

کنکاش

نقش تکنیک‌های حسابداری مدیریت در اجرای نظام حسابرسی عملکرد

سید محمد ماح حسینی

دلیر ناصر آبادی

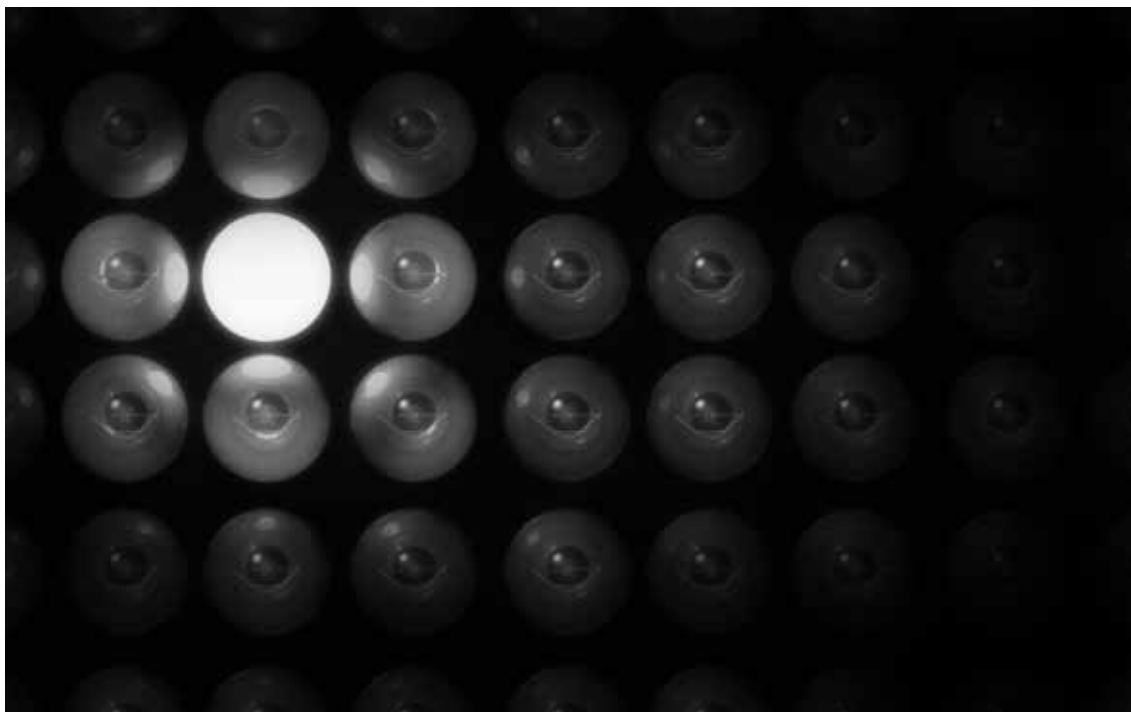
مدرس دانشگاه آزاد اسلامی واحد سمنان



از آنجا که اجرای موفقیت آمیز نظام حسابرسی عملکرد در هر کشور، نیازمند وجود زیرساخت‌ها و بسترسازی‌های مناسب است، به‌کارگیری تکنیک‌های نوین حسابداری مدیریت نقشی انکارناپذیر در فرایند اجرای حسابرسی عملکرد خواهد داشت چرا که فلسفه‌ی وجودی حسابرسی عملکرد، بررسی تمام قسمت‌های یک واحد یا سازمان از همه‌ی جنبه‌های مورد نظر است. از این‌رو به‌کارگیری و پیاده‌سازی این تکنیک‌ها هم برای سازمان‌های اقتصادی و هم برای اجرای حسابرسی عملکرد اهمیت و مزایای فراوانی خواهد داشت.

در این مقاله ابتدا تکنیک‌های جدید حسابداری مدیریت از جمله سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، مدیریت کیفیت جامع، کارت امتیازدهی متوازن و سیستم مدیریت هزینه‌یابی

مدیریت علمی به‌طور بسیار خلاصه، روش برخورد منظم و منطقی با مسائل سازمان‌ها به منظور یافتن مناسب‌ترین راه برای انجام هر کار است و بر کسب اطلاع دقیق و کامل از آنچه می‌گذرد و نتایجی که بر اثر هرگونه تغییر حاصل می‌شود تأکید دارد. این نوع از مدیریت به اطلاعاتی از قبیل بهای تمام‌شده‌ی محصولات و خدمات، مقدار تولید، هزینه‌ی اجرای مختلف تولید، قیمت فروش محصولات و خدمات و ظرفیت منابع مختلف نظیر ظرفیت تولیدی ماشین‌آلات و تحلیل این اطلاعات نیاز زیادی دارد. این جریان، نیاز به اطلاعات و به‌خصوص اطلاعات مالی را فزونی بخشید. افزایش استفاده مدیران از اطلاعات مالی موجب شد که روش‌های هزینه‌یابی تولیدات، خدمات و فعالیت‌ها بهبود و توسعه یابد و اطلاعات



بر مبنای فعالیت معرفی و تشریح شده و سپس ارتباط و نقش این تکنیک‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد مورد بررسی قرار گرفته است.

