

عامل کلیدی در حسابرسی عملکرد

علی خوزین، جمال محمدی



حسابرسی عملکرد

با معیارهای صرفه‌ی اقتصادی، کارایی و اثربخشی می‌تواند

در روش‌ها و تصمیمات مدیران دوایر دولتی در مصرف بهینه و هدفدار اعتبارات مؤثر واقع شده و آن‌را به سمت اتخاذ شیوه‌ای که منجر به کاهش ضایعات، افزایش بهره‌وری، کاستن از هزینه‌ها و بالاخره تحقق اهداف مورد نظر سازمان تحت مدیریت بنحو مطلوب گردد، سوق دهد. معیار حسابرسی، مهم‌ترین شاخص حسابرسی عملکرد است، زیرا معیار مبنای قضاوت است. معیارهای حسابرسی عملکرد شاخص‌های ایده‌آلی هستند که عملیات واقعی در برابر آن سنجیده خواهد شد لذا حسابرسان در زمان انتخاب معیارهای حسابرسی باید به ویژگی‌های کیفی آن (مربوط بودن، قابلیت اتکا، بی‌طرفی، قابل فهم و کامل بودن) و متناسب بودن آن با موضوع مورد رسیدگی توجه ویژه داشته باشند. این معیارها می‌تواند از قوانین و مقررات، استانداردهای تدوین شده نهادهای حرفه‌ای و از اطلاعات سایر سازمان‌های مشابه به دست آید انتخاب یک معیار خوب و مرتبط، می‌تواند در یافته‌ها و ارتقای سطح کیفیت گزارش حسابرسی عملکرد مفید واقع شود.

مقدمه

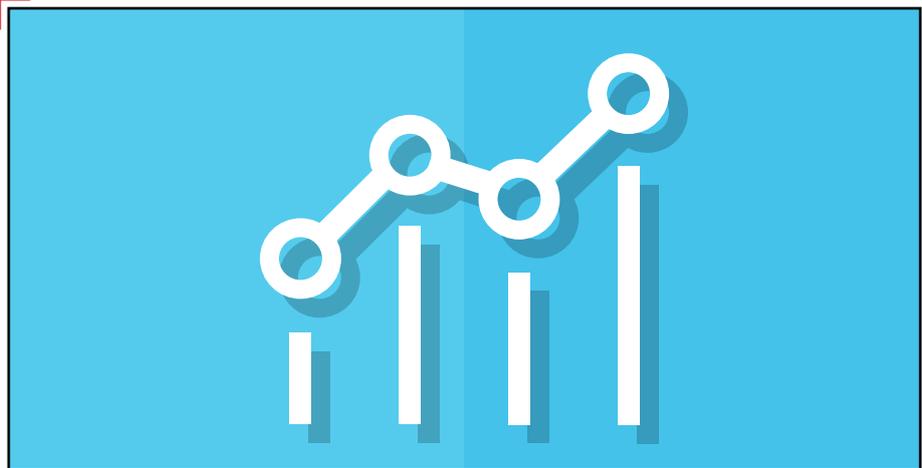
امروزه به‌علت رشد و توسعه برنامه‌های دولت، حسابرسی بخش عمومی متحول شده و حوزه‌ی خود را فراتر از حسابرسی مالی یا رعایت قرار داده و به سمت حسابرسی عملکرد جهت نظارت مؤثر و کارآمد، سوق داده است. حسابرسی عملکرد ابزاری مهم است که شرایط را برای بهبود حسابدگی مهیا کرده و به ایجاد نظام حاکمیتی پاسخ‌گو در قبال منابع عمومی کمک می‌کند (Daujotaite, 2008). لذا به همین دلیل حرکت به سوی حسابرسی دستگاه‌های اجرایی از منظر بهبود مؤلفه‌های صرفه‌ی اقتصادی، کارایی و اثربخشی در سال‌های اخیر در رأس اولویت‌های دیوان محاسبات قرار گرفته است و از طرفی تأکید ریاست دیوان و درخواست مجلس شورای اسلامی مبنی بر ضرورت انجام حسابرسی عملکرد در کشور، برنامه‌ریزی‌های دیوان محاسبات را به منظور فرهنگ‌سازی و ایجاد بسترهای لازم به سمت تشکیل کارگروه تخصصی حسابرسی عملکرد، کمیته اجرایی حسابرسی عملکرد، کارگروه تدوین معیارها و دستورالعملها و برگزاری کارگاه‌های آموزشی در سطح مرکز و استانها سوق داده است. با اجرای حسابرسی عملکرد کارایی، اثربخشی و صرفه‌ی اقتصادی استفاده از منابع در اجرای وظایف دستگاه‌های

تحت رسیدگی، بررسی می‌شود، و این امر می‌تواند منتج به بهبود نظارت بردستگاه‌های دولتی، ارتقای پاسخ‌گویی، استفاده بهتر از منابع، بهبود مدیریت دستگاه‌های دولتی، فراهم ساختن فرصت کاهش هزینه‌ها، ارتقای بهره‌وری، شناخت توانایی‌های سازمان و ارائه توصیه‌هایی برای اصلاح امور، رفع انحرافات، بهبود سیستم‌ها و عملکرد شود (محمدی، ۱۳۹۳). حسابرسی عملکرد ابزاری مهم است، که شرایط را برای بهبود حسابدگی، مهیا کرده و به ایجاد نظام حاکمیتی پاسخ‌گو در قبال منابع عمومی کمک می‌نماید (زارعی و فاضلی نژاد، ۱۳۹۵) حسابرسی عملکرد تعریف‌های متعددی دارد که عبارتند از ارزیابی میزان رعایت هدف‌ها، سیاست‌ها، روش‌های سازمان و یا قوانین و مقررات مربوط؛ ارزیابی اثربخشی سیستم‌های برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت؛ ارزیابی کیفیت گزارش‌های مدیریت از نظر درخور اعتماد و مربوط بودن (رحیمیان، ۱۳۸۲). به‌طور کلی حسابرسی عملکرد یعنی حسابرسی کارایی، اثربخشی، صرفه‌ی اقتصادی: حسابرسی صرفه‌ی اقتصادی فعالیت‌های اداری در انطباق با اصول و رویه‌های مدیریتی سالم و سیاست‌های مدیریتی است، و حسابرسی کارایی در مورد استفاده از منابع انسانی و مالی و سایر منابع، شامل ارزیابی سیستم‌های اطلاعاتی، سنجش‌های

