

به کارگیری فنون حسابداری مدیریت در حسابرسی عملکرد



کیومرث امیری
دلیر ناصرآبادی
فرزاد فتاحی

مقدمه

در اواخر قرن نوزدهم، مدیریت علمی به عنوان رشته‌ای خاص توسط فردریک تیلور (Fredrick Taylor) مطرح شد. مدیریت علمی به طور 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، تاکید دارد. این نوع از مدیریت نیاز زیادی به اطلاعاتی از قبیل بهای تمام شده محصولات و خدمات، مقدار تولید، هزینه اجزای مختلف تولید، قیمت فروش محصولات و خدمات و ظرفیت منابع مختلف نظیر ظرفیت تولیدی ماشین آلات و تجزیه و تحلیل این اطلاعات دارد. این جریان، نیاز به اطلاعات و به خصوص اطلاعات مالی را فزونی بخشید. افزایش استفاده مدیران از اطلاعات مالی موجب شد که روشهای هزینه‌یابی محصولات، خدمات و فعالیتها بهبود و توسعه یابد و اطلاعات مفصلتری از جنبه‌های مختلف مالی فعالیتها فراهم آید. بدین ترتیب، **حسابداری مدیریت**^۱ به عنوان رشته‌ای خاص در اوایل قرن حاضر شکل گرفت (میراسکندری، ۱۳۸۶).

از طرف دیگر، مفهوم **حسابرسی عملکرد**^۲ به طور رسمی به عنوان حوزه جدیدی از حسابرسی، با انتشار استانداردهای حسابرسی سازمانهای دولتی در سال ۱۹۷۲ توسط دیوان محاسبات امریکا گسترش یافت. در سالهای اخیر، نهادهای عمومی و به ویژه دیوان محاسبات و **انجمن حسابداران رسمی امریکا (AICPA)**، در توسعه رویه‌های حسابرسی عملکرد بسیار موثر بوده‌اند. حسابرسی عملکرد شامل بررسی عملکرد بخشهای یک سازمان به منظور سنجش نحوه عمل آنها و در نهایت گزارش به مدیریت سازمان برای بهبود عملیات است.

از آنجاکه اجرای موفقیت‌آمیز نظام حسابرسی عملکرد در هر کشور، نیازمند وجود زیرساختها و بسترسازی‌های مناسب است، به کارگیری فنون نوین حسابداری مدیریت، نقشی انکارناپذیر در فرایند اجرای حسابرسی عملکرد خواهد داشت؛ چرا که فلسفه وجودی حسابرسی عملکرد، بررسی تمام قسمتهای یک واحد یا سازمان از همه جنبه‌های مورد نظر است. از این رو به کارگیری و پیاده‌سازی این فنون، هم برای سازمانهای اقتصادی و هم برای اجرای حسابرسی عملکرد، اهمیت و مزایای فراوانی خواهد داشت.

در این مقاله ابتدا به معرفی و تشریح فنون نوین حسابداری مدیریت از جمله نظام **بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد**^۳، **مدیریت کیفیت جامع**^۴، **کارت امتیازدهی متوازن**^۵ و نظام **هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت**^۶ پرداخته شده و سپس ارتباط و نقش این فنون در اجرای حسابرسی عملکرد نیز بررسی گردیده است.

حسابرسی عملکرد

حسابرسی عملکرد، شامل برنامه‌ریزی برای گردآوری و ارزیابی اطلاعات مربوط، کافی و همچنین شواهد درخور اطمینان توسط حسابرس مستقل در ارتباط با این هدف حسابرسی است که آیا مدیریت یا کارکنان واحد مورد رسیدگی، اصول و استانداردهای مناسب را در ارتباط با عملیات به‌منظور به‌کارگیری منابع واحد تجاری به همراه کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی اعمال کرده‌اند یا خیر و اظهارنظر، نتیجه‌گیری و گزارش به شخص ثالث با توجه به شواهد به‌دست‌آمده در ارتباط با هدف حسابرسی (Ditternhofner, 2001).

در حسابرسی عملکرد، هدف کلی ارتقای اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی است و حسابرس با مشاهده، بررسی و کشف، به دنبال یافتن دلایل مشکلات موجود در عملیات و ارائه توصیه‌هایی برای بهبود آن است (صلاحی‌نژاد، ۱۳۸۷). از میان ویژگی‌های متعدد این نوع حسابرسی، مهمترین آنها به شرح زیر است:

- مهمترین هدفهای آن شامل تجزیه و تحلیل و بهبود روشها و عملکرد است.
- مستلزم بهره‌گیری از مهارتها و دانشهای ترکیبی و مختلف به‌منظور اجراست.

- دارای جهتگیری زمانی آینده‌نگر است.

- شناساندن فرصتهای بهبود عملیات.

- دامنه اصلی رسیدگی آن شامل بخشهای مختلف و فعالیتهای سازمانی است.