حسابرسی عملکرد

حسابرسی عملکرد شامل برنامه‌ریزی برای گردآوری و ارزیابی اطلاعات مربوط، کافی و همچنین شواهد قابل اطمینان از طریق حسابرسی مستقل، در زمینه‌ی این هدف حسابرسی است که آیا مدیریت یا کارکنان واحد مورد رسیدگی، اصول و استانداردهای مناسب را در ارتباط با عملیات به منظور به‌کارگیری منابع واحد تجاری توأم با کارایی، صرفه‌ی اقتصادی و اثربخشی اعمال کرده‌اند یا خیر و اظهارنظر، نتیجه‌گیری و

مفصل‌تری از جنبه‌های مختلف مالی فعالیت‌ها فراهم آید. بدین ترتیب، حسابداری مدیریت به عنوان رشته‌ای خاص در اوایل قرن حاضر شکل گرفت (ویلکر و بورکه، ۱۳۸۶).

مفهوم حسابرسی عملکرد به‌طور رسمی به‌عنوان حوزه‌ی جدیدی از حسابرسی، با انتشارات استانداردهای حسابرسی سازمان‌های دولتی در سال ۱۹۷۲ توسط دیوان محاسبات آمریکا گسترش یافت. در سال‌های اخیر، نهادهای عمومی و به‌ویژه دیوان محاسبات و انجمن حسابداران رسمی آمریکا، در توسعه‌ی رویه‌های حسابرسی عملکرد بسیار مؤثر بوده‌اند. حسابرسی عملکرد شامل بررسی بخش‌های کلی یک سازمان به منظور سنجش نحوه‌ی عملکرد آن‌ها و در نهایت گزارش به مدیریت سازمان برای بهبود عملیات است.

گزارش به شخص ثالث با توجه به شواهد به دست آمده در ارتباط با هدف حسابرسی (دیترنهافر، ۲۰۰۱).

در حسابرسی عملکرد، هدف کلی ارتقای اثربخشی، کارایی و صرفه‌ی اقتصادی است و حسابرس با مشاهده، بررسی و کشف به دنبال یافتن دلایل مشکلات موجود در عملیات و ارائه‌ی توصیه‌هایی برای بهبود آن است (صلاحی نژاد، ۱۳۸۷). ویژگی‌های متعددی که این نوع حسابرسی دارد، از جمله:

- ۱) مهم‌ترین اهداف آن شامل تجربه و تحلیل و بهبود روش‌ها و عملکرد است.
 - ۲) مستلزم بهره‌گیری از مهارت‌ها و دانش‌های ترکیبی و مختلف به منظور اجرا است.
 - ۳) دارای جهت‌گیری زمانی آینده‌نگر است.
 - ۴) شناساندن فرصت‌های بهبود عملیات.
 - ۵) دامنه‌ی اصلی رسیدگی آن شامل بخش‌های مختلف و فعالیت‌های سازمانی است.
 - ۶) مهم‌ترین استانداردها و معیارهای آن مطابق با استانداردهای GAO و صرفه‌ی اقتصادی و اثربخشی عملیات سازمانی است.
 - ۷) پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسی‌ها و اقدامات بیشتر.
 - ۸) کانون توجه اصلی شامل پیشرفت‌های عملیاتی و دارای نظرگاه مدیریتی است.
- اما از آن‌جا که استقرار نظام حسابرسی عملکرد در هر کشوری باعث شفافیت فعالیت‌های اقتصادی و مزایای متعددی خواهد شد، مهم‌ترین مزایای استقرار حسابرسی عملکرد در کشور به شرح زیر است:
- ✓ بهبود برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی.
 - ✓ ارتقای سطح نظارت از مالی به مالی و عملیاتی.
 - ✓ اهمیت‌بخشی به موافقت‌نامه‌های دستگاه‌های اجرایی.
 - ✓ ورود دیوان محاسبات به عرصه‌ی نظارت عمومی.
 - ✓ تحول اساسی در گزارش تفریغ بودجه.
 - ✓ تصویب قوانین و مقررات الزام‌آور برای فراهم کردن زمینه‌های لازم برای اجرای حسابرسی عملکرد.
 - ✓ ارتقای سطح عملکرد در دستگاه‌های اجرایی.
 - ✓ تأثیر و ایجاد تحول در سایر خرده‌نظام‌های پاسخگویی.
 - ✓ ارتقای سطح ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی از مالی صرف به مالی عملیاتی و برنامه.
 - ✓ ارائه‌ی گزارش در مورد میزان دستیابی به اهداف و برنامه‌های کوتاه و بلندمدت
- اما از آن‌جا که اجرای حسابرسی عملکرد با چالش‌های

بسیاری روبرو است؛ برای رفع این چالش‌ها و تعیین معیارهایی که بتوان به وسیله‌ی آن عملیات سازمان را از جنبه‌های مختلف بررسی و ارزیابی کرد (محمودی، ۱۳۸۷). به کارگیری تکنیک‌های بهینه از جمله تکنیک‌های جدید حسابداری مدیریت بسیاری ضروری است.

