



# نگرشی جدید به اهداف، دامنه و فرایند اجرای حسابرسی عملکرده

دکتر محمد علی باقرپور و لاشانی

استادیار گروه حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد و عضو گروه تحقیقات راهبری شرکتی و شرکتهای سهامی دانشگاه ملی استرالیا

مصطفی جهانبانی

رئیس شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران

سمیه ظفرزاده

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد

پیشرفت‌های فن‌آوری، افزایش رقابت و الزام به پاسخ‌گویی در خصوص عملکرد، بقای سازمان‌های امروزی را در گرو بهبود مستمر عملکرد و افزایش کارایی و اثربخشی قرار داده است. از این رو، بهره‌مندی از حسابرسی عملکرد، به عنوان یک ضرورت در سازمان‌ها مطرح شده است. حسابرسی عملکرد، فرایند سیستماتیک ارزیابی صرفه‌ی اقتصادی، کارایی و اثربخشی است. این نوع حسابرسی به بررسی نحوه‌ی تخصیص و به‌کارگیری منابع پرداخته، عملکرد مدیریت و کنترل‌های داخلی را ارزیابی کرده باعث بهبود و ارتقای کیفیت مدیریت و اداره‌ی سازمان‌ها و شرکت‌ها می‌شود. با توجه به نقش و اهمیت بالای حسابرسی عملکرد در سازمان‌ها و شرکت‌ها، این مقاله قصد دارد ضمن تبیین اهداف و حوزه‌ی فعالیت حسابرسی عملکرد از طریق تشریح فرایند کلی اجرای عملیات مربوطه، راهنمایی عملی برای اجرا و به‌کارگیری حسابرسی عملکرد ارائه نماید. بنابراین، نوشتار حاضر شامل مواردی از قبیل تعریف اهداف و حوزه فعالیت حسابرسی عملکرد، مفاهیم صرفه‌ی اقتصادی، کارایی و اثربخشی و همچنین فرایند کلی اجرای حسابرسی عملکرد (شامل گردآوری داده‌ها و ارائه‌ی نتایج حسابرسی) است.

## ۱- مقدمه

کاهش منابع، افزایش هزینه‌های عملیاتی، رشد اندازه و پیچیدگی‌های سازمانی از جمله چالش‌هایی است که سازمان‌ها در دهه‌های اخیر با آن روبرو شده و مدیران را ناگزیر به ارزیابی و بهبود کارایی و اثربخشی سازمان‌ها نموده‌اند. یکی از راه‌های بهبود اثربخشی و کارایی، پیاده‌سازی حسابرسی عملکرد است (Henke 1972؛ Drucker، 1975). در اواخر ۱۹۶۸، حسابرسی داخلی تنها با حسابرسی مالی و رعایت مرتبط بود اما پس از آن، و به‌خصوص در دو دهه‌ی اخیر، توجه جدی به توسعه‌ی دامنه‌ی حسابرسی داخلی به منظور پوشش جنبه‌های عملیاتی شده است. در ایران نیز طبق ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنجم توسعه کشور، کلیه‌ی شرکت‌های دولتی موضوع ماده (۴) قانون مدیریت خدمات کشوری که فهرست آنها توسط دولت تعیین می‌شود و نیز شرکت‌های پذیرفته شده در بورس مکلفند از سال دوم برنامه و حداقل یک بار تا پایان

و (1964). این نوع حسابرسی تکنیکی است که هدفش ارزیابی نحوه‌ی اجرای عملیات است. این تکنیک، اطلاعات ضروری را در خصوص تعیین میزان دستیابی به اهداف، مثلاً میزان موفقیت در استفاده از منابع، برای مدیران و رؤسا فراهم می‌آورد (Church و Cooper 1965). ماهیت حسابرسی عملیاتی شامل رویکردی غیر سنتی به تجزیه و



۲- تعریف حسابرسی عملکرد در نوشتارهای حسابرسی عملکرد، نظر و عقیده صریح و روشنی در خصوص تعریف حسابرسی عملکرد وجود ندارد. یکی از دلایل مهم آن ناشی از این حقیقت می‌باشد که این نوع حسابرسی در کشورهای مختلف به طور متفاوتی توسعه یافته است (Driessen و Molenkamp، 1993). براساس دیدگاه‌های متفاوت، تعاریف مختلفی برای حسابرسی عملکرد ارائه شده است و اغلب به عنوان یک بررسی مستقل از ساختار و نحوه‌ی عملکرد کنترل‌های واحد تجاری تعریف می‌شود (Driessen و Molenkamp، 1993).

Scheiner و Kiger در سال ۱۹۹۷ در تعریف حسابرسی عملیاتی بیان می‌دارند که حسابرسی عملیاتی که اغلب به عنوان حسابرسی مدیریت شناخته می‌شود، بررسی کل یا بخشی از سازمان اثربخشی عملیات آن است. از نظر Witt و Moeller (1999) حسابرسی عملیاتی، بررسی مستقل

همه‌ی جنبه‌های سازمان، عملکرد مالی، کنترل‌های مالی و سیستم‌های پشتیبان آن است. حسابرسی عملیاتی شامل بررسی سیستماتیک فعالیت‌های سازمان، یا بخش مشخصی از آن، در قبال اهداف مشخص شده می‌باشد. هدف کلی حسابرس عملکرد، ارزیابی کیفیت کنترل‌های داخلی یک حوزه‌ی مشخص، شامل کارایی و اثربخشی عملیات آن، قابلیت اتکای گزارشگری مالی و انطباق

تحلیل است. حسابرسی عملکرد به جای تجزیه و تحلیل معاملات مالی بر بررسی نحوه‌ی تخصیص و به کارگیری منابع تاکید دارد. به علاوه حسابرسی عملکرد بر ارزیابی کنترل‌ها و عملکرد مدیریت متمرکز می‌باشد (Azad و 1994). این نوع حسابرسی ضمن تقویت جنبه‌های مثبت مدیریت، منجر به حل مسائل، غلبه بر مشکلات و بهبود کیفیت اداره‌ی واحدهای تجاری می‌شود.

برنامه از طریق سازمان حسابرسی و یا موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران حسب مورد در جهت افزایش صرفه‌ی اقتصادی، کارایی و اثربخشی فعالیت شرکت‌ها و افزایش قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی نسبت به انجام حسابرسی عملیاتی اقدام نمایند. حسابرسی عملیاتی، فرایند سیستماتیک ارزیابی صرفه‌ی اقتصادی، کارایی و اثربخشی است (Cadmus)

با قوانین و مقررات حاکم است.

انجمن حسابرسی عملیاتی و حسابرسی مدیریت انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۱۳۷۶)، حسابرسی عملیاتی را به عنوان بررسی سیستماتیک یک سازمان یا بخش خاصی از آن، از حیث دستیابی به هدف‌های مشخصی نظیر ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات و نیز ارائه پیشنهاد برای بهبود عملیات یا لزوم

انجام بررسی‌ها و اقدامات بیشتر تعریف نموده است. در این تعریف مستقیماً به سه عنصر صرفه‌ی اقتصادی<sup>۱</sup>، کارایی<sup>۲</sup> و اثربخشی<sup>۳</sup> اشاره نمی‌شود اما این‌ها را می‌توان به عنوان شاخص‌هایی از فرصت‌های بهبود عملیات در نظر گرفت.

اداره‌ی حسابرسی استرالیا (ANAO) (2008) نیز حسابرسی عملکرد را به عنوان بررسی مستقل و سیستماتیک عملیات واحد (و یا واحدها) به منظور اظهارنظر در مورد این است که آیا مدیریت عملیات مورد بررسی، مقرون به صرفه، کارا و اثر

بخش می‌باشد، رویه‌های داخلی برای ارتقا و نظارت بر این ویژگی‌ها کافی هستند، و نیز شناسایی روش‌های بهبود فعالیت‌های مدیریت است.

سازمان بین‌المللی موسسات حسابرسی بزرگ (INTOSAI) نیز حسابرسی عملکرد را ارزیابی همه‌جانبه‌ی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی می‌داند (AS 1.0.38 & 1.0.40) که شامل موارد زیر است:

۱- حسابرسی صرفه‌ی اقتصادی فعالیت‌های اجرایی مطابق با اصول و رویه‌های معقول (منطقی) اجرایی و سیاست‌های مدیریت.

۲- حسابرسی کارایی استفاده از منابع مالی، انسانی و سایر منابع شامل بررسی سیستم‌های اطلاعاتی، اندازه‌های عملکرد و نظارت بر قراردادهای و روش‌های مورد استفاده شرکت (بخش مورد رسیدگی) جهت اصلاح نقاط



ارزیابی می‌کند و تنها محدود به خواست مدیریت است.