تفاوت‌های حسابرسی عملکرد با سایر حسابرسی‌ها در اهداف، دامنه‌ی حسابرسی، روش‌های مورد استفاده و گزارشگری است

تفاوت حسابرسی عملکرد با سایر حسابرسی‌ها

تفاوت‌های حسابرسی عملکرد با سایر حسابرسی‌ها در اهداف، دامنه‌ی حسابرسی، روش‌های مورد استفاده و گزارشگری است. به‌عنوان مثال، در حسابرسی‌های مالی، رویدادها و صورت‌های مالی یک دوره‌ی مالی به منظور اظهارنظر در خصوص وضعیت مالی و رعایت استانداردهای حسابداری مورد بررسی قرار می‌گیرد. در حسابرسی رعایت نیز، عملکرد دستگاه‌های اجرایی با قوانین و مقررات ذی‌ربط تطبیق داده می‌شود. در حالی که در حسابرسی عملکرد اهداف و دوره رسیدگی، انتخابی بوده و به منظور اظهارنظر در خصوص عملکرد بخش‌های مختلف، از نظر صرفه‌ی اقتصادی، کارایی و اثر بخشی مورد بررسی قرار می‌گیرد. از نظر روش‌های مورد استفاده، در حسابرسی‌های مالی معمولاً داده‌های مالی با رویکرد تأکید بر شناسایی انحرافات از استانداردهای حسابداری، در صورت‌های مالی مطابقت داده می‌شود، در حسابرسی رعایت نیز فعالیت‌های صورت گرفته با قوانین و مقررات عام و خاص مربوط، تطبیق داده می‌شود، در حالی که در حسابرسی عملکرد، فعالیت‌ها تحلیل و با معیارهای معین مقایسه می‌شود؛ تا میزان انطباق عملکرد، با اهداف مشخص شود. از نظر گزارشگری هم در حسابرسی‌های مالی برای اظهارنظر از چارچوب استاندارد استفاده می‌شود و در حسابرسی رعایت چارچوب گزارشگری به گونه‌ای است که موارد عدم انطباق با قوانین و مقررات به‌عنوان تخلف به مراجع ذی‌ربط ارسال می‌شود، اما در حسابرسی عملکرد جمع‌بندی و اظهارنظر در چارچوبی کاملاً متفاوت و با توجه به شرایط و مقتضیات هر کار انجام می‌گیرد و شامل توصیه‌هایی برای اصلاح نواقص و بهبود سیستم‌ها و عملکرد است (محمدی، ۱۳۹۱).



به‌منظور بهبود پاسخ‌گویی عمومی و نیز سهولت تصمیم‌گیری واحدهاست. طبق استانداردهای حسابرسی اینتوسای، حسابرسی عملکرد، بررسی مستقل کارایی و اثربخشی اقدامات، برنامه‌های دستگاه‌های دولتی است که با در نظر گرفتن صرفه‌ی اقتصادی انجام می‌گیرد و هدف آن راهبری به سوی اصلاح امور است (محمدی، ۱۳۹۱). در استاندارد شماره ۳۳۰۰ دیوان محاسبات کشور، تحت عنوان «اصول بنیادی حسابرسی عملکرد»، چنین تعریف شده است: «حسابرسی عملکرد بررسی مستقل، هدفمند و قابل اتکا از این موضوع است که آیا تعهدات، سامانه‌ها، عملیات، برنامه‌ها، فعالیت‌ها یا دستگاه‌های اجرایی مطابق با اصول صرفه‌ی اقتصادی، کارایی و اثربخشی عمل می‌کنند؟ و آیا جایی برای پیشرفت وجود دارد؟» هدف از حسابرسی عملکرد، ارائه‌ی اطلاعات جدید، تحلیل، و در صورت مقتضی، توصیه‌هایی برای بهبود است. حسابرسی‌های عملکرد از طریق موارد زیر اطلاعات، دانش یا ارزش جدید را ارائه می‌کند:

- ✓ ارائه تحلیل‌های جدید (تحلیل وسیع‌تر یا عمیق‌تر با دید جدید)
- ✓ قابل دسترس‌تر کردن اطلاعات موجود برای استفاده‌کنندگان ذی‌ربط
- ✓ ارائه‌ی پیشنهاد بر اساس تحلیل یافته‌های حسابرسی

عملکرد و روش‌های نظارتی و ضوابطی که توسط واحدهای حسابرسی شده برای رفع نقایص شناسایی شده به‌کار می‌روند، اما حسابرسی اثربخشی عملکرد در رابطه با دستیابی به هدف‌های واحدهای حسابرسی‌شده و حسابرسی آثار واقعی فعالیت‌ها در مقایسه با آثار مورد انتظار می‌باشد (کرباسی، ۱۳۹۰). در ادبیات علمی نیز حسابرسی عملکرد به شیوه‌های مختلف تعریف شده است. به‌عنوان مثال وارینگ (Waring) و مورگان (Morgan) حسابرسی عملکرد را به‌عنوان ارزیابی نظام‌مند و هدفمند فعالیت‌ها یا فرایندهای یک برنامه یا یک فعالیت برای تعیین کارایی، اثربخشی و صرفه‌ی اقتصادی فعالیت‌ها، تعریف کرده‌اند. این تعریف در کنار توصیه‌هایی برای بهبود کار مدیران و کسبانی را که مسئول اجرای توصیه‌ها یا اطمینان یافتن از حسابداری برای فعالیت صحیح هستند نیز شامل می‌شود (Waring & Morgan, 2007). از دیدگاه دیگر، حسابرسی عملکرد عبارت است از: فرایند سیستماتیک ارزیابی اثربخشی و کارایی و صرفه‌ی اقتصادی عملیات تحت کنترل مدیریت و گزارش نتایج یافته‌ها همراه با پیشنهادها. طبق استانداردهای حسابرسی آمریکا، حسابرسی عملکرد؛ بررسی هدفمند و نظام‌مند برای ارزیابی مستقل از عملکردها و فعالیت‌های سازمان دولتی