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و حسابرسی عملکرد

سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، سیستمی از بودجه‌ریزی است که ارائه‌دهنده‌ی منابع مورد نیاز برای دستیابی به اهداف کوتاه‌مدت و بلندمدت هزینه‌ی برنامه‌ها و فعالیت‌های مرتبط پیشنهاد شده برای دستیابی به اهداف مذکور و ستانده‌هایی است که در لوای هر برنامه باید تولید یا ارائه شود (جردن و سلرز، ۲۰۰۲). بنابراین بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد یک نظام بودجه‌ریزی است که به طور مطلوب برنامه را به نتایج پیوند می‌دهد. از بودجه‌ریزی عملیاتی تعاریف متعددی مطرح شده است، لیکن به طور کلی می‌توان گفت که بودجه‌ریزی عملیاتی عبارت است از برنامه‌ی عملکرد سالانه به همراه بودجه‌ی سالانه که رابطه‌ی میان میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه (منتج از اهداف راهبردی) همراه با نتایج به دست آمده از اجرای آن برنامه را نشان دهد (پناهی، ۱۳۸۶). بنابراین، ویژگی کلیدی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، تلفیق اهداف نظام مدیریت بودجه با پاسخ‌گویی است. بدان معنا که در چارچوب هر برنامه‌ای با میزان مشخصی از مخارج انجام شده، می‌بایست مجموعه‌ی معینی از اهداف تحقق یابد.

با توجه به بحث اصلی این مقاله، این پرسش مطرح می‌شود که حسابرسی عملیاتی و بودجه‌ریزی عملیاتی کدام یک بر دیگری تقدم دارد. از آن‌جا که این نوع بودجه‌ریزی یک نوع فرایند جاری است با مشخص کردن اهداف و برنامه‌ها و شاخص‌های کمی برای آن‌ها می‌تواند به عنوان مبنای مناسبی برای ارزیابی فعالیت‌های دولت توسط سازمان‌ها و افراد مختلف باشد که این گروه‌ها از طریق اجرای حسابرسی عملیاتی می‌توانند آن فعالیت‌ها را ارزیابی کنند. بنابراین می‌توان گفت بودجه‌ریزی عملیاتی مبنای اجرای حسابرسی عملیاتی است. زیرا ابتدا مخارج و نتایج را مشخص کرده سپس از طریق حسابرسی عملیاتی نتایج به دست آمده ارزیابی می‌گردند.

با توجه به مطالب گفته شده به نظر می‌رسد که بودجه‌ریزی بر مبنای عملیاتی و حسابرسی عملیاتی دارای شباهت‌ها و تفاوت‌هایی باشند که وجوه تشابه و تفاوت این دو را بطور کلی می‌توان به شرح نمایه‌ی یک نمایش داد.

نمایه یک. وجوه تشابه و تفاوت بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و حسابرسی عملکرد

عامل	بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد	حسابرسی عملکرد
پارادایم مدیریتی	مدیریت عملکرد و نتیجه محور	مدیریت عملکرد و نتیجه محور
افق برنامه‌ریزی	بلندمدت	بلندمدت
دوره‌ی عملیاتی	سالانه	سالانه
نوع هدف	کمی کیفی	کمی کیفی
سیستم هزینه‌یابی	ABC/M	ABC/M
نوع نظام اجرا	استراتژیک و آینده‌نگر	سیستمی و واقع‌گرا
خروجی	لایحه‌ی بودجه	گزارش حسابرسی عملکرد
تهیه‌کننده	دولت دستگاه‌های دولتی	مجلس (دیوان محاسبات) سازمان حسابرسی
واحد کلان تحلیل	برنامه	برنامه
فراگرد تنظیم بودجه	تهیه تدوین تصویب	ارزیابی تفریع
الزامات:	- برنامه‌ی پنج‌ساله	
	- چشم‌انداز	- بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد
	- سیاست‌های کلی	- استاندارد اهداف کمی کیفی
	- احکام قانونی	
	مدیریت نتیجه‌محور	
پی‌آمدهای کنترل	شفافیت بهبود مستمر و کیفیت خدمات	پاسخ‌گویی اندازه‌گیری شاخص‌های کیفیت

مدیریت کیفیت جامع و حسابرسی عملکرد

مفهوم مدیریت کیفیت جامع در دهه‌ی ۱۹۸۰ در سطح گسترده‌ای مطرح شد. گرچه ریشه در بازسازی صنایع ژاپن بعد از جنگ جهانی دوم دارد. عبارت مدیریت کیفیت جامع، نام تجاری محصول یک مؤسسه‌ی خدمات مشاوره‌ای بود. پایه‌گذار اصلی مدیریت کیفیت جامع ادوارد دمنیگز است که اعتقاد داشت کیفیت باید از درون شرکت به وجود آید نه این‌که آن‌را از بیرون به شرکت تحمیل کنیم. به‌رحال این ژاپنی‌ها بودند که به این مقوله توجه بسیار و مدیریت کیفیت جامع را پیاده‌سازی کردند و به تدریج در دهه‌ی ۱۹۸۰ آن را با خود به اروپا و آمریکا منتقل کردند (رامیرز، ۲۰۰۸). مدیریت کیفیت جامع به معنی بهبود مستمر در کیفیت، ثمربخشی و اثربخشی حاصل از استقرار مسئولیت در چرخه‌ها و در محصول است که هدف اصلی آن حذف هزینه‌های قصور داخلی از راه

