارائه دهند. این تفکر در دنیای امروز موجب پیدایش نگرش جدیدی از حسابرسی تحت عنوان حسابرسی عملکرد مدیریت گردیده است. در دنیای حسابرسی و حتی در میان دیوان محاسبات کشورهای مختلف دیده می شود که این نوع حسابرسی رشد و توسعه فراوانی یافته و به طور جدی مورد عمل قرار می گیرد. کما اینکه درصد قابل ملاحظه ای از گزارش های حسابرسی تهیه شده در دنیای امروزی از نوع حسابرسی عملکرد هستند. با توجه به دامنه ی گسترده ی تاثیرگذاری این نوع حسابرسی و نیازهای فراوان موجود، ضرورت دارد تا هر چه سریع تر این نوع حسابرسی در دیوان محاسبات ایران نیز به طور جدی مورد توجه عملی قرار گیرد [8]. همچنین به علت اهمیت و ضرورت حسابرسی عملکرد، تحقیقات گوناگونی انجام و مقالات بسیاری نوشته شده است. از جمله می توان به پژوهشی اشاره کرد که توسط سانوسی و اسکندر تحت « بررسی تاثیر عملکرد محرک بر عملکرد حسابرسی در شرایط گوناگون» در سال ۲۰۰۷ در مالزی انجام یافته است. نتایج این پژوهش نشان می دهد که عملکرد محرک باعث افزایش عملکرد حسابرسی می شود یا به عبارت دیگر، نتایج هم گویای این مطلب است که هم محرکهای مالی و هم غیرمالی عملکرد حسابرسی را افزایش می دهند و باعث افزایش کوشش و تلاش برای عملکرد بهتر می شوند [29].

حسابرسی عملکرد و بودجه ریزی عملیاتی

بودجه ریزی بر مبنای عملکرد به عنوان تدوین شاخص های عملکرد نهادی و تخمین منابع مورد نیاز برای حفظ و دستیابی به سطوح انتخابی عملکرد تعریف می گردد. تصمیماتی که پیرامون سطوح تامین مالی اتخاذ می گردد، ممکن است که با هدف پاداش دادن به عملکرد بالا و تنبیه عملکرد ناکافی باشد [27].

حسابرسی عملکرد، نظام تخصیص پول در طی سال به برنامه استراتژیک و اهداف کلان و عملیاتی سازگار با آن است. در واقع بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، نظام تخصیص بودجه به فعالیت ها براساس کارایی و اثربخشی است. برای اینکه نظام مذکور از موفقیت برخوردار باشد نیاز است تا در سازمان، یک نظام حسابرسی استقرار یابد که رویکرد ممیزی بودجه، میزان نائل شدن به برنامه استراتژیک و اهداف سازمانی را مشخص سازد. حسابرسی عملکرد از جمله ابزارهایی است که این مهم را به انجام می رساند. در واقع این شیوه از حسابرسی، رویکردی برای ممیزی سازمان و توزیع بودجه است.

حسابرسی عملکرد و مسئولیت پاسخگویی

نظام پاسخگویی نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت، براساس نظریه سیستمها و خرده نظامهایی تشکیل گردیده که در ارتباط و تعادل با یکدیگر شرایط لازم را برای تحقق هدفهای آن فراهم می نمایند. نظام پاسخگویی این قبیل نهادها از انواع و سطوح متفاوتی برخوردار می باشد که تحقق آن در گرو کارکرد خرده نظام هایی نظیر بودجه، حسابداری، حسابرسی، ارزیابی عملکرد و دسترسی آزاد و آسان به اطلاعات و تناسب منطقی این سیستمها می باشد. حسابرسی عملکرد به عنوان بخشی از سیستم حسابرسی که از شیوه های پیشرفته ای برای ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی منابع مالی عمومی، عملکرد دستگاههای اجرایی استفاده می کند. در ارزیابی انواع و سطوحی از مسئولیت پاسخگویی به شرح مطالب پیش گفته به ایفای نقش می پردازد. مزایای استقرار حسابرسی عملکرد را به صورت عمده باید در پاسخ به نیازهای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیات جستجو نمود. حسابرسی عملکرد در پاسخ به بخشی از نیازهای تحقق مدیریت عمومی نوین پا به عرصه حیات گذاشت و تمرکز اصلی آن بر ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در مصرف منابع عمومی می باشد که به نوبه خود در فرآیند ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دولتها نقش درخور ملاحظه ای ایفا می نماید. استقرار حسابرسی عملکرد در کشور در صورتی که شرایط آن فراهم شود موجب می گردد تا عملکرد دستگاههای اجرایی بهبود یابد، سطح نظارت از مالی به مالی و عملیاتی ارتقا یابد، در تحول در سایر خرده نظامها نظیر بودجه بندی، حسابداری گزارشگری و ارزیابی عملکرد تاثیرگذار باشد و رویکرد حاکم بر دیوان محاسبات کشور را تغییر داده تا

علاوه بر ایفای وظیفه نظارتی از نقش مشورتی خود در ارزیابی عملکرد دستگاههای اجرایی استفاده نماید [2].

حسابرسی عملکرد و ارتقاء بهره وری

در سالهای اخیر تاکید حسابرسی عملکرد بر مواردی نظیر حساب پس دادن به مجلس و جامعه از طریق دیوان محاسبات، تاکید بر بهبود عملکرد مدیریت و افزایش بهره وری در این بخش و بالاخره کاهش هزینه فرصت از دست رفته است. اساس حسابرسی عملکرد در بخش خصوصی که از طریق موسسه های حرفه ای مستقل حسابرسی داخلی انجام می شود، بر خلاقیت، نوآوری، توان مدیریت، توان واکنش در مقابل دگرگونی های اقتصادی، توان پیش بینی نیازهای مشتریان جامعه، نظام های موثر کنترل مدیریت و نظامهای ارزیابی برای بهبود مستمر عملیات تاکید می ورزد. این توانایی ها قابل خریدن نیست و باید آموزش و تلاش مستمر ایجاد شود.

