

حسابرسی عملیاتی  
گزارش کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت انجمن  
حسابداران رسمی آمریکا  
نشریه شماره ۱۱۲  
ترجمه: محمد جواد صفار  
از انتشارات سازمان حسابرسی، کمیته حسابرسی  
عملیاتی

## کلیات

- ارزیابی عملکرد عبارت است از مقایسه شیوه انجام فعالیت‌های سازمان با (۱) هدف‌های تدوین شده توسط مدیریت یا طرف قرارداد، مانند سیاست‌های سازمانی، استانداردها (۲) سایر معیارهای اندازه‌گیری مناسب.

- شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات عبارت است از افزایش رعایت صرفه‌های اقتصادی (۵)، کارایی (۶) یا اثربخشی (۷)

- در حسابرسی عملیاتی پیشنهاد به منظور بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسی‌ها و اقدامات بیشتر دارای نوع، ماهیت و دامنه بسیار متفاوتی است. در برخی موارد بررسی‌های بیشتری ضرورت می‌یابد که در این صورت حسابرس ممکن است دلایل نیاز به انجام بررسی‌ها و اقدامات بیشتری را در زمینه‌ای ویژه بیان کند.

## مزایای حسابرسی عملیاتی

حسابرسی عملیاتی بسته به دامنه بررسی آن ممکن است تمام یا برخی از مزایای زیر را در بردارد:

- شناسایی آن دسته از هدف‌ها، سیاست‌ها و روش‌های سازمان که تاکنون تعریف نشده است.
- شناسایی معیارهای اندازه‌گیری میزان نیل به هدف‌های سازمان
- ارزیابی مستقل و بی‌طرفانه عملیات مشخص
- ارزیابی میزان رعایت هدف‌ها، سیاست‌ها و رویه‌های سازمانی
- ارزیابی اثر بخشی سیستم‌های کنترل مدیریت
- ارزیابی میزان قابلیت اطمینان و فایده گزارش‌های مدیریت
- شناسایی اشکالات، نقاط ضعف و دلایل بروز آنها
- شناسایی توانایی‌ها و فرصت‌های بالقوه به منظور بهبود سودآوری، افزایش درآمد و کاهش هزینه‌ها
- شناسایی راهکارهای جایگزین

## ویژگی‌های حسابرسی عملیات

حسابرسی عملیات و مالی در بسیاری از مراحل کار، از جمله موارد زیر مشابهت دارد:

- برنامه‌ریزی، کنترل و سرپرستی
- شناسایی واقعیت‌ها، تجزیه و تحلیل و مستندسازی
- تدوین و ارائه پیشنهادها
- گزارشگری نتایج

برای درک نیاز به حسابرسی عملیاتی، ابتدا باید بخاطر آورد که هیأت مدیره‌ها، مقامات منتخب و مدیریت ارشد در قبال وظیفه مباشرت خود، از درجه بالایی پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری برخوردارند. در چنین محیطی، مسئولین اجرایی و مدیران اغلب ارزیابی و مشاوره مستقل را خواستارند. اگر چه آنان ممکن است دلیلی مبنی بر وجود مشکل تصور نکنند، اما اغلب بر این باورند که بررسی بیطرفانه و پیشنهادهای حاصل از آن می‌تواند فوایدی برای سازمان در برداشته باشد. توجه بیشتر به رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات روز به روز گسترش می‌یابد و تجربیات حسابرسان مستقل در زمینه تشخیص و یافتن واقعیات در حسابرسی مالی و خدمات مشاوره مدیریت، بستر مناسبی را برای انجام حسابرسی عملیات فراهم می‌آورد.

## تعریف حسابرسی عملیاتی

حسابرسی عملیاتی در برگیرنده بررسی سیستماتیک فعالیت‌های یک سازمان یا بخش مشخصی از آن در دستیابی به هدف‌های مشخص است. هدف‌های کلی حسابرسی عملیاتی می‌تواند الف) ارزیابی عملکرد، ب) شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات و پ) ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسی‌ها و اقدامات بیشتر باشد. برخی از عبارات اصلی در تعریف بالا بدین شرح است:

- بررسی سیستماتیک (۲) عبارت است از مشاهده منظم، برنامه‌ریزی شده و بیطرفانه و تجزیه و تحلیل جامع عملیات مورد نظر.