در سال‌های اخیر اصطلاحات متعددی برای حسابرسی عملکرد و برای توصیف آن استفاده شده است (Akram Khan, 1997). برخی از اصطلاحات رایج عبارتند از حسابرسی عملکرد<sup>۴</sup>، حسابرسی جامع<sup>۵</sup>، حسابرسی فایده - هزینه<sup>۶</sup>، حسابرسی مدیریت<sup>۷</sup>، حسابرسی عملیات<sup>۸</sup>، حسابرسی کارایی<sup>۹</sup>، حسابرسی اثربخشی<sup>۱۰</sup>، حسابرسی پیشگیرانه<sup>۱۱</sup>، ارزیابی عملکرد<sup>۱۲</sup>، حسابرسی پروژه<sup>۱۳</sup>، حسابرسی برنامه<sup>۱۴</sup>، ارزیابی برنامه<sup>۱۵</sup> و غیره. بدون شک، تفاوت‌های جزئی در معنای دقیق، دامنه و روش‌های این مفاهیم وجود دارد. اما همه‌ی این اصطلاحات حداقل در دو اصل اساسی زیر اتفاق نظر دارند:

نخست، معاملات و عملیات باید در مسیری شکل گیرند که باعث بهترین استفاده‌ی ممکن از وجوه شوند. مدیران باید اطمینان حاصل کنند که تصمیمات‌شان علاوه بر قانونی و اخلاقی بودن، با توجه به صرفه‌ی اقتصادی، کارایی و اثربخشی اتخاذ شده‌اند.

دوم، مدیران می‌بایست پاسخ‌گوی مدیریت معقول و مؤثر منابع و آگذاشته به آنها باشند. مدیران اختیارات قانونی مدیریت منابع را برای ارائه‌ی خدمات و انجام وظایف محوله، در اختیار دارند. در مقابل، از آنان انتظار می‌رود تا در برابر استفاده از منابع و فعالیت‌های انجام شده، پاسخ‌گو باشند. حسابرسان

ضعف شناسایی شده.

۳- حسابرسی اثربخشی عملکرد سازمان در خصوص حصول اهداف و مقایسه‌ی اثرات واقعی فعالیت‌ها با اثرات مورد انتظار از آن‌ها.

از نظر کمیته‌ی حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، حسابرسی عملیاتی در واقع حسابرسی عملیات از نقطه نظر مدیریت است که صرفه‌ی اقتصادی، کارایی و اثربخشی کلیه‌ی فعالیت‌ها را

این اطمینان را فراهم می‌آورند که گزارش‌های ارائه شده توسط مدیران، درست و منصفانه هستند. در زمینه‌ی حسابرسی مالی، این اطمینان در حد گزارش‌های مالی ارائه می‌شود. اما در زمینه‌ی حسابرسی عملکرد این اطمینان به گزارش‌های عملیاتی ارائه شده نیز گسترش می‌یابد (Akram Khan, 1997).

### ۳- اهداف و حوزه‌ی فعالیت حسابرسی عملکرد

براساس گزارش کمیته‌ی حسابرسی عملیاتی و مدیریت انجمن حسابداران رسمی که در سال ۱۹۸۲ منتشر شد، هدف‌های کلی حسابرسی عملکرد شامل: الف- ارزیابی عملکرد ب- شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات ج- ارائه‌ی پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسی‌ها و اقدامات بیشتر است. بنابراین، یکی از راهکارهای بهبود کارایی و اثربخشی عملیات سازمان، بهره‌مندی از حسابرسی عملکرد است (Azad, 1994). به بیان Pollitt و دیگران (۱۹۹۹) هدف اصلی حسابرسی عملکرد تعیین این است که آیا اجرای سیاست‌های عمومی با توجه به صرفه‌ی اقتصادی، کارایی، اثربخشی و مدیریت خوب انجام شده است (یا در حال انجام است).

حسابرسی عملکرد حوزه‌ی گسترده‌ای از موضوعات متنوع را به منظور دستیابی به نتایجی درخصوص صکار<sup>۱۸</sup> پوشش داده و تصورات متفاوتی را برای حسابرسان داخلی مجسم می‌کند و ممکن است در هر یک از معانی زیر مورد استفاده قرار گیرد (Chambers, Rand, 2010):

• حسابرسی واحدهای عملیاتی از قبیل کارخانه‌های تولیدی، انبارها، شرکت‌های تابعه، واحدهای عملیاتی در خارج از کشور و غیره. در حالی که

حوزه‌ی حسابرسی مستقل (صورت‌های مالی) ممکن است فقط کنترل‌های حسابداری، مالی و اداری را پوشش دهد، حسابرسی عملکرد ممکن است گسترده‌تر بوده و کنترل‌های اداری و عملیاتی، مدیریت ریسک و فرایندهای نظارتی واحد عملیاتی تحت بررسی را نیز پوشش دهد.

• حسابرسی چگونگی پاسخ‌گویی حوزه‌های عملیاتی واحد تجاری (مانند فروش، بازاریابی، تولید، توزیع، منابع انسانی، و غیره) در برابر فعالیت‌های خود و اعمال کنترل‌های مالی ناظر بر آنها. این معنای حسابرسی عملکرد اذعان می‌دارد که فعالیت حسابرسی داخلی باید تمام حوزه‌های عملیاتی واحد تجاری را بررسی کند اما در حسابرسی کنترل‌های حسابداری و مالی، خیلی تخصصی‌تر عمل کند. این موضوع احتمالاً این مفهوم را می‌رساند که فعالیت‌های حسابرسی داخلی فقط اطمینانی را در مورد کنترل‌های حسابداری و مالی کل واحد تجاری، برای مدیر امور مالی یا حسابدار ارشد، فراهم می‌کند.

• حسابرسی همه‌ی بخش‌های واحد تجاری (واحد عملیاتی، منطقه عملیاتی، بخش، اداره و یا حتی فرایند تجاری، و غیره) که در آن هدف حسابرسی بررسی صرفه‌ی اقتصادی، کارایی و اثربخشی است که از طریق آنها مدیریت به اهدافش دست می‌یابد. البته بسته به میزان گستردگی تعریف کنترل‌های داخلی، رویکرد حسابرسی عملکرد فراتر از بررسی دقیق روش‌های کنترل داخلی است، زیرا اهداف مدیریت صرفاً با رعایت سیستم‌های مطلوب کنترل داخلی حاصل نمی‌شود.

۴- تعریف مفاهیم صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی  
مفاهیم صرفه‌ی اقتصادی، کارایی و اثربخشی اغلب به عنوان اهداف

حسابرسی عملیاتی معرفی شده که در ادامه به تفصیل شرح داده می‌شوند:

### ۱-۴- صرفه‌ی اقتصادی

با توجه به ادبیات موجود صرفه‌ی اقتصادی را می‌توان نتیجه‌ی فرایند به حداقل رساندن هزینه‌ی منابع مورد استفاده (ورودی) جهت رسیدن به اهداف مورد نظر بدون کاهش در کیفیت خروجی‌ها (محصولات یا خدمات) تعریف کرد. این تعریف بر هزینه‌ی تحصیل ورودی‌ها جهت حصول اهداف واحد تجاری تاکید دارد (Jones و Pendlebury, 1992). ورودی در واحد تجاری شامل مقدار (میزان) و بهای تمام‌شده‌ی منابع مصرف شده برای حصول اهداف واحد سازمانی است (Jones و Pendlebury, 1992). شواهدی وجود دارد دال بر این که صرفه‌ی اقتصادی با کارایی در حسابرسی عملکرد مرتبط است.

این ارتباط، در فرایند تحصیل ورودی‌ها با تاکید بر به حداقل رساندن هزینه‌ها و استفاده از منابع ورودی در حصول اهداف واحد تجاری به صورت ضمنی وجود دارد. تمرکز اولیه‌ی صرفه‌ی اقتصادی و کارایی بر ورودی‌ها است. برخی از نویسندگان نیز معتقدند که صرفه‌ی اقتصادی و کارایی بر دستیابی به ورودی‌ها تاکید داشته و بر محافظت و استفاده از منابع تمرکز دارند (Dittenhofer و Persaud, 2001 و McNamara, 1993 و 1994).