بنابراین ایجاد یک سیستم اندازه‌گیری و گزارش عملکرد، مسیری را برای مجریان حسابرسی عملکرد فراهم می‌آورد تا از این طریق پیرامون اهداف کوتاه‌مدت و بلندمدتی که در برنامه‌ها مطرح می‌شود، به توافق دست یابند. همچنین پیرامون انتخاب معیارهای عملکرد، بحث و تبادل نظر کرده به توافق دست یابند و سؤالات و مباحثی را که مطرح می‌گردد، مورد بررسی قرار دهند و بر شبیهاتی که پیرامون بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد وجود دارد غلبه کنند (آذر، ۱۳۸۸).

همان‌گونه که مشاهده شد، میان سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و نظام حسابرسی عملکرد ارتباط تنگاتنگی وجود دارد و در این میان حسابداری مدیریت به‌وسیله‌ی سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد زیرساخت و پایه‌ی قوی برای اجرای صحیح و بهینه‌ی حسابرسی عملکرد فراهم می‌کند.

حرکت به سمت ضایعات صفر است (شرکت، ۱۳۸۶).

مدیریت کیفیت جامع، بسته‌ای پر از تکنیک و روش نیست و در عین حال جنبه‌های بیشتر سنتی مدیریت را که در تیلوریسم و مدیریت علمی ریشه دارد درمی‌نوردد و نادیده می‌گیرد. به هر حال این روش مقبولیت عام یافته و در سراسر بخش‌های صنعتی و سایر سازمان‌ها، توسعه یافته و ادعا می‌شود که بسیار موفق بوده است (اسکارلت، ۲۰۰۵).

از آن‌جا که اجرای حسابرسی عملیاتی با چالش‌های بسیاری روبه‌رو است پس برای رفع این چالش‌ها و جلوگیری از دیوان‌سالاری اضافی، توجه به مقوله‌ی کیفیت در انواع سازمان‌ها از یک طرف، و در فرایند اجرای حسابرسی عملکرد توسط دست‌اندرکاران آن از طرف دیگر ضروری و ناگزیر است و این امر محقق نخواهد شد مگر با پیاده‌سازی مدیریت کیفیت جامع. استفاده از مدیریت کیفیت جامع باعث می‌شود تمامی عملیات سازمان با کیفیت حسابرسی شده و نیز نتیجه‌محور باشد. بنابراین استفاده از این تکنیک می‌تواند باعث جلوگیری از چالش‌های موجود در فرایند اجرای حسابرسی عملیاتی شود. ضمن این‌که در به‌کارگیری تکنیک مدیریت کیفیت جامع، استفاده از مدل‌های تعالی دیگری از جمله مدل تعالی کیفیت بنیادی اروپایی (EFQM)، ضروری و مفید است. نمای کلی این مدل نیز به شرح شکل یک است.

کارت امتیاز دهی متوازن و حسابرسی عملکرد

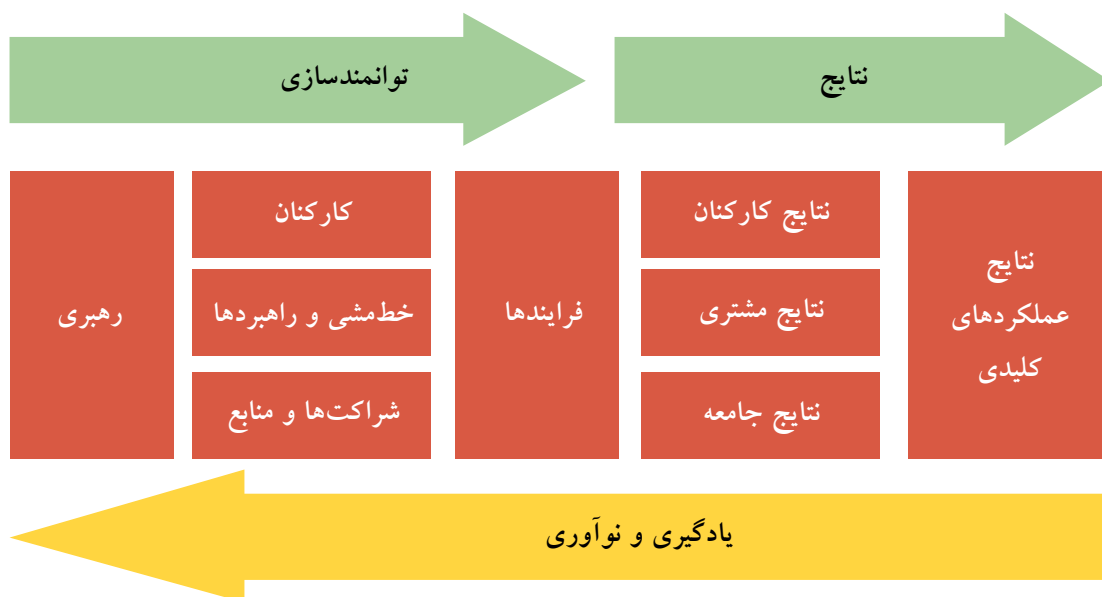
همراه کردن اطلاعات غیرمالی یا اطلاعات مالی برای نخستین بار نوشته‌های کاپلان و نورتون در سال ۱۹۹۰ به نام

کارت امتیازدهی متوازن نام‌گذاری شده است (فخاریان، ۱۳۸۲). انجمن حسابداران خبره‌ی مدیریت انگلستان کارت امتیازدهی متوازن را چنین تعریف کرده است: «شیوه‌ای برای ارائه‌ی اطلاعات به مدیریت در جهت تنظیم و اجرای سیاست‌های راهبردی». مقصود از «متوازن» همه‌ی عوامل مالی و غیرمالی است که در راستای موفقیت شرکت، در دستیابی به اهداف استراتژیک، نقش دارند.

