

مقایسه تطبیقی میزان اثربخشی و کارایی حسابرسی عملکرد استفاده از چارچوب کنترل‌های داخلی کوزو در قیاس با مدل تعالی سازمانی

سعید اسمعیل پور زنجانی ✍

مقدمه

(۱۳۷۸). تاکنون رویکردهای متعددی در این راستا معرفی و تبیین شده که می‌توان به مطرح‌ترین آنها، یعنی چارچوب کنترل داخلی کوزو (COSO)، اشاره کرد. با وجود جامع و کامل بودن این چارچوب و رویکرد بسیار عمیق و بنیادی آن، پیاده‌سازی بسیار زمان‌بر و گاه برای سازمانها دردسرآفرین است. لذا به‌کارگیری ابزاری جایگزین که بتواند هم به هدفهای مورد نظر چارچوب کنترل داخلی کوزو دست یابد و هم مشکلات شرکتها و سازمانها در پیاده‌سازی مدل و دشواریهای حسابرسان در ارزیابی سازمانها را مرتفع کند، بسیار اساسی به نظر می‌رسد. علاوه بر این، به‌دلیل تصویب قوانین الزام‌آور سازمان بورس و اوراق بهادار که شرکتها را به ارائه گزارش مدیریتی کنترل داخلی در حوزه گزارشگری مالی ملزم نموده و با توجه به ماهیت کاربردی **مدل تعالی سازمانی (EFQM)** از یک سو و سهولت پیاده‌سازی این مدل در سازمانها از سوی دیگر، از این مدل می‌توان به‌عنوان ابزاری برای حسابرسی عملکرد سازمان همراه با کیفیت و دقت مطلوب بهره گرفت. هدف این مقاله ارائه نتایج حاصل از تطبیق معیارها و زیرمعیارهای چارچوب کنترل داخلی کوزو با مدل تعالی

در سالهای اخیر با بزرگتر شدن سازمانها و پیچیده‌تر شدن فضای کسب‌وکار، توجه ویژه‌ای به مباحث مرتبط با حسابرسی عملکرد و کنترل‌های داخلی شده است. کنترل داخلی فرایندی است که دست‌اندرکاران واحدهای اقتصادی جهت تحقق هدفهای تعیین شده، طراحی و به مرحله اجرا می‌گذارند (رضاییان و گنجعلی، ۱۳۹۰). از این‌رو، تلاش مستمر جهت دستیابی به روشها و مدل‌های مطلوب کنترل داخلی از دغدغه‌های مهم مدیران به شمار می‌رود (پوریانسب و مهام، ۱۳۷۸). اهمیت این مدلها جهت اثربخشی و تحقق مأموریت سازمان، حفظ سودآوری و حداقل سازی رویدادهای غیرمنتظره، برای مدیران پوشیده نیست.

طبق استانداردهای تبیین شده، کنترل داخلی از پنج جزو مرتبط تشکیل شده است. این پنج جزو عبارتند از: محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیتهای کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و درنهایت نظارت (پوریانسب و مهام، ۱۳۷۸). با وجود ارتباط نزدیک بین این اجزا، ترکیب و نحوه ارزیابی آنها در سازمانهای مختلف متفاوت خواهد بود (پوریانسب و مهام،

در حوزه حسابرسی عملکرد، چالشهای عدیده‌ای داشته باشند. شناسایی این مشکلات موجب می‌شود تا بتوان با نیازسنجی بهتر در مسیر حل این مشکلات حرکت نمود. برخی از این مشکلات عبارتند از:

- گستردگی و جامعیت بسیار زیاد چارچوب که پیاده‌سازی آن را بسیار دشوار می‌کند؛
 - برخوردار نبودن از یک چارچوب استاندارد گزارشدهی که حسابرسی عملکرد را با مشکل مواجه می‌کند؛
 - محدود بودن ارزیابان مجرب و آموزش دیده بر مبنای چارچوب کنترل‌های داخلی کوزو که فضای خالی جدی را در جریان رسیدگی حسابرسی عملکرد ایجاد می‌کند؛
 - نبود اسناد پشتیبان کافی در سازمانها جهت پوشش معیارها و زیرمعیارهای موردنظر چارچوب؛
 - کم‌رنگ بودن فرهنگ حسابرسی در سازمانها با توجه به ناآشنایی با چارچوب مذکور؛
 - زمان‌بر و هزینه‌بر بودن حسابرسی بر مبنای چارچوب کنترل‌های داخلی؛ و
 - محدود بودن حسابرسان خبره و مجرب که در زمینه گزارشدهی بر مبنای این چارچوب آموزش دیده باشند.
- با توجه به نوپایی فرایند حسابرسی عملیاتی در کشور به نظر می‌رسد بهتر است در ابتدای امر سازمانها فرایند حسابرسی عملکرد را با مدلی که پیچیدگی و مشکلات پیاده‌سازی چارچوب کنترل‌های داخلی را نداشته و از طرف دیگر اشتراکهای زیادی از نظر ساختاری و محتوایی با این چارچوب داشته باشد، آغاز و پس از کسب تجربه کافی نسبت به ارائه گزارش بر مبنای چارچوب کنترل‌های داخلی کوزو اقدام کنند.
- مجموعه این مشکلات موجب خواهد شد که تلاش برای جستجوی رویکردی نو برای انجام بهتر حسابرسی عملکرد برای سازمانها، حسابرسان و مؤسسه‌های حسابرسی بسیار مهم و ضروری شود. با در نظر گرفتن این موارد می‌توان مدل تعالی را جایگزین مناسبی برای حسابرسی عملکرد به جای چارچوب کنترل‌های داخلی معرفی کرد. دلایل این انتخاب را می‌توان در موارد زیر خلاصه کرد:
- سابقه بیش از ۱۰ ساله پیاده‌سازی مدل در کشور؛
 - قابلیت پیاده‌سازی مدل در شرکتهای دولتی، خصوصی،

سازمانی و بررسی قابلیت و توانمندی مدل تعالی برای استفاده به‌عنوان ابزاری جایگزین جهت حسابرسی عملکرد بوده است که توسط واحد حسابرسی عملیاتی مؤسسه حسابرسی مفید راهبر در چندین سازمان و نهاد که مورد حسابرسی عملکرد قرار گرفته‌اند و نتایج ارزشمندی به‌دست آمده، ارائه شده است.

مشکلات گزارش دهی حسابرسی عملکرد

به دنبال توسعه سازمانها و ایجاد ضرورت حسابرسی عملکرد علاوه بر حسابرسی مالی، این حوزه با هدف بهبود عملکرد مدیریت معرفی و مطرح شده است. همانند حسابرسان مالی، حسابرسان عملکرد که مسئولیت حسابرسی فعالیتهای مدیریت و برنامه‌ها را بر عهده دارند، باید از استانداردهای پذیرفته‌شده مخصوص سازمانها پیروی کنند. این استانداردها به‌طور معمول با همکاری سازمانهای ذیربط و نیز سازمان حسابرسی کشور تدوین، به‌روزرآوری و اعلام می‌گردد (پوریانسب و مهام، ۱۳۷۸).

فرایند حسابرسی عملکرد با هدف ارزیابی کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی و کمک به مدیران سازمانها جهت دستیابی به بهبود مستمر فرایندها، مدتهاست که مورد توجه سازمانها و مدیران می‌باشد (پوریانسب و مهام، ۱۳۷۸). برای این منظور مدلها، استانداردها و چارچوبهای گوناگونی طراحی و تبیین شده‌اند که از میان آنها می‌توان به سیستم اندازه‌گیری عملکرد امبیت (AMBIT)، فرایند الگوسازی، سیستم اندازه‌گیری عملکرد اکوگرای (ECOGRAI)، مدل تعالی سازمانی، سیستم اندازه‌گیری عملکرد انپس (ENAPS)، کارت امتیاز متوازن و چارچوب کنترل‌های داخلی کوزو اشاره کرد (رفیع‌زاده و رونق، ۱۳۸۷). از جمله کارکردهای عمده این چارچوبها می‌توان به موارد زیر اشاره کرد: جلوگیری از اتلاف منابع، رعایت قوانین و مقررات، ارزیابی سودآوری، ارائه تصویری شفاف از عملکرد سازمان به ذینفعان و ارزیابی بهره‌وری سازمان. با وجود تنوع این مدلها، حسابرسی عملکرد در کشور بیشتر بر مبنای چارچوب کنترل‌های داخلی کوزو انجام می‌پذیرد. با وجود گستردگی و جامعیت این چارچوب، مشکلات و محدودیتهایی نیز وجود دارد که باعث می‌شود پیاده‌سازی و گزارش‌دهی بر مبنای آن هم برای سازمانها در مقام خودارزیابی و هم برای حسابرسان

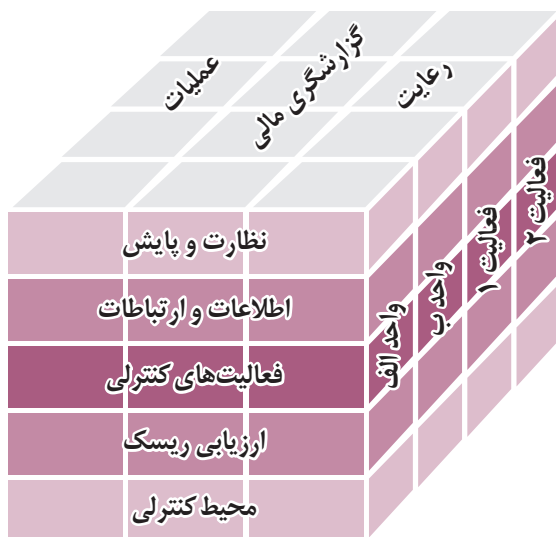
و روشهای نظارتی که توسط واحدهای حسابرسی شده برای رفع نقایص و کمبودها شناسایی شده و به کار می‌روند، گزارش می‌دهد (پوریانسنب و مهام، ۱۳۷۸).

• حسابرسی اثربخشی عملکرد که در رابطه با دستیابی به هدفهای واحدهای حسابرسی شده و به حسابرسی آثار واقعی فعالیتها در مقایسه با آثار مورد انتظار، می‌پردازد (پوریانسنب و مهام، ۱۳۷۸).
• حسابرسی صرفه اقتصادی، شامل حسابرسی صرفه اقتصادی فعالیتهای اداری در انطباق با اصول و رویه‌های مدیریتی سالم و سیاستهای مدیریتی می‌باشد (پوریانسنب و مهام، ۱۳۷۸).

حسابرسی عملکرد به شیوه‌های مختلفی نیز تعریف شده است. به‌عنوان مثال **وارینگ و مورگان** (Waring and Morgan, 2006) حسابرسی عملکرد را به‌عنوان ارزیابی نظام‌مند و هدفمند فعالیت‌ها یا فرایندهای یک برنامه یا یک فعالیت برای تعیین کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی فعالیت‌ها، تعریف کرده‌اند.

چارچوب کنترل‌های داخلی کوزو

چارچوب اولیه کوزو که از آن با نام **کوزو ۱** (COSO I) یاد می‌شود در سال ۱۹۹۲ تعریف و در سال ۱۹۹۴ تجدید چاپ شد. این گزارش تعریفی عام از کنترل‌های داخلی ارائه و رویکردی یکپارچه برای ارزیابی سیستم‌های کنترل داخلی فراهم ساخت. در نخستین ویرایش، چارچوب کوزو به کنترلها از سه بُعد نگاه می‌کند که در مکعب کوزو ۱ در تصویر ۱ دیده می‌شود.



تصویر ۱- مکعب کوزو

صنعتی، خدماتی، غیرانتفاعی و به‌طور خلاصه در تمامی شرکتها؛
• آشنایی اغلب مدیران و کارکنان سازمانها با مدل تعالی؛
• گستردگی و جامعیت مدل تعالی که از جوانب مختلف سازمان را مورد ارزیابی قرار می‌دهد؛
• همپوشانی بسیار زیاد معیارها و زیرمعیارهای مدل تعالی با چارچوب کنترل‌های داخلی؛
• یکسان بودن ابزار گردآوری اطلاعات و گزارشدهی؛
• وجود استانداردها و چک‌لیستهای مدون بر مبنای مدل تعالی و استانداردهای مشخص جهت گزارشدهی؛
• وجود تعداد بسیار زیادی ارزیاب تعالی آموزش دیده در سازمانها و برخی مؤسسه‌های حسابرسی؛
• کاهش هزینه‌های حسابرسی و در نتیجه کاهش هزینه‌های سازمانهای مورد ارزیابی؛
• تسریع در زمان لازم برای حسابرسی؛ و
• تجربه سازمانها در حوزه خودارزیابی بر مبنای مدل تعالی.

مروری بر مفاهیم

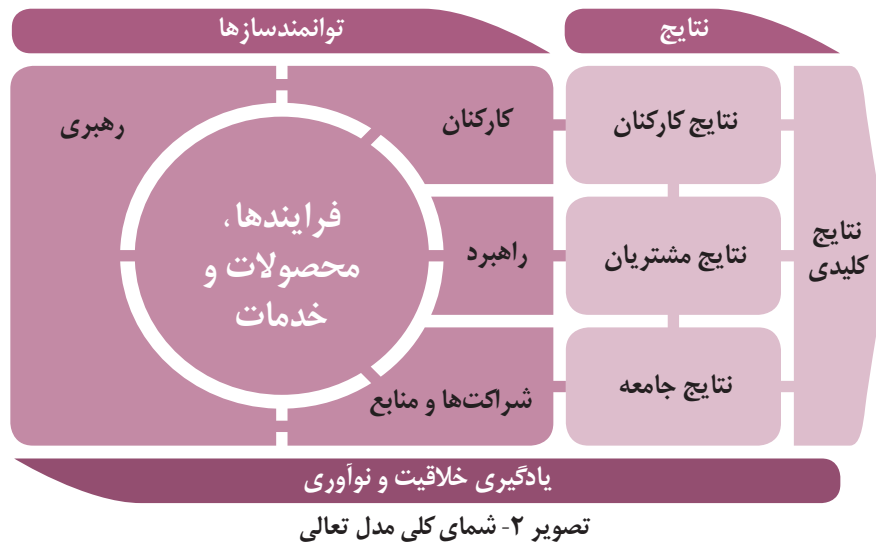
اثربخشی و کارایی

اثربخشی و کارایی هدفها به‌صورت وضع مطلوب سازمان در آینده تعریف شده است (پارسایان و اعرابی، ۱۳۸۷)، از این‌رو، اثربخشی سازمان عبارتست از درجه یا میزانی که سازمان به هدفهای مورد نظر خود نائل می‌آید (پارسایان و اعرابی، ۱۳۸۷). کارایی مفهوم محدودتری در قیاس با اثربخشی دارد و در رابطه با کارهای درون‌سازمانی مورد توجه قرار می‌گیرد. کارایی سازمان عبارت است از مقدار منابعی که برای تولید یک محصول به مصرف رسیده است. در برخی از سازمانها، کارایی به اثربخشی منجر می‌شود و در پاره‌ای از شرایط، بین این دو مفهوم رابطه‌ای وجود ندارد (پارسایان و اعرابی، ۱۳۸۷).

حسابرسی عملکرد

حسابرسی عملکرد عبارت است از حسابرسی کارایی به‌علاوه حسابرسی اثربخشی به‌علاوه حسابرسی صرفه اقتصادی که هریک از این مفاهیم عبارتند از:

• حسابرسی کارایی عملکرد که در مورد استفاده از منابع انسانی و مالی و ارزیابی سیستم‌های اطلاعاتی، سنجه‌های عملکرد



اجرا در آمد. مفاهیم بنیادین هشت‌گانه تعالی سازمانی، پایه‌های اصلی برنامه‌ریزی و استقرار سیستم‌ها را تشکیل می‌دهند. برای شناخت وضعیت عملکردی سازمان‌ها باید از معیارهایی بهره گرفت که ارتباط تنگاتنگی با این مفاهیم داشته باشند و بتوانند میزان موفقیت سازمان در دستیابی به نتایج را اندازه‌گیری کنند. هشت مفهوم زیر این قابلیت را فراهم می‌کنند:

۱- نتیجه محوری، ۲- مشتری مداری، ۳- توسعه و تحول کارکنان و مشارکت آنها، ۴- مدیریت بر مبنای فرایندها و واقعیتها، ۵- یادگیری، نوآوری و بهبود مستمر، ۶- راهبری و انسجام در هدفها، ۷- توجه به مسئولیت اجتماعی و عمومی، و بالاخره ۸- توسعه همکاری با شرکای تجاری.

در این راستا، این مدل دارای نه معیار است که پنج معیار اول توانمندسازها هستند و آنچه را که یک سازمان انجام و پوشش می‌دهند عبارتند از: رهبری، راهبرد، کارکنان، شرکتهای و منابع و نیز فرایندها، محصولات و خدمات. چهار معیار بعدی نتایجی هستند که سازمان به‌دست می‌آورد و بیان‌کننده دستاوردهای حاصل از اجرای مناسب توانمندسازها هستند. این معیارها از این قرارند: نتایج کارکنان و مشتریان و جامعه و در نهایت، نتایج کلیدی عملکرد. تصویر ۲ شمای کلی از مدل تعالی و ترتیب معیارهای توانمندساز و نتایج را ارائه می‌دهد.

مقایسه دورویکرد

با توجه به اینکه هدف مقاله حاضر بررسی میزان کارایی و اثر بخشی مدل تعالی جهت استفاده به‌عنوان ابزار جایگزین

در این چارچوب، کنترل داخلی به‌عنوان بخش جدایی‌ناپذیر مدیریت ریسک بنگاه دیده شده است. این چارچوب، بر پایه مفاهیم کنترل داخلی و با تمرکز عمیق بر موضوع مدیریت ریسک بنگاه بسط یافته است. چارچوب مذکور شامل ۵ جزء می‌باشد که عبارتند از: محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیتهای کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و نظارت. علاوه بر این در سال ۲۰۱۳ ویرایش جدید چارچوب کنترلهای داخلی ارائه شده است.

از بُعد قانونی نیز در مورد کنترل داخلی در زمینه ارائه گزارش بر مبنای چارچوب کنترل داخلی کوزو طبق ماده ۲۵ دستورالعمل پذیرش در سازمان بورس و اوراق بهادار الزامهایی وجود دارد. در ماده ۱۲ دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران، شرکتهای متقاضی و پذیرفته‌شده به ارائه گزارش تأییدیه حسابرس درباره کفایت سیستم کنترلهای داخلی شرکت یک بار قبل از پذیرش و پس از پذیرش به‌صورت سالانه ملزم شده‌اند.

مدل تعالی سازمانی

مدیران ۱۴ شرکت برتر اروپایی در سال ۱۹۸۸ با همکاری یکدیگر نسبت به تأسیس بنیادی برای مدیریت کیفیت اقدام کردند. در سال ۱۹۹۵، موضوع مدل تعالی سازمانی متمرکز در سازمانهای تجاری بود؛ اما بعدها این مدل در شرکتهای دولتی نیز با موفقیت به‌مورد اجرا گذاشته شد. مدل تعالی در ایران از سال ۱۳۸۲ زیر نظر مجموعه‌های وزارت صنایع و معادن به

کنترل‌های داخلی کوزو و مدل تعالی و یا تطابق محتوایی این دو رویکرد سنجیده شده است. نتایج حاصل از بررسی تطبیق ساختاری دو رویکرد در جدول ۱ ارائه شده است. همان‌طور که از نتایج جدول ۱ مشخص است، چارچوب کنترل‌های داخلی و مدل تعالی اشتراک‌های بسیار زیاد ساختاری

به جای چارچوب کنترل‌های داخلی کوزو در زمینه حسابرسی عملکرد می‌باشد، میزان اثربخشی حسابرسی عملکرد با رویکرد مدل تعالی به جای چارچوب کنترل‌های داخلی، از طریق مقایسه میزان تشابه از منظر ساختاری مشخص شده است؛ و دوم اینکه با تعیین میزان همپوشانی معیارها و زیرمعیارهای چارچوب

جدول ۱- نتایج حاصل از بررسی تطبیق ساختاری دو رویکرد

مقایسه ساختاری چارچوب کنترل‌های داخلی کوزو و مدل تعالی سازمان			
مدل تعالی سازمانی	چارچوب کنترل‌های داخلی کوزو	ویژگی‌های مشترک دو رویکرد	ردیف
<ul style="list-style-type: none"> حسابرسی عملکرد ارزیابی سرآمدی سازمان‌ها 	<ul style="list-style-type: none"> حسابرسی عملکرد حسابرسی مالی 	کاربرد	۱
<ul style="list-style-type: none"> قانون علت و علولی 	<ul style="list-style-type: none"> قانون علت و معلولی 	اجزای اصلی	۲
<ul style="list-style-type: none"> مطالعه نظری و تطبیق مدل‌های ارزیابی کیفیت مطرح در جهان 	<ul style="list-style-type: none"> مطالعه نظری و بررسی میدانی 	روش خلق مدل	۳
<ul style="list-style-type: none"> مصاحبه مشاهده میدانی مرور مستندات پرسشنامه 	<ul style="list-style-type: none"> مصاحبه مشاهده میدانی مرور مستندات پرسشنامه 	ابزار گردآوری اطلاعات	۴
<ul style="list-style-type: none"> دولتی و خصوصی صنعتی و خدماتی سازمان‌ها و نهادها غیرانتفاعی 	<ul style="list-style-type: none"> دولتی و خصوصی صنعتی و خدماتی سازمان‌ها و نهادها غیرانتفاعی 	نوع سازمان‌ها	۵
<ul style="list-style-type: none"> دارای هشت مفهوم بنیادی بوده و به این منظور از ۹ معیار شامل ۵ معیار توانمندساز و ۴ معیار نتیجه و مجموعه‌ای از زیرمعیارها تشکیل شده و منطق رادار بر آن حاکم است 	<ul style="list-style-type: none"> از ۵ جزو و مجموعه‌ای از ۲۸ زیرمعیار تشکیل شده که منطق رادار (RADAR) نیز بر آن حاکم است 	ساختار	۶
<ul style="list-style-type: none"> قابل درج در گزارش حسابرسی عملکرد 	<ul style="list-style-type: none"> قابل درج در گزارش حسابرسی عملکرد 	درج نظر مدیریت	۷
<ul style="list-style-type: none"> هرگونه معیارهای بی‌طرفانه، مربوط و مورد قبول 	<ul style="list-style-type: none"> هرگونه معیارهای بی‌طرفانه، مربوط و مورد قبول 	معیار ارزیابی	۸
<ul style="list-style-type: none"> دانش‌های گوناگون 	<ul style="list-style-type: none"> دانش‌های گوناگون 	دانش‌های مورد نیاز	۹
<ul style="list-style-type: none"> کاربردی و تاحدودی تجویزی 	<ul style="list-style-type: none"> کاربردی و تاحدودی تجویزی 	رویکرد	۱۰
<ul style="list-style-type: none"> گذشته‌نگر و آینده‌نگر 	<ul style="list-style-type: none"> گذشته‌نگر و آینده‌نگر 	جهت‌گیری	۱۱
<ul style="list-style-type: none"> استانداردهای مالی و فنی 	<ul style="list-style-type: none"> استانداردهای مالی و حسابرسی 	استانداردهای مربوط	۱۲
<ul style="list-style-type: none"> سرآمدی و بهبود عملیات 	<ul style="list-style-type: none"> پاسخگویی و بهبود عملیات 	کانون توجه	۱۳
<ul style="list-style-type: none"> نبود تضمین برای تحقق رسالت‌ها و سرآمدی سازمان پرداختن به بخشی از فعالیت‌های مدیریت 	<ul style="list-style-type: none"> نبود تضمین برای تحقق رسالت‌های سازمان پرداختن به بخشی از فعالیت‌های مدیریت 	محدودیت ذاتی	۱۴
<ul style="list-style-type: none"> مدلی گسترده بوده و از جنبه‌های مختلف سازمان را مورد ارزیابی قرار می‌دهد، با این حال پیچیدگی و عمق چارچوب کوزو را ندارد 	<ul style="list-style-type: none"> چارچوبی بسیار گسترده، عمیق و جامع در زمینه حسابرسی عملکرد محسوب می‌گردد که این جامعیت گاه به دشواری در پیاده‌سازی آن منجر می‌شود 	گسترده‌گی معیارهای مورد سنجش	۱۵

عملکرد بر مبنای چارچوب کنترل‌های داخلی دست یابد و از طرف دیگر، این رویکرد از کارایی مطلوبی برخوردار بوده و زمان و هزینه کمتری را برای حسابرسی عملیاتی عملکرد به سازمانها و شرکتهای مورد ارزیابی تحمیل کند، نشان‌دهنده اثربخشی و کارایی این رویکرد خواهد بود.

همچنین با توجه به سابقه دهساله پیاده‌سازی مدل تعالی در سازمانها و اینکه در این دوره تعداد بسیار زیادی ارزیاب درون و برون سازمانی در حوزه تعالی تربیت شده‌اند، لذا حسابرسی عملکرد بر مبنای مدل تعالی به‌جای چارچوب کنترل‌های داخلی با بهره‌گیری از تجارب ارزیابان حوزه تعالی از کارایی و کیفیت به مراتب بالاتری برخوردار خواهد بود.

نتیجه مقایسه تطبیقی

پس از مقایسه تطبیقی و استخراج نتایج حاصل از تطبیق که با روش خبرگی به‌دست آمده‌اند، معیارها و زیرمعیارهای انطباقی یافته در سه سطح ۱، ۲ و ۳ مشخص شد.

تقریباً تمامی معیارهای چارچوب کنترل‌های داخلی با یک یا چند زیرمعیار از مدل تعالی دارای مطابقت کامل و با چند زیرمعیار دیگر دارای مطابقت متوسط و ضعیف می‌باشد و این به این معناست که مدل تعالی تمامی زیرمعیارهای چارچوب کنترل‌های داخلی را پوشش می‌دهد. درصد این انطباقها به شرح جدول ۲ است.

لذا با مقایسه ویژگی‌های ساختاری چارچوب کنترل‌های داخلی و مدل تعالی که دارای اشتراکهای ساختاری متعددی بوده و در جدول ۱ ارائه شده است از یک طرف و میزان تطابق محتوایی که نشان‌دهنده پوشش بسیاری از معیارها و زیرمعیارهای چارچوب کنترل‌های داخلی با معیارها و زیرمعیارهای مدل تعالی می‌باشد، می‌توان با اطمینان به اثربخشی استفاده از مدل تعالی در فرایند حسابرسی عملکرد

جدول ۲- نتایج درصد تطابق‌های مدل تعالی سازمانی و چارچوب کنترل‌های داخلی کوزو

درصد زیرمعیارهای با مطابقت کامل	٪۸۹
درصد زیرمعیارهای با مطابقت متوسط	٪۴۶
درصد زیرمعیارهای با مطابقت ضعیف	٪۳۲

داشته و جز در موارد معدودی، تقریباً در سایر بخشها مشابه می‌باشند. این تشابه در نحوه جمع‌آوری اطلاعات، گزارشدهی و کاربردها، بسیار تنگاتنگ و گاه منطبق است. از لحاظ محتوایی برای اندازه‌گیری اثربخشی حسابرسی عملکرد با بهره‌گیری از مدل تعالی به جای چارچوب کنترل‌های داخلی، میزان همپوشانی معیارها و زیرمعیارهای چارچوب کنترل‌های داخلی و مدل تعالی با استفاده از روش دلفی یا خبرگی مشخص خواهد شد.

برای این منظور معیارها و زیرمعیارهای چارچوب کنترل داخلی کوزو با معیارها و زیرمعیارهای مدل تعالی، توسط تعدادی از حسابرسان واحد حسابرسی عملیاتی مؤسسه حسابرسی مفید راهبر با بیش از ۱۱ سال سابقه عملیاتی در امر حسابرسی عملکرد در دهه‌ها سازمان و نهاد انتفاعی، غیرانتفاعی، دولتی و خصوصی، با حوزه‌های متنوع کسب‌وکار تولیدی و خدماتی و ساختارهای سازمانی و اندازه سازمانی گوناگون، مورد بررسی قرار گرفته و معیارها و زیرمعیارهایی که با اطمینان بالایی منطبق تشخیص داده شده‌اند، شناسایی و گردآوری شده‌اند. در مرحله بعدی، معیارهای مطابقت داده‌شده توسط مدیریت واحد مذکور بازبینی و اصلاح شده و میزان این تطابق در سه سطح تطابق ضعیف، متوسط و کامل تفکیک گردیده‌اند. در انتها پس از تعیین درصد این تطابق، میزان اثربخشی از منظر محتوایی تعیین شده است.

با توجه به اینکه از نظر ساختاری این دو مدل دارای اشتراکهای بسیار زیادی هستند، اگر نتایج حاصل از تطبیق معیارها و زیرمعیارها نیز بیانگر درصد بالایی از اشتراکهای این دو رویکرد باشد، این نتیجه به‌دست می‌آید که حسابرسی عملکرد با استفاده از مدل تعالی به جای چارچوب کنترل‌های داخلی از اثربخشی قابل قبولی برخوردار است.

برای تعیین میزان کارایی حسابرسی عملکرد بر مبنای مدل تعالی سازمانی به‌جای چارچوب کنترل‌های داخلی و نیز با توجه به مفهوم میانگین نفرساعت، بودجه‌بندی برای پروژه‌های با رویکرد کنترل‌های داخلی با تعالی سازمانی مورد مقایسه قرار گرفته‌اند (توضیح اینکه در حدود ۹۰ درصد مواقع، ساعات واقعی پروژه‌ها با بودجه‌بندی انجام‌شده مطابقت داشته است). در صورتی که حسابرسی عملکرد مبتنی بر مدل تعالی سازمانی با درصد قابل قبولی به همان نتایج مورد انتظار از حسابرسی

به جای چارچوب کنترل‌های داخلی کوزو اذعان کرد.

برای بررسی کارایی استفاده از مدل تعالی به جای چارچوب کنترل‌های داخلی کوزو، به مقایسه زمان حسابرسی بر مبنای این دو رویکرد و هزینه حسابرسی بر این دو مبنای پرداخته شده است. برای این منظور به مقایسه نفر ساعت لازم برای حسابرسی و ترکیب گروه حسابرسی برای اجرای فرایند مبتنی بر این دو رویکرد پرداخته و در نهایت نتایج هزینه حسابرسی بر مبنای مدل تعالی نسبت به حسابرسی بر مبنای چارچوب کنترل‌های داخلی کوزو مقایسه شده است.

با توجه به اطلاعات به دست آمده، تأیید می‌گردد که فرایند حسابرسی بر مبنای مدل تعالی در مقایسه با چارچوب کنترل‌های داخلی کوزو زمان رسیدگی و هزینه عملیاتی کمتری (۲۰ درصد هزینه حسابرسی کمتر و ۳۰ درصد زمان کوتاه‌تر) داشته و چون اثربخشی آن نیز از قبل و از طریق مقایسه ساختاری و محتوایی دو رویکرد تأیید شده بود، در نتیجه این مدل از کارایی لازم نیز برخوردار است.

نتیجه‌گیری

در این مقاله در مطالعه‌ای تطبیقی میزان تطابق و تناسب معیارها و زیرمعیارهای چارچوب کنترل‌های داخلی کوزو که به عنوان مهمترین رویکرد در کنترل‌های داخلی و حسابرسی عملکرد سازمانها و شرکتهای محسوب می‌گردد، با معیارها و زیرمعیارهای مدل تعالی که ابزاری مفید در زمینه تعیین سرآمدی شرکتهای سازمانها می‌باشد، بررسی شده و نتایج بیانگر همپوشانی قابل توجه معیارها و زیرمعیارهای مدل تعالی با چارچوب کنترل‌های داخلی می‌باشد. همچنین با توجه به جامعیت، فراگیری و مبنای بودن چارچوب کنترل‌های داخلی از یک طرف و پیچیدگی، دشواری، زمانبر و هزینه‌بر بودن پیاده‌سازی این چارچوب از سوی دیگر، موجب شده بتوان با تکیه بر نتایج به دست آمده که مبتنی بر نظرهای خبرگان حوزه حسابرسی عملیاتی بوده و در چندین سازمان و نهاد با موفقیت پیاده‌سازی و اجرا شده است، مدل تعالی را به عنوان ابزاری کارا و اثربخش و جایگزینی مناسب برای حسابرسی عملکرد سازمانها و شرکتهای مطرح نمود.

البته باید به این نکته اساسی اشاره نمود که بخشی از معیارها و زیرمعیارهای چارچوب کنترل‌های داخلی به دلیل گستردگی و

وسعت توسط معیارها و زیرمعیارهای مدل تعالی پوشش داده نمی‌شوند. با این حال، مسئله مهم دیگری که باید به آن پرداخت، این است که سازمانها و واحدهای کسب‌وکار در طول حیات خود در حال تبادل زمان و هزینه از یک طرف و کیفیت و دقت مورد انتظار نهادهای قانونگذاری و متولی از طرف دیگر می‌باشند که این موضوع اهمیت جستجو برای یافتن راه‌حل بهینه که هم ضامن تأمین کیفیت و دقت مورد نظر سازمانهای سیاست‌گذار و متولی باشد و از سوی دیگر، بار مالی سنگینی را نیز متوجه سازمانها و شرکتهای مورد ارزیابی نکند، تبیین می‌کند. لذا نتایج به دست آمده نشان‌دهنده آن است که مدل تعالی با وجود آنکه از عمق کافی در مقایسه با چارچوب کنترل‌های داخلی کوزو برخوردار نیست، ولی به دلیل همپوشانی قابل ملاحظه معیارها و زیرمعیارهای آن با چارچوب مذکور و نیز کوتاهتر بودن زمان حسابرسی، سهولت نسبی و کم‌هزینه بودن حسابرسی عملکرد بر این مبنای در قیاس با چارچوب کنترل‌های داخلی، این رویکرد روشی منطقی و میانه برای سازمانها و شرکتهای بوده و هم الزامها و انتظارات متولیان و قانون‌گذاران از شرکتهای سازمانها را در شرایط کنونی تأمین نموده و هم کسب‌وکارهای مذکور با هزینه و زمان کمتری مورد ارزیابی قرار می‌گیرند که این خود مشوقی برای شرکتهای برای قرار گرفتن در روند حسابرسی عملکرد و ترویج فرهنگ خودارزیابی محسوب می‌گردد و زمینه‌ای مساعد جهت ارتقای عملکرد و بهبود بهره‌وری و توسعه فضای کسب‌وکار در کشور را فراهم می‌نماید.



منابع:

- پارسایان علی، سیدمحمد اعرابی، تئوری و طراحی سازمان دقت، تألیف ریچارد ال دفت، دفتر پژوهشهای فرهنگی، ۱۳۸۷
- پوریان‌سب امین، کیهان مهام، کنترل داخلی چارچوب یکپارچه، انتشارات سوره، ۱۳۷۸
- رضاییان علی، اسدالله گنجعلی، مدیریت عملکرد؛ چپستی، چرایی و چگونگی، انتشارات دانشگاه امام صادق، ۱۳۹۰
- رفیع‌زاده بقرآباد، مریم رونق، مدیریت عملکرد دستگاه‌های اجرایی، مؤسسه توسعه و بهبود مدیریت، ۱۳۸۷
- معمارزاده طهران غلامرضا، ناصر پورصادق و سعید صیاد، مدیریت استراتژیک، تألیف نیکلاس مجلوف و آرتور هکس، اندیشه‌های گوهر بار، ۱۳۸۷

• Waring M., S. Morgan, **Performance Auditing**, Journal of Accounting Literature, 2006