- مهمترین استانداردها و معیارهای آن مطابق با استانداردهای هدفهای عمومی حسابرسی^۷ و صرفه اقتصادی و اثربخشی عملیات سازمانی است.

- ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسیها و اقدامات بیشتر.

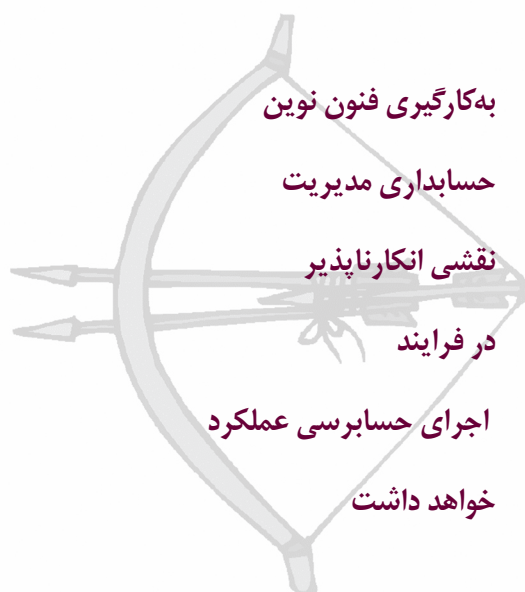
- کانون توجه اصلی آن شامل پیشرفتهای عملیاتی و دارای نقطه‌نظر مدیریتی است.

اما از آنجا که استقرار نظام حسابرسی عملکرد در هر کشوری باعث شفافیت فعالیتهای اقتصادی و مزایای متعددی خواهد شد، لذا مهمترین مزایای استقرار حسابرسی عملکرد را در کشور می‌توان به شرح زیر معرفی کرد:

- بهبود برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی.
- ارتقای سطح نظارت از مالی به مالی و عملیاتی.
- اهمیت بخشی به موافقتنامه‌های دستگاه‌های اجرایی.
- ورود دیوان محاسبات به عرصه نظارت عمومی.
- تحول اساسی در گزارش تفریغ بودجه.
- تصویب قوانین و مقررات الزام‌آور جهت فراهم کردن زمینه‌های لازم برای اجرای حسابرسی عملکرد.
- ارتقای سطح عملکرد در دستگاه‌های اجرایی.
- تاثیر و ایجاد تحول در سایر خرده‌نظام‌های پاسخگویی.
- ارتقای سطح ارزیابی مسئولیت پاسخگویی از مالی صرف به مالی عملیاتی و برنامه.
- ارائه گزارش در مورد میزان دستیابی به هدفها و برنامه‌های کوتاه‌مدت و درازمدت.
- از آنجا که اجرای حسابرسی عملکرد با چالشهای بسیاری روبه‌رو است، لذا برای رفع این چالشها و تعیین معیارهایی که بتوان به‌وسیله آن عملیات سازمان را از جنبه‌های مختلف بررسی و ارزیابی کرد (محمدی، ۱۳۸۷)، به‌کارگیری فنون بهینه از جمله فنون نوین حسابداری مدیریت که در ادامه بررسی شده، بسیار ضروری است.

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و حسابرسی عملکرد

نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، نظامی از بودجه‌ریزی



است که ارائه‌دهنده منابع مورد نیاز برای دستیابی به هدفهای کوتاه‌مدت و درازمدت، هزینه برنامه‌ها و فعالیتهای مرتبط پیشنهادشده برای دستیابی به هدفهای مذکور و ستانده‌هایی است که در قالب هر برنامه باید تولید یا ارائه شود (Gordan and Sellers, 2002).

بنابراین، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد یک نظام بودجه‌ریزی است که به‌طور مطلوب برنامه را به نتایج پیوند می‌دهد. از بودجه‌ریزی عملیاتی، تعریفهای متعددی مطرح شده است؛ ولی به‌طور کلی می‌توان گفت که بودجه‌ریزی عملیاتی عبارت است از برنامه عملکرد سالانه به‌همراه بودجه سالانه که رابطه میان میزان وجوه تخصیص‌یافته به هر برنامه (منتج از هدفهای راهبردی) با نتایج به‌دست‌آمده از اجرای آن برنامه را نشان دهد (پناهی، ۱۳۸۶). لذا ویژگی کلیدی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، تلفیق هدفهای نظام مدیریت بودجه با پاسخگویی است. این بدان معناست که در چارچوب

هر برنامه‌ای با میزان مشخصی از مخارج انجام‌شده، باید مجموعه معینی از هدفها تحقق یابد.

