

حسابرسی مدیریت

نویسنده: امیر موسوی

چکیده

با توجه به این که فرهنگ نقد و بررسی در تمامی موارد موجبات اصلاحات و بهبود و تعالی اشخاص (اعم از حقیقی و حقوقی) را فراهم می نماید و موضوع باید مطابق دستورالعمل ها و چارچوب های مشخص باشد، عقلایی خواهد بود اگر مسائل و دشواری ها به منظور: برخورداری از کارایی کافی، بررسی عملکردها در ابعاد گوناگون (فرهنگی، اجتماعی، سیاسی، اقتصادی، قانونی، ملی و...) توسط کارشناسانی آگاه با ابزاری کارا مورد مطالعه و ارزیابی قرار گیرند.

لذا در این مقاله موضوع ضرورت رسیدگی به عملکرد مدیران برای کنترل و هدایت فعالیت های سازمانی به منظور تحقق اهداف از پیش تعیین شده (منعکس شده در اساسنامه و بودجه بندی سالیانه و...) مورد بحث قرار می گیرند.

واژه های کلیدی: کارایی و اثر بخشی مدیران، افزایش بازدهی، مسؤولیت حسابدگی مدیران، ارتقای مدیریت به سطوح بالاتر

مقدمه

۱- تاریخچه حرفه حسابرسی در عالم
۲- دیدگاه بین المللی درباره حسابرسی
مدیریت

گرچه حسابرسی مدیریت در دنیا مطلب جدیدی نیست. با این حال قبل از بررسی موضوع تحت عنوان:

بخش اول: تاریخچه حرفه حسابرسی در عالم
الف - حسابرسی اولیه به منظور کشف تقلبات و

نیازهای اطلاعاتی جامعه از مدیران منتخب حرفه حسابرسی را از دو منظر زیر مورد توجه قرار می دهیم:

انجام وظایف محوله به منظور تأمین اهداف خاصی (به علت برخورداری از تشکیلات بزرگ و پیچیده سازمانها و مخاطراتی که آن را تهدید می‌کند) موجب علاقه‌مندی اشخاص ذی‌نفع می‌باشد. انتظارات آنها مشاهده گزارش‌های مبتنی بر واقعیاتی است که جنبه نقادی نیز داشته و متفاوت از انواع گزارش‌های قبلی باشند.

بخش دوم: دیدگاه بین‌المللی درباره حسابرسی مدیریت^(۱)

حسابرسی مدیریت، در سایر کشورها نیز دارای سابقه است. در واقع، کشور بریتانیا به صورت آشکار، بعد از بسیاری از کشورهای دیگر، حسابرسی مدیریت را شروع کرده است. در این فصل، توسعه این حسابرسی در پنج کشور مورد اشاره قرار می‌گیرد. سه کشور اول، عضو جامعه مشترک المنافع با انگلستان یعنی کشورهای کانادا، استرالیا و زلاندنو می‌باشند. کانادا، اولین کشوری بود که حسابرسی مدیریت را همراه با یک رشته الزامات حسابرسی شروع کرد و آن را «حسابرسی جامع» نامید. در استرالیا، دولت مرکزی، حسابرسی کارایی را قبول کرده است و هر یک از ایالت‌ها نیز در حال ارزیابی مجدد نقش حسابرسی می‌باشند. برای مثال، در ایالت ویکتوریا، بررسی‌های زیادی درباره اندازه‌گیری اثربخشی سازمانها و برنامه‌ها صورت گرفته است.

ایالات متحده آمریکا، چهارمین کشوری است که مطرح می‌باشد. در این کشور، رئیس اداره کل حسابداری، مسئولیت تدوین اصول حسابداری،

سوءاستفاده‌های مجریان امور در مؤسسات انجام می‌گرفت و به حسابرس، عنوان «بازرس» نیز اطلاق می‌گردید.

ب- تدریجاً با پیشرفت دانش حسابرسی و تحولات انجام‌یافته در صنایع، نیاز جامعه اقتضای تجدید نظر در تعریف را نمود و عملاً حسابرسی صورت‌های مالی (در واقع خلاصه عملکرد سازمانها می‌باشد و کاربرد آن مستلزم رعایت استانداردهای مورد قبول حسابداری است) جایگزین گردید.

هدف از بررسی متعارف صورت‌های مالی که به وسیله حسابرس مستقل انجام می‌گردد، این است که درباره صورت‌های مالی (منعکس‌کننده وضعیت مالی حاصل از عملیات و گردش نقدی) اظهار نظری درست در چارچوب اصول پذیرفته شده حسابداری ارائه گردد.

به‌طور خلاصه می‌توان مورد زیر را جزو وظایف ایشان نام برد:

الف- اثبات کلی عملیات (شامل: ارزیابی صحیح حسابرسی درباره کفایت و کامل بودن اطلاعات ارائه شده، می‌گردد).

ب- سایر موارد (شامل تنفیذ اعتبار و کامل بودن و ارزشیابی و همچنین طبقه‌بندی ارقام صورت‌های مالی، احراز مالکیت دارایی‌ها و بدهی‌ها، دقت محاسباتی و افشای کامل واقعیت‌ها همراه با اثبات ختم عملیات دوره می‌گردد).

ج- امروزه آشنایی با کارایی و اثربخشی مدیران (اعم از دولتی و خصوصی) در

ارزشیابی مدیران و مدیریت امور مجامع شرکت‌ها و فعالیت‌های مالی و... (که مشتمل بر ده‌ها مؤسسه فعال در زمینه‌های تولیدی خدماتی، بازرگانی، کشاورزی، دامداری و... می‌باشد) و ضرورتاً ارتباط مستقیم با مدیران سازمان ذیربط و دادن گزارش‌های مربوطه براساس پرسشنامه‌های متعدد تنظیمی و تحقیقی صادره و تجزیه و تحلیل نتایج حاصله.

ب- سابقه ممتد تدریس دروس مالی در دانشگاه‌ها (به ویژه درس حسابرسی) و استفاده از امور تحقیقاتی دانشجویان
ج- علاقه‌مندی قشر کارکنان مؤسسات در اعلام نتایج عملکرد مدیران که به صورت اظهار نظر جمع‌آوری گردیده است. همگی موارد حاکی از عنایت ویژه به بررسی مداوم فعالیت مدیران می‌باشد.

موضوع: حسابرسی مدیریت

فعالیت حسابداری مدیریت که به عنوان زیربنای حسابرسی مدیریت مطرح است، در سطح جامعه و عرصه بین‌المللی گسترده بوده و به عنوان ابزاری مهم برای گردآوری هزینه‌ها و تعیین بهای تمام شده محصولات به کار برده می‌شود و فن‌ها و روش‌های جدیدی برای بهبود تصمیم‌گیری مدیران با توجه به اطلاعات حسابداری صنعتی ابداع گردیده و فنون و تجزیه و تحلیل نقطه سربسر و رابطه بین بهای تمام شده و حجم فعالیت و سودآوری حسابداری سنجش مسؤولیت و هزینه‌یابی متغیر) در این دوران مورد بررسی قرار

استانداردها و الزامات و همچنین، حسابرسی و رسیدگی را به عهده دارد.

پنجمین کشوری که معرفی می‌شود، سوئد است که اداره حسابرسی ملی آن، برای اولین بار در اروپا، در سال ۱۹۷۰، حسابرسی مدیریت را قبول و اجرا کرد.

اینک به طرح پرسش‌هایی در این زمینه‌ها می‌پردازیم:

- ۱- مدیر چه کسی می‌باشد و مبنای حسابرسی مدیریت چیست؟
 - ۲- با توجه به اهمیت موضوع چه کسانی می‌توانند عهده‌دار انجام مدیریت باشند؟
 - ۳- عملکرد چه گروه‌هایی باید رسیدگی شود؟ مدیران ارشد، میانی یا مدیران مافوق؟
 - ۴- با چه ابزاری می‌توان به این مهم دست یافت؟
 - ۵- پشتوانه اجرایی و قانونی برای ورود به امر حسابرسی مدیریت کدام است؟
 - ۶- اثرات انجام حسابرسی مدیریت در جامعه چیست؟
 - ۷- هزینه آن چقدر و به عهده چه کسی می‌باشد؟
 - ۸- تجربیات موفق آن در کجاست؟
 - ۹- بالاخره ضمانت اجرایی گزارش‌های تنظیمی تا حصول نتیجه نهایی چیست؟
 - ۱۰- روش تحقیق و مبنای پژوهش کدام است؟ یادآوری می‌گردد که مبنای پژوهش و روش تحقیق عبارتند از:
- الف- متجاوز از دوده فعالیت در سازمان‌های خصوصی و دولتی و مؤسسات تابعه نهادها به عنوان مسؤولیت حسابرسی (داخلی، مستقل) و نظارت بر

می‌گیرد. این دانش دارای حوزه‌های فعالیت زیر می‌باشد:

- ۱- ارزیابی عملکرد مدیران
 - ۲- ایجاد انگیزه در بین کارکنان و مدیران
 - ۳- تصمیم‌گیری با استفاده از اطلاعات مالی
 - ۴- بودجه‌بندی جامع
 - ۵- بودجه‌بندی سرمایه‌ای
 - ۶- کنترل عملیات
 - ۷- تعیین بهای تمام شده
 - ۸- بررسی عوامل مهم رفتاری
- به طوری که ملاحظه می‌گردد در هر یک از حوزه‌های فوق پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی جامعه (از مدیران منتخب) از بدیهیات است.
- به عبارتی انتظارات جامعه را از مدیران (اعم از انتصابی یا انتخابی) می‌توان به شرح زیر خلاصه نمود:
- الف- شناخت توانایی‌های مدیران و فراهم کردن زمینه‌های رشد در مدیران ارشد.
- ب- بهره‌گیری مطلوب از امکانات مجموعه
- ج- افزایش بازدهی در جمیع جهات و کاهش هزینه فرصت از دست رفته.
- د- وضع آئین‌نامه‌ها و مقررات (یا اجرای قوانین موضوعه) و به عبارتی اعمال کنترل‌های داخلی برای حفظ اموال، جلوگیری از سوء استفاده در سازمان و به کارگیری استعدادها و توانمندی‌های کارکنان در حد بالا و نهایتاً کاربرد حسابداری سنجش مسؤلیت‌ها در جزء جزء واحدهای تابعه.
- ه- چگونگی برنامه‌ریزی، سازماندهی،

هدایت، کنترل و شناسایی نقاط قوت و ضعف عملکردها وفق بودجه تنظیمی و امکانات بالقوه سازمان.

- و- شناخت هزینه‌های جذب نشده تولید و انحرافات ظرفیتی و انحرافات کارایی و...
- ز- بررسی کاهش هزینه‌ها به منظور صرفه‌جویی و ارتقای کیفیت با نوآوری و پژوهش.
- ح- آشنایی با نسبت‌های مالی و شاخص‌های صنعت، به شرح زیر:

۱- شاخص اقتصادی: حاوی اظهار نظر نسبت به بازده هر یک از تولیدات شرکت (مؤسسه) و همچنین بیان توجیه اقتصادی منابع درآمدزا در سازمان در مقایسه با مؤسسات مشابه یا سال‌های گذشته و تعیین جایگاه محصولات تولیدی در بازار به عنوان «سهم بازار» و موقعیت رقبا و بالاخره تطبیق ارقام با بودجه تنظیمی و تصمیم‌گیری نسبت به ابقا یا تعطیل نمودن برخی از واحدها و یا تقویت موارد ضروری می‌باشد.

۲- شاخص فنی: در این قسمت عمدتاً در خصوص بهره‌گیری از ظرفیت کامل (اسمی) ماشین‌آلات تولیدی (یا واحدهای مستقر در سازمان) و اشکالات فنی موجود همراه با ارائه راهکارها و قضاوت نسبت به ضریب استحصال (یا به کارگیری استفاده بهینه از امکانات بالقوه مجموعه) بحث می‌شود.

تطابق تکنولوژیکی دستگاه‌های تولیدی با فرایند تولید، شناسایی ظرفیت‌های بلااستفاده، بررسی سیستم‌های کنترل کیفی محصولات، برنامه‌ریزی‌های علوم آزمایشگاهی و تحقیقاتی به

استفاده از تسهیلات مالی بلندمدت مؤسسات اعتباری در سازمان‌های اقتصادی را جزو نقاط ضعف مدیران ارزیابی نمود).

ه- وضعیت سرمایه‌گذاری و نسبت مالکانه (معیاری است که به وسیله آن می‌توان سرمایه‌گذاری و علاقه‌مندی صاحبان سهام و مالکان مؤسسه را در دارایی‌ها نشان داد و در نتیجه میزان اتکای سازمان را به سهامداران از یک طرف و سایرین را از طرف دیگر مطرح می‌سازد. مهم‌ترین نسبت‌های مطروحه عبارتند از: دارایی‌های ثابت به ارزش ویژه و نسبت مالکانه). و- وضعیت گردش وجوه نقد (به طور کلی منابع و مصارف مالی را طی دوره و اثرات آن را بر وجوه نقد طی یکدوره مالی نشان می‌دهد).

ز- وضعیت عملکرد واقعی در مقایسه با بودجه (این بخش حاکی از علل بروز انحرافات فیما بین ارقام پیش‌بینی شده و ارقام تحقق یافته می‌باشد. در نتیجه به بررسی عوامل مغایرات می‌پردازد، که بعضاً ممکن است دارای توجیحات منطقی نیز باشند).

در بررسی یاد شده نسبت به ارقام اساسی، سیاست‌های عملیاتی یک سال مدیریت مورد نقد قرار گرفته و نقاط قوت و ضعف مجموعه در عدم تحقق برآوردهای اولیه مشخص و مبنایی برای تنظیم بودجه به شیوه صحیح در سال‌های بعد قرار می‌گیرد.

۴- شاخص نیروی انسانی: به طور خلاصه شامل بررسی‌های مشروحه زیر به منظور آگاهی از بهره‌گیری نیروهای متخصص و ماهر در گروه‌های سنی مختلف برای شناسایی افراد مازاد و یا عدم

منظور طراحی و نوآوری و بهبود روش‌های موجود شامل تعمیرات و نگهداری و کنترل تولید و... نیز در این عرصه دارای اهمیت است.

۳- شاخص مالی: مشتمل بر:

الف- وضعیت نقدینگی (تناسب نقدینگی سازمان را با تعهدات مالی کوتاه مدت از طریق نسبت‌های جاری و سریع بیان می‌نماید).

ب- وضعیت فعالیت (درجه توفیق مؤسسه را در استفاده مؤثر از عوامل تولید و سرمایه در جهت افزایش فروش محصولات و کسب درآمدها و نهایتاً میزان موفقیت، نشان می‌دهد). در این مورد می‌توان از نسبت‌های گردش دارایی‌ها و گردش موجودی‌ها و دوره وصول مطالبات تجاری و دوره گردش کالا و دوره گردش عملیات (حاصل جمع دوره وصول مطالبات و دوره گردش کالا) و دوره واریز بستانکاران نام برد.

ج- وضعیت سودآوری (کارایی ماشین آلات و امکانات بالقوه را همراه با استفاده مؤثر از آنها در پیشبرد اهداف تشکیلات تبیین می‌نماید. از جمله نسبت‌ها مهم عبارتند از: سود (زیان) ناخالص به فروش، سود (زیان) عملیات به فروش، بازده فروش (حاشیه سود)، بازده دارایی‌ها، بازده ارزش ویژه).

د- وضعیت اهرمی (درجه اتکای مؤسسه به دیگران و به عبارتی بهره‌گیری از مشارکت سایر اشخاص را به منظور بالا بردن توان سازمان، ارائه می‌دهد. بنابراین می‌توان از نسبت کل بدهی به دارایی‌ها یا ارزش ویژه و همچنین بدهی‌های جاری به ارزش ویژه یاد کرد. شاید بتوان عدم

کارایی و همچنین تناسب نیروی انسانی با حجم فعالیت‌ها و... در مقام مقایسه با مؤسسات رقبای می‌باشد:

الف- تعداد و ترکیب نیروی انسانی شرکت (مؤسسات).

ب- سیستم‌های انگیزشی و رفاهی.

ج- وضعیت فرهنگی.

د- کارایی یا بهره‌وری نیروی انسانی.

۵- شاخص سازمان و مدیریت: (۷) به طور کلی به بررسی چگونگی نظام برنامه‌ریزی، ساختار و ترکیب مدیریت، استفاده از سیستم‌های نرم‌افزاری و نحوه کارپردی آنها می‌پردازد و نهایتاً حصول اطمینان از کفایت روش‌های لازم و پیش‌بینی‌های لازم برای خروج از وضعیت بحران و رکود و یا حوادث غیرمترقبه در اداره امور شرکت‌ها و مؤسسات را همراه با برنامه‌ریزی مناسب برای جایگزینی نیروهای انسانی مطالعه می‌نماید.

و... (دیگر شاخص‌ها)

به طوری که ملاحظه می‌گردد گسترش مؤسسات دولتی و خصوصی در ابعاد مختلف (تولیدی، فرهنگی، تجاری، خدماتی و...) نیاز جدیدی را به عنوان بررسی عملکرد مدیریت ایجاد می‌نماید. به عبارتی مسئولان اجرای برنامه‌ها در قبال آن مسئولیت حسابدهی دارند (۱۵)، متعاقباً مؤسسات عالی حرفه‌ای و ادار به تغییرات کیفی در انجام حسابرسی به منظور:

الف- ارزیابی برنامه‌ها (اعم از جاری و سرمایه‌ای) از نظر: اقتصادی بودن، نیاز اجتماعی

و...

ب- اجرای برنامه‌ها (مطابق بودجه زمانبندی شده براساس ارقام، هزینه‌های پیش‌بینی شده و... به منظور بررسی روابط حاصله فی‌مابین فعالیت‌های انجام یافته و نتایج مورد انتظار از طریق تحقق گزارش‌های به هنگام شده و...)

ج- شناسایی انحرافات و عوامل آن

د- ارزیابی سیستم اثربخشی مدیریت

ه- بررسی عملکرد «سیستم اطلاعات مدیریت»

و- اثربخشی واحد تحقیق و توسعه

و... می‌باشند.

با توجه به تازگی نگرش حسابرسی مدیریت از دیدگاه جامعه، طبعاً حصول نتیجه مواجه با فقدان معیارهای مناسب می‌باشد که متأسفانه این معیارها در زمینه‌های اجرایی نیز محدود است.

بدیهی است پس از رفع مشکل فوق و ارائه شاخص‌های قابل سنجش عملکرد، برخورد شایسته با مدیر، وفق ضوابطی معین که همچنین جایگاه قانونی نیز داشته باشد، معضل بعدی است. به نظر می‌رسد کیفیت‌گزینش مدیر نقش اساسی در موفقیت او داشته باشد و چنانچه حسابرسی مدیریت نیز منطبق بر نظام مدیریتی در اسلام باشد (به این معنا که به طور عادلانه سیستم تشویق و تنبیه عملاً حکمفرما گردد) مشخص می‌گردد که تا چه حد اهداف عالی سازمان توسط عملکرد مدیر منتخب تأمین شده است. عرفاً به اتکای گزارش حسابرس، جایگاه واقعی مدیر تبیین گردیده و موجبات شکوفایی اقتصاد جامعه به دنبال اقتصاد مدیریت فراهم گردیده و ارائه خدمات مطلوب، از

داد.

حسابداری مدیریت تابعی از نوع صنعت یا خدمت است. با توجه به اینکه ماهیت تولید و ساختار صنایع با یکدیگر بسیار متفاوت است، به همین دلیل میزان نوع صنعت یا خدمت در تدوین چارچوب حسابداری مدیریت سهم بسزایی دارد و تحت تأثیر سه عامل مهم یعنی: افق زمانی، مکان جغرافیایی و نوع صنعت (یا خدمت) قرار دارند.

سیستم اطلاعاتی حسابداری یکی از خرده سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت است که به منظور جمع‌آوری، پردازش و گزارش‌دهی فعالیت‌های سازمانی ایجاد می‌شود.

امروزه ضرورت بازنگری به نقش و وظایف حسابداران مدیریت از جانب محافل آکادمیک و حرفه‌ای حسابداری عمیقاً درک شده و گام‌هایی در این مسیر برداشته شده است.

قبل از هر چیز این باور و تلقی پدید آمده که حسابداری مدیریت دیگر نظاره‌گر بر رویدادها نخواهد بود و نقش مستقیم و فعال بر ارزش‌آفرینی در سازمان‌ها خواهد داشت.

«حسابداری مدیریت» وظیفه ارزش‌آفرینی در سازمان را با کمک به ایجاد مزیت نسبی از طریق ارائه راه‌حل‌های خلاقانه در اتخاذ تصمیمات استراتژیک، تخصیص منابع، کارایی در انجام عملیات و سنجش و اندازه‌گیری نتایج حاصله انجام می‌دهد.

برای تحقق این امر و ایفای نقش فوق، «حسابداری مدیریت فردا» وظایف و کارکردهای عمده زیر را در دستور کار خویش دارد:

طرفی عاملی برای ارتقای مدیریت^(۳) به سطوح بالاتر تلقی می‌گردد. متقابلاً نتیجه گزارش حسابرسی نیز در فرایند اصلاح مدیریت چنانچه آشکار شود، پشتوانه ارزنده‌ای برای استمرار خدمات حسابرسی پویا خواهد شد. در این نوع حسابرسی معمولاً حسابرس از روش‌های ابداعی خود استفاده می‌کند.

البته چگونگی انجام حسابرسی مدیریت در سازمان‌های پیشرفته متأثر از شناخت نقش حسابداری مدیریت فردا به شرح زیر می‌باشد: «حسابداری مدیریت» را در آینده می‌توان با توجه به دلایل زیر به عنوان مبنای «حسابرسی مدیریت» با اهمیت دانست:

- ۱- نیاز سازمان، جامعه و بشر به اطلاعات حسابداری مدیریت
- ۲- بهره‌وری و کاربرد فنون حسابداری مدیریت
- ۳- پیشرفت‌های مهم در زمینه‌های گوناگون عملیاتی در سطح سازمان
- ۴- ابداع و معرفی فنون متعدد و نوین برای حل مشکلات گوناگون

۵- ایجاد سازمان‌های تخصصی و حرفه‌ای

۶- اعطای مدارک حرفه‌ای و فنی

۷- تدوین کتب و نشریات متعدد تخصصی

۸- سابقه تاریخی طولانی و...

از کلیه بررسی‌های تاریخی، یافته‌های نویسندگان مشهور حسابداری مدیریت و پژوهش‌های انجام شده، می‌توان نتیجه گرفت که حسابداری مدیریت در آینده متوقف نخواهد شد. بلکه با شتاب بیشتری به سرعت خود ادامه خواهد

الف- شناسایی عناصر تشکیل دهنده ارزش برای مشتریان و سایر ذی‌نفعان سازمان.

ب- تحلیل و ارزیابی فعالیت‌های ارزش‌زای درون سازمان و در کل زنجیره ارزش و آثار تغییرات محیطی بر سازمان (تحلیل ریسک).

ج- کمتی کردن و اندازه‌گیری آثار و فرصت‌های بالقوه آتی.

د- استفاده از شاخص‌ها و معیارهای غیرمالی و کوشش در جهت فراهم شدن امکان ارزیابی متوازن عملکرد سازمان (تلفیق معیارهای مالی و غیرمالی).

ه- محاسبه و تعیین ارزش‌های پایدار و درازمدت برای سهامداران (مراجعه سرمایه‌گذار) و کمک به آشکار نمودن آثار مالی رویدادها. و- اندازه‌گیری و سنجش عوامل کلیدی موفقیت و انطباق آن با استراتژی‌های سازمان.

ز- حضور در همه عرصه‌های فعالیت سازمان و ارائه گزارش در سطوح مختلف افقی و عمودی سازمان.

ح- کاهش هزینه ارائه خدمات و اطلاعات به مدیریت و در واقع رعایت فزونی منافع بر هزینه‌ها در ارائه خدمات حسابداری مدیریت.

وظایف فوق یقیناً در ابعاد و دامنه گسترده‌تر و متفاوت از وظایف کنونی حسابداران مدیریت است. حسابداری مدیریت نقش مؤثری را در فراهم ساختن امکان تصمیم‌گیری (مبتنی بر دانش و متضمن ایجاد ارزش در سازمان برای مدیریت و نهایتاً اعمال مدیریت برارزش) فراهم می‌نماید. ملاحظه می‌گردد که تغییر در مسئولیت‌های

حسابدار آینده (شامل خزانه‌داری، روابط به سرمایه‌گذاران، برنامه‌ریزی استراتژیک گزارشگری مالی، حسابرسی مستقل، حسابرسی داخلی و بالاخره تبلور حسابداری مدیریت) اقتضا می‌کند که «حسابرسی مدیریت» نیز متکی بر حسابداری مدیریت برنامه‌ریزی کند (۲۳).

البته از جمله محدودیت‌هایی که همواره مشکل‌ساز می‌باشد، مسأله «ابهام» و «عدم صراحت» در حسابداری و حسابرسی است که غفلت از آن ممکن است موجب گردد که تجزیه و تحلیل‌های حسابداری و بهره‌گیری از حسابرسی کمتر مفید باشند.

(گرچه برخی از دانشمندان بین ابهام و عدم صراحت تمایز قائل شده‌اند، مثلاً بلاک (۱۹۶۳) معتقد است که «ابهام» زمانی وجود دارد که یک لغت یا مفهوم، معانی مختلفی داشته باشد و برای تشریح مفاهیم فرعی قابل تفکیکی مورد استفاده قرار گیرد، در حالی که «عدم صراحت» زمانی وجود دارد که لغت یا مفهوم فاقد شکل و مرز دقیق باشد).

به هر حال با توجه به اهمیت شناخت حسابداری مدیریت و محصول طبیعی آن یعنی زمینه‌سازی برای انجام که هدف نهایتاً عبارت از: «استفاده بهینه از امکانات موجود جهت نیل به اهداف سازمان» می‌باشد. لذا شایسته است فرایند آنها نیز مورد اشاره قرار گیرد.

یعنی فراهم نمودن بستری، ابتدا به منظور «تبیین اقتصاد اسلامی» و سپس هدف نهایی آن یعنی «تحقق اقتصاد اسلامی».

(و به لحاظ اهمیت به عناوین آنها در زیر اشاره می‌شود:

الف - استقلال

ب - درستکاری

ج - بی طرفی

د - صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای

ه - رازداری

و - رفتار حرفه‌ای

ز - اصول و ضوابط فنی «تکنیکی».

در صورتی جوابگویی حسابرسی مدیریت است که استفاده از کارشناسان زبده در رشته‌های گوناگون^(۶) (مانند: اقتصادی، اجتماعی، حقوقی، مهندسی، امور آموزشی، جامعه‌شناسی و آمار و... حتی رشته حسابداری اعم از داخل یا خارج سازمان که الزاماً باید شبیه حسابرسان مستقل، بی طرف، دارای مهارت و دانش فنی باشند) با صلاحیت فنی و مهارت‌های شخصی حسابرس توأم گردد. در این حالت در برگیرنده مفهوم حسابرسی جامع خواهد بود^(۲). (تعبیر اولیه به معنای «کشف سوء استفاده»، بعداً به عبارت «اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی» و نهایتاً فعلی به مقصود «حسابرسی مدیریت» می‌باشد)^(۱۶).

علاوه بر کارشناسان یاد شده، اطمینان بخش بودن مدارک نیز شرط است. بدین مفهوم که اطلاعات جمع‌آوری شده (به طوری که قبلاً نیز یادآوری گردیده است) باید دارای شرایط زیر باشند:

الف - قابل قبول بودن

ب - احراز کفایت آنها

به منظور دستیابی به اقتصاد اسلامی، اقتصاد را می‌توان به ترتیب زیر تقسیم‌بندی نمود:

الف - اقتصاد تشریحی، (شامل اوامر و نواهی یا ارزیابی و تفسیر این اوامر و نواهی).

ب - اقتصاد تحلیلی، (شامل تجزیه و تحلیل رفتارهای بشری در زمینه‌های تولید، توزیع و مصرف می‌باشد).

ج - اقتصاد تدبیری، (مجموعه تدابیری که اداره‌کننده جامعه برای بهبود وضع اقتصاد کشور: شامل اقتصاد سیاسی یعنی توسعه اجتماعی و اقتصادی به کار می‌گیرد)^(۹).

«تحقق اقتصاد اسلامی» از جمله ایده‌آل‌ها می‌باشد و در گرو ادامه حیات فعال و متعهدانه «حسابرسی مدیریت» میسر می‌گردد.

در راستای اهداف فوق و در دنیای تجارت و صنعت کنونی همچنین نیاز به اصلاحات در تمامی زمینه‌ها به خصوص در خط تولید محصول، اعطای قدرت به کارکنان و ایجاد رابطه‌های انسانی و مناسب نه تنها با کارکنان بلکه با تولیدکنندگان و خریداران امری اجتناب‌ناپذیر است.

عنصر اصلی در این هنرنمایی «ایجاد ارتباطات با محیط» شخص حسابرس است.

در حال حاضر نیز در بعضی از مؤسسات جایگاه رفیع حسابرس به عنوان ناظر و همچنین اثربخشی و کارایی او (چگونگی دستیابی به هدف‌ها و کیفیت به کارگیری منابع) مورد اغماض قرار می‌گیرد.

به جاست اگر اشاره شود که استانداردهای حسابرسی^(۱۲) که به طور خلاصه شامل اصول رفتار حرفه‌ای حاکم بر مسؤولیت‌های حسابرس می‌باشد

ج- به هنگام بودن اطلاعات

این استانداردها که راهنمای کلی و عمومی پذیرفته شده می‌باشند و حساب‌رسان را در انجام وظایف و مسؤولیت‌های محوله یاری می‌دهند، به وسیله انجمن حسابداران خبره آمریکا (AICPA) در سال ۱۹۴۷ تدوین گردیده و با تغییراتی جزئی تاکنون معتبر شناخته شده و از طرف حساب‌رسان همواره مراعات می‌گردد.

استانداردهای حسابرسی باید از نظر حساب‌رسان، حداقل استانداردهای حرفه‌ای تلقی گردند نه اهداف و استانداردهای حداکثر و دست نیافتنی!!^(۱۸)

اصولاً لازم است به مفاهیم یاد شده، ابتدا منطقی بودن و سپس صرفه و توسعه اقتصادی را با توجه به میزان سرمایه‌گذاری انجام شده، اضافه کنیم، زیرا همواره محدودیت‌های منابع (فیزیکی و نقدینگی) و تأثیرپذیری جامعه همراه با انتظارات مردم در هر محیطی مدنظر می‌باشد. در چنین شرایطی است که می‌توان نسبت به ضرورت ادامه یا توقف طرح‌ها و عملکردها نیز اظهار نظر نمود.

عملکرد مسؤولان تحت نظارت عالی مراجع ذیصلاح در مقایسه با اهداف اقتصادی و اجتماعی از جمله ضروریات این گونه حسابرسی است که ترویج آن می‌تواند مانع از بروز انحرافات و یا هدر رفتن امکانات در مؤسسات گردد.

امروزه جوامع انسانی در حال رشد و توسعه پویا هستند. صنایع، کارخانه‌ها و واحدهای انتفاعی نیز به عنوان یکی از اجزای این جوامع در تأثیر متقابل با سایر اجزا در حال رشد هستند و ابعاد جدیدی را

وارد عرصه جهانی می‌کنند. روشن است که اداره هر واحد اقتصادی نیازمند به کارگیری سه عامل منابع انسانی، منابع پولی (مالی) و منابع طبیعی است.

نقش بلامنازع این سه عامل در تولید و ارائه خدمات موجب گشوده شدن ابعادی نو بر روی علوم درگیر با فعالیت‌های تولیدی و خدماتی شده است. از جمله این علوم «حسابداری» است که به عنوان یک سیستم اطلاعاتی در کنار علوم دیگر چون اقتصاد و مدیریت موجبات به کارگیری اثربخش این منبع را فراهم می‌آورد.

می‌توان گفت که حسابداری فرایند بیان و تفسیر وقایع دارای اثر مالی بر واحد اقتصادی به زبان پولی است. از طرفی دیگر با تأثیرگذار بودن سه عامل پیش گفته بر واحد انتفاعی می‌بینیم که حسابداری ناگزیر از ایفای نقش یاد شده است. ایفای این نقش با توجه به ماهیت عوامل یاد شده، حسابداری را ملزم به درگیری و ادغام با مسائل سیاسی، اجتماعی و فرهنگی کرده است. به این سبب زمینه‌های تازه‌ای چون حسابداری منابع انسانی، حسابداری اجتماعی، حسابداری محیط زیست و... همواره قلمرو کار حسابداری را هر چه بیشتر گسترش می‌دهند.

حسابداری منابع انسانی در واقع کاربرد مفاهیم و روش‌های حسابداری در محدوده مدیریت نیروی انسانی است و در سال‌های ۱۹۶۰ تا ۱۹۶۶ میلادی، در نخستین مرحله پیشرفت خود، مورد توجه قرار گرفت و مفاهیم اصلی آن به وجود آمد و تاکنون در سیر تکاملی خویش مراحل مختلفی را پشت سر نهاده است.

تلفن‌های همراه، شبکه‌های ماهواره، تجارت بدون کاغذ و گسترش نقاط تجاری، زمان و مکان را کوچک و محدود نموده است.

حسابداری و حسابرسی این‌گونه امور و فعالیت‌ها (پیش‌بینی می‌شود تا سال ۲۰۰۲ حجم تجارت الکترونیکی بالغ بر ۳۰۰ میلیارد دلار شود) تغییری اساسی یافته و از سوی دیگر با راه‌اندازی دانشگاه‌های اینترنتی و یادگیری از طریق رایانه‌ها و اثرگذاری این روش تدریس بر کیفیت آموزش به خصوص در حوزه‌ی دروس علوم انسانی و حسابداری، باید از هم اکنون به استقبال تغییرات شگرف قرن آینده رفت (۵).

«حسابرسی اثربخشی یا حسابرسی تأثیر» شاید جدیدترین نوع حسابرسی باشد. این نوع حسابرسی به ارزیابی اینکه چه مقدار از اهداف تعیین شده به وسیله قانونگذار تحقق یافته است، می‌پردازد.

معمولاً حسابرسی عملکرد یا «ارزشیابی قابلیت» نه تنها حسابرسی «اثربخشی»، بلکه سیستم‌هایی را که نتایج از آن به دست می‌آید را نیز شامل می‌گردد.

به طور کلی «حسابرسی جامع» که شامل هر سه نوع حسابرسی (مالی، رعایت و عملکرد) است، نباید به صورت کار جاری روزانه در تمام حسابرسی‌ها به مورد اجرا گذاشته شود، بلکه بر حسب نوع خاصی از حسابرسی یا ترکیبی از آنها انجام شود که نیاز استفاده کنندگان را تأمین نماید.

حسابرسی اثر بخشی توسط «اداره حسابداری عمومی ایالات متحده» در نشریه ۱۹۸۱ به صورت زیر تعریف شده است:

حسابداری اجتماعی نیز فرایندگردآوری، اندازه‌گیری و گزارش معاملات و آثار متقابل این معاملات بین واحدهای تجاری و جامعه پیرامون است.

در واقع حسابداری اجتماعی از راه‌اندازی و گزارشگری آثار متقابل واحد تجاری و جامعه پیرامون آن، ارزیابی توان انجام تعهدات اجتماعی را امکان‌پذیر می‌سازد. البته چنین تحوّل قابل توجهی که توسط «حسابرس» مورد رسیدگی قرار می‌گیرد باید توأم با دقت و دانش فراوانی باشد. بنابراین: برای تهیه گزارش عملکرد (که همچنین سودمندی نیز از ویژگی‌های کیفی آن می‌باشد) دارا بودن مختصات زیر از ضروریات است:

۱- مربوط بودن (به موضوع و اهداف مورد رسیدگی)

۲- قابل فهم بودن (برای استفاده کنندگان گزارش)

۳- قابل اثبات بودن (متکی به اسناد و مدارک مثبت باشد)

۴- کامل بودن (حاوی تصویری منصفانه و واقعی از سازمان باشد).

۵- قابل مقایسه بودن (در تمام زمان‌ها و میان تمام سازمان‌های مشابه) (۸)

ملاحظه می‌گردد که تغییر و تحولات بنیادین ایجاد شده در مؤسسات و نقش آفرینی اطلاعات و رایانه و فن‌آوری ارتباطات و... عصر حاضر را از اعصار گذشته متمایز ساخته است. لذا حسابرسی جامع و حسابداری در آستانه‌ی قرن ۲۱ ویژگی‌های خاص خود را باید داشته باشد. در واقع اینترنت،

«آیا نتیجه یا سود مطلوب به دست آمده است؟» آیا اهداف تعیین شده به وسیله سیاستگذاران و هر مقام دیگری تحقق یافته است؟ و آیا مؤسسه پیشنهادهای دیگری برای بازده نتیجه مطلوب با هزینه کمتر در نظر دارد؟» به عبارتی:

برای انجام دادن این نوع حسابرسی، اثربخشی واقعی برای پائین ترین سطح اجرایی، سنجش و ارزیابی می‌گردد. سپس میزان دستیابی به اهداف و برنامه‌ها برای هر کدام از واحدها تعیین شده، نهایتاً در مرحله بعدی کل مؤسسه مورد ارزیابی واقع می‌شود (۲۴).

«حسابدهی و حسابرسی» همچون سایر پدیده‌های جهان، بازتاب فرایند فعل و انفعالات محیطی و فرامحیطی جهان سرمایه به شمار می‌رود. جامعیت فرهنگی و ریشه‌های تاریخی آن در هر جامعه و جایگاه «حساب پس‌دهی و حساب‌کشی» به عنوان دو رکن نظارتی تداوم فعالیت هر جامعه در رشد و توسعه فرهنگ حسابرسی و حسابداری جایگاهی خاص دارند. نقش بالقوه تأثیرات حاصل از عوامل بین‌المللی و تأثیر این عوامل بر تغییرات حسابداری نیز غیرقابل انکار می‌باشد.

جهانی شدن تجارت و توسعه، مفهوم بازار پیامدهای مهمی را برای حسابداری و حسابرسی فراهم آورده است. این ضرورت به علت اعمال یک سری رهنمود و ضوابط یکسان موسوم به استانداردهای عملیات مالی و حسابداری شرکت‌ها، مؤسسات و دولت‌ها در یک محیط بین‌المللی می‌باشد. جهانی شدن نه تنها در مورد تجارت بلکه در خصوص حرفه‌های مختلف هم

مصادق پیدا کرده و تقاضا برای دقت نظر بیشتر نسبت به نتایج فعالیت‌های حرفه‌ای افراد افزایش می‌یابد. این تأکید و ضرورت که به علت پاسخ به تقاضای فزاینده برای اطلاعات مالی در سطح بین‌المللی می‌باشد، باعث گردیده که سازمان تجارت جهانی به طور رسمی در سال ۱۹۹۷ ضمن حمایت از کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری و فدراسیون بین‌المللی حسابداران، گروه کاری خدمات حرفه‌ای سازمان تجارت جهانی را تشکیل داده که حاصل آن امضای موافقت‌نامه‌های شناسایی متقابل در حوزه حسابداری بود.

نقش حسابداران و حسابرسان در یک محیط متغیر جهانی به طور مداوم تحت تأثیر ارزش‌های اجتماعی و فرهنگی قرار دارد. حسابداران خبره اینک خود به یک عامل ایجاد تغییرات تبدیل شده‌اند. نقش حسابداران و حسابرسان به موازات گسترش برون مرزی اقتصاد ملی و امور تجاری فزونی یافته است. سمت‌گیری فعالیت حسابداران مستقل، متخصص شدن در امر اطلاعات به گونه‌ای است که قادر باشند اطلاعات خام را به فهم و قوه و ادراک سازمانی تبدیل کنند. چنین اشخاصی قادر هستند به سرعت به افراد حرفه‌ای تبدیل شوند که می‌توانند مدیران و مسؤولان بنگاه‌های اقتصادی را به منظور تأمین نیازهای آنها از طریق شبکه وسیع اطلاعاتی کمی و کیفی تأمین نمایند. چالش‌هایی که حسابداران و حسابرسان در قرن فزاینده فناوری - قرن ۲۱ - با آن مواجه خواهند شد، مستلزم ایجاد مهارت‌های خلاق در بیان و حل مشکلات مالی

است و به منظور رشد و توسعه حسابداری مدیریت به کار می‌رود. واحدهای تجاری با به کارگیری مزایای رقابتی درصدد کسب استراتژی‌هایی مانند رهبری بازار یا موضع‌گیری در مقابل رقبا هستند. بدین ترتیب مزیت رقابتی وسیله‌ای برای رسیدن به وضعیت استراتژیک است و به همین دلیل اصطلاح حسابداری برای موقعیت‌های استراتژیک نسبت به سایر اصطلاحات ارجحیت دارد:

تاکنون سه روش متفاوت در این مورد به کار گرفته شده است که عبارتند از:

● حسابداری فعالیت

● حسابداری مدیریت استراتژیک

● حسابداری برای فن‌آوری پیشرفته تولید

براین اساس در دنیای فراتکنولوژی مهم وظایفی که حسابرسان مستقل و حسابداران در مجموع خدمات مالی - مشاوره‌ای می‌توانند انجام دهند عبارتند از:

● اطلاع‌رسانی درست، به موقع و قابل اتکا در

نقش حسابرسی متصل

● ارزیابی عملکرد مدیران در استفاده بهینه از

منابع و امکانات

● ارزیابی سهام در بازار سرمایه

● خصوصی سازی واحدهای اقتصادی در

قالب مهندسی مالی

● خدمات مالی و مدیریت مشاوره‌ای در زمینه

مالیات، قیمت‌گذاری سهام^(۱۱).

به دلایل گوناگون سازمان‌های بزرگ باید به اطلاعات‌گرایی روی آورند. یکی از دلایل آن، دگرگونی‌های آمارنگاری است. کارکنان فرهیخته،

می‌باشد. تمام راه‌ها در هزاره سوم به حسابرسان و حسابداران مستقل ختم می‌شوند که قادرند خدمات مالی را به مدیریت در دستیابی و پرورش اطلاعات فردا به مشتریان امروز عرضه نمایند. حسابداران خبره باید از هم اکنون آماده باشند تا در دنیای آینده ارزش‌های نوینی را به جامعه عرضه نمایند.

تغییرات سریع و پرشتاب فن‌آوری اطلاعات، دستیابی همگانی به اینترنت و شبکه‌های پردازش اطلاعات باعث خواهد شد که حسابرسان و حسابداران بسی فراتر از وظایف خود عمل کنند. مسؤلیت اجتماعی حسابرسان و حسابداران مستقل در قبال دولت، جامعه و سهامداران شرکت‌ها این مسأله حیاتی را به وجود آورده که حسابداران مستقل به عنوان تنها مرجع قابل اتکا برای هرگونه مشاوره‌های چند مهارتی مدیران به شمار روند.

چالش‌های عصر فراصنعت در قرن آینده وظایف حسابداران مستقل و حسابرسان را به عنوان بخشی از مجموعه‌های مشاوره‌ای مدیریت دو چندان خطیر و با ارزش می‌نماید. خدمات اعتباردهی و حسابرسی در مرحله کنترل استراتژی‌هایی که اجزای فرایند مدیریت استراتژیک هستند غیر قابل اغماض می‌باشد.

آنچه که در دنیای فراتکنولوژی شاهد آن خواهیم بود در حسابداری برای موقعیت استراتژیک خلاصه خواهد شد.^(۱۷)

حسابداری برای موقعیت‌های استراتژیک اصطلاحی است که برای کمک به مدیران ارشد جهت تأمین و حفظ مزیت رقابتی طراحی شده

دیگر مایل به پیروی از روش‌های فرماندهی و کنترل گذشته نیستند. دلیل دیگر، نوآوری نظام یافته و پیشرفتی است که در گوهر و اصل کارهای هوشمندانه وجود دارد.

دلیل سوم این است که باید فن‌آوری‌های اطلاعات هماهنگ شوند. رایانه‌ها داده‌های فراوانی به ما می‌دهند ولی این داده‌ها، اطلاعات نیستند. اطلاعات داده‌هایی هستند که به آنها هدف و ارتباط با کار بخشیده شده است. یک شرکت باید تشخیص دهد که برای اداره کارها به چه اطلاعاتی نیازمند است و گرنه در دریایی از داده‌های گیج‌کننده غرق خواهد شد. برای سازماندهی بر این پایه به ساختاری نو نیازمندیم. در این سازمان‌ها در میان مدیر و متخصصان، واسطه‌ای وجود ندارد و آنها به گونه‌ی یک گروه کار غول‌آسا سازماندهی شده‌اند. این سازمان کاملاً افقی می‌باشد.

سازمان‌های آینده، بر پایه هدف‌های روشن‌تر فردی و کسب و کار و وجود مقررات خود کنترل‌کننده و بازخورد نظام یافته بنا نهاده شده‌اند. اگر چنین باشد، سازمان‌ها باید نظام ارتباطی خود را به گونه‌ای بنا کنند، که اطلاعات به جای پایین آمدن به طرف بالا جریان یابند. اطلاعات هنگامی به ارتباط تبدیل می‌شوند که دریافت‌کننده آنها را بپذیرد. چنانچه اطلاعات شما از بالا به پایین جریان داشته باشد ممکن است چنین وضعی پیش نیاید. ساختار ارتباطی باید برپایه جریان اطلاعات از پایین به بالا بنا شود، تا مدیریت ارشد از آنچه در کل سازمانش می‌گذرد، به سرعت آگاه شود^(۱۳).

مراحل اجرایی حسابرسی مدیریت

برخلاف حسابرسی مالی که دامنه و اهداف آن مشخص و محدود است، حسابرسی مدیریت گسترده، بسیار وسیع و اهداف مختلفی دارد. با توجه به عدم تعریف مراحل کار از قبل، ناچاراً، حسابرسی مدیریت باید همواره از قابلیت بیشتری برخوردار باشد.

«حسابرسان مدیریت» به مهارت‌های مختلف نیاز دارند و باید دارای چنان توانایی فنی باشند که بتوانند با همه مسؤولان و در تمام سطوح به طور مؤثر ارتباط برقرار کنند و ابعاد مختلف سازمان را با دید انتقادی ارزیابی نمایند^(۲۱). اجرای حسابرسی مدیریت از مرز وظایف گوناگون و رده‌های مدیریت می‌گذرد، به همین دلیل به دانش پایه‌ای در زمینه‌های مختلف نیاز دارند.

گرچه اهداف حسابرسی‌های مدیریت متفاوت است، اجرای حسابرسی مدیریت مراحل مشخصی دارد و یافته‌ها باید به وسیله حقایق، شواهد و مستندات تأیید شوند. این مراحل به طور خلاصه عبارتند از:

۱- هدف

قصد و نیت مؤسسان و همچنین مؤسسات نسبت به برنامه مورد حسابرسی باید مشخص باشد.

۲- برنامه‌ریزی

حدود کار باید تعیین تا با ارتباط یافتن آن با واحد سازمانی، پرسنل متناسب انتخاب گردد.

و مدارک قابل اتکا و...) در حسابرسی اثربخشی نیازمند استفاده از فنون و رموز بیشتری می باشد
نظیر:

الف- استفاده از فن های آماری

ب- تحقیقات و بررسی

ج- طرح پرسشنامه

د- مصاحبه

ه- مشاهدات شخصی

و... (۱۹)

۵- تجزیه و تحلیل اطلاعات

به منظور تعیین اثربخشی برنامه برای دستیابی به اهداف و مقاصد، حسابرس باید به تهیه و جمع آوری و تجزیه و تحلیل «اطلاعات جامع مدیریت و قابل سنجش» بپردازد.

۶- گزارش نویسی

آخرین مرحله که فرایند نتیجه کار را مشخص می نماید (و حاوی خلاصه ای از عملیات انجام شده، شرح حدود طرح، نکات حساس مربوط به یافته های اساسی و بیان راه های مختلفی است که برای حل مشکل موجود معمولاً در اختیار رده بالای مدیریت قرار دارد، گزارش می نامند.

حال ممکن است گفته شود که: چه کسی

حسابرسی مدیریت را انجام می دهد؟

حسابرسی مدیریت معمولاً به وسیله حسابرسان داخلی، حسابرسان مستقل یا حسابرسان دولتی (بنا به اقتضای کار) یا ترکیبی از آنها انجام می گیرد.

و بالاخره معیار ارزیابی چیست؟

۳- دامنه (حدود) حسابرسی

مؤسساتی که دارای فعالیت گوناگون هستند، حسابرس باید به تمام واحدها و جنبه ها دقت و توجه داشته باشد هر چند که وقت گیر و هزینه آن بالا باشد.

به طور مثال می توان در موارد زیر بررسی و اظهار نظر نمود:

الف- حسابرسی مدیریت امور خرید و تدارکات

ب- نحوه نگهداری دارایی ها و استفاده از آنها

ج- جلوگیری از دوباره کاری کارکنان

د- احتراز از امور بی هدف یا بی فایده

ه- شناسایی کارکنان اضافی و مازاد

و- وجود دستورالعمل های کارا و مؤثر اجرایی

ز- چگونگی فروش و بازاریابی

ح- کارایی خدمات ماشینی

ط- حسابرسی مدیریت عملیات بهره برداری،

امور تولید، کنترل کالا و امور مهندسی

وظایف و مسؤولیت حسابرسان در برنامه هر

یک از موارد فوق متفاوت است. (به منظور پرهیز

از اطاله کلام، از توضیح یکایک آنها خودداری

می گردد) (۲۵).

۴- جمع آوری و ارزیابی شواهد و مدارک

نسبت به حسابرسی های دیگر، جمع آوری

اطلاعات (مانند اسناد مالی، پرونده های خرید،

گزارش های ماهیانه مربوط به اداره خرید،

انبارها، اعتبارات ارزی، آئین نامه های

معاملاتی، بخشنامه ها و دستورالعمل ها و سایر اسناد

مشکل اصلی در «حسابرسی مدیریت» تعیین معیار ارزیابی و سنجش میزان اثربخشی و کارایی انجام شده است. که از این بابت معیارهای تعریف شده و روشنی وجود ندارد.

به عنوان مأخذ معیارها می‌توان موارد زیر را نام برد:

الف- عملکرد تاریخی

ب- عملکرد قابل مقایسه

ج- استانداردهای مهندسی

د- بحث و توافق

در خاتمه برخی از شاخص‌های عملکرد که می‌تواند ما را به هدف نزدیک نماید و برای هر دو طبقه مدیران و حساب‌رسان مفید می‌باشد، به شرح زیر متذکر می‌گردم (۱۴):

الف- تعریف جامع از عملکرد مطلوب و قابلیت تبیین آشکار اهداف و آثار هر یک در سازمان‌ها.

ب- وضع استانداردهای ویژه عملکرد درسی یا اصول عینی که حاکم بر سیستم سنجش اثربخشی باشد برای هر نوع صنعت. (کشاورزی، خدماتی، دولتی، نساجی، خودرو، غذایی، حمل و نقل، دامپروری، پلاستیکی، فرهنگی و...)

ج- شاخص‌های صنعت.

د- تبیین اهمیت زمانی و مالی طرح‌ها

ه- تخصیص امتیاز مناسب برای هر یک از معیارها صرف نظر از ارتباطات و صرفاً متکی بر ضوابط معقول.

و- آشنایی با مدیریت منابع انسانی.

ز- ایجاد فرصت‌های آموزشی مدیران در هر

حال.

ح- معرفی منابع اطلاعاتی قابل اتکا (شامل نیازمندی‌ها و امکانات مناطقی که واحد مورد رسیدگی در آن منطقه قرار گرفته است).

ط- وضع قوانین متناسب.

و...

ناگفته نماند که ارتباط با مدیریت سازمان (نظیر: مذاکره، مکاتبه و...) در طول عملیات حسابرسی اثرات ارزنده‌ای بر نتیجه کار از طریق موضوعات زیر دارد:

۱- شناخت موضوع فعالیت واحد مورد رسیدگی (از نظر نوع، کمیت و کیفیت امور و ماهیت اموال، عایدات و مخارج و...)

۲- برنامه‌ریزی حسابرسی

۳- تأثیر قوانین با رهنمودهای حرفه‌ای جدید در کار حسابرسی

۴- اطلاعات لازم برای برآورد خطر حسابرسی

۵- توضیحات، شواهد حسابرسی و تأییدیه‌های مدیریت مبنی بر: پذیرش مسئولیت مدیریت نسبت به مطلوبیت ارائه صورت‌های مالی طبق اصول متداول حسابداری و تأیید آن صورت‌ها و همچنین تأیید کتبی مطالب مهمی که در جریان حسابرسی قبلاً توسط مدیر عنوان شده است.

۶- موارد مشاهده شده در جریان حسابرسی موضوعاتی چون کارایی عملیاتی یا اداری، سیاست‌های تجاری و سایر موضوعات مورد علاقه و هر گونه پیشنهاد در این زمینه.

۷- هر گونه مشکلات عملی در اجرای عملیات

حسابرسی

و... (۱۰)

و همچنین: تأثیر احتمالی نقاط ضعف بر فرایند تصمیم‌گیری مدیریت و عملکرد مجموعه.

ب- ایجاد انگیزه‌های لازم در مدیریت برای بازنگری سیستم کنترل داخلی (اعم از محیط کنترلی، سیستم حسابداری و سایر روش‌های کنترل به منظور: حفاظت از منابع و اموال مؤسسه در مقابل سوء استفاده و اتلاف، افزایش توان سازمان در تهیه و نگهداری سوابق و مدارک مناسب حسابداری و پردازش و گزارش اطلاعات مطلوب و نهایتاً بالا بردن کارایی عملیاتی).

ج- کمک در ادارهٔ بهینهٔ واحد مورد رسیدگی.

و..

مراجع ذیصلاح که ممکن است متقاضی انجام حسابرسی مدیریت باشند عبارتند از:

۱- مراجع قانونی مانند هر یک از اعضای هیأت عالی حسابداری و حسابرسی کشور که جمعاً ۹ نفر بوده و توسط نهادهای زیر منصوب می‌شوند:
الف- نمایندهٔ ریاست جمهوری اسلامی ایران (به عنوان رئیس هیأت) (یک نفر)

ب- وزارت دارایی و امور اقتصادی (دو نفر)

ج- بورس اوراق بهادار (یک نفر)

د- شورای پول و اعتبار (یک نفر)

ه- دیوان محاسبات کشور (یک نفر)

و- انجمن حسابداران رسمی کشور، نمایندگان

جامعهٔ حرفه‌ای (دو نفر)

ز- دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی (افراد صاحب‌نظر) به تشخیص وزارت فرهنگ و آموزش عالی (دو نفر)

هیأت مزبور به موجب قانون تشکیل شده و حق

البته می‌توان پرسید که چه سازمانی (شخصی) مسؤول ارائهٔ شاخص‌ها و جبران مخارج و تأمین منابع انسانی متخصص و تربیت ایشان است؟ به هر حال استمرار حسابرسی عملکرد (مثلاً به طور ادواری) و ضمانت اجرایی گزارش‌های حسابرسی مدیریت (پس از چگونگی تهیه این قبیل گزارش‌ها که حتماً لازم است ارشادی باشد) نیز از اهمیت ویژه‌ای برخوردار بوده و مدیران لازم است از حساسیت‌های عمومی و ضرورت آگاهی افراد با عملکرد آنان و در نتیجه حفظ مسؤلیت پاسخگویی ایشان (پس از آشنایی نسبی با قوانین جاریه)، برخوردار باشند تا همواره با تقویت تعهدات دینی، کشوری نمونه در عرصهٔ گیتی نمایش دهند. زیرا مدیریت‌های جزء، ارکان مدیریت‌های کلان را ترسیم می‌نمایند و بسا اوقات ممکن است مدیران نتیجهٔ عملکردشان قابل برآورد نبوده و یا به نتیجه، توجهی نداشته باشند و زمانی که گزارش حسابرس (توأم با دادن پیشنهادها سازنده) تنظیم می‌شود، برای مدیر حتی جاذبه داشته و دارای اهمیت باشد و بدین وسیله در حفظ مدیران از ورود به بیراهه (و یا شناخت عملکرد زیر مجموعه‌ها) مؤثر باشد. در حال حاضر تحت عنوان نامهٔ مدیریت، حساب‌برسان مبادرت به ارائهٔ نامه‌ای با اهداف زیر می‌نمایند:

الف- آگاه کردن مدیریت واحد مورد رسیدگی از نقاط ضعف مشاهده شده ضمن عملیات حسابرسی (ضمنی، نهایی یا مدیریت) و دادن هر گونه پیشنهاد اصلاحی به منظور رفع آن نقاط ضعف

- ۵- سیستم‌های مدیریت بانک اطلاعاتی.
 ۶- واحدهای نظارت و ارزشیابی مؤسسات.
 ۷- سازمان‌های آماری و اطلاعاتی.
 ۸- مستصدیان برنامه‌ریزی جامعه (و سیاستگذاران زیرا حسابرسی مدیریت جدا از جناح‌بندی‌های سیاسی مطرح می‌باشد).
 ...
 ۹- بالاخره نوع نگرش سیاسی مدیران رده‌بالای هر جامعه.

نتیجه‌گیری

لازمه استقبال از «حسابرسی مدیریت» (که عملاً رویکردی بالا به پایین است و معمولاً از تجزیه و تحلیل آمارهای مالی و شاخص‌های عملکرد شروع و نهایتاً به ارزیابی آثار عملیات و تطبیق آثار با اهداف و انتظارات جامعه می‌انجامد)، مستلزم علاقه و قانونمندی مدیران مؤسسات و تقویت کادر مالی به طور مطلوب (به عنوان مرکز ثقل) در کنار پذیرش واحد حسابرسی داخلی (با توجه به وسعت دامنه و کیفیت رسیدگی) برای دستگاه و انتخاب و ارتقای مدیران ارشد سازمان براساس موازین اصولی و فراهم نمودن بستر لازم ارزیابی برای گروه حسابرسان «رویکرد جامع برای برنامه‌ریزی و انجام نتایج مورد انتظار» همراه با جدی بودن تنبیه در مقابل اثربخشی تشویق می‌باشد.

در این حالت است که حسابرسی مدیریت (مشمول بر رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی) برای اشخاص ذی‌نفع مؤثر واقع می‌گردد.

نظارت بر نحوه کار انجمن حسابداران رسمی کشور، هیأت‌گزارشگری مالی بورس اوراق بهادار و نظارت در تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی وضع شده توسط انجمن حسابداران رسمی کشور را به عهده داشته و در هر مورد می‌تواند از نهادهای یاد شده درخواست تجدیدنظر در ضوابط و مقررات وضع شده را بنماید (یا در مواردی که تشخیص دهد، استاندارد وضع شده توسط محافل حرفه‌ای یا مقررات وضع شده توسط هیأت‌گزارشگری مالی بورس را ملغی نماید). ضمناً مراجع فوق و سایر مؤسسات قانونی (قانون مدنی بابت نقل و انتقالات اسوا و املاک، قانون آیین‌نامه‌های مربوط به عملیات بانکی بدون ربا، قوانین کار و تأمین اجتماعی، قانون تجارت، قانون ثبت شرکت‌ها، قانون ثبت علائم و اختراعات، قانون اداره تصفیه و امور ورشکستگی، قانون صدور چک، قوانین ناظر بر مؤسسات دولتی قوانین خاص و...) (۴) به طور طبیعی انتظار دارند که بدانند آیا رعایت قوانین و مقررات از جمیع جهات مورد ارزیابی حسابرس قرار گرفته یا خیر؟ با شناخت مطلب، پابندی مدیران به قانون به موازات عملکرد مطلوب مورد سنجش قرار می‌گیرد. (۲۰)

۲- مراکز اقتصادی (به منظور آشنایی با وضعیت مؤسسات رقبا).

۳- منابع سرمایه‌گذاری و اعطای تسهیلات مالی.

۴- مؤسسات علمی و فرهنگی به منظور شناخت مدیران موفق و عوامل توفیقات به دست آمده

متقابلاً برخورد متعهدانه متصدیان امور (که در واقع از ابزارهای مؤثر تهیه گزارش می‌باشند) می‌تواند ضمانت اصلاحات سازمان را تأمین نماید.

خلاصه اینکه ضمانت اصلاحات هر سازمان پس از بررسی‌های لازم در پرتو:

الف- ایجاد سیستم‌های کیفی حسابداری مدیریت می‌باشد.

ب- استقبال به هنگام مدیران از «حسابرسی مدیریت» می‌باشد.

ج- انجام «حسابرسی مدیریت» به طور مناسب و مطلوب می‌باشد.

د- دادن گزارش جامع «حسابرسی مدیریت» می‌باشد.

ه- دادن پیشنهادهای سازنده «در حسابرسی مدیریت» توسط حسابرسان همراه با انتقادات صریح آنها می‌باشد.

و- وجود پشتوانه قوی و فعال و ترجیحاً قانونی برای پیگیری نتایج به دست آمده از «حسابرسی مدیریت» می‌باشد.

اشخاص ذی‌نفع می‌توانند حتی شخص مدیران را در برگیرد. زیرا موجب کنترل مدیریت خواهد شد. حال اگر به طور اجمالی فرایند کنترل مدیریت را (به معنای علوم رفتاری مدیران و زیردستان که با توجه به مهارت و نگرش مدیران در تصمیم‌گیری‌ها و... با یکدیگر متفاوت است، لذا جزئیات آن نیز متغیر خواهد بود) به شرح زیر یاد کنیم:

الف- برنامه‌ریزی (طرح‌های آینده و منابع تأمین مالی و...)

ب- تهیه و تنظیم بودجه (هزینه‌های جاری، سرمایه‌ای، احتیاطی و... و مراحل تصویب و اجرا).

ج- تجزیه و تحلیل و گزارش دهی کارکرد مالی (انحرافات حاصله از کارکرد واقعی و بودجه‌ای و...).

د- بودجه‌بندی سود در فرایند کنترل (تجزیه و تحلیل و توجیه علل انحرافات، ارزیابی کارکرد مدیران واحدها و...).

ه- طرح‌های جبرانی برای انگیزش مدیران (سهیم شدن مدیران در سود یا مالکیت و...) (۲۲)

نتیجه می‌گیریم که:

اولین استفاده کنندگان از گزارش، «حسابرسی مدیریت» مدیران مجموعه می‌باشند.

گرچه این مقاله همچنان برای بحث باز خواهد ماند... ولی اظهارنظر صریح حسابرس براساس نتایج حاصل از ارزیابی شواهد و مدارک مثبت و مستند که در جریان حسابرسی (معمولاً به طور نمونه‌ای) به دست آمده است و باید مبنای معقولی برای تنظیم گزارش باشد، از ضروریات است.

منابع و مأخذ

- ۱- حسابرسی مدیریت (حسابرسی کارایی، صرفه‌های اقتصادی و اثربخشی) از نشریات مؤسسه محترم حسابرسی مفید راهبر (سال ۱۳۷۵).
- ۲- کتاب بررسی‌های حسابداری و حسابرسی از انتشارات دانشکده مدیریت دانشگاه تهران: تابستان ۱۳۷۸ مقاله آقای دکتر محمد نمازی - آینده حسابداری مدیریت
پائیز ۱۳۷۸ مقاله آقای احمد ظریف فرد - مشکل ابهام و عدم صراحت در حسابداری
پائیز ۱۳۷۱ مقاله آقای کا کائی نژاد - حسابداری مدیریت: گذشته، حال و آینده
- ۳- مجموعه مقالات حسابرس شماره ۴ (از انتشارات سازمان حسابرسی)
- ۴- (انتشارات سازمان حسابرس) اصول حسابرسی (۲)
- ۵- مجموعه مقالات حسابرس ۷ و ۶ (تیین جایگاه حسابرسی عملیاتی در مدیریت استراتژیک، مقاله آقای دکتر علی نیکخواه آزاد)
- ۶- حسابرسی عملکرد مدیریت (انتشارات سازمان حسابرسی - اسفند ۱۳۷۳).
- ۷- سیستم اطلاعات مدیریت (M.i.s آستان قدس رضوی - تیرماه ۷۷).
- ۸- چکیده مقالات پنجمین سمینار سراسری حسابداران (انجمن حسابداران خبره ایران - آذر ماه ۷۸).
- ۹- مجله دانشکده علوم اداری و اقتصاد دانشگاه اصفهان، شماره ۲ و ۱ سال دوازدهم (لزوم تلاش در جهت تدوین علم اقتصاد با رویکرد اسلامی - الگوی پیشنهادی برای نظام حسابداری و حسابرسی ایران)
- ۱۰- انتشارات سازمان حسابرسی (رهنمودهای حسابرسی - نشریه شماره ۱۱۴).
- ۱۱- انتشارات سازمان حسابرسی (نشریه شماره ۱۲۱: بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی).
- ۱۲- انتشارات سازمان حسابرسی (نشریه شماره ۷۸ - اصول حسابرسی جلد اول).
- ۱۳- کتاب مدیریت آینده (مؤسسه خدمات فرهنگی رسا - ترجمه دکتر عبدالرضا رضائی نژاد).
- ۱۴- مجله دانش حسابرسی (ارگان دیوان محاسبات کشور - شماره ۹ سال ۷۶).
- ۱۵- نظام‌های کنترل مدیریت (ترجمه آقای محمد تقی ضیائی بیگدلی سال ۷۲).
- 16- Operational Auditing by D.j CLaste jR crockett Attomonte spring , "institute of internal Auditor." Florida 1982.
- 17- Cooper, R. and R., Slagmulder, R. "strategic cost management", management Accounting (march 1980).
- 18- Nurnloerg, H., "An unrecognized Ambiguity of The High-Low Method, journal of Business Finance and Accounting. Vol 4 (1977).
- 19- Arens, A.A. - J.K.L oehheche, Auditing an integrated approach.

- 20- Brown, williams - Gallagher, "Auditing performanace in Government"
- 21- Auditing an integrated appoach.
- 22- Modern internal Auditing. Appraising operations and control.
- 23- Management Audit, Alexander Hamilton inst. 1983-1984.
- 24- Management Audit, Maximizing your Company's Efficiency and. Effectiveness.
- 25- Auditing Manual by comptroller and Auditor General in irland (1994).