کارت امتیازدهی متوازن (BSC) یکی از مهم‌ترین فنون ارزیابی عملکرد سازمان است که می‌تواند به‌عنوان چارچوبی برای مدیریت راهبردی در راستای تغییرات سازمانی، عملکرد مدیران سازمان‌ها را از جنبه‌های مالی، مشتریان، فرایند داخلی، یادگیری و رشد و نوآوری و حتی جنبه‌های زیست محیطی و اجتماعی که ابعاد فرایند توسعه‌ی پایدار را شکل می‌دهند، ارزیابی کند (فیگه و تابیس، ۲۰۰۲). سیستم امتیازدهی متوازن با ترجمان نظرگاه‌های مدیریت و استراتژی واحد انتفاعی در قالب مجموعه‌ای از اهداف عملیاتی که می‌تواند محرک رفتار و در نتیجه عملکرد باشد چارچوب مستحکمی برای کمک به پیاده‌سازی سریع استراتژی را در تشکیلات ایجاد کند (کاپلان و نورتون، ۲۰۰۱).

به‌کارگیری سیستم امتیازدهی متوازن باعث می‌شود که سازمان به منافع بالقوه‌ی زیر دست یابد (فخاریان، ۱۳۸۲):

- ۱) ابزار یا وسیله‌ای است برای تعیین میزان پیشرفت در مسیر دستیابی به اهداف استراتژیک
- ۲) ایجاد تعادل بین اهداف بلندمدت، میان‌مدت و کوتاه‌مدت از طریق اندازه‌گیری عملکرد به‌صورت مناسب



شکل یک: نمای کلی مدل EFQM

گامی اساسی در حسابرسی عملکرد به شمار می‌آید.

هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و حسابرسی عملکرد

در دهه‌ی ۱۹۸۰ به دنبال انعکاس ضعف‌ها و نارسایی‌های سیستم‌های رایج حسابداری در ارائه‌ی اطلاعات دقیق هزینه، در محافل دانشگاهی و حرفه‌ای به این رابطه توجه جدی بیشتری شد که نتیجه‌ی اصلی آن ابداع تکنیک‌های نوین محاسبه‌ی بهای تمام‌شده‌ی تولیدات و خدمات است.

با افزایش سهم فناوری و سایر اجزای هزینه‌های سربار در تولید کالاها و خدمات، روش‌های هزینه‌یابی سنتی، اطلاعات صحیح در مورد هزینه‌ی سربار و تسهیم آن را فراهم نمی‌کند در حالی‌که اطلاعات بهای تمام‌شده‌ی محصولات، خدمات و مشتریان از مهم‌ترین اطلاعات مالی است که برای تصمیمات مدیریت مورد نیاز است. برآورده‌نشدن اطلاعات مورد نیاز مدیریت توسط سیستم‌های هزینه‌یابی سنتی، واحدهای اقتصادی را به سمت استفاده از سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت متمایل کرده است (چن و همکاران، ۱۳۸۷).

سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت یکی از سیستم‌های جدید هزینه‌یابی محصولات و خدمات است که نیازهایی از قبیل محاسبه‌ی صحیح بهای تمام‌شده‌ی محصول، بهبود فرایند تولید، حذف فعالیت‌های زائد، شناخت محرک‌های هزینه، برنامه‌ریزی عملیات و تعیین راهبردهای تجاری را برای واحد اقتصادی برآورده می‌سازد (مک‌گایر و همکاران، ۱۹۹۷). این سیستم به جای پرداختن به نشانه و معلول، علت ایجاد هزینه و تولید را کالبدشکافی می‌کند و اگر فعالیت‌های فلسفه‌ی توجیهی، متقاضی و حتی ارزش افزوده نباشد، زمینه‌ی حذف، تعدیل یا بهبود آن را فراهم می‌کند. برخی از مزایای این سیستم عبارتند از:

۱- بهبود سیستم هزینه‌یابی و تخصیص هزینه‌های شرکت به طور مطلوب‌تر

۳) چارچوبی که سازمان در اجرای استراتژی خود نمی‌تواند به‌وسیله‌ی آن تغییرات ساختاری را به‌عنوان استراتژی جدید انجام دهد.

۴) شاخص‌های کمی غیرمالی متفاوت از شاخص‌های مالی جهت ارزیابی در اختیار مدیریت قرار می‌دهد.