با توجه به مبحث اصلی این مقاله، این پرسش مطرح می‌شود که آیا حسابرسی عملکرد مقدم بر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است یا بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مقدم بر حسابرسی عملکرد؟ از آنجا که این نوع بودجه‌ریزی یک نوع فرایند جاری است، با مشخص کردن هدفها و برنامه‌ها و شاخصهای کمی برای آنها می‌تواند به‌عنوان مبنای مناسبی برای ارزیابی فعالیتهای دولت توسط سازمانها و افراد مختلف باشد. این گروه‌ها از طریق اجرای حسابرسی عملیاتی می‌توانند چنین فعالیتهایی را ارزیابی کنند. بنابراین می‌توان گفت که بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، مبنای اجرای حسابرسی عملکرد است؛ زیرا ابتدا مخارج و نتایج مشخص و سپس از طریق حسابرسی عملیاتی نتایج به‌دست‌آمده ارزیابی می‌شوند. با توجه به مطالب پیش‌گفته به‌نظر می‌رسد که بودجه‌ریزی

جدول ۱- وجوه تشابه و تفاوت بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و حسابرسی عملکرد

عامل	بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد	حسابرسی عملکرد
پارادایم مدیریتی	مدیریت عملکرد و نتیجه‌محور	مدیریت عملکرد و نتیجه‌محور
افق برنامه‌ریزی	درازمدت	درازمدت
دوره عملیاتی	سالانه	سالانه
نوع هدف	کمی- کیفی	کمی- کیفی
نظام هزینه‌یابی	مدیریت/ هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت ^۸	مدیریت/ هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت
نوع نظام اجرا	استراتژیک و آینده‌نگر	نظام‌مند و واقع‌گرا
خروجی	لایحه بودجه	گزارش حسابرسی عملکرد
تهیه‌کننده	دولت - دستگاه‌های دولتی	مجلس (دیوان محاسبات) - سایر حساب‌رسان
واحد کلان تحلیل	برنامه	برنامه
فراگرد تنظیم بودجه	تهیه - تدوین - تصویب	ارزیابی - تفریغ
الزامات	برنامه ۵ ساله چشم‌انداز سیاست‌های کلی احکام قانونی مدیریت نتیجه‌محور	بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد استاندارد اهداف کمی- کیفی
پیامدهای کنترل	شفافیت - بهبود مستمر و کیفیت خدمات	پاسخگویی - اندازه‌گیری شاخصهای کیفیت

می توان گفت که

بودجه ریزی بر مبنای عملکرد

مبنای اجرای

حسابرسی عملکرد

است

مدیریت علمی ریشه دارد، درمی نورد و نادیده می گیرد. به هر حال، این روش پذیرش همگانی یافته و در سراسر بخشهای صنعتی و سایر سازمانها، توسعه یافته و ادعا می شود که بسیار موفق بوده است (Scarlett, 2005).

از آنجا که اجرای حسابرسی عملکرد با چالشهای بسیاری روبه روست، لذا برای رفع این چالشها و جلوگیری از کاغذبازی های اضافی، توجه به مقوله کیفیت در انواع سازمانها از یک طرف و در فرایند اجرای حسابرسی عملکرد توسط دست اندرکاران آن از طرف دیگر، ضروری و اجتناب ناپذیر است. این امر محقق نخواهد شد، جز با پیاده سازی مدیریت کیفیت جامع. استفاده از مدیریت کیفیت جامع باعث می شود تمامی عملیات سازمان با کیفیت حسابرسی شده و نیز نتیجه محور باشد. بنابراین استفاده از این فن می تواند باعث جلوگیری از چالشهای موجود در فرایند اجرای حسابرسی عملکرد شود. ضمن اینکه در به کارگیری فن مدیریت کیفیت جامع، استفاده از الگوهای تعالی دیگری از جمله الگوی تعالی کیفیت ایی اف کیو ام^۹ (EFQM)، ضروری و مفید است. نمای کلی این الگو در شکل ۱ نشان داده شده است.

کارت امتیازدهی متوازن و حسابرسی عملکرد

همراه کردن اطلاعات غیرمالی یا اطلاعات مالی، برای اولین بار در نوشته های کاپلان و نورتون به نام کارت امتیازدهی متوازن نامگذاری شده است (فخاریان، ۱۳۸۲). انجمن حسابداران خبره مدیریت (CIMA) کارت امتیازدهی

بر مبنای عملکرد و حسابرسی عملکرد دارای شباهتها و تفاوت هایی هستند که وجوه تشابه و تفاوت این دو را به طور کلی می توان در جدول ۱ نمایش داد.

بنابراین ایجاد یک نظام اندازه گیری و گزارش عملکرد، مسیری را برای مجریان حسابرسی عملکرد فراهم می آورد تا از این طریق پیرامون هدفهای کوتاه مدت و درازمدتی که در برنامه ها مطرح می شود، به توافق دست یابند. همچنین پیرامون انتخاب معیارهای عملکرد، بحث و تبادل نظر کرده و به توافق برسند و سئوالات و مباحثی را که مطرح می گردد، مورد بررسی قرار دهند و بر شبهه هایی که پیرامون بودجه ریزی بر مبنای عملکرد وجود دارد، غلبه کنند (آذر، ۱۳۸۸).