- بخش مشخص (۳) عبارت است از دامنه کار که می‌تواند در برگیرنده عملیات کامل سازمان، یا بخش خاصی از یک واحد سازمانی مانند « قسمت » ، « کارخانه » ، « دایره » یا یک وظیفه مانند « بازاریابی » ، « تولید » یا « داده‌پردازی » باشد.

- هدف‌های مشخص (۴) معمولاً نقطه شروع حسابرسی عملیاتی است که باید به دقت تعریف شود. گاهی طرف قرارداد، اعم از سازمان مورد رسیدگی یا یک شخص ثالث ممکن است تعریف روشنی از هدف‌های عملیات را نیاز داشته باشد. در این مورد حسابرسی سعی در برطرف کردن نیاز می‌کند، اما مسئولیت تعیین هدف‌های مشخص کماکان بر عهده طرف قرارداد است.

حسابرسی عملیاتی تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای نیز با حسابرسی صورت‌های مالی دارد. هدف حسابرسی مالی، بیان نظری حرفه‌ای درباره صورت‌های مالی تاریخی واحد مورد رسیدگی است. اگرچه حسابرسی مالی ممکن است به ارائه‌نامه مدیریت شامل نظرات و پیشنهادهای مشخص منجر شود و نیز تکنیک‌های مورد استفاده در ارائه نظرات و پیشنهادهای ممکن است با تکنیک‌های بکار گرفته شده در حسابرسی عملیاتی مشابه باشد، اما در حسابرسی مالی از این تکنیک‌ها در دامنه بسیار محدودتری استفاده می‌شود.

هدف‌های حسابرسی عملیاتی، ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت‌های بهبود و ارائه پیشنهاد است. اگرچه دامنه کار حسابرسی عملیاتی، شامل همکاری حسابرس برای انجام پیشنهادهای نیست، اما اغلب، دریافت‌کنندگان گزارش حسابرسی عملیاتی، پس از انجام حسابرسی و دریافت گزارش، مساعدت حسابرس در جهت انجام پیشنهادهای را نیز خواستارند.

آمادگی مقدماتی برای اجرای حسابرسی عملیاتی پیش از شروع حسابرسی عملیاتی، حسابرس معمولاً کارهای زیر را انجام می‌دهد:

- شناسایی هدف یا هدف‌های کلی حسابرسی عملیاتی.

- ارزیابی این که آیا دامنه بررسی برای رسیدگی محتوایی به وظیفه یا فعالیت مورد نظر کافی است یا خیر.

- بررسی این که آیا فرد یا سازمان درخواست‌کننده حسابرسی اختیار لازم را داراست یا خیر.

- بررسی این که آیا افراد انتخاب شده برای انجام حسابرسی، از صلاحیت‌های فنی لازم برخوردارند یا خیر.

- توافق با طرف قرارداد، درباره ماهیت و دامنه کار مورد نظر، روش کلی کاری که باید دنبال شود و ماهیت گزارش حسابرسی. این توافق یا تفاهم می‌تواند کتبی و به صورت پیشنهاد، قرارداد یا نامه باشد.

فعالیت‌های مهم حسابرسی عملیاتی

اگرچه جزئیات اجرای حسابرسی‌های عملیاتی با یکدیگر متفاوت است، اما فعالیت‌های زیر از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است:

۱- برنامه‌ریزی، کنترل و سرپرستی: این فعالیت‌ها شامل تدوین برنامه و زمانبندی کار، انتخاب همکاران مناسب، تصمیم‌گیری درباره مشارکت کارکنان واحد مورد رسیدگی، هدایت و مراقبت کار و اتخاذ تدابیر مناسب برای بررسی کاربرگ‌ها و گزارش‌هاست. برنامه کار براساس هدف‌های کلی هر حسابرسی تدوین و برحسب شرایط واحد مورد رسیدگی، تعدیل می‌شود.