۵) چارچوبی که به‌وسیله‌ی آن تلاش‌های درون‌سازمانی برای دستیابی به عوامل سرنوشت‌ساز موفقیت هماهنگ می‌شود.

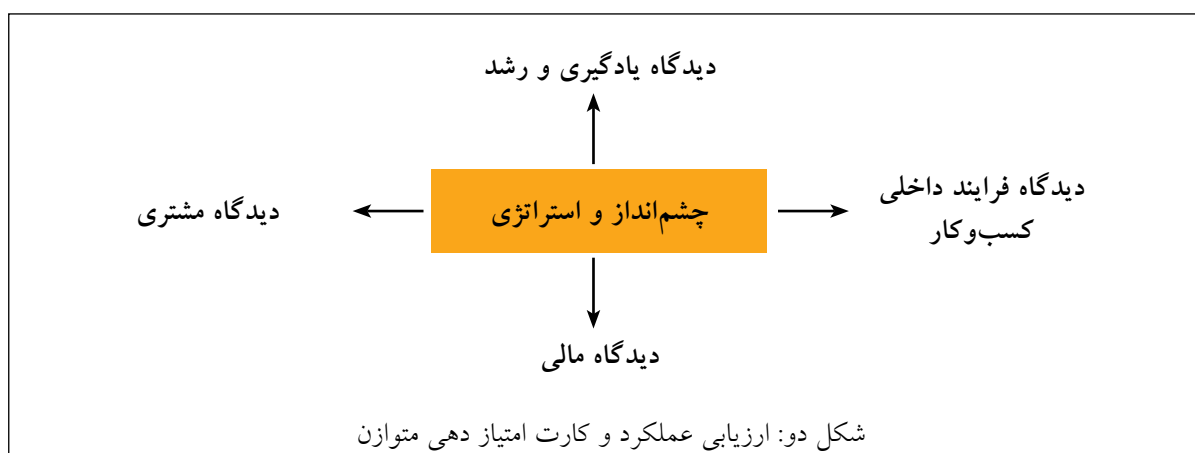
۶) موجب ایجاد یک برنامه‌ی کاری ارتباط استراتژیک بین مدیران و اعضای سازمان می‌شود.

۷) راهبرد، ساختار و دیدگاه اصولی را در مرکز توجه مدیریت قرار می‌دهد.

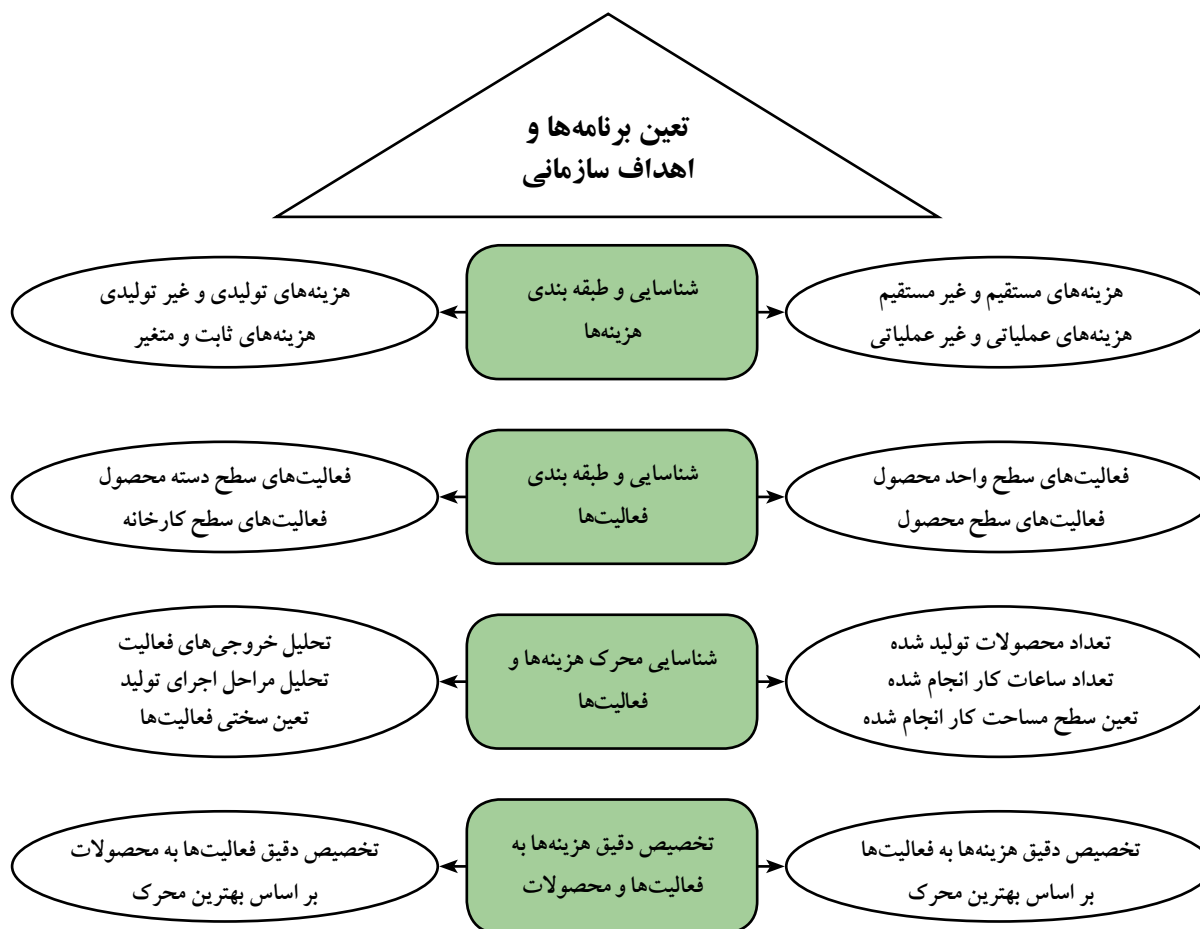
۸) ایجاد توازن در تأمین امکانات رقابتی همه‌جانبه و جلب توجه سرمایه‌گذاران.