همان گونه که مشاهده شد، میان نظام بودجه ریزی بر مبنای عملکرد و نظام حسابرسی عملکرد ارتباط تنگاتنگی وجود دارد و در این میان حسابداری مدیریت به وسیله نظام بودجه بندی بر مبنای عملکرد، زیر ساخت و پایه قوی برای اجرای صحیح و بهینه حسابرسی عملکرد فراهم می کند.

مدیریت کیفیت جامع و حسابرسی عملکرد

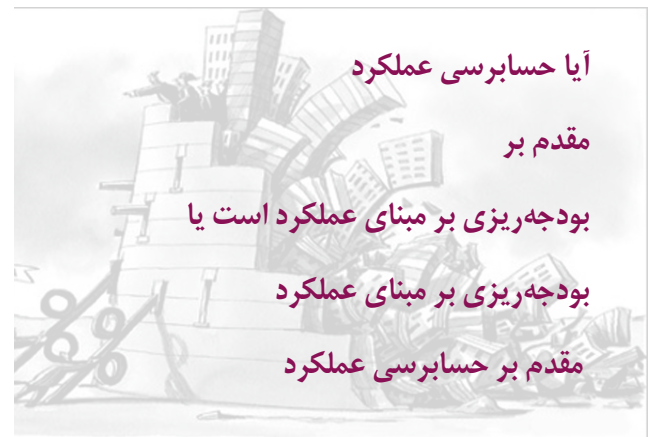
مفهوم مدیریت کیفیت جامع در دهه ۱۹۸۰ به طور گسترده ای مطرح شد؛ گرچه ریشه در بازسازی صنایع ژاپن بعد از جنگ جهانی دوم دارد. عبارت مدیریت کیفیت جامع، نام تجاری محصول یک موسسه خدمات مشاوره ای بوده است. پایه گذار اصلی مدیریت کیفیت جامع، ادوارد دمنینگز (Edward Demings) است که اعتقاد داشت کیفیت باید از درون شرکت به وجود آید، نه اینکه آن را از بیرون به شرکت تحمیل کنیم. به هر حال ژاپن ها بودند که به این مقوله توجه زیادی کردند، مدیریت کیفیت جامع را پیاده سازی کردند و به تدریج در دهه ۱۹۸۰ آن را با خود به اروپا و امریکا منتقل ساختند (Ramirez, 2008). مدیریت کیفیت جامع به معنی بهبود مستمر در کیفیت، ثمربخشی و اثربخشی حاصل از استقرار مسئولیت در چرخه ها و در محصول است که هدف اصلی آن حذف هزینه های داخلی فعالیتهای ناموفق از راه حرکت به سمت ضایعات صفر است (شرکت، ۱۳۷۶).

مدیریت کیفیت جامع، بسته ای پر از فن و روش نیست و در عین حال جنبه های بیشتر سنتی مدیریت را که در تیلوریسم و

و اجتماعی که ابعاد فرایند توسعه پایدار را شکل می‌دهند، ارزیابی کند (Figgie and Tobias, 2002). نظام امتیازدهی متوازن با ترجمه دیدگاه‌های مدیریت و استراتژی واحد انتفاعی در قالب مجموعه‌ای از هدفهای عملیاتی که می‌تواند محرک رفتار و در نتیجه عملکرد باشد، چارچوب محکمی برای کمک به پیاده‌سازی سریع استراتژی در تشکیلات را ایجاد می‌کند (Kaplan and Norton, 2001).

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

- ابزاری برای تعیین میزان پیشرفت در مسیر دستیابی به هدفهای استراتژیک،
- ایجاد تعادل بین هدفهای درازمدت، میان مدت و کوتاه‌مدت از طریق اندازه‌گیری عملکرد به‌صورت مناسب،
- چارچوبی که سازمان در اجرای استراتژی خود نمی‌تواند به‌وسیله آن تغییرات ساختاری را به‌عنوان استراتژی جدید انجام دهد،
- شاخصهای کمی غیرمالی متفاوت از شاخصهای مالی جهت ارزیابی در اختیار مدیریت قرار می‌دهد،
- چارچوبی که به وسیله آن تلاشهای درون سازمانی جهت دستیابی به عوامل سرنوشت‌ساز موفقیت هماهنگ می‌شود،