### ۲-۴- کارایی

اکثر محققان به طور دقیق میان صرفه اقتصادی و کارایی تمایزی ایجاد نکرده و معتقدند که کارایی، صرفه‌ی اقتصادی را نیز در بر می‌گیرد. عقیده بر این است که کارایی مرتبط است به رابطه‌ی میان ورودی‌ها و خروجی‌ها، بنابراین تمرکز اصلی بر مدیریت منابع است به گونه‌ای که خروجی‌های هر واحد

منبع ورودی به حداکثر رسانده شود (McCrae, Vada, 1997). در نظر گرفتن کارایی به عنوان رابطه‌ی ورودی - خروجی نشان می‌دهد که کارایی، نتیجه‌گرا است و این که نتایج (خروجی) ممکن است به حجم ورودی مصرف شده برای هر واحد خروجی بستگی داشته باشد.

### ۳-۴- اثر بخشی

نوشتارهای حسابرسی عملکرد بیان می‌دارد که اثربخشی مربوط است به موفقیت، و یا میزانی که خروجی‌ها به اهداف مدنظر و یا مشخص شده یک واحد سازمانی دست یافته‌اند. بنابراین اثربخشی می‌تواند به عنوان تمرکز بر رابطه‌ی بین خروجی‌ها و اهداف واحد سازمانی در نظر گرفته شود. اگر چنین باشد، پس در رابطه با اثربخشی، حسابرس عملکرد ممکن است بر هدف/اهداف واحد سازمانی متمرکز شود و ارزیابی نماید که چه‌گونه خروجی‌ها در جهت حصول به اهداف مشارکت کرده‌اند.

(McRoberts, Hudson, 1985)

اظهار می‌کنند که در حسابرسی عملکرد، اثربخشی یک برنامه می‌تواند از طریق ارزیابی و بررسی چهار موضوع اساسی مربوط به آن برنامه تعیین گردد. این موارد عبارتند از: ۱- میزانی که آن برنامه منطقی بوده و برطرف کننده‌ی یک نیاز مستمر باشد، ۲- میزان حصول اهداف برنامه، ۳- ارزیابی اثرات مد نظر یا ناخواسته‌ی برنامه، و ۴- هزینه - فایده‌ی روشی که در حال حاضر، برنامه از آن طریق ارائه می‌گردد. این توضیح نشان می‌دهد که اثربخشی در حسابرسی عملکرد ممکن است فراتر از تمرکز بر ورودی‌ها، خروجی‌ها و اهداف یک برنامه باشد، بلکه ممکن است شامل ارزیابی سیاست‌مدارانه در مورد ضرورت یا مطلوبیت ادامه‌ی برنامه در سازمان باشد.

### ۵- فرایند کلی اجرای حسابرسی عملکرد

در این قسمت فرایند حسابرسی عملکرد شامل دو بخش گردآوری داده‌ها و ارائه نتایج حسابرسی به تفصیل شرح داده می‌شود:

#### ۱-۵- بخش گردآوری داده‌ها

حسابرسان عملکرد با موضوعات و دیدگاه‌های متعددی در ارتباط هستند و بنابراین ممکن است از روش‌های متنوع گردآوری و پردازش اطلاعات استفاده و آن‌ها را ترکیب نمایند. اطلاعات ممکن است برای اهداف متفاوتی در طول حسابرسی گردآوری شوند. معمولاً اطلاعات و داده‌ها به منظور فراهم نمودن امکان درک و توصیف اهداف حسابرسی، ارزیابی و اندازه‌گیری خروجی، شناسایی نقاط ضعف، توصیف و تجزیه و تحلیل روابط علی، آزمون فرضیه و توضیح عملکرد و ارائه‌ی پیشنهادها گردآوری می‌شوند.

گردآوری داده‌ها ممکن است بخش مهمی از فرایند یادگیری باشد که حسابرس تلاش می‌کند تا محدوده‌ی مورد بررسی و مشکلات آن را درک کنند. روش‌ها متفاوت‌اند و زیاد، بنابراین، توصیف تمام رویکردها، مدل‌ها و روش‌های مورد استفاده‌ی حسابرسان عملکرد امکان‌پذیر نیست. توضیح مختصری از متداول‌ترین روش‌ها و دیدگاه‌ها در ادامه ارائه شده است. هدف برخی از این روش‌ها، ایجاد دانش و درک بهتر است، در حالی که برخی دیگر برای بررسی و کشف حقایق استفاده می‌شوند. حسابرسی عملکرد شامل چند مرحله‌ی مختلف در فرایند گردآوری داده است، از جمله (INTOSAI Auditing Standards Committee و 2004):

- برنامه‌ریزی حسابرسی<sup>۱۹</sup> - فرایند تعریف مسائل یا مشکلاتی که باید مطالعه شوند.

- صورت‌بندی سؤال یا تعریف مشکل حسابرسی<sup>۲۰</sup> - سؤالاتی که باید پاسخ داده شوند.

- تعیین طرح رسیدگی<sup>۲۱</sup> - اطلاعات مورد نیاز و مطالعاتی که باید انجام شوند.

- تعیین برنامه حسابرسی<sup>۲۲</sup> - نوع بررسی‌هایی که باید انجام شوند.

- انتخاب تکنیک‌های گردآوری اطلاعات<sup>۲۳</sup> - تکنیک‌هایی که باید برای جمع‌آوری داده‌ها مورد استفاده قرار گیرند.

- تحلیل و تفسیر اطلاعات<sup>۲۴</sup> - توضیحات و روابطی که باید مورد بررسی قرار گیرند.

گرچه این مراحل، روش حسابرسی عملکرد را تشکیل می‌دهند، اما باید اظهار داشت که یک حسابرسی عملکرد می‌بایست همیشه مبتنی بر مواردی چون بینش فردی، تجربه، تصور و خلاقیت و به عبارت دیگر شامل فرایندهایی باشد که به طور مکانیکی قابل پی‌گیری و اجرا نمی‌باشند (INTOSAI Auditing Standards Committee و 2004).

#### ۱-۱-۵- برنامه‌ریزی حسابرسی

هدف از فرایند برنامه‌ریزی، شناسایی، اولویت‌بندی، و انتخاب موضوعات (موارد) حسابرسی است که باید در برنامه‌ی کلی کار قرار گیرند. هدف از برنامه‌ریزی حسابرسی، اثر بخش‌تر نمودن کار حسابرسی است. فرایند برنامه‌ریزی منجر به انجام تصمیم‌گیری‌های مناسب درخصوص ماهیت، میزان و زمان‌بندی اجرای عملیات حسابرسی عملکرد می‌شود (RKOAG، 2009).

طی مرحله‌ی برنامه‌ریزی، حجم وسیعی از اطلاعات گردآوری می‌شوند. تعدادی از حوزه‌ها و موضوعات بالقوه‌ی حسابرسی نیز در این میان مشخص می‌گردند (RKOAG، 2009). هنگامی که موضوعات حسابرسی، بررسی و انتخاب شدند، فرایند گردآوری

داده‌ها در مرحله‌ی برنامه‌ریزی آغاز می‌شود (INTOSAI Auditing Standards Committee و 2004). مطالعه‌ی اسناد و مصاحبه با ذی‌نفعان مختلف از رایج‌ترین روش‌های گردآوری داده‌ها در این مرحله است. چندین روش دیگر هم در فرایند برنامه‌ریزی از قبیل تحلیل ریسک، تجزیه و تحلیل قضاوت<sup>۲۶</sup> و تجزیه و تحلیل مسئله (Konrath 2002؛ Dealtry، 1994) می‌توانند مورد استفاده قرار گیرند.

### ۲-۱-۵- صورت‌بندی سؤال یا

#### تعریف مشکل حسابرسی

موضوعات و اهداف حسابرسی باید مشخص شده و سؤالاتی که باید پاسخ داده شوند نیز باید تعریف گردند. چند نمونه از سؤالات عمومی در حسابرسی عملکرد به شرح زیر است (INTOSAI Auditing Standards Committee، 2004):

- آیا ابزارها و وسایل انتخاب شده، نشان‌دهنده‌ی استفاده‌ی اقتصادی از وجوه است؟
- چه چیز باعث افزایش سریع هزینه‌ها می‌شود؟
- آیا خدمات ارائه شده از کیفیت خوب برخوردار بوده و مشتری‌گرا هستند؟

- چرا خدمات به موقع ارائه نمی‌شوند؟
- آیا برنامه‌ها به شکلی کارا اجرا می‌شوند؟
- آیا اهداف و برنامه‌ها تحقق یافته‌اند؟
- دلیل تاثیر ضعیف برنامه‌ها چیست؟ در صورت‌بندی سؤال حسابرسی،

حسابرسان عملکرد باید بر اطلاعات گردآوری شده، مهارت و تجربه خود اتکا کنند. گاهی اوقات تکنیک‌هایی مانند تجسم ذهنی<sup>۲۷</sup>، توفان فکری<sup>۲۸</sup> و غیره در این فرایند مورد استفاده قرار می‌گیرند (Carter و 2000؛ Clarke و 1990). این فرایند هم به بحث‌های داخلی در تیم حسابرسی (و با حسابرسان ارشد و مدیران) و هم به ملاقات و دیدار با کارشناسان و سهامداران نیاز دارد. پس از این‌که سؤالات عمومی حسابرسی صورت‌بندی



را با هم مرتبط سازد و سپس، تلاش خواهد کرد تا مسئله‌ای را که باید تا حد ممکن دقیق حسابرسی شود و تعریف کند (INTOSAI Auditing Standards Committee، 2004).