افزایش بهره وری، چه در بخش خصوصی و در بخش عمومی، از طریق بهبود و ارتقای مؤلفه های سه گانه، یعنی رعایت صرفه جویی اقتصادی، کارایی و اثربخشی امکان پذیر است [14].

منظور از رعایت صرفه اقتصادی، کاهش هزینه عملیات، بدون لطمه وارد کردن به کارایی و اثربخشی سازمان است. مثالهایی از رعایت صرفه اقتصادی عبارت است از بهبود روشهای خرید و تدارکات، به کارگیری کارکنان در حد نیاز، پرهیز از تهیه مواد و کالاهای اضافی، پرهیز از به کارگیری تجهیزات گران قیمت از حد لازم و یا جلوگیری از اتلاف منابع. مقصود از ارتقای کارایی، بهبود روشهای عملیاتی است، مثالهایی از بهبود روشهای عملیاتی، عبارت است از: به کارگیری روشهای دستی یا مکانیزه مناسب، جلوگیری از گردش مکاتبه های نالازم، به کارگیری نظامها و روشهای کارآمد، ایجاد سلسله مراتب سازمانی و ارتباطات مطلوب، جلوگیری از دوباره کاری و انجام کارهای موازی و یا حذف موارد نالازم کار است. به طور خلاصه، کارایی سازمان را باید تا حدی بالا برد که به اثربخشی یا دستیابی به نتایج مورد انتظار لطمه ای وارد نشود. منظور از اثربخشی، بهبود نتایج عملیات است. به بیانی دیگر باید بیشترین بازده یا ستانده از منابع مصرف شده به دست آید. نتایج مورد انتظار یا ستانده ی سازمان ها متفاوت است. در واحدهای فرهنگی، نتیجه عملیات، اثربخشی امور فرهنگی است که از آن واحد مورد انتظار است. در واحدهای انتفاعی، نتایج عملیات، ممکن است میزان تولید، فروش یا سود باشد. افزایش بهره وری از طریق ارتقای سه مؤلفه پیش گفته انجام می گیرد و برای حصول اطمینان از انجام آن لازم است نظام های

کنترل مدیریت در سازمانهای مختلف ایجاد شود. اگرچه ماهیت و اندازه نظام کنترل مدیریت در سازمانها متفاوت است. عموماً اجزای مشخص در این قبیل نظام ها وجود دارد که عبارت است از: ساختار و سلسله مراتب سازمانی، شرح وظیفه ها و مسئولیت ها و اختیارات، موانع داخلی و تکنیک وظیفه های ناسازگار، ساختار گزارشگری، برنامه ریزی و رده بندی، نظام اطلاعات مدیریت، نظام اطلاعات حسابداری، شناخت عوامل محیطی، نظام های کنترل، به منظور هدایت فعالیتها به سوی هدفهای سازمان. لازم به ذکر است که موفقیت در افزایش بهره وری، یعنی ارتقای رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی، تا حد زیادی به کفایت نظام کنترل مدیریت بستگی دارد [14].

مراحل اجرای حسابرسی عملکرد

با وجود آنکه حسابرسی عملکرد از یک بخش به بخش دیگر و از یک شرکت به شرکت دیگر تغییر می کند، اما مراحل حسابرسی عملکرد مشابه هستند. حسابرسی عملکرد از سه مرحله تشکیل می شود: الف) برنامه ریزی، ب) جمع آوری شواهد و سنجش، پ) گزارشگری و پیگیری. مراحل حسابرسی عملکرد که در جدول زیر ترسیم شده است در ادامه به اختصار تبیین می شود.

جدول ۱: مراحل اجرای حسابرسی عملکرد

***هدف گذاری:** در این مرحله حسابرسان باید رویه ها و خط مشی های مشتری را در ارتباط با اهداف شرکت تعیین کنند. حسابرسی عملکر دامنه وسیعی در شرکت دارد و معمولاً بر مبنای اهداف پذیرفته زیر برنامه ریزی می شود:

هدف گذاری

- تعیین میزان انطباق با رویه ها، برنامه ها و خط مشی های مشخص.

شناخت

- بازمیابی و ارزیابی درستی، کفایت و اعمال کنترل های عملیاتی.

زمینه یابی

- تعیین اتکاپذیری داده های مدیریت تدوین شده در داخل سازمانها.

- ارزیابی کیفیت عملکرد در انجام مسئولیت های اختصاصی.

تدوین برنامه

- توصیه ی بهبودهای عملیاتی.

- حسابداری و حفاظت دارایی ها.

اجرای عملیات

*** شناخت:** حسابرس کار را با رسیدگی به چارتهای سازمانی،

مستندات، نقش ها و وظایف، مقررات و خط مشی های مدیریت، رویه

ها و خط مشی های عملیات آغاز می کند. در پایان این مرحله،

حسابرس شناخت خود از نقش ها و فرآیندها را از طریق زمینه یابی،

نمودارها و یادداشت ها مستند می کند.

گزارشگری یافته ها

پیگیری

*** زمینه یابی اولیه:** با توجه به رسیدگی های اولیه، حسابرسی نتایج اش از مسائل

بالقوه و نکات مهم عملیات را تلخیص می کند. همچنین حسابرس از این زمینه یابی در مرحله تدوین برنامه

حسابرسی استفاده می کند.

*** تدوین برنامه:** هر حسابرسی عملکرد ساختار خاصی دارد. حسابرس، برنامه ای ۱ را تدوین می کند

که با تحلیل و اجرای عملیات حسابرسی بر مبنای جدول زمان بندی حیاتی هستند.

* **اجرای عملیات:** این مرحله با به کارگیری برنامه حسابرسی عملکرد در عمل ارتباط دارد. تحلیل بخش مهم دیگر این مرحله است. عملکرد واقعی شرکت با استفاده از معیارهای متفاوت (مثل بودجه ها، اهداف، کارایی و عملکرد سایر قسمت ها) انجام می شود. حسابرس پیشنهادهای آن را بر مبنای این ارزیابی و تحلیل ارائه می کند.