معیار میزان دستیابی سازمان‌ها به نتایج یکی از الزامات حسابرسی عملکرد است؛ چرا که منابع مالی سالانه با توجه به میزانی که دستگاه در دستیابی به نتایج مشخص شده از موفقیت برخوردار بوده است، تخصیص داده می‌شود و روش‌هایی چون BSC روش مناسبی در حسابرسی عملکرد به نظر می‌رسد. این دسته از روش‌های ارزیابی نتایج و ستانده‌ها را در نظر گرفته و هر یک را با اعمال شاخص‌های عملکرد مورد سنجش و حسابرسی قرار می‌دهد.

استفاده از تکنیک کارت امتیازدهی متوازن ابتدا به‌وسیله‌ی سازمان‌ها، در تعیین اهداف استراتژیک و دستیابی به آن بسیار مفید است؛ از طرف دیگر در سازمان‌هایی که کارت امتیازدهی متوازن را پیاده می‌کنند، یا به عبارتی از آن استفاده می‌کنند؛ اجرای حسابرسی عملکرد با سهولت بیشتری امکان‌پذیر است. چرا که حسابرسی عملکرد، عملیات یک سازمان را از جنبه‌های مختلف بررسی و معیارهای موردنظر واحدهای اقتصادی را نیز ارزیابی می‌کند. از این رو، به‌کارگیری سیستم امتیازدهی متوازن



شکل سه: نمای کلی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت



کند و فرصت‌های کاهش و حتی حذف هزینه‌ها را از طریق مدیریت بر مراکز فعالیت (ABM) انجام دهد.

مسئله‌ی دیگر این است که سیستم ABC پایه و اساس اجرای هر کدام از سیستم‌های بودجه‌بندی و حسابرسی عملکرد است. از یک طرف اجرای آن در سازمان‌ها باعث بهبود عملکرد، و شناسایی دقیق بهای کالاها و خدمات شده از طرف دیگر برای اجرای حسابرسی عملکرد، با توجه به مقوله‌ی اصل فایده هزینه، توجه و دقت نظر کافی در به‌کارگیری این تکنیک، از اهمیت فراوانی برخوردار خواهد بود.

سخن آخر

در این مقاله برخی از مهم‌ترین تکنیک‌های حسابداری مدیریت و نقش و ارتباط آنها با حسابرسی عملکرد، از نظر مبانی نظری معرفی و تشریح شد. صرف نظر از اهداف و چالش‌های موجود در نظام حسابرسی عملکرد، به‌کارگیری این تکنیک‌ها توسط نقش‌آفرینان اصلی این نظام حسابرسی حیاتی است.

۲- تعیین بهای تمام‌شده و قیمت‌گذاری به صورت منطقی و دقیق‌تر

۳- کنترل عملیات شرکت و برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری کار

۴- ارزیابی صحیح‌تر عملیات مالی مدیران

۵- حذف فعالیت‌های بدون ارزش افزوده

سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به منظور محاسبه‌ی دقیق هزینه‌ها از اهمیت فراوانی برخوردار است که نمودار اصلی اجرایی آن در شکل سه نشان داده شده است.

مراحل اصلی این سیستم به‌گونه‌ای است که ابتدا هزینه‌ها به مخازن، مخازن به فعالیت‌ها و در نهایت فعالیت‌ها به محصولات سرشکن می‌شود. در سیستم ABC هزینه‌ها طبق مراکز فعالیت و نرخ هر مرکز فعالیت بابت تولید یک واحد محصول جداگانه گزارش می‌شود و با وجود محرک‌های مناسب هر مرکز، هزینه‌های کیفیت و هزینه‌های شکست و همچنین عملکرد هر مرکز فعالیت مشخص می‌شود و در نهایت مدیریت بهتر می‌تواند هزینه‌ها را کنترل و بهینه‌سازی

نظام حسابرسی عملکرد و حتی موفقیت واحدهای اقتصادی در ایران، عدم بکارگیری و استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت است. اگرچه به‌کارگیری این تکنیک‌ها به سبب مزایای فراوان آن بسیار با اهمیت است، واقعیت این است که طراحی و اجرای تکنیک‌های معرفی شده حسابداری مدیریت در عمل بسیار دشوار و نیازمند طراحی و اجرای زیر ساخت‌های مکمل دیگری است.