### ۳-۱-۵- تعیین طرح رسیدگی

مرحله‌ی بعدی، تصمیم‌گیری درخصوص این است که چه نوع اطلاعاتی برای پاسخ به سؤالات مورد نیاز است. برای این‌که بتوانیم روشی را انتخاب کنیم که بازتاب واقعیات باشد و مجموعه سؤالات را پاسخ دهد، موضوعات گسترده‌ای باید در نظر گرفته شوند. برخی از روش‌های معمول در حسابرسی عملکرد چنین است:

۱- بررسی‌های مربوط به دستیابی به هدف و یا بررسی‌های مبتنی بر نتایج<sup>۲۹</sup> (Rossi و دیگران، ۱۹۹۹)

در این نوع مطالعات سؤال اساسی عبارتست از: آیا برنامه‌ها به اهداف کلی شان دست یافته‌اند؟

این نوع بررسی میزان دستیابی یک برنامه به اهدافش را ارزیابی و بر خروجی‌ها و نتایج تمرکز دارند. اما ممکن است علاوه بر این، جهت قضاوت درخصوص

کارایی برنامه‌ها، به موضوع کیفیت و دیدگاه مشتری نیز تاکید گردد. سؤالات عمومی در این بررسی‌ها عبارتند از: اهداف برنامه چه گونه تعیین شده‌اند؟ وضعیت پیشرفت پروژه چه گونه است؟ آیا اهداف پروژه در زمان تعیین شده حاصل خواهند شد؟ مراحل عمومی در بررسی‌های مبتنی بر نتایج یا اهداف

شد، حسابرس باید آن را به سؤالات فرعی خاص و قابل‌آزمون، که باید با رسیدگی پاسخ داده شوند، تجزیه کند. عموماً، حسابرسی با مسئله‌های خاصی چون (نقاط ضعف در خدمت‌رسانی، شکایات، هزینه‌های رو به افزایش و غیره) شروع می‌شود. در مرحله‌ی بعد، حسابرس سعی می‌کند تا مسائل مختلف

عبارتند از: تعریف نتایج اصلی و نتایجی که باید بررسی شوند، تعیین ارقامی که دسترسی به آنها نشان‌دهنده‌ی این است که اهداف و نتایج کلیدی برای مشتری مورد نظر تحقق یافته‌اند، و تعیین این‌که چه اطلاعاتی برای نشان دادن این موضوع مورد نیاز است (INTOSAI Auditing Standards Committee و 2004). گاهی اوقات، تجزیه و تحلیل هدف

– ابزارها یا وسایل برای مشخص کردن کاستی‌های خاص میان منابع به کار گرفته شده و اهداف حاصله استفاده می‌شود. به‌علاوه، از این تحلیل می‌توان هنگامی استفاده کرد که توجیهی برای باور این‌که واحد مورد رسیدگی به شکلی اثربخش فعالیت نکرده است، وجود داشته باشد. مدل منطق برنامه<sup>۳۰</sup> (یا نظریه‌ی دخالت در اداره یا خط‌مشی)، ممکن است به حسابرس در اجرای بررسی‌های مربوط به دستیابی به هدف (و سایر بررسی‌ها) کمک کند. این مدل می‌تواند به حسابرس برای تعیین و جست‌وجوی پاسخی برای



سؤالات زیر کمک کند (INTOSAI Auditing Standards Committee و 2004):

- آیا اهداف، درک روشنی از منطق زیربنای یک برنامه، محصولات و خدمات ارائه شده و دریافت (وصول) این کالاها و خدمات فراهم می‌کند؟
- آیا اهداف، امکان تعیین نتایج قابل اندازه‌گیری را فراهم می‌آورند؟
- آیا ارتباطات علی بین سطوح

مختلف سازمان امکان‌پذیر است؟ در مرحله‌ی برنامه‌ریزی، مدل منطق برنامه به حسابرس کمک می‌کند تا شناختی نسبت به واحد مورد رسیدگی کسب کرده و نتایج برنامه‌ی کلیدی و سیستم‌ها و عملیاتی را که منتج به آنها می‌شوند تعیین نماید. اساساً زمانی که واقعیت ساده و منطقی است این مدل‌ها قابل کاربرد است. مشکل این مدل این است که واقعیت به‌ندرت با این فرضیات

سؤالات معمول عبارتند از: مراحل و روش فرایند کار چه‌گونه است؟ آیا منابع به شکلی کارا و اقتصادی، مدیریت و استفاده می‌شوند؟ مراحل عمومی که مشتری در این فرایندها طی می‌کنند، چه‌گونه است؟ مشتریان و کارمندان، نقاط ضعف و قوت برنامه را چه چیزهایی می‌دانند؟

این نوع از مطالعات متداول (عمومی) بوده و به‌ویژه اگر برنامه‌ها بلندمدت بوده و در طول زمان تغییر یابند، مفید خواهند بود. رویکرد مبتنی بر فرایند، شامل بررسی‌های متنوعی است (مثل مطالعات مدیریت زمان، بهره‌برداری منابع، ذی‌نفعان و غیره).

۳- بررسی اثر<sup>۳۲</sup> GAO و 1982؛ Lawrence و 1996)

سؤال اساسی: اثرات خالص برنامه چیست؟

بررسی اثر، خالص اثر برنامه‌ها را از طریق مقایسه‌ی نتایج برنامه‌ها، با آنچه که برآورد می‌شود در نبود آن برنامه رخ دهد، ارزیابی می‌کند. این نوع از بررسی‌ها، زمانی مورد استفاده قرار می‌گیرند که

انطباق دارد (INTOSAI Auditing Standards Committee و 2004).

۲- بررسی‌های مبتنی بر فرایند<sup>۳۱</sup> (Rossi و دیگران، ۱۹۹۹)

سؤال اساسی: برنامه چه‌گونه کار می‌کند؟

بررسی‌های مبتنی بر فرایند، کمک می‌کند تا درک نماییم که یک برنامه چه‌گونه عمل می‌کند و چه‌گونه به نتایج دست می‌یابد؟

تشخیص داده شود عوامل خارجی، نتایج برنامه‌ها را، برای محدود کردن سهم این برنامه‌ها در تحقق اهداف، تحت تاثیر قرار می‌دهند.

۴- بررسی فایده - هزینه و اثربخشی - هزینه (Codray و دیگران، ۱۹۸۷)

سؤال اساسی: آیا فایده‌ی برنامه بیشتر از هزینه‌های آن است و آیا اهداف با کم‌ترین هزینه تحقق یافته‌اند؟

این بررسی‌ها، ارتباط میان هزینه‌ها و فایده‌های پروژه‌ها را برحسب پول بررسی می‌کند. هدف این مطالعات این است که مشخص کنند آیا مزایای یک بخش، برنامه یا پروژه مازاد بر هزینه‌هایش هست یا خیر؟ از بررسی‌های فایده - هزینه می‌توان در موارد زیر استفاده کرد:

- کسب اطمینان از این که تحلیل‌های واحد حسابرسی قابل اتکا است؛
- مقایسه‌ی هزینه‌ی روش‌های دیگر هنگامی که منافع ثابت فرض شده‌اند؛
- مقایسه‌ی هزینه‌ها و فایده‌ها زمانی که هر دو مشخص شده‌اند یا می‌توانند به شکل معمولی برآورد گردند.

برای فایده - هزینه، عموماً نباید فقط فایده‌ها و هزینه‌های مشهود را در نظر گرفت بلکه باید فایده‌ها و هزینه‌های نامشهود را نیز در نظر بگیریم.

بررسی‌های هزینه - اثربخشی، ارتباط میان هزینه‌های پروژه و نتایج آن را بر حسب هزینه‌ی هر واحد خروجی حاصله بررسی کرده و به حسابرس اجازه می‌دهد تا کارایی اقتصادی برنامه‌ی جایگزین را نیز بررسی و با برنامه‌ی اصلی مقایسه کند. این نوع بررسی مربوط به یافتن ارزان‌ترین ابزارهای دستیابی به اهداف تعیین شده، یا دستیابی به حداکثر ارزش افزوده از هزینه‌های انجام شده، می‌باشد. در مقابل، تفسیر اقتصادی بررسی‌های هزینه - فایده، ممکن است در بررسی‌های هزینه - اثربخشی، فایده‌ها به جای واحدهای پولی، به شکل واحدهای فیزیکی بیان شوند: اثربخشی یک برنامه در دستیابی به اهداف اساسی تعیین شده به ارزش پولی منابع یا فعالیت‌های مصرفی در برنامه مربوط می‌شود.

۵- ارزیابی یا بررسی از طریق مقایسه با استاندارد یا معیارهای مشخص<sup>۳۳</sup> (NAO، 1997)

سؤال اساسی: آیا همه چیز منطبق با بهترین روش‌ها انجام می‌شوند؟ ارزیابی یا بررسی از طریق مقایسه با استاندارد یا معیارهای مشخص، فرایندی برای مقایسه‌ی روش‌ها، فرایندها، محصولات و خدمات یک سازمان (یا برنامه) با سازمان‌هایی (برنامه‌هایی) است که به طور مستمر در همان گروه شاخص (الگو) قرار دارد.

ارزیابی یا بررسی از طریق مقایسه با استاندارد یا معیارهای مشخص ممکن است برای موارد زیر استفاده شود:

- ایجاد انگیزه برای بررسی اهداف فرایندها، فعالیت‌ها و سیستم‌ها
- ارائه‌ی معیار و شناسایی روش‌های بالقوه بهتری برای عملیات
- اعتباربخشی بیشتر به پیشنهادها

حسابرسی

۶- سایر بررسی‌ها (INTOSAI Auditing Standards Committee، 2004):

روش‌ها و مبانی ارزیابی، هر دو باید با انواع مختلف موضوعاتی که حسابرسی عملکرد با آنها در ارتباط است، منطبق باشند. حتی ممکن است بیان شود که ماهیت حسابرسی عملکرد، تا حد زیادی، به شکل‌گیری و تعریف موضوعات حسابرسی و انتخاب و طراحی مدل‌ها و روش‌هایی که باید در هر حسابرسی به کار گرفته شود، کمک کرده است. حسابرسان عملکرد باید شبکه‌ی وسیعی از مخاطبین را حفظ کنند که شامل ارتباطاتی در زمینه‌ی علوم اجتماعی نیز می‌باشند. سرشت خاص کار، حسابرسان عملکرد را ملزم می‌کند تا یافته‌های تحقیقات جدید را بررسی کرده و دانش جدیدی به دست آورند. نمونه‌هایی از سایر رویکردها به شرح زیر است:

مطالعات سازمانی: بررسی این که آیا ساختار، فرایندها و برنامه‌ها،... یک

سازمان با بهترین حالت آن انطباق دارد، مطالعات مدیریت خدمات خاص و کیفیت: مطالعه‌ی ظرفیت خدماتی و سیستم‌های تضمین کیفیت.

۴-۱-۵- تعیین برنامه‌ی حسابرسی  
بررسی تعداد زیادی از موارد، به‌ندرت در حسابرسی عملکرد رخ می‌دهد و نمونه‌گیری و مطالعات موردی متداول است. هنگامی که فرایند حسابرسی شامل مطالعه‌ی موردی باشد، توجه و تمرکز به تک‌تک موارد نیست بلکه بر نتایج احتمالی است که ممکن است از آن‌ها حاصل گردد. برخی از طرح‌های معمول بررسی، به شرح زیر است (INTOSAI Auditing Standards Committee و 2004):  
۱- بررسی مقایسه‌ای<sup>۳۵</sup> (Ragin، 1989)

بررسی مقایسه‌ای اساساً برای آزمون روندهای توسعه و شرایط جایگزین استفاده می‌شود. مقایسه ممکن است در طول زمان و بین نتایج یا راهکارهای مختلف صورت گیرد. این مقایسه‌ها می‌تواند بین بخش‌های دارای کارکرد خوب و ضعیف، بین یک یا چند بخش و یک معیار کلی و بین مناطق مشابه در کشورهای مختلف صورت گیرد.

۲- بررسی قبل و بعد<sup>۳۶</sup> (Stanley و 1966 و Campbell)  
در بررسی قبل و بعد، وضعیت قبل و بعد از اجرای برنامه مقایسه می‌شوند. در این بررسی یک سری اندازه‌گیری‌ها قبل و یک سری اندازه‌گیری‌ها پس از اجرای برنامه انجام می‌شوند. سپس با مقایسه‌ی این دو سری اندازه‌گیری، اثرات برآورد می‌شوند. اشکال اصلی این نوع بررسی این است که تفاوت‌های میان قبل و بعد از اجرای برنامه را نمی‌توان به طور قطع و کامل به برنامه منسوب کرد.

۳- بررسی مبتنی بر نمونه‌گیری<sup>۳۷</sup> (GAO، 1992)

یافته‌های حسابرسی، نتایج و پیشنهادهای، باید مبتنی بر شواهد باشند. از آنجا که حسابرسان به ندرت فرصت در نظر گرفتن تمام اطلاعات مربوط به واحد تجاری مورد رسیدگی را دارند، ضروری است که تکنیک‌های گردآوری داده و نمونه‌گیری به دقت انتخاب شوند (AS ۱۵۳). حسابرس باید داوری کند که آیا نمونه‌گیری روش مناسبی برای به دست آوردن شواهد حسابرسی مورد نیاز است. در این زمینه، برخی از عواملی که باید در نظر گرفته شوند عبارتند از:

تعداد و اندازه‌های نسبی اقلام در جامعه، پیچیدگی سؤالاتی که باید در نمونه پاسخ داده شوند، و مربوط بودن و قابلیت اتکای مدارک فراهم شده توسط آزمون‌ها و روش‌های جایگزین و هزینه‌های نسبی و مدت زمان لازم در هر مورد. از آنجا که حسابرس به دنبال این است که با بررسی نمونه‌ای اقلام انتخابی، درخصوص کل جامعه، نتیجه‌گیری کند، ضروری است که نمونه، معرف جامعه‌ی مربوطه باشد.

۴- بررسی موردی (GAO، ۱۹۹۰؛ Yin، ۱۹۹۴)

بررسی موردی ممکن است برای نشان دادن این‌که مسائل و مشکلات مورد نظر وجود داشته و صرفاً مسائل حاشیه‌ای نیست، مورد استفاده قرار گیرد. این بررسی‌ها همچنین می‌تواند برای انجام تحلیل و مقایسه‌های جامع استفاده شوند. با این حال، اظهار نظر بر اساس مطالعات موردی با توجه به تکرار و گستردگی مشکلات سخت است، حتی اگر موارد برای نشان دادن مشکلات کلی انتخاب و معرف جامعه باشند. به هر حال، بررسی‌های موردی ممکن است به همراه روش‌های دیگر، امکان برخی نتیجه‌گیری‌های کلی را فراهم نماید. از آنجا که چنین

بررسی‌هایی بر بررسی‌های وسیع ترجیح داده شده، اغلب در حسابرسی عملکرد مورد استفاده قرار می‌گیرند.

### ۵-۱-۵- انتخاب تکنیک‌های گردآوری اطلاعات

هدف از گردآوری و تحلیل شواهد حسابرسی، این است که حسابرس بتواند به سؤالات حسابرسی پاسخ داده و یافته‌ها، نتایج، توصیه‌ها و پیشنهادهای خود را ارائه کند (RKOAG، ۲۰۰۹). گردآوری داده‌ها ممکن است یک‌باره یا از طریق اندازه‌گیری‌های مستمر انجام شود. اطلاعات ممکن است بر اساس شواهد عینی، اسناد (شامل بیانیه‌های کتبی)، شواهد شفاهی (مصاحبه)، یا ابزارهای دیگر، برحسب اهداف حسابرسی، گردآوری شود. اغلب ضروری است که هم داده‌های کیفی و هم داده‌های کمی گردآوری شوند. نوع داده‌هایی که باید گردآوری شوند باید از لحاظ کفایت، اعتبار، قابلیت اعتماد، تناسب و معقول بودن، قابل توضیح و توجیه باشند. حسابرسی عملکرد، ممکن است داده‌های اولیه را به کمک پرسشنامه، بررسی و مشاهده‌ی مستقیم فراهم نماید. با این حال، اغلب مقدار زیادی از داده‌های فرعی (موارد فراهم شده توسط سایرین) نیز مورد استفاده قرار می‌گیرند (INTOSAI Auditing Standards Committee، ۲۰۰۴). این داده‌های فرعی می‌توانند شامل داده‌های آماری رسمی استخراج شده باشند. اطلاعات آماری مربوط تهیه شده توسط خود شرکت مورد رسیدگی نیز در صورت مربوط و قابل اتکا بودن اغلب مورد استفاده قرار می‌گیرند. هر دو نوع داده‌ها و اطلاعات کمی و کیفی مورد استفاده قرار می‌گیرند. برخی از روش‌های مورد استفاده برای گردآوری داده‌ها به شرح زیر است (INTOSAI Auditing

Standards Committee، ۲۰۰۴):

#### ۱- بررسی پرونده

اسناد و مدارک، روشی مناسب برای گردآوری داده‌ها فراهم می‌آورند، و بررسی پرونده، به احتمال زیاد، مبنای اکثر حسابرسی‌های عملکرد را شکل می‌دهد. پرونده‌ها شامل طیف وسیعی از انواع مدارک مانند تصمیمات مدیریت است. تعیین ماهیت، محل و قابلیت دسترسی پرونده‌ها در ابتدای فرایند حسابرسی عملکرد، به نحوی که بتوان با کم‌ترین هزینه آن‌ها را بررسی نمود، از اهمیت برخوردار است (INTOSAI Auditing Standards Committee، ۲۰۰۴).

#### ۲- تحلیل ثانویه و جست‌وجوی پیشینه

تحلیل ثانویه، مربوط به بررسی گزارش تحقیقات عمومی، کتاب‌ها و مقالات مربوط به موضوع برنامه، شامل مطالب قدیمی و جدید است. مطالعه‌ی اسناد و مدارک از جمله گزارش‌های حسابرسی‌های قبلی، این امکان را برای حسابرس فراهم می‌آورد تا به موارد مفیدی دست یابد، در عین حال ارزیابی قابلیت اتکای محتوای اسناد ضروری است (INTOSAI Auditing Standards Committee، ۲۰۰۴).

#### ۳- مصاحبه

برای کسب شناخت بهتر نسبت به واحد مورد رسیدگی، مصاحبه باید با افراد با موقعیت‌های شغلی، دیدگاه‌ها و بینش‌های مختلف صورت گیرد. هر چند که مصاحبه امکان گردآوری اطلاعات بسیاری را فراهم می‌کند اما نباید صرفاً (فقط) به مصاحبه اتکا کرد.

#### ۴- نظرسنجی یا پرسشنامه

نظرسنجی، گردآوری سیستماتیک اطلاعات یک جمعیت، با استفاده از مصاحبه یا تکمیل پرسشنامه در

نمونه‌ی موجود در جامعه، تعریف شده است. نظرسنجی‌ها برای گردآوری اطلاعات دقیق و خاص از یک گروه افراد یا سازمان‌ها استفاده می‌شوند و به‌ویژه زمانی مفید هستند که نیاز به اطلاعاتی کمی، برای تعداد زیادی از افراد، در مورد یک موضوع خاص باشد. پرسشنامه اساساً زمانی استفاده می‌شود که اطلاعات جامع نیاز است. طیف وسیعی از تکنیک‌های نظرسنجی

وجود دارد. معمول‌ترین آن‌ها اینترنت، تلفن و مصاحبه‌ی شخصی است (INTOSAI Auditing Standards Committee, 2004).

۵- همایش‌ها و جلسات

مزیت همایش‌ها این است که افراد بسیاری را که دارای دانش و دیدگاه‌های گوناگونی هستند دور هم جمع می‌کند (INTOSAI Auditing Standards Committee, 2004). این اقدام دانش و آگاهی بیشتری نسبت به حوزه (موضوع) مورد بررسی فراهم می‌آورد. هدف اصلی از برگزاری این

همایش‌ها دعوت از افراد متخصص و علاقمند برای ارائه‌ی نظرگاه‌ها درباره‌ی حوزه‌ی مورد بررسی است.

۶- مشاهدات مستقیم

مشاهدات عینی، در حسابرسی عملکرد تعمیمی نداشته، هر چند که این روش جهت کسب آگاهی از شیوه‌ی اجرای عملیات و افراد درگیر در آن می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد. این روش همچنین می‌تواند برای بررسی

صحت و سقم برخی از اطلاعات دریافتی از منابع دیگر مورد استفاده قرار گیرد (INTOSAI Auditing Standards Committee و 2004).

۶-۱-۵- تحلیل و تفسیر اطلاعات

تحلیل داده‌های کمی و کیفی، یکی از مراحل مهم اجرای حسابرسی عملکرد است. حسابرس باید تحلیل داده‌ها (گردآوری شده از طریق پرسشنامه، مصاحبه، و غیره) را با مرور

تحلیل اطلاعات، فرایندی است فکری، خلاق، و تکراری که شامل اجزاء منطقی و نیز غیرمنطقی است. تحلیل اطلاعات شامل تفکرات و بحث‌ها، توفان فکری، و عمدتاً تکنیک‌های غیرکمی مانند تحلیل محتوا، تحلیل مقایسه‌ای، تحلیل به کمک گروه‌های کارشناس و غیره است (Rossi و دیگران، ۱۹۹۹). به‌علاوه، تکنیک‌های کمی مانند آمار توصیفی و تحلیل رگرسیون مورد استفاده قرار می‌گیرند (GAO, ۱۹۹۲).

۲-۵- ارائه‌ی نتایج

حسابرسی

حسابرسان عملکرد گزارشی را در خصوص حسابرسی انجام شده تهیه می‌کنند. این گزارش حداقل باید شامل موارد زیر باشد (Driessen و Molenkemi و 1993):

- هدف حسابرسی

- توصیف حوزه یا

بخش حسابرسی شده

- یافته‌ها و

پیشنهادها حاصل از

حسابرسی

در عمل حسابرسان

گزارش نهایی را برای

مدیریت ارشد و یا

کمیته‌ی حسابرسی تهیه

می‌کنند. در این گزارش،

تیم حسابرسی، نظر خود را در خصوص کیفیت عملکرد موضوع مورد رسیدگی ارائه می‌کند. ابتدا حسابرسان پیش‌نویس گزارش را که شامل یافته‌ها و پیشنهادها در خصوص فعالیت و یا بخش مورد رسیدگی است، با مدیریت مربوطه مطرح می‌کنند. پس از آن، واحدهای مورد رسیدگی می‌توانند نظر خود را در خصوص یافته‌ها و پیشنهادها مطرح کنند. اگر حسابرسان و واحد مورد رسیدگی به

اهداف و سؤال حسابرسی شروع کند. این کار به حسابرس کمک می‌کند تا داده‌ها را سازماندهی کند و تحلیل‌هایش را متمرکز نماید. اطلاعات باید به صورت جامع و دقیق مورد بررسی قرار گیرند. تحلیل حسابرسی عملکرد، باید همیشه مبتنی بر شناخت درست فعالیت مورد رسیدگی و شرایط کاری آن باشد. با این حال، هیچ تحلیلی نمی‌تواند همه‌ی موارد را شامل شود.



توافق نرسند، گزارش نهایی باید دارای بخشی برای درج توضیحات مدیریت واحد (فعالیت) مورد رسیدگی باشد. مدیریت واحد مورد رسیدگی، گزارش نهایی تفصیلی را دریافت خواهد کرد که در آن حسابرسان، یافته‌ها (آنچه رخ داده است) و پیشنهادها (آنچه را باید رخ دهد) مشخص کرده‌اند. نتیجه‌ی این روش، این است که پذیرش پیشنهادها و همچنین تعهد به حسابرسی عملکرد به عنوان یک حقیقت، افزایش خواهد یافت.

به منظور اجرای پیشنهادهای ارائه‌شده، اقداماتی باید انجام گردد. مدیریتی که این پیشنهادها مرتبط با وی است، مسئول پیاده‌سازی و اجرای پیشنهادهایی است که مدیریت ارشد تایید کرده است. این مدیریت باید کمیته‌ی حسابرسی یا مدیریت سازمان را به صورت دوره‌ای از اقداماتی که به منظور بهبود وضعیت فعلی انجام شده است، آگاه نماید. رییس دایره‌ی حسابرسی عملیاتی، به طور منظم (مثلاً ماهانه) فهرستی از اقدامات

انجام شده بر اساس پیشنهادها را برای کمیته‌ی حسابرسی تهیه می‌کند. کمیته‌ی حسابرسی باید از طریق مدیریت مسئول از میزان پیشرفت اجرای پیشنهادها آگاه شده، آگاه گردد. اگر مدیریت واحد مورد رسیدگی قادر به سازمان‌دهی اقدامات اصلاحی نباشد، کمیته‌ی حسابرسی می‌تواند اجرای عملیات پی‌گیری را به یک گروه یا تیم محول نماید. در صورتی که وقت و دانش

کافی در داخل سازمان وجود نداشته باشد، می‌بایست اجرای پیشنهادها بر اساس قرارداد به کارشناسان خارج از سازمان محول گردد (Driessen و Molenkemi 1993).

#### ۱-۲-۵- ویژگی‌های گزارش حسابرسی عملکرد

گزارش حسابرسی باید دارای ویژگی‌هایی از قبیل قابلیت اتکا، کامل بودن، دقیق بودن، عینیت، متقاعد کننده

قابلیت اتکا و اعتبار نتایج گزارش شده، اعتماد کنند. روش‌های گردآوری اطلاعات باید معتبر و قابل اتکا باشند. طرح حسابرسی باید به نحوی باشد که نتایج از یافته‌ها، تحلیل‌ها، حقایق اثبات شده و سایر اطلاعات حاصل از منابع متنوع منتج گردند (AS 2.2.36, 2.2.39, 3.2.3, 3.4.5, 3.5.2, 4.0.8 و 4.0.22-25).

۲- کامل بودن<sup>۳۹</sup>: مستلزم آن است

که، به طور مثال، گزارش شامل همه‌ی اطلاعات و استدلال‌های مورد نیاز برای برآوردن اهداف حسابرسی و ایجاد شناخت کافی و صحیح از موضوعات و شرایط گزارش شده باشد. توصیف و تشریح نقاط شروع رسیدگی و روش‌های رسیدگی، همچنین منابع و موضوعات مهم استفاده شده و نتایج در گزارش نهایی حسابرسی ضروری است. بیان ارتباط میان اهداف حسابرسی، معیارها، یافته‌ها و نتایج به صورتی قابل تایید، کامل، و واضح لازم است. همچنین در صورت ارائه‌ی پیشنهادها، لازم



است که ارتباط واضح و روشنی میان تحلیل‌ها و پیشنهادها وجود داشته باشد. حسابرسان باید در محدوده‌ی اهداف حسابرسی، همه‌ی موارد مهم عدم تطابق و تمام موارد مهم سوءاستفاده را، که در طی رسیدگی یا در رابطه با رسیدگی کشف شده‌اند، گزارش نمایند (AS 4.0.22 و AS 4.0.87-8).

۳- درستی و صحت<sup>۴۰</sup>: مستلزم آن است که مدارک ارائه شده، درست

بودن، و تا حد امکان واضح و مختصر باشد (AS 4.0.8 و 4.0.24). هر یک از این موارد در زیر شرح داده شده‌اند:  
۱- قابلیت اتکا<sup>۳۸</sup>: گزارش حسابرسی باید قابل اتکا بوده و شامل اهداف، دامنه، روش، منابع استفاده شده و همچنین یافته‌ها، نتایج و پیشنهادها باشد. هرگونه محدودیت در دامنه‌ی کار و دلایل آن باید تشریح شود (AS 4.0.8 و 4.0.24). کاربران باید بتوانند به

و جامع بوده و تمامی یافته‌ها به‌درستی ارائه شوند (به تصویر کشیده شوند). لزوم صحت و درستی گزارش، مبتنی بر نیاز به ارائه‌ی اطمینان به خوانندگان نسبت به اعتبار و قابلیت اطمینان موارد گزارش شده می‌باشد. یک مورد نادرست (اشتباه) در یک گزارش می‌تواند باعث ایجاد شک و تردید در صحت کل گزارش شود و باعث انحراف توجه از اصل گزارش (مفاد اصلی گزارش) شود.

به‌علاوه، گزارش‌های نادرست (غلط) ممکن است به اعتبار شرکت آسیب وارد کند. به عبارت دیگر، استاندارد بالایی از صحت، نیازمند سیستم مؤثر تضمین کیفیت است (AS 4-0-23-24).

۴- عینیت<sup>۴</sup>: همان‌گونه که در بالا مطرح شد عینیت مستلزم این است که کل گزارش، هم در محتوا و هم در لحن متعادل باشد. هنگامی که گزارش، شواهد را به شکل بی‌طرفانه‌ای ارائه دهد، اعتبار آن بسیار افزایش می‌یابد. گزارش باید منصفانه بوده، منجر به گمراهی نگردد و نتایج رسیدگی را در معرض دید

قرار دهد. این به معنی ارائه‌ی بی‌طرفانه‌ی نتایج حسابرسی و جلوگیری از مبالغه و یا تاکید بیش از حد بر عملکرد ناکارا است. تفاسیر می‌بایست بر مبنای بینش و شناخت حقایق و شرایط باشد. از گزارش‌های یک‌طرفه باید اجتناب کرد. گرچه حسابرسی، براساس ماهیتش، بر ضعف‌ها و کاستی‌ها تاکید می‌کند، اما این یک مزیت است که گزارش‌های حسابرسی عملکرد بتواند هر دو نوع

یافته‌ها و ارزیابی‌های مثبت و منفی را ارائه کند (AS ۷, ۴, ۰, ۲۳, ۰, ۴).

۵- متقاعد کننده بودن<sup>۵</sup>: مستلزم آن است که نتایج حسابرسی پاسخ‌گوی اهداف حسابرسی باشند، یافته‌ها به صورتی متقاعدکننده ارائه شده و نتایج و پیشنهادها، به شکل منطقی و تحلیلی، از حقایق و استدلال‌های ارائه شده، منتج گردند. حقایق، باید جدا از نظرات ارائه شوند. زبان استفاده شده برای بیان



اصطلاحات فنی و اختصارات ناآشنا باید تعریف شوند. سازمان‌دهی منطقی موارد و دقت در بیان حقایق و نتیجه‌گیری‌ها، برای وضوح مطالب و شناخت، ضروری است گرچه یافته‌ها باید واضح و روشن ارائه شوند. حساب‌رسان باید به خاطر داشته باشند که یکی از اهداف آن‌ها، متقاعدکننده بودن است و این هدف زمانی می‌تواند به بهترین وجه حاصل شود که از بیانی که حالت مخالفت دارد اجتناب گردد (AS 4.0.7-8).

۷- مختصر بودن<sup>۷</sup>:

مستلزم آن است که گزارش‌ها، طولانی‌تر از آنچه برای رساندن پیام و تایید آن لازم است، نباشد. گرچه ممکن است برای قضاوت در تعیین محتوای گزارش‌ها آزادی عمل وجود داشته باشد، اما گزارش‌هایی که کامل‌ترند، و در عین حال ویژگی اختصار را هم دارا هستند، احتمالاً به نتایج بهتری دست می‌یابند.

باید بیان کرد که بررسی‌های گسترده اغلب نیاز به گزارش‌های طولانی‌تر دارند و باید در نظر داشت که گزارش‌های

حسابرسی عملکرد تنها برای کسانی که از دانش خاص برخوردارند نوشته نمی‌شوند، بلکه این گزارش‌ها برای کسانی که نیاز به اطلاعات بیشتر برای درک موضوع دارند، نیز ارائه می‌گردند. گزارش جامع‌تر ممکن است درک بهتری از مبانی نتیجه‌گیری‌ها برای خواننده فراهم کند و در نتیجه به ارزش و اعتبار گزارش حسابرسی بیافزاید (AS 4.0.4).

حقایق نباید دارای گرایش‌های خاص و عمدی باشد و اطلاعات ارائه شده برای متقاعد کردن خواننده برای تشخیص اعتبار یافته‌ها، منطقی بودن نتایج و مزایای اجرای پیشنهادها، کافی باشد. نظریات و استدلال‌های متفاوت باید ارائه شوند (AS 4.0.7-8).

۶- واضح بودن<sup>۶</sup>: مستلزم این است که گزارش، به‌راحتی خوانده و درک شود (تا حدی که امکان دارد).

## ۲-۲-۵- اهداف فرایند پی‌گیری پیشنهاد‌های ارائه شده

فرایند پی‌گیری، به اجرای اثربخش پیشنهاد‌های گزارش کمک می‌کند و بازخوردی را برای شرکت و سایرین در خصوص اثربخشی حسابرسی عملکرد فراهم می‌آورد. در پی‌گیری گزارش، حسابرس باید عینیت و استقلال را حفظ کند و بنابراین به جای این‌که ببیند آیا پیشنهاد‌های خاصی اجرا شده‌اند یا خیر، بر این تاکید کند که آیا ضعف‌های شناسایی شده، تصحیح شده‌اند؟ (AS ۲۶، ۰، ۴)

پی‌گیری پیشنهادها، اهداف اساسی زیر را برآورده می‌سازد (INTOSAI Auditing Standards Committee 2004):

- افزایش اثربخشی گزارش‌های

حسابرسی - دلیل اصلی پی‌گیری گزارش حسابرسی، افزایش احتمال اجرای پیشنهادها است.

- ارزیابی عملکرد شرکت - پی‌گیری فعالیت‌ها، مبنایی را برای ارزیابی عملکرد شرکت فراهم می‌کند.
- ایجاد انگیزه برای یادگیری و توسعه - پی‌گیری فعالیت‌ها، ممکن است منجر به دانش و فعالیت بهتر گردد.

### ۶- نتیجه‌گیری

با توجه به مطالب بالا می‌توان چنین نتیجه گرفت که انجام حسابرسی عملکرد منافع و فواید بسیار زیادی برای سازمان‌ها و شرکت‌ها دارد. وجود این منافع و الزام قانونی مربوطه (ماده ۲۱۸ قانون برنامه‌ی پنجم توسعه) انجام حسابرسی عملکرد را توجیه می‌کند،

اما باید در زمینه‌ی شیوه و چگونگی اجرای آن برنامه‌ریزی مناسب و دقت کافی صورت پذیرد به نحوی که اولاً، منافع حاصل از اجرای حسابرسی بیش از هزینه‌های آن باشد، ثانیاً، عملیات حسابرسی توسط افراد مستقل (مستقل از واحد، بخش یا فعالیت مورد رسیدگی)، بی‌طرف و کارشناس صورت پذیرد، ثالثاً، پی‌گیری‌های لازم برای برطرف کردن نقاط ضعف شناسایی شده صورت پذیرد و در نهایت مقبولیت، جایگاه و اعتبار حسابرسی عملیاتی در سازمان‌ها و شرکت‌ها و در کل جامعه ارتقا یابد. در پایان ذکر این نکته ضروری است که کارایی و اثربخشی اجرای این نوع حسابرسی در گرو حمایت و پشتیبانی قاطع مدیریت ارشد است.

## پی‌نوینس‌ها

- 1 - Economy
- 2- Efficiency
- 3- Effectiveness
- 4- International Organization of Supreme Audit Institutions
- ۵- در این مقاله از برخی ازیندهای استانداردهای حسابرسی (۲۰۰۱) سازمان بین‌المللی موسسات حسابرسی بزرگ استفاده شده است که با "AS" و شماره پاراگراف‌های مربوطه عطف داده شده است.
- 6- Performance auditing
- 7- Comprehensive auditing
- 8- Value-for-money auditing
- 9- Management auditing
- 10- Operations auditing
- 11- Efficiency auditing
- 12- Effectiveness auditing
- 13- Preventive auditing
- 14- Performance evaluation
- 15- Project auditing
- 16- Program auditing
- 17- Program evaluation
- ۱۸- «صکا» مخفف کلمات: «صرفه اقتصادی»، «کارایی» و «اثربخشی» است.
- 19- Planning the audit
- 20- Formulating the audit question or defining the audit problem
- 21- Defining the study design
- 22- Defining the audit program
- 23- Selecting techniques for gathering information
- 24- Analyzing and interpreting information
- 25- Republic of Kosovo Office of the Auditor General
- ۲۶- قضفت مخفف کلماتی چون قوت (Strength)، ضعف (Weakness)، فرصت (Opportunity) و تهدید (Threat) است.
- 27- Mind-mapping
- 28- Brainstorming
- 29- Goal-attainment studies or out-come based studies
- 30- Program logic
- 31- Process-based studies
- 32- Impact study
- 33- Bench marking
- 34- National Audit Office
- 35- Comparative investigation
- 36- Before and after investigation
- 37- Sampling investigation
- 38- Reliability
- 39- Complete
- 40- Accuracy
- 41- Objectivity
- 42- Convincing
- 43- Clear
- 44- Concise

- 1- Akram Khan, Muhammad. (1997). Performance Auditing for Islamic Banks. *Islamic Economic Studies*, 5(1).
- 2- Australian National Audit Office (ANAO) (2008). *The Auditor- General Annual Report 2007–2008*, Australian Government Department of Finance and Administration and the Australian National Audit Office, Canberra.
- 3- Azad, Ali N., (1994). Operational Auditing in US Colleges and Universities, *Managerial Auditing Journal*, 9(2), pp. 12-19
- 4- Cadmus, B., (1964). *Operational Auditing Handbook*, the Institute of Internal Auditors, New York, NY.
- 5- Campbell, D.T. & Stanley, J.C., (1966). *Experimental and Quasi-Experimental Designs for Research*. Chicago. Rand McNally.
- 6- Carter, Rita, (2000). *Mapping The Mind*, paperback edition, Orion Books, London, 075380190.
- 7- Chambers, Andrew & Rand, Graham, (2010). *Operational Auditing Handbook: Auditing Business and IT Processes*. 2nd ed., Wiley, ISBN 0470744766.
- 8- Church, N.C. & Cooper, W.W., (1965). A Field Study of Internal Auditing. *The Accounting Review*, 40(4), October 1965, pp. 267-81.
- 9- Clarke, Charles, (1990). *Brainstorming: How to Create Successful Ideas*. Paperback.
- 10- Codray, D.S.; Bloom, H.S. & Light, J.R. (Eds.), (1987). *Cost-benefit and cost-effectiveness analysis. Evaluation practice in review*, San Francisco, CA: Jossey-Bass.
- 11- Dealtry, Richard, (1994). *Dynamic SWOT Analysis – the Developer’s guide*. IPC, UK.
- 12- Dittenhofer, M. (2001). Performance auditing in governments. *Managerial Auditing Journal*, 16(8), pp. 438-442.
- 13- Driessen, A J G & Molenkamp, A, (1993). The perspective of Operational Auditing: A New Management Tool. *Managerial Auditing Journal*, 8(5), pp. 19-25; ABI/INFORM Global.
- 14- Drucker, M. (1975). The Importance of Internal Auditing for Higher Educational Administration. *The Internal Auditor*, 32(4), pp. 57-63.
- 15- English, L. (1990). Redefining public accountability. In J. Guthrie, L. D. Parker, & D. Shand (Eds.), *The public sector contemporary readings in accounting and auditing* (pp. 307-318). Australia: Harcourt Brace Jovanovich Publishers.
- 16- Funnell, W. (1997). Executive coercion and state audit: A procedural analysis of the responses of the Australian Audit Office to the dilemmas of the efficiency auditing 1978-83. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 11(4), pp.436-458.
- 17- Funnell, W., & Cooper, K. (1998). *Public sector accounting and accountability in Australia*. Australia: University of New South Wales Press.
- 18- United States General Accounting Office (GAO), (1982). *Causal Analysis: A method to Identify and Test Cause and Effect Relationships in Program Evaluation*.
- 19- United States General Accounting Office (GAO), (1992). *Quantitative Data Analysis: An introduction*. Program Evaluation and Methodology Division. (GAO/PEMD-10.1.11)
- 20- United States General Accounting Office (GAO), (1990). *Case Study Evaluation*. Program Evaluation and Methodology Division. (GAO/PEMD- 91-10.1.9)
- 21- United States General Accounting Office (GAO), (1992). *Using Statistical Sampling*. Program Evaluation and Methodology Division. (GAO/PEMD- 10.1.6)
- 22- Gendron, Y.; Cooper, D. J. & Townley, B. (2001). In the name of accountability – State auditing, independence and new public management. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 14(3), pp.278-310.
- 23- Glynn, J. J. (1989). Performance auditing: The jurisdiction of the Australian Auditor-General - A note of clarification. *Financial Accountability and Management*, 5(3), pp. 179-183.
- 24- Glynn, J. J. (1991). Performance auditing: The jurisdiction of the Australian Auditor-General – De jure or de facto? A comment. *Financial Accountability and Management*, 7(2), pp. 117-119.
- 25- Grimwood, M., & Tomkins, C. (1986). Value for money auditing – Towards incorporating a naturalistic approach. *Financial Accountability and Management*, 2(4), pp. 251-272.
- 26- Henke, E.O. (1972). Performance Evaluation for Non-profit Organizations. *The Journal of Accountancy*, 133(6), pp. 51-2.