* **گزارشگری یافته ها:** حسابرس، گزارش یافته ها را بر مبنای اهداف حسابرسی در گزارش تلخیص می کند. گزارش های حسابرسی عملکرد به اشخاص ثالث ارائه نمی شود، بنابراین معمولاً آنها شکل خاصی ندارند. اما ممکن است رهنمود در بخش عمومی درخواست شود.

* **پیگیری:** پیگیری برای برطرف کردن کمبودهای ذکر شده در گزارش های حسابرسی الزامی است. معمولاً گروهی از حسابرسان داخلی به این کار منصوب می شوند. بعضی اوقات، رسیدگی کوتاهی برای ارتقای اهمیت پیشنهادهای ارائه می شود [21].

بسترها و الزامات حسابرسی عملکرد

الف- بسترها و الزامات درون سازمانی

ب- زیرساخت های برون سازمانی

الف- در بخش درون سازمانی برای انجام حسابرسی عملکرد مهمترین مواردی که در حیطه وظایف و اختیارات دیوان محاسبات خواهد بود به صورت زیر قابل ارائه است.

اصلاح قوانین و مقررات: جهت انجام حسابرسی های عملکرد قوانین فعلی و مورد عمل دیوان محاسبات کشور اگرچه در مواردی کمک کننده خواهد بود لیکن عمدتاً نیاز به اصلاح خواهد داشت. اهم محورهای فعلی مورد استفاده دیوان محاسبات در حسابرسی ها، مرتبط به بخشهای مالی و یا حداکثر منتهی به قسمت هایی می باشد که به رویدادهای مالی ختم می شود اما حسابرسی عملکرد الزام ورود به بخشهای فنی و اجرایی به منظور دستیابی به اطلاعات مربوط به چگونگی انجام فعالیت، فرآیندها و اهداف مورد انتظار را طلب می نماید که چنین موضوعاتی نیاز به مجوز مقنن بیشتر از وضعیت موجود دارد که از جمله اصلاح مواردی از قانون دیوان محاسبات و نیز قانون محاسبات عمومی و به تبع آن سایر قوانین و مقررات مالی مرتبط از الزامات اینگونه حسابرسی می باشد.

آموزش: حسابرسان دیوان محاسبات به منظور اجرای حسابرسی های عملکرد نیاز به آموزش های تنویریک و کاربردی دارند. با توجه به متفاوت بودن ماهیت حسابرسی عملکرد با حسابرسی های مالی و رعایت و گستردگی حوزه فعالیت و شمول حسابرسی عملکرد، آموزش کارکنان مرتبط با انجام اینگونه حسابرسی ضروری خواهد بود به ویژه اینکه هرگونه تغییر و تحول در ساختار اداری و انجام وظایف با مقاومت سازمانی روبه رو شده و موجب کاهش بهره وری در تهیه گزارشات پیش روی می گردد.

تخصصی نمودن هیات ها و گروه های حسابرسی: در حسابرسی عملکرد با عنایت به گستردگی نوع حسابرسی و لزوم ورود به بخشهای مختلف فنی و اجرایی و تفاوت دستگاه ها با توجه به نوع و ماهیت انجام وظایف، وجود گروههای تخصصی و ثابت از الزامات انجام حسابرسی به نظر می رسد. به عنوان نمونه انجام حسابرسی عملکرد در دانشگاه های علوم پزشکی و آشنایی با وظایف، فعالیت و فرآیند مورد عمل آنان متفاوت از انجام این حسابرسی در دستگاههای قضایی یا سازمانهای حمایتی با وظایف شخص بوده و هر یک تخصص ویژه و حسابرسی مرتبط را طلب می نماید.

ب) زیرساخت های برون سازمانی

در بخش برون سازمانی به اجرای بودجه ریزی عملیاتی به عنوان اصلی ترین زیرساخت حسابرسی عملکرد و تبیین ارتباط فی ما بین اشاره شده و از ذکر دیگر عوامل کمتر موثر پرهیز می گردد. بودجه ریزی عملیاتی زمانی شروع می شود که سازمان اهداف خود را به صورت قابل سنجش شناسایی نماید. این اهداف، نتایج قابل سنجش را که در طی یک دوره زمانی معین قابل حصول است را مشخص می کند. بنابراین اهداف قابل تصور در بودجه ریزی عملیاتی به نحوی کاملاً مرتبط، مورد انتظار حسابرسی های عملکرد نیز بوده و جمع اهداف پیش بینی شده به شکل کلی در مؤلفه های حسابرسی عملکرد قابل جستجو خواهد بود. همچنین مشخص شدن عناصر کلیدی بودجه ریزی عملیاتی در دستگاههای اجرایی به نحو موثری به تعیین شاخص و معیار در دستیابی به هدف که از دغدغه های اصلی حسابرسی عملکرد است، کمک خواهد کرد. که این مورد از الزامات بودجه ریزی عملیاتی خواهد بود که به مثابه بسترهای مناسب اجرای حسابرسی عملکرد به صورت زیر قابل بررسی می باشد.

* **اهداف قابل سنجش:** زمانی که دستگاههای اجرایی اهداف خود را به شکل قابل سنجش شناسایی و نتایج آن را در دوره ی معین و قابل حصول مشخص نمایند، در این صورت بررسی و تطبیق عملکرد با هدف برای حسابرسان به آسانی ممکن می گردد.

*** استراتژی ها:** تعیین استراتژی ها به عنوان مجموعه ای از رهنمودها برای مقابله با وضعیت خاص در آینده یا نگرش به درون سازمان در خصوص انجام فعالیت ها از نکات و مطالب با اهمیت است که در جای خود در گزارشات حسابرسی عملکرد موثر است.

*** برنامه ریزی عملیاتی:** وقتی که برنامه ها به فعالیت ها و اقدامات اجرایی تقسیم شده و این فعالیتها به صورت ریز شده و مشروح با ذکر منابع قابل سنجش مشخص شود بررسی و تطبیق هر فعالیت و ریز فعالیت با هدف موردی آن ممکن می گردد و از درون این فرآیندها، معیارهای مورد عمل حسابرسی نیز قابل احصا و استفاده خواهد بود.