حسابرسی
بخش عمومی
متحول شده
و حوزه‌ی خود
را فراتر از
حسابرسی مالی
یا رعایت قرار
داده و به سمت
حسابرسی
عملکرد جهت
نظارت مؤثر
و کارآمد، سوق
داده است

معیارهای حسابرسی عملکرد

به‌منظور اطمینان از هماهنگی بخش‌های مختلف در سیستم اقتصادی و حرکت هدفمند به سوی هدف‌های تعیین‌شده، ایجاد یک سیستم کنترلی ضروری است. این سیستم کنترلی می‌تواند نتایج واقعی به‌دست‌آمده را با ضوابط و استانداردهای مناسب و مبتنی بر هدف‌های از پیش تعیین‌شده تطابق دهد و برای انجام اصلاحات به‌هنگام، راهکارهای مناسب را ارائه کند. بررسی هدفمند کارکردهای هر سازمان و یا هر بخش مشخص از آن، موضوع حسابرسی عملکرد است (فاوچی، ۱۳۸۴). بنابراین، دستیابی به هدف‌های مورد انتظار با در نظر گرفتن معیارهای حسابرسی ممکن است (اعتباریان و همکاران، ۱۳۹۳) معنای معیار عبارت است از قانون، استاندارد و... که توان قضاوت در مورد چیزی را فراهم می‌آورد (Zuraidan Mohd, 2007) ایجاد معیار حسابرسی یکی از موضوع‌های بسیار مهم و کلیدی در بحث حسابرسی عملکرد است (فاوچی، ۱۳۸۴). مؤلفه‌ی اصلی حسابرسی عملکرد، یافته‌های حسابرسی است. یافته‌های حسابرسی متشکل از عناصر استاندارد از جمله معیار، شرایط، علت‌ها و معلول‌ها است. ساختار یافته‌های حسابرسی به‌وسیله هدف‌های حسابرسی و مدلی که حسابرسی با استفاده از این عناصر برپا شده است، تعیین می‌شود. معیار شاخص ایده‌آلی است که عملیات واقعی در برابر آن سنجیده خواهد شد. معیار می‌تواند شامل انتظارات، استانداردها، قوانین، خط‌مشی‌ها، محک‌های مقایسه، هدف‌های برنامه یا میانگین عملکرد در برنامه‌ها یا نهادهای مشابه باشد. در طراحی روش‌های زمینه‌ای، حسابرسان ضوابط جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها را برای رسیدن به هدف‌های حسابرسی، طراحی می‌کنند (Mohamadi&heidayi, 2013).



ویژگی‌های کلیدی معیارها شامل قابل اتکا بودن، بی‌طرفی، مفید بودن، قابل فهم بودن، قابل قبول بودن، کامل بودن، مربوط بودن و مقایسه‌پذیر بودن است

معیار را می‌توان به واسطه محک زدن به کمک برنامه‌های مقایسه‌پذیر، انتظارات یا نیازهای مشتری، تعیین هدف برنامه، شناسایی هدف‌های تنظیم شده داخلی، مقایسه‌ی واحدهای مقایسه‌پذیر انفرادی در داخل یک سازمان، تعیین استانداردهای صنعت یا بخش، مقایسه با روندهای تاریخی، شناسایی عملکرد بهینه یا میانگین عملیات حاصل در یک روند، مقایسه زمان کاری با زمان هدر رفته واقعی یا مقایسه عملکرد گروه آزمون با گروه کنترل، ایجاد کرد (کرباسی، ۱۳۹۰). در نتیجه، معیارها مجموعه‌ای از شاخص‌ها هستند که حسابرسان یافته‌های خود را با آن می‌سنجند تا به نتیجه‌گیری‌های منطقی دست یابند؛ و به عبارت دیگر استانداردهایی هستند که مدیریت واحد اقتصادی می‌تواند به‌طور واقع‌بینانه انتظار داشته باشد که به آنها دست یابد. معیار مبنای قضاوت است. (Zuraidan Mohd, 2007) حسابرسی عملکرد نیز شکلی از قضاوت است. هر پروژه، برنامه و واحد اقتصادی، عملکردی خوب، مناسب و یا بد دارد و در نتیجه حسابرسان عملیاتی نیز باید، چه به‌طور صریح و چه ضمنی، برای امر قضاوت خود در حسابرسی‌ها از معیار استفاده کنند. از این‌رو، این معیارها هسته مرکزی کل فرایند حسابرسی را شکل می‌دهند (اسدی، ۱۳۹۱). اگر معیار حسابرسی موجود نباشد، در واقع هیچ مبنایی برای مقایسه و نتیجه‌گیری و دستیابی به یافته‌های حسابرسی و در نهایت ارائه‌ی پیشنهادها در دست نخواهد بود. این معیارها، الگوی کنترلی مطلوبی برای موضوع مورد رسیدگی هستند. معیارها روش صحیح انجام کار را ارائه می‌نمایند، یعنی انتظارات یک فرد منطقی و مطلع از "آنچه که باید باشد" را نشان می‌دهند (فاوچی، ۱۳۸۸) و از مقایسه‌ی معیارها با آنچه که واقعا اتفاق افتاده، یافته‌های حسابرسی حاصل

می‌شود. هدف از معیارهای حسابرسی جهت‌دهی به ارزیابی‌هاست (کمک به حسابرسان)، معیارهای حسابرسی را می‌توان از جنبه‌های مختلف عملیات واحد اقتصادی به‌کار برد. معیار برای سنجش کیفیت و بموقع بودن اطلاعات به‌کار می‌رود، امانتداری و درستکاری مدیران را ثابت می‌کند (بنی فاطمی، ۱۳۸۲). ویژگی‌های کلیدی معیارها شامل قابل اتکا بودن، بی‌طرفی، مفید بودن، قابل فهم بودن، قابل قبول بودن، کامل بودن، مربوط بودن و مقایسه‌پذیر بودن است اگر معیارها این ویژگی‌ها را داشته باشند به‌یقین می‌تواند مجموعه‌ای از نقش‌های مهم را برای کمک به اجرای حسابرسی عملکرد ایفا نماید.