آیا حسابرسی عملکرد

مقدم بر

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است یا

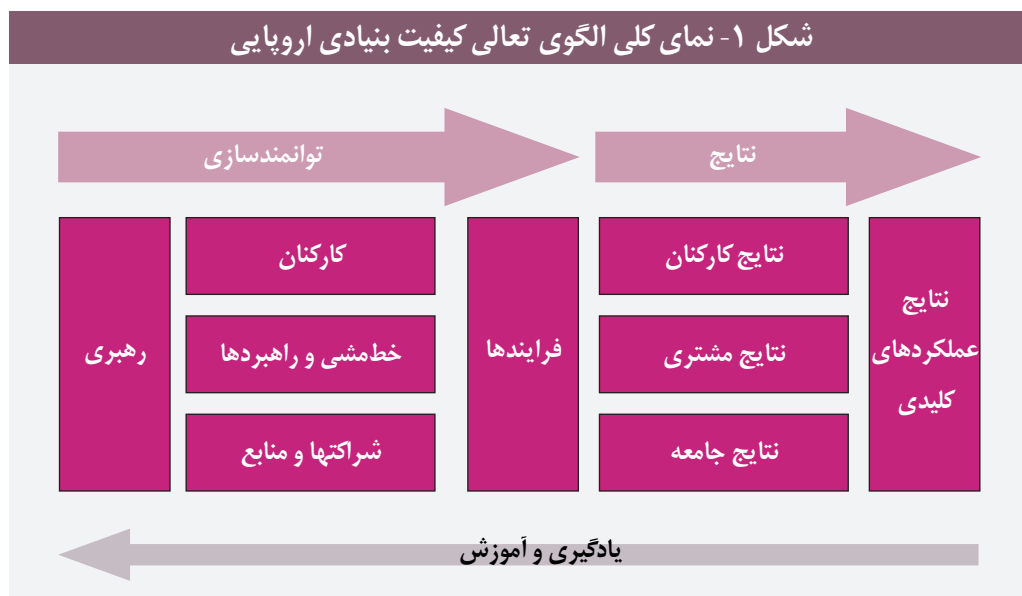
بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

مقدم بر حسابرسی عملکرد

متوازن را به این شرح تعریف کرده است: «شیوه‌ای برای ارائه اطلاعات به مدیریت در جهت تنظیم و اجرای سیاستهای راهبردی». مقصود از «متوازن»، همه عوامل مالی و غیرمالی است که در راستای موفقیت شرکت در دستیابی به اهداف استراتژیک، نقش دارند.

کارت امتیازدهی متوازن، یکی از مهمترین و تازه‌ترین 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 زیست‌محیطی

شکل ۱- نمای کلی الگوی تعالی کیفیت بنیادی اروپایی



نظام

هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

به‌جای پرداختن به

نشانه و معلول

علت ایجاد هزینه و تولید را

کالبدشکافی

می‌کند

است؛ چراکه حسابرسی عملکرد، عملیات یک سازمان را از جنبه‌های مختلف بررسی و معیارهای مورد نظر واحدهای اقتصادی را نیز ارزیابی می‌کند. از این‌رو به‌کارگیری نظام امتیازدهی متوازن گامی اساسی در حسابرسی عملکرد به‌شمار می‌آید.

هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و حسابرسی عملکرد

در دهه ۱۹۸۰ به‌دنبال انعکاس ضعفها و

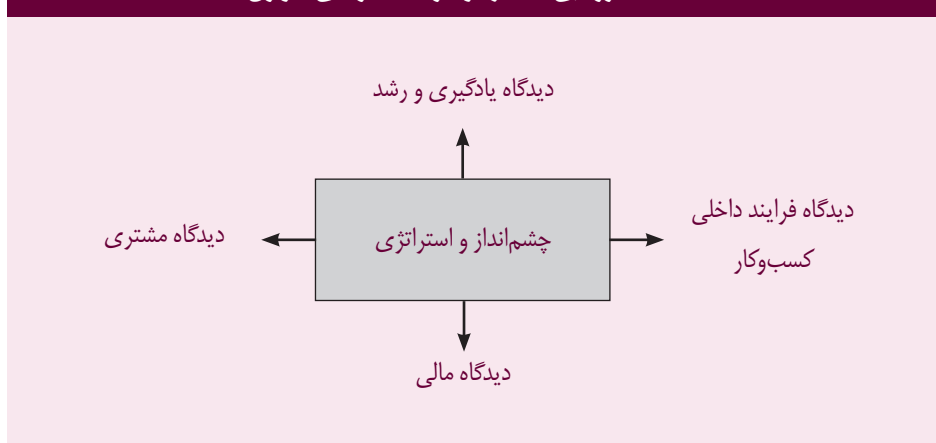
نارساییهای نظامهای رایج حسابداری در ارائه اطلاعات دقیق هزینه، توجه جدی در محافل دانشگاهی و حرفه‌ای به این رابطه بیشتر جلب شد که نتیجه اصلی آن ابداع فنون نوین محاسبه بهای تمام‌شده محصولات و خدمات است.