۲- شناسایی واقعیات، تجزیه و تحلیل و مستندسازی: در این مرحله حسابرس با نوع و فعالیت سازمان و

محصولات یا خدمات آن، هدف‌ها، خط مشی‌ها، سیستم‌ها، رویه‌های اجرایی، راهکارها و نتایج حاصل از فعالیت‌های مورد بررسی آشنا می‌شود. اگرچه روش‌های مورد استفاده در هر حسابرسی عملیاتی به شرایط موجود بستگی دارد، اما معمولاً شامل مصاحبه، مشاهده، بررسی اسناد و مدارک خاص، مستندسازی و تجزیه و تحلیل است.

۳- ارائه پیشنهاد: در مواردی که هدف اجرای حسابرسی عملیاتی، ارائه پیشنهاد نیز باشد، آن بخش گزارش غالباً از اهمیت قابل ملاحظه‌ای برخوردار است. اگرچه یافته‌ها اغلب مشکلاتی را تبیین می‌کند که مدیریت به وجود آنها اعتقاد داشته است، اما راه‌حل‌های پیشنهادی، افکار و ایده‌های جدیدی را ارائه می‌کند. طیف پیشنهادهای، برحسب هدف کلی حسابرسی و دامنه رسیدگی ممکن است از یک طرح عملی کامل تا توصیه برای مطالعات و اقدامات بیشتر در زمینه‌هایی ویژه گسترش یابد.

۴- گزارشگری: گزارش حسابرسی عملیاتی برحسب شرایط و نیازهای طرف قرارداد متفاوت است و مفاد کلی آن از قبل در قرارداد توافق می‌شود.

### اجرای حسابرسی عملیاتی

با توجه به هدف‌های کلی و دامنه رسیدگی هر حسابرسی عملیاتی، موارد زیر می‌تواند در مراحل شناسایی واقعیات و تجزیه و تحلیل آنها مورد توجه خاص قرار گیرد:

- هدف‌های کوتاه مدت، هدف‌های اجرایی و

خط مشی‌های سازمان

- ساختار سازمانی

- مدیریت و کارکنان عملیاتی

- هدف کلی فعالیت‌های اجرایی

- محصولات یا خدمات

- محل‌های استقرار، تسهیلات و تجهیزات

- روابط با سایر سازمان‌ها، واحدها، موسسات

دولتی، مشتریان، تامین‌کنندگان مواد و کالا

- عوامل خارجی از قبیل بازارهای فروش، رقابت،

وضعیت اقتصادی

- سیستم‌های کنترل عملیاتی و اداری

- سیستم‌های اطلاعات مدیریت

- سیستم‌ها و روش‌های اجرایی اداری و تولید

- ارتباطات درون و برون سازمانی

- استفاده و حفاظت از منابع

- بهره‌وری تجهیزات و کارکنان

- ماهیت و بهای تمام شده خدمات یا محصولات

- نتایج عملیات (سود یا خدمات باقی‌مانده)

معیارهای شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات در حسابرسی عملیاتی، حسابرس می‌تواند استانداردهای مربوط به عملیات را از راه‌های زیر بدست آورد:

۱- معیارهای اندازه‌گیری درون سازمانی از قبیل اهداف اجرایی، نتایج عملیات، رویه‌ها، روش‌ها،

اظهارات، تعهدات، بودجه‌ها، طرح‌های موسسه و ظرفیت‌های تولید یا ارائه خدمات.  
۲- معیارهای اندازه‌گیری برون سازمانی از قبیل مبانی قانونی، شرایط قراردادی، استانداردهای صنعت، معیارهای بهره‌وری، روند و مقایسه عملکرد و مدارک و انتشارات رسمی.  
۳- نتایج حاصل از انجام حسابرسی عملیاتی قبلی با اهداف مشابه که حسابرس برحسب شرایط ممکن است با طرف قرارداد درباره اتکای صرف به معیاری درون یا برون سازمانی توافق کند.