قابل اتکا بودن: معیارهای قابل اتکا منتج به نتیجه‌گیری‌های یکسان توسط حسابرسان دیگر که در همان شرایط از معیارهای مذکور استفاده کرده‌اند، می‌گردد.

بی‌طرفی: معیارهای بی‌طرفانه عاری از هر نوع غرض‌ورزی حسابرسان نسبت به مدیریت هستند.

مفید بودن: معیارهای مفید بودن منتج به یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌هایی می‌شود که نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان را تأمین می‌کند.

قابل فهم بودن: معیارهای قابل فهم بودن بصورت واضح بیان شده و در معرض تفسیرهای مختلف قرار نمی‌گیرد.

قابل مقایسه بودن: معیارهای قابل مقایسه بودن با معیارهایی که در حسابرسی عملکرد سازمان‌های مشابه یا فعالیت‌های مشابه و معیارهایی که در حسابرسی‌های قبلی واحد تحت رسیدگی استفاده شده است، یکسان می‌باشند.

کامل بودن: کامل بودن اشاره به تدوین کلیه معیارهای با اهمیت برای ارزیابی عملکرد در شرایط مختلف دارد، و

قابل قبول بودن: معیارهای قابل

قبول معیارهایی هستند که واحد تحت رسیدگی، قوه مقننه، رسانه‌ها و عامه مردم با آن موافق باشند (این‌توسای، ۲۰۰۴).

چالش‌های تعیین معیار حسابرسی عملکرد

برخی از مهمترین چالش‌های تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد در ایران که در بسیاری از موارد مشابه سایر کشورهای دیگر دنیا است شامل موارد زیر است:

نداشتن برنامه‌ریزی راهبردی - عدم وجود اطلاعات عملکردی مناسب - عدم اجرای بودجه ریزی عملیاتی در کشور - مشکلات پذیرش معیارهای تعیین شده توسط مدیریت - در دسترس نبودن مجموعه معیارهای حسابرسی عملکرد (رحیمیان، ۱۳۸۸).

از طرفی به دلیل نقش محوری معیارها در حسابرسی عملکرد، معیارهای حسابرسی باید به نحوی انتخاب شود که کیفیت، استقلال و بی طرفی گزارش‌ها را تضمین کند. عدم اعمال دقت در تعیین معیارها می‌تواند منجر به دستیابی نتایج نادرست گردیده و ارائه و پذیرش گزارش را با چالش جدی مواجه سازد از این رو تعیین معیار حسابرسی، خود بعنوان یکی از چالش‌های اساسی اجرای حسابرسی عملکرد محسوب می‌شود (محمدی، ۱۳۹۱).

فلسفه‌ی کاربرد معیارها در حسابرسی عملکرد

رهنمودهای کاربردی این‌توسای (INTOSAI) ویژه‌ی حسابرسی عملکرد، معیارهای حسابرسی عملکرد را چنین بیان می‌کند:

«مجموعه استانداردهای مستدل، معقول و دست‌یافتنی هستند که به‌وسیله‌ی آن‌ها می‌توان صرفه‌ی اقتصادی، کارایی و اثر بخشی فعالیت‌ها را ارزیابی کرد». معیارها گویای مدل‌های کنترل عادی و مطلوب هستند. آنها

در رسیدگی‌ها امکان به‌وجود آمدن یافته‌های حسابرسی را فراهم می‌آورند (این‌توسای، ۲۰۰۴).

انواع معیارها حسابرسی عملکرد

در استانداردهای حسابرسی دولتی و در منابع و کتب مربوط به حسابرسی عملکرد، معیارهای حسابرسی مورد توجه قرار گرفته که نمونه‌هایی به شرح زیر بیان می‌شود.

۱) کتاب راهنمای جامع حسابرسی عملکرد: در این کتاب قید گردیده که معیارها درون‌سازمانی هستند و یا به‌وسیله حسابرس عملیاتی و با هماهنگی مدیریت تدوین می‌شوند. معیارهای درون‌سازمانی: شامل سیاست‌های سازمانی، قوانین و مقررات، قراردادهای الزامات تأمین مالی، طرح‌های سازمانی، مقصدها و هدف‌های عملیاتی، بودجه‌ها، جدول‌های سازمانی و طرح‌های تفصیلی است امامعیارهای تدوین‌شده به‌وسیله حسابرس عملیاتی: شامل عملکرد سازمان‌های مشابه، آمارهای مربوط به صنعت و عملکرد، گذشته و حال صاحبکار، تحلیل یا بررسیهای ویژه، استانداردهای مهندسی، قضاوت حسابرسی، روش‌های کاری مناسب، عرف تجاری مطلوب، می باشد (رایدر، ۱۳۸۶).