- موجب ایجاد یک برنامه کاری ارتباط استراتژیک بین مدیران و اعضای سازمان می‌شود،
 - راهبرد، ساختار و دیدگاه اصولی را در مرکز توجه مدیریت قرار دهد،
 - ایجاد توازن در تامین امکانات رقابتی همه‌جانبه و جلب توجه سرمایه‌گذاران.
- شکل ۲** رابطه ارزیابی عملکرد و کارت امتیازدهی متوازن را نشان می‌دهد.

معیار میزان دستیابی سازمانها به نتایج، یکی از الزامهای حسابرسی عملکرد است؛ چراکه 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 کارت امتیازدهی متوازن روش مناسبی در حسابرسی عملکرد به‌نظر می‌رسد. این دسته از روشهای ارزیابی، نتایج و استانداردها را در نظر گرفته و هر یک را با اعمال شاخصهای عملکرد مورد سنجش و حسابرسی قرار می‌دهد.

استفاده از فن کارت امتیازدهی متوازن به‌وسیله سازمانها، در تعیین هدفهای استراتژیک و دستیابی به آن بسیار مفید است. از طرف دیگر در سازمانهایی که کارت امتیازدهی متوازن را پیاده‌سازی یا به‌عبارتی از آن استفاده می‌کنند، اجرای حسابرسی عملکرد با سهولت بیشتری امکان‌پذیر

شکل ۲- ارزیابی عملکرد و کارت امتیازدهی متوازن

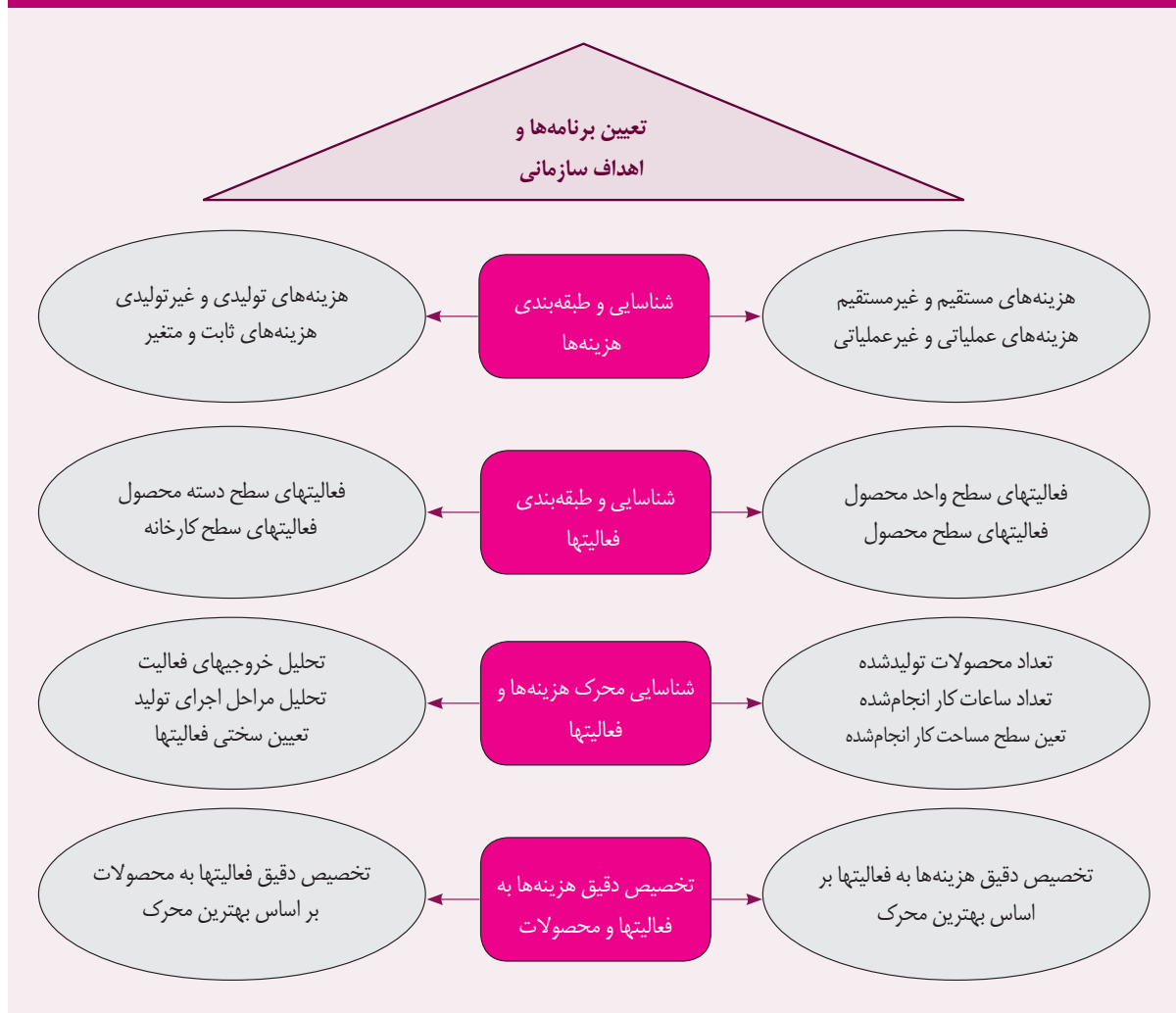


هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت متمایل کرده است (پارسائیان، ۱۳۸۷).