### برنامه کار

بررسی اولیه عملیات گامی مفید برای تهیه و تدوین جزئیات کار است که به کمک آن ترتیب مراحل حسابرسی عملیاتی به گونه‌ای مشخص‌تر شناسایی و برنامه‌ریزی می‌شود. برنامه کار طی مدت زمان اجرای حسابرسی ممکن است دستخوش تغییراتی شود که ناشی از دستیابی به یافته‌های جدید در بررسی و تجزیه و تحلیل کار است.

فعالیت‌های معمولی حسابرسی عملیاتی به پنج مرحله به شرح زیر تقسیم می‌شود:

### مرحله ۱- آشنایی مقدماتی

- شناسایی تاریخچه، اهداف، ساختار، وظایف محصولات یا خدمات و برنامه‌های سازمان  
- بررسی اطلاعات موجود درباره صنعت، وظایف محصولات یا خدمات و برنامه‌ها  
- بررسی نمودارهای سازمانی، خط مشی‌ها، دستورالعمل‌های اجرایی، استانداردهای عملیاتی، آخرین اطلاعات مربوط به عملکرد  
- بررسی برنامه‌ریزی‌های تجاری، صورت‌های مالی و پیش‌بینی‌ها  
- بررسی مدارکی چون گزارش‌های داخلی مدیریت، گزارش‌های حسابرسی داخلی و مستقل و گزارش‌های مشاوران و نامه‌های مدیریت

### مرحله ۲ - مطالعه محیط کار

- مصاحبه با کارکنان اصلی در کلیه سطوح، بعلاوه شناسایی و مصاحبه با منابع اطلاعاتی برون سازمانی، در صورتی که به محرمانه بودن کار لطمه وارد نکند.  
- مشاهده عملیات شامل چگونگی گردش کار  
- بررسی سیستم‌های کنترل داخلی و گزارش‌های مالی، اداری و بهره‌وری  
- بررسی چگونگی گردش معاملات  
- بررسی برنامه‌های پرسنلی، تجهیزات، فرم‌ها و گزارش‌ها  
- بررسی جوانب اصلی فعالیت‌های عملیاتی چون خرید، کارگزینی، پردازش اطلاعات، تولید، حسابداری، بازاریابی یا صنعت و برنامه‌های دولتی از طریق استفاده از پرسشنامه‌های استاندارد یا خاص

- مذاکره با کارکنان مربوط درباره بکارگیری معیارهای اندازه‌گیری

### مرحله ۲- تجزیه و تحلیل

- مقایسه اطلاعات گردآوری شده با معیارهای اندازه‌گیری عملکرد  
- ارزیابی مخاطرات و موارد کمبود کارایی واحد تجاری، به منظور تعیین زمینه‌ها و فعالیت‌هایی که عملکرد آنها می‌تواند بهبود یابد و مستند کردن یافته‌ها و مزایای احتمالی  
- دریافت تایید مجدد کارکنان ذی‌صلاح درباره معیارهای اندازه‌گیری  
- طرح یافته‌ها و فرصت‌های بهبود با کارکنان ذی‌صلاح  
- تهیه و تدوین راه‌حل‌های جایگزین، پیشنهادها و توصیه‌های بررسی‌ها و اقدامات بیشتر برای فرصت‌های بهبود

### مرحله ۴- تهیه و ارائه گزارش نهایی

- سازماندهی و تهیه پیش‌نویس یافته‌ها، پیشنهادها و مزایای آنها  
- تهیه طرح اجرایی و جدول زمانبندی پیشنهادها  
- مرور پیش‌نویس گزارش با مسئولین اجرایی و مدیریت مربوط در سازمان مورد رسیدگی و طرح موضوع با طرف قرارداد، در صورتی که طرف قرارداد سازمان مورد بررسی نیست.  
- ارائه گزارش نهایی

### مرحله ۵- پیگیری

- در صورت درخواست طرف قرارداد، بازدید مجدد از سازمان به منظور مذاکره درباره اعمال اصلاحی انجام یا پیشنهاد شده.

