

# واژه‌شناسی «حسابرسی عملیاتی»

نظام‌الدین رحیمیان

## مقدمه

«حسابرسی عملیاتی» یکی از انواع خدمات مشاوره مدیریت است که روز به روز اهمیت بیشتری می‌یابد. نگاهی اجمالی به کتابها و نشریه‌های موجود درباره این نوع خدمات حرفه‌ای، مویده این نکته است که برای بیان و نامگذاری آن، از واژه‌ها و اصطلاحات مختلفی استفاده شده است. در این مقاله، تلاش شده است تا ضمن ارائه تعریفی از «حسابرسی عملیاتی» و مولفه‌های اساسی آن و نشان دادن اهمیت و نقش و جایگاه آن در اقتصاد بخش‌های عمومی و خصوصی، مناسبترین واژه برای آن شناسایی و معرفی شود.

## تعریف حسابرسی عملیاتی

فرهنگ کehler، کلمه «عملیات» را به فعالیتهای یک موسسه به استثنای معاملات و رویدادهای مالی و غیرمترقبه اطلاق می‌کند. طبق این تعریف، عملیات فعالیتهایی مانند تولید، ارائه خدمات، توزیع یا امور اداری را دربر می‌گیرد و مفهوم «عملیاتی» معنی «مربوط به عملیات» را می‌رساند.

در رابطه با حسابرسی عملیاتی، در مصوبه کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی تحت عنوان «آشنایی با حسابرسی عملیاتی» تعریف زیر ارائه شده است:

«حسابرسی عملیاتی عبارت از فرایند منظم و روشمند ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی، همراه با پیشنهادهای عملی به اشخاص

ذیصلاح برای بهبود عملیات است».

سه مؤلفه اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی اهمیت زیادی در حسابرسی عملیاتی دارد و در مصوبه فوق به شرح زیر تعریف شده است:

«**اثربخشی**<sup>۱</sup> عبارت است از میزان دستیابی به هدفها».

«**کارایی**<sup>۲</sup> عبارت است از نسبت نتایج به دست آمده از عملیات (ستانده) به منابع مصرف شده (داده)». براساس این تعریف، عملیات کارا عملیاتی است که با استفاده از روشهای بهینه، حداکثر بازده (ستانده) را با صرف حداقل منابع (داده) تامین کند.

«**صرفه اقتصادی**<sup>۳</sup> عبارت است از تلاش در جهت حداقل کردن هزینه تحصیل و استفاده از منابع سازمان با حفظ کیفیت مناسب».

## هدفهای حسابرسی عملیاتی

«حسابرسی عملیاتی» مصداق بارزی از خدمات مشاوره مدیریت است که ممکن است برخی از ویژگیهای حسابرسی صورتهای مالی را داشته باشد. این نوع حسابرسی دربر گیرنده بررسی روشمند فعالیتهای یک سازمان یا بخش مشخصی از آن در دستیابی به هدفهایی مشخص است. هدفهای کلی حسابرسی عملیاتی، موضوعات زیر را شامل می‌شود.

### ارزیابی عملکرد

هر حسابرسی عملیاتی شامل ارزیابی عملکرد یک واحد اقتصادی است. ارزیابی عملکرد عبارت است از مقایسه شیوه انجام فعالیتهای سازمان با هدفهای تدوین شده توسط مدیریت یا طرف قرارداد مانند سیاستهای

سازمانی، استانداردها و هدفهای کمی و سایر معیارهای اندازه‌گیری مناسب.

### شناسایی فرصتهای بهبود عملیات

منظور از بهبود عملیات به‌طور کلی عبارت از افزایش رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی و یا ترکیبی از این عوامل است. حسابرسی عملیاتی، فرصتهای مشخص برای بهبود را از طریق تجزیه و تحلیل، مصاحبه‌ها با افراد (در درون و یا بیرون سازمان)، مشاهده عملیات، بررسی گزارشهای جاری و گذشته، بررسی معاملات، مقایسه با استانداردهای صنعت، به‌کارگیری قضاوت حرفه‌ای براساس تجربه یا سایر ابزارهای مناسب شناسایی می‌کند.

### پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا

### لزوم انجام بررسیها و اقدامات

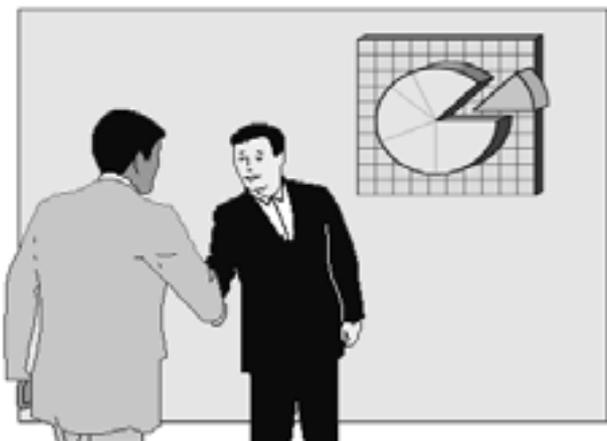
### بیشتر

نوع، ماهیت و دامنه پیشنهادهای ارائه شده در جریان حسابرسی عملیاتی بسیار متفاوت است. در اغلب موارد، حسابرس ممکن است پیشنهادهای ویژه‌ای ارائه کند. در سایر موارد، ممکن است بررسیهای بیشتری (نه در محدوده پیش‌بینی شده در قرارداد) ضروری باشد که در این صورت، حسابرس دلایل نیاز به انجام بررسیها و اقدامات بیشتر در این زمینه را بیان می‌کند.

### ارائه‌کنندگان خدمات حسابرسی

### عملیاتی

در دنیای امروز، اغلب از حسابرسان (داخلی و مستقل) خواسته می‌شود تا عملیات یک سازمان را ارزیابی کنند. اگر چه ارائه چنین خدماتی توسط



کارایی و صرفه اقتصادی عملیات به نحو چشمگیری افزایش یافته است.

در دنیای امروز، انجام حسابرسی عملیاتی، ارائه خدمات جدید محسوب نمی‌شود و هر روز حسابرسان با درخواستهای روزافزونی از جانب متقاضیان در بخشهای دولتی و

خصوصی برای انجام حسابرسی عملیاتی رو به رو هستند.

در شرایط اقتصادی کنونی، از آنجا که اعضای هیئت مدیره، مقامات منتخب و مدیران ارشد در قبال وظیفه مباشرت<sup>۴</sup>، از درجه بالای پاسخگویی<sup>۵</sup> و مسئولیت‌پذیری برخوردارند، همواره خواستار دریافت خدمات ارزیابی و مشاوره مستقل هستند. این گروه از مدیران و مسئولان اجرایی حتی ممکن است دلیلی مبنی بر وجود مشکل برای خود یا سازمان خود تصور نکنند اما اغلب بر این باورند که یک بررسی بیطرفانه و ارائه پیشنهادهای حاصل از آن می‌تواند فوایدی برای سازمان آنها دربر داشته باشد.

بررسی علل درخواست روزافزون مدیران برای دریافت خدمات حسابرسی عملیاتی نشان می‌دهد که دو موضوع زیر، بستر مناسبی را برای انجام حسابرسی عملیاتی فراهم کرده است:

- هدایت مدیران برای توجه بیشتر به رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در واحدهای اقتصادی،
- ارتقای تجربیات حسابرسان مستقل در زمینه تشخیص و یافتن واقعیتهای موجود در حسابرسی مالی و مشاوره مدیریت و ارائه رهنمودهای لازم به مدیران.

در این فرایند، در برخی از قراردادهای خاص که حسابرسان مستقل به تخصصهای اضافی

حسابرسان، پدیده جدیدی نیست لیکن تقاضا برای این نوع خدمات با تاکید بیشتر بر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات و نتایج حاصل رو به افزایش است.