*** معیارهای سنجش عملکرد:** هنگام اجرای بودجه ریزی عملیاتی، شاخص هایی برای سنجش و پایش عملکرد در جهت اجرای استراتژی ها و برنامه های عملیاتی تهیه و معیارهای مربوط به داده، ستاده، نتایج و کارایی را در خود می گنجانند.

(هزینه، ستاده یا هزینه - نتیجه) این بدیهی است که چه ارتباط تنگاتنگ و نزدیکی با حسابرسی عملکرد خواهد داشت و به جرات می توان اذعان کرد که انجام صحیح و علمی هر کدام از این عناصر در بودجه عملیاتی به همان میزان تاثیرگذاری در اجرای بودجه، در روند انجام حسابرسی های عملکرد نیز موثر خواهد بود.

*** اولویت بندی و تخصیص منابع:** زمان تهیه بودجه باید به تعیین اولویت ها و تخصیص منابع و اقدامات هزینه یابی برای اجرای استراتژی ها، برنامه های عملیاتی و نتایج توجه نمود. در این صورت هر کدام از این اولویت بندی ها و هزینه یابی به ویژه در تعیین قیمت تمام شده و کمک به صرفه اقتصادی فعالیت یا طرح کمک شایان خواهد کرد واضح است که در امر حسابرسی عملکرد، هزینه های نهایی یا قیمت تمام شده دارای اهمیت ویژه می باشد.

*** جمع آوری، ارزشیابی و یا پیش بینی نتایج:** نهایتاً از عناصر کلیدی بودجه ریزی عملیاتی، جمع بندی تمام عوامل تاثیرگذار و ارزشیابی و پایش آنها خواهد بود که برای هر فعالیت و فرآیند به صورت جزئی ارزیابی صورت می گیرد و این عمل به عبارتی یک نوع حسابرسی عملیاتی است. هر چند دیدگاه در حسابرسی بسیار حائز اهمیت می باشد اما بررسی و اخذ این نتایج راه هموار شده ای برای انجام حسابرسی عملکرد خواهد بود [4].

چالش های فرآروی حسابرسی عملکرد و راهکارهای بهبود آن

حسابرسی عملکرد، به لحاظ موضوع و محدوده مورد رسیدگی همواره با چالش های عمده محیطی و محاطی روبرو است. چالش های محیطی شامل، مواردی چون سیاست های کلان، قوانین و مقررات و... که تحت کنترل حسابرسان نیست. لکن چالش های محاطی، عمدتاً تحت کنترل حسابرسان است. بنابراین، برای شناسایی و حل و فصل آن ها لازم است چالش های مذکور مورد بررسی و کالبد شکافی قرار گیرند و راهکارهای محتمل و ممکن مشخص شوند. برخی از چالش های محاطی مربوط به ارتباط تنگاتنگ نظارتی بین حسابرسان عملکرد و حسابرسی شونده گان است و برخی دیگر مربوط به مشکلات جنبه های فنی و حسابرسی است در ادامه از مواردی که دارای اهمیت بیشتری می باشد مورد بررسی قرار می گیرد:

چالش های تعیین معیار:

در رهنمودهای کاربردی ایتوسای^۱ معیارهای حسابرسی عملکرد اینگونه تعریف شده است.

« استانداردهای عملکرد معقول و قابل دسترس که به وسیله آن ها می توان صرفه اقتصادی، کارایی و اثر بخشی فعالیت ها را مورد ارزیابی قرار داد» [25]. با توجه به ویژگی های خاص حسابرسی عملکرد، من جمله چالش برانگیز بودن اهداف حسابرسی، و به دلیل نقش محوری معیارها در حسابرسی عملکرد، معیارهای حسابرسی باید به نحوی انتخاب شود که کیفیت، استقلال و بی طرفی گزارش ها را تضمین نماید.

عدم اعمال دقت در تعیین معیارهای می تواند منجر به دستیابی به نتایج نادرست گردیده و ارائه و پذیرش گزارش را با چالش جدی مواجه سازد. از طرفی به دلیلی گستردگی دامنه رسیدگی و تنوع موضوعات تحت رسیدگی در حسابرسی عملکرد، انجام هر حسابرسی مستلزم تعیین معیارهای خاص خود خواهد بود. از طرف دیگر به لحاظ فقدان معیارهای پذیرفته شده برای تمامی رشته ها و موضوعات مختلف، در بسیاری از موارد تعیین معیارها بر اساس قضاوت حسابرسی صورت می گیرد [18]. جدایی از این، نداشتن برنامه ریزی راهبردی واحدهای اقتصادی، عدم وجود اطلاعات عملکردی مناسب، عدم اجرای بودجه ریزی عملیاتی، مشکلات پذیرش معیارهای تعیین شده توسط مدیریت و در دسترس نبودن مجموعه

۱) INTOSI

معیارهای حسابرسی عملکرد از دیگر مشکلات موجود است [11] رایدر اعتقاد دارد در نبود استانداردها یا سایر معیارهای موثر، می توان از این سه راهکار استفاده کرد:

الف- تجزیه و تحلیل مقایسه ای بین عملکرد جاری با عملکرد گذشته و یا عملکرد واحد مورد رسیدگی با واحدی مشابه.

ب- استفاده از استانداردهای جایگزین بسیاری از گروهها، سازمانها مانند واحدهای تولیدی، بیمارستانها و بانکها که استانداردهای یکسان و قابل مقایسه ای را برای ارزیابی عملکرد به کار می برند.

ج- آزمون منطقی بودن عملیات با استفاده از تجارب قبلی در حسابرسی عملیاتی توسط حسابرسان [9].

علیرغم حساسیت موضوع و دشواریهای کار، هر یک از شاخصه های صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی با معیارهای خاص قابل ارزیابی و سنجش است. تجربه کشورهای مختلف حاکی از موفقیت در این زمینه می باشد. تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد با استفاده از منابعی مانند قوانین و مقررات، خط مشی و رویه ها، عملکرد دوره های قبل، استانداردهای حرفه ای، تجارب و ارزش ها، شاخصهای کلیدی عملکرد، توصیه کارشناسان مستقل، دانش تخصصی، معیارهای مورد استفاده در حسابرسی قبلی و سازمانهای دارای فعالیتهای مشابه و روشهای پذیرفته شده مدیریت امکان پذیر می باشد [18].