۲) استانداردهای حسابرسی این‌توسای: طبق این استاندارد معیارها اصولی هستند که شواهد حسابرسی با آنها سنجیده می‌شود هدف از معیارهای حسابرسی جهت دهی به ارزیابی‌ها است (کمک به حسابرسی) و باید هر یک از معیارها به شکل یک سؤال مطرح شود به‌طوری که این سؤالات دارای خصیصه‌ی واقعی بوده و هدف آن‌ها تشریح و یا سنجش وضعیت واقعی مورد رسیدگی باشد و این معیارهای حسابرسی را می‌توان از منابع زیر تهیه کرد: قوانین و مقررات حاکم بر عملیات واحد مورد رسیدگی، تصمیمات اتخاذ شده توسط قوه‌ی مجریه یا قوه‌ی مقننه، خط

مشی‌ها و رویه‌ها، رجوع به عملکردهای دوره‌های قبل، مقایسه با بهترین روش، استانداردهای حرفه‌ای، تجارب و ارزش‌ها، شاخص‌های کلیدی عملکرد که توسط دولت یا دستگاه مورد رسیدگی تعیین شده است، توصیه‌ی کارشناسان مستقل، فرمول‌ها و فن‌آوری‌های تولید، دانش تخصصی اثبات شده یا جدید، سایر اطلاعات مورد اتکا، معیارهای مورد استفاده در حسابرسی‌های مشابه یا مورد استفاده سایر موسسات حسابرسی، سازمان‌های دارای فعالیت‌های مشابه یا برنامه‌های مشابه، استانداردهای عملکرد یا استعلام‌های قبلی صورت گرفته توسط قوه‌ی مقننه، مدیریت عمومی و ادبیات موضوع مورد رسیدگی (این‌توسای، ۲۰۰۴).

۳- کتاب دستورالعمل حسابرسی عملکرد پاکستان: طبق این دستورالعمل در حسابرسی عملکرد می‌توان از منابع زیر برای تعیین معیارهای جدید استفاده و درباره‌ی آنها با مسئولان واحد مورد رسیدگی مذاکره نمود: مقررات و خط مشی‌های دولتی، قواعد، مقررات و قوانین کاربردی شامل مقررات درون‌سازمانی و برون‌سازمانی، شرح سیستم‌ها، روش‌های مورد عمل و شرح مسئولیت‌ها و اختیارات، اسناد و مدارک اصلی و عمده‌ی مربوط به برنامه‌ریزی، جداول زمانی، طرح‌ها و بودجه‌ها، روش‌های پذیرفته شده‌ی مدیریت، اصول پذیرفته‌شده‌ی حسابداری و استانداردهای حسابرسی، بیانیه‌های تحقیقاتی دانشگاهی ارائه شده توسط مجامع حرفه‌ای، مجموعه استانداردهای عملکرد ارائه شده توسط مدیریت واحد تجاری، مطالب علمی و پژوهشی موجود درباره‌ی موضوع و استانداردهای مورد استفاده حسابرسی عملکرد، استانداردهای استفاده شده در حسابرسی عملکرد واحدهای مشابه، عملکرد گذشته‌ی حسابرسی واحد مورد رسیدگی، مصاحبه با کارشناسان و متخصصان (Department of the



پیشرفت و موفقیت در دستیابی به مزایای حسابرسی عملکرد تا حد زیادی به مهارت‌های حسابرسان و طرز فکر مدیریت نسبت به آنان بستگی دارد

Auditor General of Pakistan,
(1993).

از دیدگاه دیگر یک معیار، حداقل به دو شکل عام و خاص ارائه‌شدنی است. معیارهای عام از اصول عقلایی یا تفکر منطقی استنتاج می‌شود (بنی‌فاطمی کاشی، ۱۳۸۲). معیارهای عمومی شامل مواردی است که از منطق یا عرف عمومی استنباط می‌شود این معیارها در طی مطالعات مقدماتی می‌شوند. زمانی که مطالعات مقدماتی پیشرفت می‌کنند، این معیارها معمولاً توسعه یافته و اختصاصی‌تر می‌شوند. با پایان مطالعات مقدماتی، معیارها باید به اندازه‌ای جزئی شوند که برای گام‌های اجرایی حسابرسی، رهنمون‌های لازم را فراهم آورند. معیارهای عمومی در واقع بیان و توضیحات گسترده و کلی از عملکردهای اتکاپذیر و پذیرفته‌شده هستند. معیارهای عمومی اغلب نتیجه احساس‌های عمومی خردمندانه هستند. به‌عنوان مثال، یک رویه در سازمانی از منظر اجرایی بسیار سخت و طاقت‌فرسا است؛ به‌طوری‌که حتی بررسی عمومی این رویه، نواحی بالقوه‌ی تسهیل آن را پیشنهاد می‌کند. بنابراین لازم است حسابرسان خود را با شیوه‌های عمومی پذیرفتنی مدیریت در شرایط و نواحی متفاوت آشنا و مطلع کنند. این شیوه‌ها می‌تواند به‌عنوان معیارهای حسابرسی عمومی برای یک مأموریت حسابرسی به‌کار گرفته شود. طبق استانداردهای پذیرفته‌شده دولتی که توسط دیوان محاسبات امریکا تدوین شده، نمونه‌هایی از معیارهای ممکن برای بخش عمومی به‌شرح زیر بیان شده است:

- انتظارها یا هدف‌های وضع‌شده به‌وسیله قوانین و یا مقررات تعیین شده از سوی مدیریت،
- استانداردها و هنجارهای فنی،
- نظر کارشناسان،
- عملکرد سال‌های قبل،
- عملکرد سایر واحدهای اقتصادی

مشابه،

• عملکرد در بخش خصوصی

معیارهای اختصاصی به‌طور بسته‌ای به قوانین، هدف‌ها، برنامه‌ها، کنترل‌ها و سیستم‌های یک واحد تحت حسابرسی مربوط می‌شود. معیارهای اختصاصی معمولاً از هدف‌های تعیین‌شده برای یک پروژه یا برنامه خاص و استانداردها و شیوه‌های مربوط به آن استنتاج می‌شود. به‌عنوان مثال، برنامه واکسیناسیون فلج اطفال برای واکسینه کردن کلیه کودکان بالای پنج سال در طی یک دوره و یا یک برنامه آبرسانی، ۱۰۰۰ روستا در طول دوره طرح، یک هدف باشد. هدف‌های این برنامه‌ها می‌تواند به‌عنوان معیار اختصاصی برای برنامه یا طرح فوق در نظر گرفته شود. (Mohamadi&heidayi, 2013).