نظام هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت یکی از نظامهای نوین هزینه‌یابی محصولات و خدمات است که نیازهایی از قبیل محاسبه صحیح بهای تمام‌شده محصول، بهبود فرایند تولید، حذف فعالیت‌های زائد، شناخت محرک‌های هزینه، برنامه‌ریزی عملیات و تعیین راهبردهای تجاری را برای واحد اقتصادی برآورده می‌سازد (McGuire et al., 1997). این نظام به

با افزایش سهم فناوری و سایر اجزای هزینه‌های سربار در تولید کالاها و خدمات، روشهای هزینه‌یابی سنتی، اطلاعات صحیح در مورد هزینه سربار و تسهیم آن فراهم نمی‌آورد؛ در حالی که اطلاعات بهای تمام‌شده محصولات، خدمات و مشتریان از مهمترین اطلاعات مالی است که برای تصمیم‌های مدیریت مورد نیاز است. برآورده نشدن اطلاعات مورد نیاز مدیریت به‌وسیله روشهای هزینه‌یابی سنتی، واحدهای اقتصادی را به سمت استفاده از نظام

شکل ۳- نمای کلی نظام هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت



معیار میزان دستیابی

سازمانها به نتایج

یکی از الزامهای

حسابرسی عملکرد

است

بابت تولید یک واحد محصول جداگانه گزارش می شود و با وجود محرکهای مناسب هر مرکز، هزینه های کیفیت و هزینه های شکست و همچنین عملکرد هر مرکز فعالیت مشخص می گردد و در نهایت امر مدیریت بهتر می تواند هزینه ها را کنترل کند، هزینه ها را بهبود بخشد و فرصتهای کاهش و حتی حذف هزینه ها را از طریق مدیریت بر مبنای فعالیت، فراهم آورد.

مسئله دیگر اینکه نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت، اساس اجرای هر کدام از نظامهای بودجه بندی و حسابرسی عملکرد است. از یک طرف اجرای آن در سازمانها باعث بهبود عملکرد و شناسایی دقیق بهای کالاها و خدمات می شود و از طرف دیگر با توجه به مقوله اصل فزونی منافع بر مخارج، توجه و دقت نظر کافی در به کارگیری این فن برای اجرای حسابرسی عملکرد، از اهمیت فراوانی برخوردار خواهد بود.

نتیجه گیری

در این مقاله از دیدگاه نظری به معرفی و تشریح برخی از مهمترین فنون حسابداری مدیریت و نقش و ارتباط آنها با حسابرسی عملکرد صرف نظر از هدفها و چالشهای موجود در نظام حسابرسی عملکرد، به کارگیری این فنون توسط نقش آفرینان اصلی این نظام حسابرسی، حیاتی است.

در زمان فعلی، فشارهای اقتصادی، شرکتها و دولتها را ناگزیر از صرفه جویی در تمام سطوح کرده است که نتیجه آن تقاضای افزایش برای اطلاعاتی است که حسابرسان عملکرد فراهم می آورند. حسابرسی عملکرد به طور اساسی با نتایج و نسبتهای داده ها و ستاندها ارتباط دارد و داده های ورودی مختلفی را که مدیریت به صورت مقداری بر اساس ساعات کار انسانی، دستمزد، مواد، سربار یا منابع سرمایه ای به کار می برد، اندازه گیری می کند. حسابرسی عملکرد زمانی نتیجه لازم را به بار خواهد آورد که فنون حسابداری مدیریت به درستی صورت پذیرد؛ چرا که اصول، معیارها و فنون حسابداری مدیریت به گونه ای است که علاوه بر ایجاد امکان نظارت مؤثر در اجرای عملیات، پیش زمینه های تحقق هدفها را فراهم می کند و لذا سنجش مؤلفه های اساسی

جای پرداختن به نشانه و معلول، علت ایجاد هزینه و تولید را کالبدشکافی می کند و اگر فعالیتی دارای فلسفه توجیهی، منطقی و حتی ارزش افزوده نباشد، زمینه حذف، تعدیل یا بهبود آن را فراهم می کند. برخی از مزایای این نظام عبارتند از:

- بهبود نظام هزینه یابی و تخصیص هزینه های شرکت به طور مطلوبتر،
- تعیین بهای تمام شده و قیمتگذاری به صورت منطقی و دقیقتر،
- کنترل عملیات شرکت و برنامه ریزی و تصمیم گیری در زمینه امور،
- ارزیابی صحیحتر از عملیات مالی مدیران، و
- حذف فعالیتهای بدون ارزش افزوده.

نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت به منظور محاسبه دقیق هزینه ها از اهمیت فراوانی برخوردار است که نمودار اصلی اجرایی آن در شکل ۳ نشان داده شده است:

مراحل اصلی این نظام به گونه ای است که ابتدا هزینه ها به مخازن، سپس مخازن به فعالیتها و در نهایت فعالیتها به محصولات سرشکن می شود. در نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت، هزینه ها طبق مراکز فعالیت و نرخ هر مرکز فعالیت

- 7- General Audit Objectives
- 8- Activity Based Costing/Management (ABC/M)
- 9- EFQM Excellence Model

حسابرسی عملکرد در محیط سنتی، انتظارات لازم را برآورده نخواهد کرد.



منابع:

- آذر عادل، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و حسابرسی عملکرد، مقاله ارائه‌شده در اولین همایش سراسری حسابرسی عملکرد، پاسخگویی و ارتقای بهره‌وری، ۱۳۸۸
- پارسائیان علی، حسابداری مدیریت استراتژیک، تهران، انتشارات ترمه، چاپ دوم، ۱۳۸۷
- پناهی علی، بودجه‌ریزی عملیاتی در نظریه و عمل، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، چاپ اول، ۱۳۸۶
- شرکت حبیب‌اله، مدیریت کیفیت فراگیر، تهران، انتشارات اردکان، ۱۳۷۶
- صلاحی نژاد مریم، حسابرسی عملیاتی و مدیریت راهبردی، ماهنامه حسابدار، شماره ۲۰۳، ۱۳۸۷
- فخاریان ابوالقاسم، ارزیابی متوازن ابزار پیشبرد استراتژی، ماهنامه حسابدار، شماره ۱۵۴، ۱۳۸۲
- محمدی معبود، برخی چالش‌های حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی ایران، فصلنامه دانش حسابرسی، سال هشتم، شماره ۲۵-۲۶، ۱۳۸۷
- میراسکندری مجید، حسابداری مدیریت ارزیابی عملکرد، انتشارات کیومرث و انجمن حسابدان خبره ایران، چاپ اول، ۱۳۸۶
- Ditternhofer M., **Performance Auditing in Government**, Managerial Auditing Journal, Vol: 16, 2001, pp. 438-442
- Figgie F., H. Tobias, **The Sustainability Balanced Scorecard – Theory and Application of a Tool for Value – Based Sustainability Management**, University of Lueneburg, Center for Sustainability Management, 2002
- Gordan L.A. and F.E. Sellers, **Accounting and Budgeting Systems: The Issue of Congruency**, Journal and Public Policy, 2002
- Kaplan R.S., D. Norton, **The Balanced Scorecard – Translating Strategy into Action**, Harvard Business School Press, Boston, MA, 2001, pp.19-40
- McGuire B.L., M.C. Kocakulah & J.W. Dague, **Using ABC to Identify Cost Drivers in a Manufacturing Environment**, Journal of Cost Management, 1997, pp. 22-28
- Ramirez M.A., **Total Quality Analysis Management and Knowledge Management as Source of Competitive Advantage**, <http://www.ssrn.com>, 2008
- Scarlett B., **Management Accounting Performance Evaluation**, CIMA Publication, 2005, pp. 312-323

بر اساس تحقیقات انجام گرفته، یکی از دلایل نارسایی در نظام حسابرسی عملکرد و حتی عدم موفقیت واحدهای اقتصادی در ایران، به‌کار نگرفتن و استفاده نکردن از فنون حسابداری مدیریت است. اما اگرچه به‌کارگیری این فنون به جهت مزایای فراوان آن بسیار بااهمیت است، اما واقعیت این است که طراحی و اجرای فنون معرفی‌شده حسابداری مدیریت، بسیار مشکل و نیازمند طراحی و اجرای زیرساخت‌های مکمل دیگری است. به عبارت دیگر، طراحی و اجرای موفقیت‌آمیز نظام حسابرسی عملکرد، مستلزم تحول بنیادی در نظام حسابداری و گزارشگری مورد عمل فعلی از یک سو و طراحی و اجرای نظام حسابداری بهای تمام‌شده و نظام ارزیابی عملکرد از دیگر سوست؛ بنابراین توصیه می‌شود از آنجا که در ایران در آغاز فرایند پیاده‌سازی و اجرای نظام حسابرسی عملکرد هستیم، این قبیل نظام‌های 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، امکان‌پذیر گردد.

پانوشتها:

- 1- Management Accounting
- 2- Performance Auditing
- 3- Performance Budgeting
- 4- Total Quality Management (TQM)
- 5- Balanced Scorecard (BSC)
- 6- Activity Based Costing (ABC)