فقدان بودجه ریزی عملیاتی

شاید دلیل اصلی فرآیندی بودن حسابرسیها و رسیدگیها؛ عملیاتی نبودن نظام بودجه بندی و بودجه ریزی است. حسابرسی عملکرد چیزی نیست که دستگاههای نظارتی ویژه دیوان محاسبات کشور به تنهایی بتوانند اجرایی کنند. اصولاً چنین هدفی جز با عملیاتی شدن بودجه ریزی امکان پذیر نخواهد بود. مادامی که هزینه تمام شده و زمان مورد نیاز طراح ها مشخص نشود و اولویت بندی صورت نگیرد امکان سنجش عملکرد وجود نخواهد داشت. در قانون برنامه چهارم توسعه، دولت مکلف گردیده تا نسبت به عملیاتی کردن بودجه اقدام کند. اما با پایان یافتن اعتبار برنامه پنج ساله تاکنون این کار عملی نشده بلکه قوانین بودجه سنوات اخیر بجای عملیاتی شدن و تفصیل دقیق اعتبارات و برنامه کلی تر شده است. گویی مدیران اجرایی رغبتی به این کار از خود نشان نمی دهند. حتی ممکن است بتوان گفت گاهی حرکت در مسیر عقب گرد است و این امر، نظارت و حسابرسی را با مشکل جدی مواجه می سازد.

بودجه ریزی عملیاتی به مثابه ریل گذاری است و واگن بدون ریل امکان حرکت نخواهد داشت [17]. در میان مدل‌های مدیریت عملکرد مدلی که از تناسب بیشتری برخوردار است که بتوان بودجه ریزی بر مبنای عملکرد و حساسی عملکرد را بر مبنای آن بنا نهاد مدل بنیاد اروپایی مدیریت کیفیت^۱ می باشد. این مدل تاکید خاصی بر نتایج می نماید و نتیجه گرایی یکی از مفاهیم اصلی اصلی آن را شکل می دهد مدل از دو بخش توانمند سازی و نتایج تشکیل شده است که در بخش نتایج، نتایج کارکنان، نتایج مشتری، نتایج جامعه و نتایج عملکردهای کلیدی مدنظر قرار می گیرد.

برای هر دسته از نتایج کارکنان، مشتری، جامعه و نتایج عملکردهای کلیدی، شاخصهای برداشتی و عملکردی تعریف می گردد، که با اعمال شاخصهای مذکور می توان میزان دستیابی به نتایج در حوزه های مورد نظر را به دقت مورد پایش و اندازه گیری قرار داد. علاوه بر این در قلب مدل، منطق رادار نهفته است که بر طبق این منطق، لازم است هر سازمان نتایجی را که به عنوان پیامد دستیابی به خط مشی و راهبردهای خود هدف گذاری نموده است، مورد سنجش قرار داده و اندازه گیری نماید. در این مورد سازمان باید مجموعه ای از رویکردهای روشن، با ثبات و یکپارچه را که تامین نتایج مطلوب را امکان پذیر می نماید، شناسایی و تدوین نموده و آنها را به طریقی نظام یافته و به گونه ای که از اجرای کامل آنها اطمینان حاصل شود، جاری نماید. سازمان باید به طور مرتب، رویکردهای خود را مورد ارزیابی و بازنگری قرار داده و آنها را بهبود دهد [1].

عدم تبیین جایگاه نظارت در قوانین کشور

مروری بر سند چشم انداز بیست ساله ایران و ابلاغ سیاستهای نظام در راستای رشد و توسعه اقتصادی نشان می دهد که اهمیت نظارت و بازخورد آن مورد کم ترین توجهی قرار گرفته است. قوانین برنامه و بودجه های سنواتی نیز که باید در لوای سند مذکور تنظیم شوند به دنبال جایگاه نظارت نبوده اند. برای نمونه فصل پانزدهم قانون برنامه چهارم به امور نظارت اختصاص یافته و براساس ماده ۱۵۷ وظایفی همچون بررسی عملکرد مواد قانونی، بررسی عملکرد سیاستهای اجرایی، بررسی متغیرهای اقتصاد کلان، ارزیابی نتایج عملکرد و ارائه پیشنهادها لازم به منظور بهبود، جهت ارائه به مجلس شورای اسلامی بر عهده ریاست جمهور گذارده شده است و همچنین ماده ۱۵۸ اشعار می دارد سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور به منظور ارزیابی میزان پیشرفت کشور در چهارچوب موازین برنامه چشم انداز و سیاست های کلی

۱) EFQM

نظام، شاخصهای مربوط را متناسب با شاخصهای بین‌المللی تنظیم و مقایسه کرده و در تیر ماه هر سال نتایج حاصل را به همراه نقاط ضعف و قوت و پیشنهادهای موثر برای بهبود وضعیت کشور به مقام معظم رهبری، دولت و مجلس شورای اسلامی تقدیم می‌کند. از متن موارد مذکور به سادگی می‌توان برخی مبانی اولیه حسابرسی عملیاتی را استخراج کرد لیکن مشخص نیست با وجود مراجع نظارتی قانونی همچون دیوان محاسبات کشور علل واگذاری امور مذکور به دولت چه بوده است ضمن آنکه از کم و کیف اجرای تکالیف قانونی یاد شده و نتایج حاصله اطلاعات شفافی در دست نیست [23].

قانون اساسی به صلاحیت و اختیار دیوان محاسبات در حسابرسی اثربخشی هزینه‌ها دیدگاه ویژه‌ای قائل است که جایگاه دیوان محاسبات در اصل ۵۵ قانون اساسی خود ترجمان این واقعیت است که در سازماندهی حکومتی نظام جمهوری اسلامی ایران، مأموریت محاسبه اثربخشی عملکرد دولت در مصرف اعتبارات به دیوان محاسبات کشور به مثابه نهاد عالی محاسباتی واگذار شده است. نهایتاً اینکه مجلس محترم شورای اسلامی می‌تواند با تصویب قوانین جدید اصلاحی و ضمن جلوگیری از موازی‌کاری دستگاه‌های نظارتی و اجرایی، در رابطه با وظایف محوله برای ارزیابی عملکرد دستگاه‌ها و نهادهای دولتی باید بسترهای حقوقی و قانونی را بیش از پیش برای دیوان محاسبات کشور فراهم نماید.

نا‌آشنایی مدیران دولتی با حسابرسی عملیاتی و فواید آن

پژوهش‌های به عمل آمده^۱ نشان می‌دهد که مدیران بخش دولتی آشنایی کافی با حسابرسی عملیاتی و فواید آن نداشته و علیرغم تبلیغات حرفه‌ای به عمل آمده از سوی دستگاه‌های نظارتی و مراکز علمی کشور، تقاضای کافی از سوی مسئولان و مدیران دستگاه‌های دولتی مبنی بر انجام حسابرسی عملکرد وجود ندارد. در این راستا پیشنهاد می‌شود دیوان محاسبات کشور و سازمان حسابرسی با همکاری سایر دستگاه‌های نظارتی اقدام به برگزاری دوره‌های آموزشی برای مدیران دستگاه‌های اجرایی جهت آشنا نمودن آنان به فواید حسابرسی عملیاتی به عنوان یکی از موثرترین خدمات مشاوره‌ای مدیریت اقدام نمایند. چالش‌های وضعیت عمومی حساب‌برسان ادارات حسابرسی با مجموع چالش‌هایی در انجام حسابرسی‌های عملکرد مواجه می‌شوند. دستیابی به یک منبع مطمئن منابع مالی کافی، مهمترین چالشی است که سازمان‌هایی که قصد حسابرسی عملکرد دارند با آن مواجه هستند. ارائه حقوق کافی به کارکنان چالش دیگری است. چرا که استخدام و بازآموزی پرسنل شایسته، با انرژی و مجرب بدون امکان استفاده از یک

(۱) ر. ک. پایان‌نامه‌های کارشناسی ارشد مقصود شاه‌محمدی، رضا یعقوبی و مقاله آ. حیدر فرزانه.

ساختار حقوق رقابتی، غیرممکن است. انجام درست حسابرسی عملکرد نیاز به استخدام افراد حرفه ای با مدرک دانشگاهی، ولی نه از یک رشته از دیگر موارد قابل ذکر است. ویژگی حسابرسی عملکرد چند تخصصی بودن و تیم حرفه ای است. در حسابرسی عملکرد علاوه بر استقلال فردی، استقلال تیم حسابرسی از عناصر پروتکل حسابرسی است. آموزش برای پرسنلی که به امر حسابرسی می پردازند نیز از دیگر ضروریات است. افرادی که در امر حسابرسی عملکرد، حرفه ای محسوب می شوند، این مهارت را از طریق ترکیبی از آموزشهای رسمی و حین کار همراه با تجربه به انجام حسابرسی کسب نموده اند [26].

استقرار نیافتن حسابرسی داخلی به عنوان زمینه ای اساسی

حسابرسی داخلی در شرایط حاضر نقش بازوی مدیریت را بر عهده دارد و وقتی از یک حسابرس داخلی خواسته می شود که نقش بازوی مدیریت را بر عهده بگیرد می توانیم این وظیفه را حسابرسی عملیاتی بنامیم. براساس بیانیه منتشره ۱۹۷۸ انجمن حسابرسی داخلی آمریکا با عنوان استانداردهایی برای کاربرد حسابرسی، تغییر وظایف حسابرسی داخلی بیش از پیش مشهود شد و وظیفه ی حسابرسی عملیاتی به عهده حسابرسی داخلی گذاشته شد [13]. بر این اساس و علیرغم پیش بینی واحد حسابرسی داخلی در اساسنامه ها و یا سایر آیین نامه های دستگاه ها و شرکت های دولتی، واحد ذکر شده یا عملاً استقرار نیافته و یا به دلایلی همچون پایین بودن اختیارات، مقاومت سایر مدیران و... از اهداف خود فاصله گرفته و عمدتاً تبدیل به بخش بازرسی به جای نظارت مناسب و عملیاتی گردیده است. به این مضمون باید اضافه کرد که بخش عمده ای از فعالیتهای مهم اقتصادی دولت در طرح های تملک دارایی های سرمایه ای اصولاً فاقد حسابرسی داخلی است [23].

بررسیهای حسابرسان داخلی و شناختی که آنان از سامانه ی کنترلهای داخلی به دست می آورند می تواند مورد استفاده حسابرسان مستقل قرار گیرد. از طرف دیگر خود حسابرسان داخلی در صورت دارا بودن شرایط لازم می توانند به انجام حسابرسی عملیاتی اقدام کنند. دیوان محاسبات کشور می تواند با کمک تشکل های حرفه ای از جمله جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان حسابرسی و سایر مراجع ذیصلاح نسبت به آموزش و گسترش فعالیت و اختیارات واحد حسابرسی داخلی در دستگاههای اجرایی در راستای انجام حسابرسی عملکرد اقدامات لازم را به عمل آورد.

سایر موارد

در پایان این بخش باید عنوان نمود که جدای از مباحث ذکر شده پیرامون چالشهای به کارگیری حسابرسی عملکرد دیگری از جمله نبود قوانین و مقررات لازم الاجرا، فقدان برنامه های بنیادین آموزشی، حاکمیت تفکر اقتصاد دولتی در ایران، وجود نظام نامناسب مالی پاسخگو [23]. در کنار پایین بودن فرهنگ نظارت پذیری، چالش با اصل مسئولیت پذیری و پاسخگویی مدیران و نیاز به آموزشهای کلاسیک و استفاده از تخصصهای گوناگون [17]، از دیگر مشکلات موجود می باشد. ضمن اینکه از چالشهای دسترسی حسابرسان به مدارک و شواهد مربوط به موضوع حسابرسی عملکرد نباید غافل شد. انتظار می رود سیاستگذاران، مراکز علمی و نظارتی کشور ضمن یک عزم ملی اهتمام و انسجام خود را در برطرف کردن موانع یاد شده به کار گرفته و شرایط استقرار این نوع حسابرسی را فراهم سازند.

نتیجه گیری

حسابرسی های عملکرد با بررسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی دستگاهها، از طریق شناسایی دلیل ایجاد انحرافات و ناکارآمدی ها موجب ارتقای بهره وری، شفافیت و پاسخگویی دستگاههای دولتی می گردد و همواره دارای رهنمودهای لازم برای نقاط ضعف مربوط به عملکرد مدیران است و به مدیران واحد اقتصادی کمک می کند تا با 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. اهداف حسابرسی عملکرد شامل ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصتهای بهبود عملیات از نظر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی و ارائه پیشنهاد برای بهبود عملیات یا انجام اقدامات اصلاحی می باشد. باید عنوان نمود که حسابرسی عملکرد بر حسب نوع و دامنه رسیدگی دارای مزایایی از جمله شناسایی نواحی مشکل آفرین، علل مربوط به آن و راهکارهای بهبود آن، فراهم آوردن فرصتهایی برای حذف هر گونه عدم کارایی و اتلاف منابع و بررسی عملکرد اشخاص و واحدهای سازمانی می باشد ضمن آنکه با شناسایی فرصتهایی برای افزایش سطح خدمات و شناسایی بخشهای غیرضروری، بی کفایتی ها و سهل انگاری ها باعث بهبود خط مشی ها و رویه ها می شود.

بر این اساس حسابرسی عملکرد در مقایسه با حسابرسی مالی و رعایت دارای کارکردهای متمایز می باشد. هدف در حسابرسی مالی بررسی و اظهارنظر در خصوص صورتهای مالی است در حالی که در حسابرسی عملکرد تجزیه و تحلیل و بهبود روشها و عملکرد مدنظر می باشد. دامنه اطلاعات مورد استفاده در

حسابرسی مالی صرفاً به مدارک و سوابق مالی مربوط است در حالی که در حسابرسی عملکرد تمام عملیات سازمان در حوزه رسیدگی مدنظر قرار گرفته، همچنین به لحاظ زمانی و نوع نتایج حسابرسی نیز با هم متفاوت می باشند. نکته ی دیگر که باید مدنظر قرار داد این است که هر چند در حال حاضر حسابرسی عملکرد تاکید بر سه مولفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات دارد ولی برخی از صاحب نظران مولفه های دیگر غیر از موارد یاد شده از جمله بی طرفی، محیط زیست، اخلاق سازمانی و بهره برداری مناسب از نیروی انسانی را از جمله کارکردهای حسابرسی عملکرد به حساب می آورند.

در قسمتهای دیگر از مقاله ارتباط حسابرسی عملکرد با بودجه ریزی عملیاتی و نقش آن در ارتقا بهره وری و پاسخگویی مورد بررسی قرار گرفت. به اذعان تمامی نظریه پردازان بودجه ریزی و حسابرسی، استقرار نظام بودجه ریزی و حسابرسی بر مبنای عملکرد به روسای دستگاههای اجرایی و مقامات ارشد تصمیم گیرنده کشور به منظور اتخاذ تصمیمات بهتر و به کارگیری اثربخش تر منابع کمک می نماید و تاثیر بسزایی در بهبود کیفیت مدیریت دارد. کمی کردن عملکرد به مدیران اجازه می دهد تا با نظارت بر روند تغییرات، مشکلات و مسائل احتمالی و بالقوه را شناسایی کرده و بتوانند اقدامات اصلاحی لازم را انجام دهند. در مورد نقش حسابرسی عملکرد در نظام پاسخگویی باید عنوان نمود که ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی فعلی به سطوح بالاتر نظیر مسئولیت پاسخگویی عملکرد و برنامه با هدف افزایش کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی مستلزم کاهش کنترلهای سنتی غیرضروری و حذف مقررات زائد می باشد تا مقامات اجرایی با آزادی عمل بیشتر بر نتایج عملیات تاکید ورزند و در قبال پسامدهای مصرف منابع مالی عمومی پاسخگو باشند. از این رو بازنگری در قوانین و مقررات موجود و حذف مقررات دست و پاگیر از الزامات ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی و تحقق شعار محوری مدیریت عمومی نوین خواهد بود. در رابطه با نقش حسابرسی عملکرد در ارتقای بهره وری نیز باید اشاره نمود که بهره وری بخش خصوصی و عمومی معمولاً با ارزیابی عملکرد سنجیده می شود و بهبود عملکرد نیز وابسته به ارتقای مولفه های سه گانه، یعنی رعایت صرفه جویی اقتصادی، کارایی و اثربخشی می باشد. در بخش دیگری از مقاله ضمن بررسی مراحل اجرای حسابرسی عملکرد، بسترها و الزامات حسابرسی عملکرد شامل بسترها و الزامات درون سازمانی و زیرساختهای برون سازمانی مورد بررسی قرار گرفت که در این راستا شایسته است نقش اساسی اجرای بودجه ریزی عملیاتی، هم در تبیین شاخصها و معیارهای مورد عمل و هم در دسترسی به اهداف پیش بینی شده مورد توجه قرار گیرد.

در بخش انتهایی مقاله چالشهای فراروی به کارگیری حسابرسی عملکرد و راهکارهای بهبود آن مورد نقد و بررسی قرار گرفت. به نظر می رسد حسابرسی عملکرد تاکنون آن گونه که مورد انتظار است در کشور به مرحله اجرا درنیامده و ضروری است. سیاستگذاران، مراکز علمی و مسئولان اجرایی کشور، ضمن یک عزم ملی اهتمام و انسجام خود را در برطرف کردن تنگنای یاد شده به کار گرفته و شرایط استقرار حسابرسی عملکرد را به منظور بهبود عملیات و تحقق اهداف موردنظر فراهم سازند. انتظار از مجلس شورای اسلامی رفع تنگنای قانونی و از مراکز علمی و دستگاههای نظارتی همچون دیوان محاسبات کشور، تبیین و ارائه مبانی تئوریک و کاربردی و تهیه شاخصهای مناسب سنجش با توجه به مسائل ساختاری حاکم بر بخش دولتی ایران است.