ویژگی معیارهای خوب

• اطمینان‌پذیری: معیارهای درخور اتکا زمانی که به‌وسیله سایر حسابرسان در همان شرایط مورد استفاده قرار گیرند و به نتیجه ثابتی منجر شوند.

• بی‌طرفانه بودن: معیارهای بی‌طرف از هر نوع جهت‌گیری حسابرسان یا مدیران مبری هستند.

• مفید بودن: معیارهای مفید دارای یافته‌ها و نتایجی در راستای نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان هستند.

• درک‌پذیر بودن: معیارهای درک‌پذیر، معیارهایی هستند که دارای توضیحات آشکار و روشنی هستند و معانی با تفاسیر مختلف ندارند.

• مقایسه‌پذیری: معیارهایی مقایسه‌پذیرند که سازگار با معیارهایی هستند که در سایر سازمان‌ها یا فعالیت‌های مشابه یا در حسابرسی‌های عملکرد قبلی سازمان، به‌کار می‌روند.

• کامل بودن: کامل بودن به توسعه تمام معیارهای مهم متناسب جهت ارزیابی عملکردها در شرایط مختلف مربوط می‌شود.

• پذیرفتنی بودن: معیارهای پذیرفتنی، معیارهایی هستند که مورد پذیرش واحد حسابرسی‌شونده، قانون‌گذار، استفاده‌کنندگان عمومی و... هستند (حیدری و محمدی، ۱۳۹۲).

ویژگی‌های یک حسابرس اثر بخش در حسابرسی عملکرد

پیشرفت و موفقیت در دستیابی به مزایای حسابرسی عملکرد تا حد زیادی به مهارت‌های حسابرسان و طرز فکر مدیریت نسبت به آنان بستگی دارد. حسابرسانی که مأمور انجام چنین مسئولیتی می‌شوند باید توانایی‌های لازم را در زمینه‌ی حسابرسی مالی، مدیریت و محیط‌های عملیاتی داشته باشند. ویژگی‌های یک حسابرس که بتواند به خوبی حسابرسی عملکرد را انجام دهد عبارت است از:

کنجکاوی (Curiosity)،

توانایی تحلیل (Analytical ability)،

توانایی متقاعد سازی

(persuasiveness)،

قضاوت خوب حرفه‌ای (Good

business judgment)،

آگاهی متعارف (Common sense)،

بی‌طرفی (Objectivity)،

مهارت برقراری ارتباط

(Communication)،

استقلال (Indepndence)،

اعتماد به نفس (Confidences)

خلاقیت در تلفیق مجموعه‌ای از تکنیک‌ها همچون کارسنجی، تهیه‌ی نمودارها، تحلیل هزینه - سود، تحلیل سازمانی، داده‌پردازی و غیره (مهمی، ۱۳۹۰).

منابع معیارهای حسابرسی و نحوه‌ی تعیین معیارها

حسابرسان نیاز دارند که معیارهای مناسبی را که متناسب با ماهیت فعالیت تحت رسیدگی است، ایجاد کنند. این امر ممکن است مقیاس‌های کمی و یا کیفی را



حسابرسان نیاز دارند که معیارهای مناسبی را که متناسب با ماهیت فعالیت تحت رسیدگی است، ایجاد کنند



در بر داشته باشد. اطلاعات عملکرد واحد حسابرسی شونده اعم از کمی و کیفی، پایه‌ای برای ارزیابی صرفه‌ی اقتصادی، کارایی و اثربخشی به‌شمار می‌رود (حیدری و محمدی، ۱۳۹۲). معیارهای مربوط به یک عملکرد پذیرفتنی می‌تواند از هدف‌های خود واحد تحت رسیدگی یا از استانداردهای پذیرفته‌شده صنعتی یا استانداردهای عملکرد دولتی استنتاج شود. در برخی موارد، تعریف معیارهای حسابرسی آسان است. برای مثال، وقتی که هدف‌ها توسط قانون‌گذار تعیین می‌شود یا زمانی که هدف اصلی مجری، به‌دقت مشخص و متناسب است؛ هر چند که اغلب موارد، بدین شکل نیستند. هدف‌ها ممکن است مبهم، متضاد و ناموجود باشند. در چنین شرایطی، حسابرسان ناگزیر از احیای مجدد معیارها هستند. معیارهای حسابرسی را می‌توان از منابع متعددی استخراج کرد، اما در هر حال قضاوت حسابرسان نقش مهمی در شناسایی منابع مرتبط و قابل قبول ایفا می‌کند و معیارها باید بیشتر واقع‌گرایانه و متناسب با شرایط، تدوین گردد (محمدی، ۱۳۹۳). برخی پیشنهادها در خصوص تدوین معیارها که لازم است حسابرسان مد نظر داشته باشند به‌شرح زیر بیان می‌شود.

الف) حسابرسان باید سعی کنند در مورد پروژه‌ها یا وظایف، برنامه‌های متناسب متعددی را در نظر بگیرند. یک پروژه برای

اجرا لازم است از مراحل متعددی عبور کند؛ نظیر طراحی، تأمین مالی، تایید و اجرای عملیات و ارزیابی. حسابرسان در هر گامی از پروژه این سؤال را با خود مطرح می‌کنند: یک مدیر منطقی خوب در این مرحله از پروژه چه چیزی را انجام می‌دهد و کنترل می‌کند؟ این سؤال می‌تواند در مورد سایر منابع معیارها مطرح شود. پاسخ به این سؤال ما را در یافتن معیار حسابرسی راهنمایی می‌کند (مهدوی‌خو و میرزایی از ندریانی، ۱۳۸۸):

ب) حسابرسان باید کنترل‌ها، استانداردها و هدف‌هایی که توسط مدیریت سازمان یا الزامات مجلس یا سازمان مرکزی در نظر گرفته شده است، بررسی کنند. (رحیمیان، ۱۳۸۸).