به عبارت دیگر، طراحی و اجرای موفقیت‌آمیز نظام حسابرسی عملکرد، مستلزم تحول اساسی و بنیادی در نظام حسابداری و گزارشگری مورد عمل فعلی از یک سو و طراحی و اجرای سیستم حسابداری بهای تمام‌شده و سیستم ارزیابی عملکرد از دیگر سو است. بنابراین توصیه می‌شود از آن‌جا که در ایران، در آغاز فرایند پیاده‌سازی و اجرای نظام حسابرسی عملکرد هستیم، این قبیل سیستم‌های حسابداری مدیریت، از قبل و یا حداقل هم‌زمان با تحول در نظام حسابرسی طراحی شود تا دستیابی به یک نظام حسابرسی عملکرد کارا و یکپارچه امکان پذیر شود.

در زمان فعلی، فشارهای اقتصادی، شرکت‌ها و دولت‌ها را ناگزیر از صرفه‌جویی در تمام سطوح کرده است که نتیجه‌ی آن تقاضای فزاینده برای اطلاعاتی است که حسابرسان عملکرد فراهم می‌آورند. حسابرسی عملکرد به‌طور اساسی با نتایج و نسبت‌های داده‌ها و ستانده‌ها ارتباط دارد و داده‌های ورودی مختلفی را که مدیریت به‌صورت مقداری بر اساس ساعات کار انسانی، دستمزدها، مواد، سربار یا منابع سرمایه‌ای به‌کار می‌برد، اندازه‌گیری می‌کند.

حسابرسی عملکرد زمانی نتیجه‌ی لازم را به بار خواهد آورد که تکنیک‌های حسابداری مدیریت به‌درستی صورت پذیرد چرا که اصول، معیارها و تکنیک‌های حسابداری مدیریت به گونه‌ای است که علاوه بر ایجاد امکان نظارت مؤثر در اجرای عملیات، پیش‌زمینه‌های تحقق اهداف را فراهم می‌کند و از این‌رو سنجش مؤلفه‌های اساسی حسابرسی عملکرد در محیط سنتی انتظارات لازم را برآورده نخواهد کرد. براساس تحقیقات انجام‌شده یکی از دلایل نارسایی در

منابع

فارسی

انگلیسی

- 1- Scarlett, Bob, 2005, "Management Accounting Performance Evaluation", CIMA Publication, PP: 312-323.
- 2- Lawrence a. Gordan and Fred e. sellers, 2002, "Accounting and Budgeting Systems : the Issue of Congruency", Journal and Public Policy.
- 3- Ditternhofer, Mort, 2001, "Performance Auditing in Government", Managerial Auditing Journal, Volume 16, PP: 438-442.
- 4- Mihi Ramirez, Antonio, 2008, "Total Quality Analysis Management and Knowledge Management as Source of Competitive Advantage, <http://www.ssrn.com>.
- 5- McGuire, B.L., Kocakulah, M.C., & Dague, J.W, 1997, "Using ABC To Identify Cost Drivers In a Manufacturing Environment", Journal of Cost Management, PP: 22-28.
- 6- Figgie, Frank., Hahn, Tobias., 2002, "The Sustainability Balanced Scorecard – Theory and Application of a Tool For Value – Based Sustainability Management", University of lueneburg, center for sustainability management.
- 7- Kaplan, R.S., Norton, D., 2001, "The Balanced Scorecard –Translating Strategy into Action", Harvard Bussiness School Press, Boston, MA, 19-40.

- ۱- آذر، عادل، ۱۳۸۸، مقاله "بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و حسابرسی عملکرد"، ارائه شده در اولین همایش سراسری حسابرسی عملکرد، پاسخگویی و ارتقای بهره‌وری.
- ۲- آرتور، اره، ج. دیتورو، دیرونگ، ۱۳۷۶، "مدیریت کیفیت فراگیر"، ترجمه شرکت، حبیب اله، تهران، انتشارات اردکان.
- ۳- ادوارد ج. بلوچر، کونگ اچ‌چن، توماس دبلیو، لین، ۱۳۸۷، "حسابداری مدیریت استراتژیک"، ترجمه پارسائیان، علی، تهران انتشارات ترمه، چاپ دوم.
- ۴- پناهی، علی، ۱۳۸۶، "بودجه‌ریزی عملیاتی در نظریه و عمل"، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
- ۵- فخاریان، ابوالقاسم، ۱۳۸۲، "ارزیابی متوازن ابزار پیشبرد استراتژی"، ماهنامه حسابداری، شماره ۱۵۴.
- ۶- صلاحی نژاد، مریم، ۱۳۸۷، "حسابرسی عملیاتی و مدیریت راهبردی"، ماهنامه حسابداری، شماره ۲۰۳.
- ۷- محمدی، معبود، ۱۳۸۷، "برخی چالش‌های حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی ایران"، فصلنامه دانش حسابرسی، سال هشتم، شماره ۲۵، ۲۶.
- ۸- ویلکر، گالین، بورکه، لوئیس، ۱۳۸۶، "حسابداری مدیریت ارزیابی عملکرد"، ترجمه میر اسکندری، مجید، انتشارات کیومرث و انجمن حسابداران خبره ایران، چاپ اول.