کلام آخر

اینکه توجه جدی به کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات دستگاههای دولتی و عمومی با انجام حسابرسی عملکرد برای دستیابی به ارتقای بهره وری و استفاده بهینه از منابع کمیاب، امری ضروری و حیاتی است.

فهرست منابع :

- [1] آذر، عادل(۱۳۸۸). بودجه ریزی بر مبنای عملکرد و حسابرسی بر مبنای عملکرد « ، مجموعه مقالات و سخنرانی های همایش حسابرسی عملکرد، پاسخگویی و ارتقای بهره وری، تهران: مرکز همایش های بین المللی صدا و سیما
- [2] باباخانی، جعفر(۱۳۸۸). « مزایای اجرای حسابرسی عملکرد در کشور و نقش آن در پاسخگویی » ، مجموعه مقالات و سخنرانی های همایش حسابرسی عملکرد، پاسخگویی و ارتقای بهره وری، تهران: مرکز همایش های بین المللی صدا و سیما
- [3] بنی فاطمه کاشمی، محمدرضا(۱۳۸۲). آشنایی با برخی مفاهیم حسابرسی عملیاتی، سال پنجم، شماره ۲۱
- [4] تاشان، صادق(۱۳۹۰). « بسترها و الزامات حسابرسی عملکرد با نگرش بر بودجه عملیاتی»
- [5] حساس یگانه، یحیی(۱۳۸۴). فلسفه حسابرسی. انتشارات علمی و فرهنگی، تهران
- [6] حساس یگانه، یحیی(۱۳۸۳). « حسابرسی عملیاتی »، ماهنامه حسابدار، شماره ۱۶۰
- [7] حسین زاده، ملوک(۱۳۸۷). «حسابرسی عملکرد»، ماهنامه تدبیر، شماره ۱۹۴
- [8] دیوان محاسبات کشور(۱۳۸۸). حسابرسی عملکرد و چارچوب گزارشگری آن، معاونت فنی و امور حسابرسی وزارتخانه ها، مؤسسات دولتی و نهادها
- [9] رایدنر، هری آر(۱۳۸۶). راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی (محمد میهنی و محمد عبدالله پور، مترجمان). تهران: سازمان حسابرسی، کمیته حسابرسی عملیاتی، نشریه ۱۴۹ ، چاپ چهارم
- [10] رایدنر، هری آر(۱۳۸۰). راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی (محمد میهنی و محمد عبدالله پور، مترجمان). تهران: سازمان حسابرسی. کمیته حسابرسی عملیاتی، نشریه ۱۴۹ ، چاپ اول
- [11] رحیمیان، نظام الدین(۱۳۸۸). « چالش های تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد »، مجموعه مقالات و سخنرانی های همایش حسابرسی عملکرد، پاسخگویی و ارتقای بهره وری، تهران: مرکز همایش های بین المللی صدا و سیما

- [12] سازمان حسابرسی (۱۳۸۷)، « کمیته حسابرسی عملیاتی »، نشریه شماره ۱۲۷، چاپ اول
- [13] شاه محمدی، مقصود (۱۳۷۷). « موانع و مشکلات اجرای حسابرسی عملیاتی در ایران ». پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه علامه طباطبایی، دانشکده حسابداری و مدیریت، تهران.
- [14] شباهنگ، رضا (۱۳۷۶). حسابرسی عملکرد، تدبیر، شماره ۷۴
- [15] شباهنگ، رضا (۱۳۷۳). حسابرسی عملکرد مدیریت، مرکز تحقیقات حسابداری و حسابرسی سازمان تخصصی حسابرسی، نشریه ۹۸، تهران
- [16] صمصامی خداداد، احسان، (۱۳۸۶). « بررسی موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در وزارتخانه کشور »، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین
- [17] عربیان، اصغر (۱۳۸۸). « آسیب شناسی حسابرسی رعایت و صورتهای مالی »، مجموعه مقالات و سخنرانی های همایش حسابرسی عملکرد، پاسخگویی و ارتقای بهره وری، تهران: مرکز همایش های بین المللی صدا و سیما
- [18] فاوچی، هادی (۱۳۸۸). « معیارهای حسابرسی عملکرد و چالش های تعیین آن »، مجموعه مقالات و سخنرانی های همایش حسابرسی عملکرد، پاسخگویی و ارتقای بهره وری، تهران: مرکز همایش های بین المللی صدا و سیما
- [19] فرزانه، حیدر (۱۳۸۷). « ... بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی در دستگاه های اجرایی از دیدگاه »، نشریه دانش حسابرسی، شماره ۲۴
- [20] فصلنامه حسابرسی (۱۳۸۰). آشنایی با حسابرسی عملیاتی: کمیته حسابرسی عملیاتی
- [21] قنبریان، رضا (۱۳۹۰). حسابرسی عملکرد. نشریه حسابدار، شماره ۲۳۲
- [22] قوامی، محمد علی (۱۳۸۷). مترجم، استانداردهای حسابرسی دولتی
- [23] محمدی، معبود (۱۳۸۷). « برخی چالش های حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی ایران »، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۲۵ و ۲۶

[24] عقوبی، رضا (۱۳۷۷). «بررسی مشکلات اجرای حسابرسی عملیاتی در ایران از دیدگاه مدیران اجرایی»، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه شهید بهشتی، دانشکده علوم اداری، تهران

[25] Akram Khan, Muhammad, 1992, "Reporting results of performance Audit" INTOSAI'S Implementation Guidelines for performance auditing, 2004.

[26] Raaum, B. and Campbell, R. 2006. "Challenges in performance Auditing", The journal of Government financial management 55 (4). 26-30.

[27] Schmidlein, Frank.A. 1999. "Assumptions Underlying Performance-Based Budgeting Tertlary ", Education and Management 5: 159-174.

[28] Whittington, O. raykurtpany (1998). "principle of Auditing", 12 th Edition, Mceraw- Hilll.

[29] Zuraidan Mohd – Sanusi, Takiah. Mohd – Iskandar, (2007), "Audit, judgment performace: Assessing the effect of performance incentive, effort and task complexity ", managerial Auditing journal, vol. 22 no.1.