ج) هر جا که واحد تحت حسابرسی نتواند استانداردهای خوبی را برای اندازه‌گیری ایجاد کند و برای رسیدن به هدف‌های حسابرسی نیاز به قضاوت در خصوص عملکرد باشد، در این حالت معیارها می‌توانند از منابع دیگری نظیر قوانین، مقررات و استانداردهای منتشرشده از طرف انجمن‌های حرفه‌ای مربوط با تشخیص و تایید کارشناسان امر به‌دست آید. اگر منابع فوق نیز در دسترس نباشد، حسابرسان می‌توانند بر اطلاعات عملکرد سایر سازمان‌ها اعم از دولتی و غیردولتی که دارای فعالیت‌ها یا عملیات مشابه هستند، تکیه کنند (اسدی، ۱۳۹۱).

د) از آن‌جا که در اغلب موارد



معیارهای حسابرسی باید با در نظر گرفتن شرایط زمانی و مکانی و به‌صورت واقع بینانه تنظیم شود و همچنین باید بی‌طرفانه تعیین شود

معیارهای پذیرفته شده برای حسابرسی عملکرد وجود ندارد، حسابرسان خود باید معیارهای مناسب را برای هر حسابرسی جدید تعیین کنند. و این معیارها را می‌توان به‌شکل معیار اصلی و معیار فرعی تعیین کرد. معیار اصلی اصول کلی را تعیین می‌کند در حالی که معیارهای فرعی، فعالیت‌های تفصیلی مورد انتظار مدیریت است. (محمدی، ۱۳۹۳).

ه) معیارهای حسابرسی باید با در نظر گرفتن شرایط زمانی و مکانی و به‌صورت واقع بینانه تنظیم شود و همچنین باید بی‌طرفانه تعیین شود. این امر مستلزم اعمال ملاحظات منطقی و قضاوت صحیح است. حسابرسان باید شناخت کلی از حوزه‌ی تحت رسیدگی و دانش تخصصی موضوع تحت رسیدگی داشته و از انگیزه‌ها و مبانی قانونی برنامه دولتی یا فعالیت مورد رسیدگی، و آرمان‌ها و اهداف تعیین شده توسط قوه‌ی مقننه یا دولت، اطلاع کافی داشته باشند. همچنین با استنادات قانونی و انتظارات ذی‌نفعان اصلی و حسابرسی‌ها و بررسی‌هایی که اخیراً در حوزه تحت رسیدگی انجام گرفته آشنایی داشته باشند. شناخت روش‌ها و تجارب موجود در سایر برنامه‌ها و فعالیت‌های مشابه یا مرتبط دولت، می‌تواند در این زمینه راهگشا باشد (فاوچی، ۱۳۸۸).

نتیجه‌گیری

هدف اصلی حسابرسی عملکرد، بهبود اداره‌ی امور و مدیریت دستگاه‌های دولتی، بهبود نظارت بردستگاه‌ها، ارتقای پاسخ‌گویی، استفاده‌ی بهتر از منابع، ارتقای بهره‌وری و ارائه‌ی توصیه‌هایی برای اصلاح نواقص و انحرافات از طریق ارزیابی‌هایی است که با استفاده از معیارهای تعیین شده برای سه مؤلفه‌ی صرفه‌ی اقتصادی، کارایی و اثربخشی انجام می‌شود. گزارش‌های حسابرسی عملکرد ارزیابی مستقلى از حیطة‌ی فعالیت بخش دولتی است و تلاش می‌کند تا مدیریت

منابع را بهبود بخشد و از طریق ارائه‌ی رهنمود برای بهبود عملکرد و روش‌ها، ارزش سازمان‌های دولتی را افزایش دهد و همچنین حسابرسی عملکرد موجب تقویت پاسخ‌دهی مسئولان و مدیران بخش دولتی به لحاظ عملکرد آن‌ها و نیز اعلام نتایج حاصله از اجرای صحیح قوانین و مقررات، به‌ویژه توسعه قوانین در دسترس به اهداف مد نظر قانون‌گذاران است. لذا حسابرسی عملکرد یک ابزار مدیریتی پیشرفته است

که می‌تواند خیلی از سطوح مختلف فعالیت‌های دولتی را مورد ارزیابی قرار داده و با ارائه‌ی پیشنهادهای ارزنده جلوی هر گونه انحراف و تضعیف حقوق بیت‌المال را بگیرد. حساب‌برسان در اجرای حسابرسی عملکرد نیاز به ابزاری جهت اندازه‌گیری عملکرد حوزه مورد رسیدگی دارند که این ابزار همان معیار حسابرسی است، بنابراین معیار حسابرسی، مهم‌ترین شاخص حسابرسی عملکرد است. حساب‌برسان در زمان

انتخاب معیارهای حسابرسی باید به ویژگی‌های کیفی آن (مربوط بودن، قابلیت اتکا، بی‌طرفی، قابل فهم بودن، و کامل بودن) توجه ویژه داشته باشند. این معیارها می‌تواند از قوانین و مقررات، استانداردهای تدوین‌شده‌ی نهادهای حرفه‌ای و از اطلاعات سایر سازمان‌های مشابه به دست آید. انتخاب معیار مناسب و مرتبط با موضوع رسیدگی می‌تواند در ارتقای کیفیت گزارش‌های حسابرسی عملکرد مفید واقع شود. ■

منابع

- ۱- اینتوسای؛ (INTOSAI). (۱۳۸۷). رهنمودهای اجرایی استانداردهای حسابرسی عملکرد، مترجم: هادی فاوچی، دیوان محاسبات کشور، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی.
- ۲- اسدی، غلامحسین؛ طاوسی محمد رضا و سمانه طاوسی. (۱۳۹۱). حسابرسی عملیاتی و اهمیت تعیین معیار، مجله حسابرس، شماره ۵۸.
- ۳- اعتباریان، اکبر، عمادزاده، مصطفی و روحانی، علی (۱۳۹۳). رابطه حسابرسی عملکرد با کاهش فساد اداری از طریق افزایش شفافیت، بهبود پاسخ‌گویی و ارتقای اعتماد، فصلنامه دانش حسابرسی شماره ۵۵.
- ۴- بنی فاطمی کاشی محمد رضا. (۱۳۸۲). آشنایی با برخی مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی، فصلنامه حسابرس، سال پنجم، شماره ۲۰.
- ۵- حیدری، کورش و جمال محمدی. (۱۳۹۲). ویژگی‌های یک معیار خوب در حسابرسی عملکرد، اولین کنفرانس ملی حسابداری و مدیریت، شیراز، موسسه بین‌المللی آموزشی و پژوهشی خوارزمی.
- ۶- حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۲). حسابرسی عملکرد و چالش‌های آن، نشریه حسابداری، شماره ۱۶۱.
- ۷- خداکرمی، علیرضا. (۱۳۸۰). بررسی نقش حسابرسی عملکرد بر انگیزش مدیران، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه تهران - دانشکده مدیریت و حسابداری.
- ۸- دهقان نیری، احمد. (۱۳۸۵). بررسی تعامل مهندسی ارزش و حسابرسی عملکرد در بهره‌وری طرح‌های عمرانی، فصلنامه دانش حسابرسی، سال ششم، شماره ۲۰.
- ۹- رایبدر، هری آر. (۱۳۸۶). راهنمای جامع حسابرسی عملکرد، مترجمان: محمد مهیمینی و محمد عبدالله پور، سازمان حسابرسی، کمیته حسابرسی عملیاتی، نشریه ۱۴۹، چاپ چهارم.
- ۱۰- رحیمیان، نظام الدین. (۱۳۸۸). چالش‌های تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد، مجموعه مقالات و سخنرانی‌های همایش حسابرسی عملکرد، پاسخ‌گویی و ارتقای بهره‌وری، تهران: مرکز همایش‌های بین‌المللی صدا و سیما.
- ۱۱- رحیمیان نظام‌الدین. (۱۳۸۲). حسابرسی عملیاتی - ابزاری برای پاسخ‌گویی و کمک به مدیریت، فصلنامه حسابرس، سال پنجم، شماره ۲۰.
- ۱۲- زارعی، حسین و جواد فاضلی نژاد (۱۳۹۵). الزامات حقوقی تحقق حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۶۳، ص ۲۶۹
- ۱۳- فاوچی، هادی. (۱۳۸۴). مروری بر ویژگی‌ها و ساختار گزارش‌های حسابرسی عملکرد، دانش حسابرسی شماره ۱۵.
- ۱۴- فاوچی، هادی. (۱۳۸۸). معیارهای حسابرسی عملکرد و چالش‌های تعیین آن، مجموعه مقالات و سخنرانی‌های همایش حسابرسی عملکرد، پاسخ‌گویی و ارتقای بهره‌وری، تهران: مرکز همایش‌های بین‌المللی صدا و سیما.
- ۱۵- فرزانه، حیدر. (۱۳۸۶). بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی از دیدگاه مدیران و کارشناسان دیوان محاسبات کشور، فصلنامه حسابرسی، شماره ۲۴.
- ۱۶- کرباسی، حسین؛ پورکریم، یعقوب و محمد رضا عباسی. (۱۳۹۰). توسعه حسابرسی عملکرد و بهبود مدیریت در بخش دولتی، مجله حسابرس، شماره ۵۲.
- ۱۷- محمدی، جمال. (۱۳۹۱). نقش حسابرسی عملکرد در نیل به اهداف سازمان‌ها، هفته نامه خبری تحلیلی وزارت امور اقتصادی و دارایی شماره ۳۹۷.
- ۱۸- محمدی، جمال؛ بیات علی و کامران محمدی. (۱۳۹۱). مباحث جاری در حسابرسی، انتشارات صانعی، چاپ اول.
- ۱۹- محمدی، جمال. (۱۳۹۳). عوامل مؤثر بر بهبود گزارش حسابرسی عملکرد، مجله حسابرس. شماره ۷۱.
- ۲۰- مهدوی خو، مهدی و سعید میرزایی ازندریانی. (۱۳۸۸). مروری جامع بر حسابرسی عملکرد مدیریت، Magiran. cim
- ۲۱- مهیمینی، محمد. (۱۳۹۰). حسابرسی عملیاتی؛ حسابرسی با دیدگاه مدیریت، مجله حسابرس، شماره ۵۲.
- 22- Daujotaite D. , I. Macerinskiene, (2008). Development of Performance Audit in Public Sector, 5th International Scientific Conference Business and Management, Vilnius, Lithuania, 16-17 May, p. 177-185.
- 23- Department of the Auditor General of Pakistan, (1993). Performance Audit idelines, Book1, introduction on performance Audit: Annex2.
- 24- Mori Dian, Suzan, (1996). Traditional Changes in the Program and Operational Auditing in Executive Control Schedule in the Contract Services, PhD Thesis, University of South California.
- 25- Mohammadi, J. and Heidari, K. (2013). Characteristics of a good criterion of the performance audit. European Online Journal of Natural and Social Sciences 2013; vol. 2, No. 3 (s), pp. 527-533.
- 26- Pollitt, CH. , H. Summa, (1997). Performance Audit and Public Management Reform, University of Vermont.
- 22- Raam, B. and Campbell, R. (2006). Challenges in performance Auditing, The journal of Government financial management 55 (4). 26-30
- 23- Waring, C. , S. Morgan, (2007). Performance Accountability and Combating Corruption, Washington, D C: The World Bank, p: 448.
- 24- Zuraidan Mohd – Sanusi, Takiah. Mohd – Iskandar, (2007). Audit, judgment performance: Assessing the effect of performance incentive, effort and task complexity, managerial Auditing journal, vol. 22 no. 1.