حسابرسان مستقل با افزایش مهارتهای فنی مانند توانایی تجزیه و تحلیل، یافتن واقعیات و گزارشدهی، برای انجام حسابرسی عملیاتی در موقعیت برتری نسبت به دیگران قرار دارند. در نتیجه، به دلیل دارا بودن مهارتهای کاربردی خاص، آشنایی با عملیات تجاری و اهمیت درخور ملاحظه ارتباط بین کنترلهای مالی و عملیاتی از آنان برای ارائه خدمات حسابرسی عملیاتی دعوت می‌شود.

حسابرسی عملیاتی و مالی در بسیاری از مراحل کار، از جمله موارد زیر شبیه یکدیگرند:

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

حسابرسان مستقل، به دلیل تحصیلات و تجربیات خود با هر یک از مراحل کار پیشگفته آشنا هستند، بنابراین از صلاحیت حرفه‌ای لازم برای انجام حسابرسی عملیاتی برخوردارند.

## نقش حسابرسی عملیاتی در اقتصاد کشورها

در سالهای اخیر، کانون توجه و دامنه بسیاری از حسابرسیها در بخش عمومی و خصوصی دستخوش دگرگونیهایی شده است و از آنجاکه صورتهای مالی به تنهایی پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی مدیریت نیست، مدیران در بخشهای خصوصی و دولتی به دنبال کسب اطلاعات بیشتر به منظور ارزیابی و قضاوت در مورد کیفیت عملیات و پیشرفتهای عملیاتی هستند. در نتیجه ایجاد چنین زمینه‌هایی، نیاز و ضرورت وجود فنون حسابرسی عملیاتی برای ارزیابی اثربخشی،

نیازمندند، کارشناسان بخش خدمات مشاوره مدیریت<sup>۶</sup> می‌توانند این نیاز را بر طرف کنند یا از سایر صاحبان نظران، موسسه‌های مشاوره یا سایر منابع در این زمینه استفاده کنند. داشتن یا توان کسب صلاحیت لازم برای شناسایی واقعیات و تجزیه و تحلیل مورد نیاز در عملیات خاص مورد بررسی، از اهمیت زیادی برخوردار است.

## واژه‌های مربوط به حسابرسی عملیاتی

امروزه در برخی از کشورها از حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی و حسابرسان بخش عمومی خواسته می‌شود که سازمانها را از نظر رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات ارزیابی کنند. این خدمات با عباراتی چون «حسابرسی عملیاتی»، «حسابرسی مدیریت»، «حسابرسی عملکرد» و... شناخته می‌شود. بین این عبارات تفاوت‌هایی وجود دارد و معمولاً برای این خدمات، از واژه‌های گوناگونی استفاده می‌شود.

### الف- در کتابها و نشریه‌های فارسی

در راستای فرهنگ‌سازی و ایجاد شناخت لازم در خصوص حسابرسی عملیاتی از سالهای قبل، کار ارائه کتاب و نشریه‌ها در مورد این نوع خدمات از سوی سازمانهای آموزشی و تحقیقاتی و موسسه‌های حسابرسی معتبر در کشور آغاز شده است.

همان‌طور که جدول ۱ نشان می‌دهد در برخی کتاب‌های منتشر شده در ایران، در ابتدا از واژه‌های «حسابرسی مدیریت» و «حسابرسی عملکرد مدیریت» و در سال‌های اخیر از واژه «حسابرسی عملیاتی» استفاده شده است. در این فرایند، کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی نیز که در سال ۱۳۷۶ تشکیل و مصوبات آن در سال ۱۳۸۰ در فصلنامه حسابرس شماره ۱۰ با عنوان «آشنایی با حسابرسی عملیاتی» منتشر شده، واژه حسابرسی عملیاتی را به کار برده است.

**ب- در کتابها و نشریه‌های خارجی**  
بررسی اجمالی کتابها و نشریه‌های منتشر شده در کشورهای مختلف جهان در مورد حسابرسی عملیاتی نشان می‌دهد که

همزمان با گسترش این نوع حسابرسی و با توجه به تنوع خدمات درخور ارائه در این زمینه، واژه‌های بسیاری برای آن مطرح شده و به کار می‌رود و گفتگوهای زیادی درباره واژه‌ها و لغات و کلمات مختلف کاربردی صورت گرفته و تلاشها برای شفاف کردن واژه‌های موجود همچنان ادامه دارد. برخی از واژه‌های به کار رفته درباره حسابرسی عملیاتی در جدول ۲ ارائه شده است. بدون تردید، در معنی، دامنه و روشهای مفاهیم به کار رفته در این جدول اختلافات جزئی وجود دارد. اما می‌توان در تمام این واژه‌ها دو موضوع اساسی به شرح زیر را یافت:

**اول** اینکه، فعالیتهای بخش عمومی باید به سمتی هدایت شود که امکان استفاده

بهینه از منابع بیش از پیش فراهم شود. به عبارت دیگر، مدیران بخش عمومی باید اطمینان پیدا کنند که تصمیمات گرفته شده از سوی آنان نه فقط اخلاقی و قانونی است بلکه با توجه کافی به صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی صورت گرفته است. **دوم** اینکه، افرادی که فعالیتهای بخش عمومی را هدایت می‌کنند باید در برابر نتایج حاصل از اقدامات خود پاسخگو باشند. به عبارت دیگر، مدیران بخش عمومی در ازای اختیارات قانونی داده شده به آنان برای مدیریت منابع و ارائه خدمات و وظایفی که به عهده دارند باید امین باشند. حسابرسی فعالیتی مرتبط با روابط نمایندگی مدیران است. -

**جدول ۱- واژه‌های مورد استفاده در برخی از کتابهای انتشار یافته در ایران**

ردیف	نام کتاب	مؤلف / مترجم	ناشر و محل انتشار	واژه مورد استفاده
۱	راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی	تالیف: هری آر رایدن مترجمان: محمد مهمی و محمد عبدالله پور	سازمان حسابرسی، نشریه ۱۴۹، سال ۱۳۸۰	حسابرسی عملیاتی
۲	استانداردهای حسابرسی دولتی	تالیف: اداره حسابداری عمومی ایالات متحده مترجم: محمد علی قوامی	سازمان حسابرسی، نشریه ۱۲۷، سال ۱۳۷۸	حسابرسی عملیاتی
۳	حسابرسی عملیاتی، کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی	گزارش کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت وابسته به انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) مترجم: محمد جواد صفار	سازمان حسابرسی، نشریه ۱۱۲، سال ۱۳۷۶	حسابرسی عملیاتی
۴	حسابرسی مدیریت در بخش عمومی	کمیته تخصصی حسابرسی عملکرد مدیریت مؤسسه حسابرسی مفید راهبر	مؤسسه حسابرسی مفید راهبر، سال ۱۳۷۵	حسابرسی مدیریت
۵	حسابرسی مدیریت	مصطفی علوی	مرکز آموزش مدیریت دولتی ایران، سال ۱۳۷۴	حسابرسی مدیریت
۶	حسابرسی عملکرد مدیریت	دکتر رضا شباهنگ	سازمان حسابرسی، نشریه ۹۸، سال ۱۳۷۳	حسابرسی عملکرد مدیریت
۷	اصول حسابداری مدیریت	مؤسسه الکساندر هامیلتون مترجمان: دکتر رحمت الله حسین بر، مرجان رضایی و امین محبوبی	سازمان مدیریت صنعتی، واحد تحقیق و توسعه، سال ۱۳۷۳	حسابرسی مدیریت

جدول ۲- نمونه‌هایی از واژه‌های به‌کار گرفته برای حسابرسی عملیاتی

ردیف	معادل فارسی	واژه
۱	حسابرسی عملیاتی	Value-For-Money Audit
۲	حسابرسی جامع	Comprehensive Audit
۳	حسابرسی عملیاتی	Operational Audit
۴	حسابرسی عملکرد	Performance Audit
۵	حسابرسی مدیریت	Management Audit
۶	بررسی و ارزیابی عملکرد	Performance Review and Evaluation
۷	ارزیابی عملکرد	Performance Evaluation
۸	حسابرسی ارزیابی برنامه	Program Evaluation Audit
۹	حسابرسی کارایی	Efficiency Audit
۱۰	حسابرسی اثربخشی	Effectiveness Audit
۱۱	حسابرسی هزینه-منفعت	Cost-benefit Audit
۱۲	حسابرسی صرفه‌اقتصادی و کارایی	Economy and Efficiency Audit
۱۳	حسابرسی اثربخشی یا نتایج	Effectiveness or Results Audit
۱۴	حسابرسی اثربخشی مبتنی بر سیستم	System-oriented Effectiveness Audit
۱۵	حسابرسی رعایت	Compliance Audit
۱۶	حسابرسی فراگیر	Full scope Audit
۱۷	حسابرسی وظایف	Functional Audit
۱۸	حسابرسی سنجش مسئولیت	Responsibility Audit
۱۹	حسابرسی دوایر	Departmental Audit
۲۰	حسابرسی عملیات	Operations Audit
۲۱	حسابرسی پیشگیری	Preventive Audit
۲۲	حسابرسی غیرمالی	Nonfinancial Audit
۲۳	حسابرسی برنامه	Program Audit
۲۴	حسابرسی طرح	Project Audit

### بررسی یا حسابرسی

در مباحث مربوط به حسابرسی عملیاتی، همواره این موضوع مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد که فعالیت‌هایی که انجام می‌شود حسابرسی است یا بررسی. در این راستا گفتنی است که همان‌طور که قبلاً اشاره شد، این نوع خدمات، یکی از خدمات مشاوره مدیریت است که دربرگیرنده بررسی روشمند فعالیت‌های یک سازمان یا بخش مشخصی از آن در دستیابی به هدفهای مشخص است. بنابراین با توجه به دو موضوع خدمات مشاوره و بررسی روشمند می‌توان

ادعان کرد که ارائه این خدمات با بررسی فعالیت‌های سازمان و نه با حسابرسی آن انجام می‌شود. اما از آنجا که همواره از حساب‌رسان مستقل خواسته می‌شود که با داشتن مهارت‌های فنی خود به ارائه این خدمات پردازند و با توجه به اینکه در بسیاری از مراحل کار حسابرسی مالی و حسابرسی عملیاتی، فعالیت‌های مشابهی انجام می‌شود، در نتیجه، واژه «حسابرسی» عموماً برای توصیف این نوع عملیات به‌کار می‌رود. در ایالات متحد بخش خدمات مشاوره مدیریت انجمن حسابداران رسمی امریکا در

سال ۱۹۸۷ به‌منظور تحقیق درباره حسابرسی عملیاتی تشکیل شده است. این بخش، این موضوع را مورد بحث قرار داده و در گزارش خود تاکید می‌کند که اطلاق حسابرسی برای توصیف این‌گونه خدمات ممکن است گمراه‌کننده باشد.

### در جستجوی واژه مناسب

با گذشت سالها، به‌منظور تمایز قائل شدن بین حسابرسی مالی و حسابرسی عملیاتی از واژه‌های گوناگونی استفاده می‌شود. در سال ۱۹۸۸، در ایالات متحد، استانداردهای حسابرسی دولتی<sup>۷</sup>، واژه «Performance auditing» را برای حسابرسی عملیاتی در ایالات متحد برگزید و در انگلستان و کانادا و برخی از کشورهای دیگر، نام چنین خدماتی همان «Value-For-Money» باقی ماند.

برخی از اعضای جامعه حرفه‌ای اعتقاد دارند که تفاوت‌های مهمی بین مفاهیم حسابرسی عملیاتی به صورت‌های «Performance auditing» و «Operational auditing» وجود دارد. آنها دارای دو تفاوت اساسی به‌شرح جدول ۳ هستند.

دکتر علی نیکخواه آزاد در مقاله «تبیین جایگاه حسابرسی عملیاتی در مدیریت استراتژیک» نیز این موضوع را مورد توجه قرار داده و می‌نویسد:

«در بعضی از متون- بویژه آنها که تابع ادبیات حسابرسی انگلستان است- از کلمه حسابرسی عملیاتی «Performance auditing» به‌جای حسابرسی عملیاتی «Operational auditing» استفاده شده است. اگر چه حسابرسی عملیاتی عملاً همان حسابرسی عملیاتی است، اما تعبیر حسابرسی عملکرد این ایده را به‌شکل منتقل می‌کند که در واقع عملکرد مدیران است که مورد حسابرسی قرار می‌گیرد. مکاتبی که از فلسفه حسابرسی امریکایی پیروی می‌کنند بر کنترل‌های

### جدول ۳- تفاوت‌های مفاهیم Operational auditing و Performance auditing

Operational auditing	Performance auditing
<ul style="list-style-type: none"> <li>• تاکید این واژه روی فرایند است و منظور از فرایند، عملیات و کارهایی است که باید انجام شود.</li> <li>• این واژه، آنچه را که به مدیریت گزارش می‌شود بیان می‌کند و منظور از آن، کمک به مدیریت یا افراد مسئول درباره عملیات و نتایج است.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تاکید این واژه روی به اتمام رساندن و نتایج است و منظور از نتایج، ستانده‌ها و پیامدهای آینده است.</li> <li>• این واژه، آنچه را که درباره مدیریت است گزارش می‌کند و منظور از آن، گزارش مستقل درباره مسئولیت پاسخگویی مدیریت است.</li> </ul>

هستند. این بررسی همه جنبه‌های یک شرکت از قبیل تولید، بازاریابی، فروش، مالی، انبار و امور کارکنان را دربر می‌گیرد.

با توجه به تعریف ارائه شده برای حسابرسی عملیاتی می‌توان واژه‌های پنجگانه مورد بحث را مترادف با هم دانست. البته این موضوع را باید مورد توجه قرار داد که برخلاف چهار واژه به کار رفته که به صورت عام برای بخشهای عمومی و خصوصی تعریف شده و به کار می‌رود، واژه «Value for Money Audit» در انگلستان با تاکید روی فعالیتهای بخش عمومی ارائه شده است.

همان‌طور که قبلاً بیان شد، هدفهای کلی حسابرسی عملیاتی ممکن است شامل ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصتهای بهبود عملیات و در نهایت ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسیها و اقدامات بیشتر باشد. بررسی به عمل آمده روی واژه‌های به کار رفته در ردیفهای ۶ تا ۸ جدول نشان می‌دهد که این واژه‌ها با تاکید بر هدف ارزیابی عملکرد حسابرسی عملیاتی ارائه شده است.

در واژه‌های به کار رفته به شرح ردیف ۹ تا ۱۴ جدول، به مؤلفه‌های مهم حسابرسی عملیاتی یعنی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی اصالت داده

استفاده قرار نمی‌گیرد. همچنین واژه «Operational audit» طبق فرهنگ آکسفورد عبارت است از «بررسی فعالیتهای یک سازمان برای دستیابی به اینکه تا چه اندازه با کارایی و اثربخشی انجام شده‌اند». طبق فرهنگ کهلر (فرهنگ واژه‌های به کار رفته در ایالات متحده) «Operational audit» نوعی حسابرسی جامع «Comprehensive audit» است که رویه‌ها و عملکرد قبلی را با توجه به پیشرفت آینده عملیات بررسی می‌کند. این نوع حسابرسی بیشتر از مطلوبیت و درستی، روی کارایی و اثربخشی تاکید دارد. از دیدگاه فرهنگ کهلر، این واژه با واژه‌های «Management audit» و «Performance audit» مترادف است. در این راستا، «Performance audit» بنابه تعریف «نوعی حسابرسی فعالیتهای سازمانی است که توسط حسابرسان داخلی یا مستقل انجام می‌شود و هدف آن ارزیابی استانداردها، خط‌مشی‌ها و رهنمودهای کلی است و سرانجام به گزارش رسمی یافته‌ها منجر می‌شود». دامنه این نوع حسابرسی که به دقت تعریف و محدود می‌شود ممکن است دارای ماهیتی کلی بوده یا کاربرد محدودی داشته باشد. از سوی دیگر، واژه «Management Audit» در فرهنگ آکسفورد به این شرح تعریف شده است: «بررسی مستقل مدیریت یک سازمان، به وسیله مشاوران مدیریتی که دارای مهارت لازم برای انجام این نوع بررسی

مدیریتی تاکید می‌کند و به عملکرد مدیران کاری ندارد؛ چرا که ضعف عملکرد مدیران، معلول وجود نارساییها در کنترل‌های مدیریتی است و تا زمانی که آن کنترل‌ها اصلاح نشود، تعویض مدیران مشکلات را بر طرف نخواهد کرد. کنترل‌های مدیریتی حرکت نظام را هدایت می‌کند و اگر کنترل‌های مدیریتی با نارسایی رو به روست تنها با تعویض مدیران، نابسامانیها و مشکلات حل نخواهد شد».

در جستجوی واژه مناسب باید واژه‌های جدول ۲ بررسی شود. همچنین در این راستا، تنوع در کاربرد این واژه‌ها در ایالات متحده و در انگلستان نیز باید مورد توجه قرار گیرد.

الف) بررسیهای به عمل آمده در خصوص واژه‌های ردیفهای اول تا پنجم جدول، موید موارد زیر است:

از دیدگاه فرهنگ آکسفورد (فرهنگ واژه‌های به کار رفته در انگلستان)، واژه «Comprehensive audit» معادل «Value for money audit» است و «Value for money audit» یعنی حسابرسی یک بخش دولتی، موسسه خیریه و یا یک سازمان غیرانتفاعی برای دستیابی به اینکه:

- کارها با کارایی لازم انجام می‌شود،
  - از پولی که مصرف می‌شود منافع لازم به دست می‌آید.
- این واژه که در انگلستان و کانادا کاربرد وسیعی دارد، در ایالات متحده مورد

**سه مؤلفه  
اثربخشی، کارایی  
و صرفه اقتصادی  
اهمیت زیادی در  
حسابرسی  
عملیاتی دارد**

# حسابرسی عملیاتی

## عبارت از فرایند منظم و روشمند ارزیابی و اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی، همراه با پیشنهادهای عملی به اشخاص ذیصلاح برای بهبود عملیات است

شده است و هر یک از ارائه‌کنندگان واژه‌ها روی یک یا چند جنبه از این مولفه‌ها تاکید کرده‌اند. بدیهی است این واژه‌ها از جامعیت لازم و کافی برخوردار نیستند.

د) در حسابرسی عملیاتی، دامنه کارهایی که صورت می‌گیرد بسیار وسیع و گسترده است و موضوعات مختلفی مانند بررسی برنامه‌ها و طرح‌ها، فعالیت‌های غیرمالی، سنجش مسئولیت، فعالیت‌های دوایر، وظایف و... را شامل می‌شود. در هر یک از واژه‌های به‌کار رفته در ردیف‌های ۱۵ تا ۲۳ واژه‌هایی می‌بینیم که ممکن است در دامنه خدمات حسابرسی عملیاتی مورد درخواست مدیران واحدهای اقتصادی قرار گیرند. بنابراین، این واژه‌ها فاقد جامعیت لازم بوده و صرفاً به بخش یا محدوده خاصی اشاره می‌کنند.

حال با توجه به مطالب گفته شده به‌نظر می‌رسد که برای نامگذاری این نوع خدمات مشاوره مدیریت، استفاده از

عبارت «بررسی عملیاتی» از سایر واژه‌های دیگر مناسبتر است. اما در شرایط حاضر «حسابرسی عملیاتی» در سطح گسترده‌ای برای بیان این نوع خدمات به‌کار گرفته می‌شود و بهتر است برای پرهیز از سردرگمی در این باره، از همان عبارت «حسابرسی عملیاتی» استفاده شود.

### خلاصه

در دنیای امروز، مدیران در بخش‌های عمومی و خصوصی، علاوه بر اطلاعات مالی، به اطلاعات مربوط به عملیات نیز نیازمندند. به همین دلیل حسابرسان مستقل همواره با درخواست‌های روزافزونی برای انجام حسابرسی عملیاتی مواجهند و لزوم توجه به رعایت هر چه بیشتر صرفه‌اقتصادی، کارایی و اثربخشی و ارتقای تجربیات حسابرسان مستقل در زمینه تشخیص و یافتن واقعیت‌های موجود در حسابرسی مالی و مشاوره مدیریت، بستر مناسبی را برای انجام هر چه بهتر حسابرسی عملیاتی فراهم کرده است. حسابرسی عملیاتی عبارت از فرایند منظم و روشمند ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی، همراه با پیشنهادهای عملی به اشخاص ذیصلاح برای بهبود عملیات است و از مصادیق پارز ارائه خدمات مشاوره مدیریت است که برخی از ویژگی‌های حسابرسی صورتهای مالی را داراست. ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات، هدف‌های کلی حسابرسی عملیاتی را تشکیل می‌دهد. طبق بررسی‌های به‌عمل آمده در کشورهای مختلف جهان و ایران از واژه‌های مختلف برای نامگذاری این خدمات استفاده شده و در ایران نیز در نسل‌های اخیر از واژه «حسابرسی عملیاتی» استفاده می‌شود. استفاده از این واژه، ممکن است همراه‌کننده باشد و به‌منظور پرهیز از آثار منفی آن در بعضی از سازمانها، شرکتها و واحدهای اقتصادی بهتر است از واژه

# حسابرسان مستقل به دلیل تحصیلات و تجربیات خود از صلاحیت حرفه‌ای لازم برای انجام حسابرسی عملیاتی برخوردارند

«بررسی عملیاتی» استفاده شود تا اثر بهتری داشته باشد، زیرا در انجام حسابرسی عملیاتی می‌توان، با کاربرد واژه مناسب، اعتماد و علاقه مدیریت را به همکاری بیشتر با حسابرسان جلب کرد. بدیهی است این همکاری نقش تعیین‌کننده‌ای در موفقیت حسابرسی عملیاتی دارد.

### منابع:

- 1- Department of the Auditor General of Pakistan, **Performance Audit Guidelines, Book 1, Introduction to performance audit**, 1993
- 2- Editors: W. W. Cooper and Yuji Ijiri 6<sup>th</sup> Edition, Prentice Hall, Inc., 1983
- 3- **Oxford dictionary of accounting**, Editor: R. Hussey, Second edition, Oxford University Press, 1999
- 4- Raaum R. B. and Stephen L. Morgan, **Performance Auditing: A measurement Approach**, The institute of Internal Auditors, 2001
- 5- Reider, Harry R., **The Complete Guide to Operational Auditing**, John Wiley & Sons, Inc, 1994
- ۶- رایدر، هری آر، راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی، مترجمان: محمد مهیمنی و محمد عبدالله پور، سازمان حسابرسی، کمیته حسابرسی عملیاتی، نشریه ۱۴۹، چاپ اول، ۱۳۸۰
- ۷- صفار، محمد جواد، **حسابرسی عملیاتی، کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی**، گزارش کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت انجمن حسابداران رسمی امریکا، سازمان حسابرسی، کمیته حسابرسی عملیاتی، نشریه ۱۱۲، چاپ اول، ۱۳۷۶
- ۸- کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، **آشنایی با حسابرسی عملیاتی**، فصلنامه حسابرس، سال سوم، شماره ۱۰، بهار ۱۳۸۰، صص ۹۶-۱۰۲
- ۹- نیکخواه آزاد، علی، **تبیین جایگاه حسابرسی عملیاتی در مدیریت استراتژیک**، مجموعه مقالات حسابرس-۶ ویژه مدیریت استراتژیک، سازمان حسابرسی، بهار ۱۳۷۷

### پانزدهم:

1. Effectiveness
2. Efficiency
3. Economy
4. Stewardship
5. Accountability
6. Management Advisory Services Division
7. Government Auditing Standards