گزارش‌گری یافته‌ها و پیشنهادها حسابرسی عملیاتی  
گزارش نهایی حسابرسی عملیاتی به قصد فراهم آوردن شناختی از واقعیات و دلایل نتیجه‌گیری‌ها و پیشنهادها ارائه می‌شود. گزارش معمولاً خطاب به فرد (یا افرادی) است که قرارداد با آنها منعقد شده است و می‌تواند هیأت مدیره، مدیر اجرایی ارشد یا یک شخص ثابت باشد. طرح پیش‌نویس گزارش‌های هر بخش بامدیران اجرایی یا سایر مقامات مربوط، نقش موثری در حصول اطمینان از دقیق بودن یافته‌ها ایفا می‌کند و شناخت و پذیرش گزارش را توسط کسانی که باید آنها را اجرا کنند، آسان می‌سازد.

### محتوای گزارش

اگرچه شکل گزارش‌های حسابرسی عملیاتی در موارد مختلف متفاوت است، اما یک گزارش عموماً عناصر زیر را دربرمی‌گیرد:

- هدف‌های حسابرس، دامنه رسیدگی و نحوه کلی اجرای کار  
درج خلاصه‌ای از هدف‌ها و دامنه رسیدگی چارچوبی راجهت ملاحظه یافته‌ها و پیشنهادها برای

استفاده کنندگان فراهم می‌آورد. توصیف هرگونه محدودیت در رسیدگی‌ها که توسط طرف قرارداد تحمیل شده است نیز باید گزارش شود. توضیحات کلی در مورد روش‌های حسابرسی نیز اغلب سودمند است. این بخش همچنین می‌تواند شامل مطرح کردن دلایل انتخاب روش‌های اجرایی خاص و تشریح معیارهای اندازه‌گیری اصلی و بکار رفته باشد. اشاره به این نکته که گزارش حسابرسی عملیاتی به جای برشمردن نقاط قوت سازمان، عموماً بر نقاط ضعف و زمینه‌های قابل بهبود تأکید دارد، نیز می‌تواند مناسب باشد.

- یافته‌ها و پیشنهادهای مشخص

شکل گزارش حسابرسی عملیاتی به اندازه محتوای آن اهمیت ندارد. برای مثال ممکن است براساس عملیات یا موضوعاتی از قبیل سازمان، کنترل‌های پردازش اطلاعات و بهره‌وری تنظیم شده باشد. در گزارش حسابرسی عملیاتی، معمولاً پیشنهادهای مشخصی منعکس می‌شود. نوع و

ماهیت، تعداد و جزئیات پیشنهادهای مستلزم بکارگیری قضاوت حرفه‌ای بر پایه هدف کلی و دامنه رسیدگی و اطلاعات گردآوری شده و نتایج حاصله طی دوره رسیدگی است. گزارش حسابرسی عملیاتی ممکن است شامل پیشنهادهایی برای انجام اقدامات و مطالعات بیشتر درباره حیطه‌هایی باشد که جزئیات آنها به اندازه کافی بررسی نشده یا زمینه‌هایی که به دلیل وجود محدودیت‌ها و پیش‌بینی‌های انجام شده در قرارداد، پیشنهادی در مورد آنها ارائه نشده است. گزارش جز در موارد نادر که معیارهای اندازه‌گیری کلی، مورد پذیرش عمومی قرار می‌گیرد، حاوی اظهار نظر کلی درباره نتایج حسابرسی عملیاتی نیست. گزارش حسابرسی مالی معمولاً در برگزیده اظهار نظر حرفه‌ای حسابرس مستقل درباره صورت‌های مالی است، مگر در شرایط خاصی که مشخصاً (به دلیل وجود محدودیت) نظری اظهار نمی‌شود، اما در گزارش حسابرسی عملیاتی معمولاً مشابه این گونه نظر حرفه‌ای اظهار نمی‌شود، و به جای آن پیشنهادهایی درباره یافته‌ها ارائه می‌شود.

این کتاب توسط دفتر مطالعات مالی و حسابداری مدیریت و با تأیید آقای محمدجواد صفار تلخیص شده است.

۲ Systematic Review

۳ Stipulated Segment

۴ Specified Objectives

۵- رعایت صرفه اقتصادی، « اقتصادی بودن » نیز ترجمه شده

۱ Economic است.

۶ Efficiency

۷ Effectiveness

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی