

# حسابرسی عملیاتی:

## ابزاری برای پاسخگویی و کمک به مدیریت

نظام‌الدین رحیمیان

審査 (監査)

ああだ、こうだ、  
べちゃくちゃ



مقدمه

مدیران اجرایی، مسئولیت اداره طرحها، برنامه‌ها و سازمانها را برعهده دارند. آنان باید در چارچوب دستیابی به هدفهای سازمانی و کسب خشنودی مشتریان، فعالیتهای مختلفی را به‌عهده بگیرند و وظایف متفاوتی را انجام دهند.

مدیران خوب برای رسیدن به بالاترین سطح کارایی در سازمان خود تلاش می‌کنند و مسئول انجام وظایف خود برای تامین نیازهای مشتریان در زمانهای مقرر، هستند. به‌هر حال، انجام وظایف محول شده به مدیران مشکلات زیادی دارد، زیرا فرایند کارها به‌گونه‌ای است که پاسخگویی به تقاضای مشتریان همواره مستلزم فداکردن منابع در دسترس است. در این راستا، ارتقای سطح خواسته‌ها و انتظارات برخی از مشتریان، مصرف منابع را افزایش می‌دهد و مشکلات کار مدیران را دوچندان می‌کند. بنابراین آنان باید به‌منظور دستیابی به هدفهای تعیین‌شده، نه‌فقط روی تخصیص منابع بلکه درباره‌ی تخصیص منطقی و بهینه آنها، دقت لازم را به‌عمل آورند.

در دنیای امروز، مدیران مسئول و پیش‌تاز، همواره تلاش می‌کنند از نظارت دقیق و ارزیابی عینی بر وظایف خود اطمینان لازم را به‌دست آورند تا در برابر موضوعات پیش‌روی خود نیرومند و مسلط باقی بمانند و کارهای خود را درست و بموقع انجام دهند. بنابراین، آنان

فرایند منظم و روشمند ارزیابی اثربخشی<sup>۱</sup>، کارایی<sup>۲</sup> و صرفه‌اقتصادی<sup>۳</sup> عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی، همراه با پیشنهادهای عملی به اشخاص ذیصلاح برای بهبود عملیات.

الف- اثربخشی عبارت است از میزان دستیابی به هدفها.

ب- کارایی عبارت است از نسبت نتایج به‌دست آمده از عملیات (ستانده) به منابع مصرف‌شده (داده). عملیات کارا، عملیاتی است که با استفاده از روشهای بهینه، حداکثر بازده (ستانده) را با صرف حداقل منابع (داده) تامین کند.

ج- صرفه‌اقتصادی عبارت است از تلاش در جهت حداقل کردن هزینه تحصیل و استفاده از منابع سازمان با حفظ کیفیت مناسب.

هدفهای حسابرسی عملیاتی

الف- ارزیابی عملکرد در مقایسه با

هیچ‌گاه نباید در بهره‌گیری از خدمات کارشناسان و متخصصان خارج از سازمان خود برای تعیین مشکلات و ارائه راه‌حل آن تردید داشته باشند تا با استفاده از این خدمات به موفقیت‌های روزافزون‌تری دست یابند.

نظر به اینکه مدیران واحدهای اقتصادی با موضوع حسابرسی صورتهای مالی آشنایی دارند در این مقاله تلاش شده است پس از تعریف و مقایسه حسابرسی صورتهای مالی و حسابرسی عملیاتی، دلایل تأکید بر حسابرسی عملیاتی و سئوالاتی که احتمالاً در رابطه با حسابرسی عملیاتی وجود دارد مورد بحث و بررسی قرار گیرد.

حسابرسی عملیاتی

تعریف

حسابرسی عملیاتی عبارت است از

**هدفهای تعیین شده به وسیله مدیریت و یا سایر معیارهای سنجش مناسب.**

به منظور اطمینان یافتن از اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات، سیستمهای برنامه ریزی و کنترل مدیریت از نظر طراحی و اجرا ارزیابی می شود. این امر از جمله، موارد زیر را دربر می گیرد:

- اطمینان یافتن از وجود و به کارگیری معیارهای مناسب برای ارزیابی عملیات. این معیارها معمولاً به وسیله مدیریت یا سایر مراجع ذیصلاح تعیین می شود،
- اطمینان یافتن از تأکید بر رضایت مشتریان و استفاده کنندگان (درون سازمانی و برون سازمانی) خدمات و محصولات،

- اطمینان یافتن از جامع و منسجم بودن سیستمهای اطلاعاتی و عملیاتی سازمان (شامل برنامه ها، خط مشی ها، روشها و راه کارها) و درک آنها از سوی کلیه سطوح عملیاتی،

- اطمینان یافتن از پیش بینی و به کارگیری سیستم ارزیابی و بازخور مناسب در سازمان،

- اطمینان یافتن از اتکا به گزارشهای عملیاتی به عنوان یکی از مبانی اصلی تصمیم گیری مدیریت.

**ب- شناسایی فرصتهای بهبود عملیات از نظر اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی، شامل:**

- تشخیص تواناییها و فرصتهای بالقوه (از جمله در حوزه های نیروی انسانی، فناوری، ظرفیتهای بلااستفاده، شیوه های تامین مالی و بازاریابی و )،

- شناسایی مخاطرات محتمل با اهمیت.

**ج- ارائه پیشنهاد برای بهبود عملیات یا انجام اقدامات و رسیدگیهای بیشتر.**

**مزایای حسابرسی عملیاتی**

- شناسایی آن دسته از هدفها، سیاستها و روشهای سازمان که تاکنون تعریف نشده باقی مانده است،

- شناسایی معیارهای ارزیابی عملیات با توجه به هدفهای سازمان،

- ارزیابی مستقل و بیطرفانه عملیات،

- ارزیابی میزان رعایت هدفها، سیاستها، روشهای سازمان و یا قوانین و مقررات مربوط،

- ارزیابی اثربخشی سیستمهای برنامه ریزی و کنترل مدیریت (شامل سیستمهای اطلاعات)،

- ارزیابی کیفیت گزارشهای مدیریت از نظر قابل اعتماد و مربوط بودن،

- شناسایی محدودیتهای (فعلی و بالقوه)، اشکالات، نقاط ضعف و عوامل ایجاد آنها،

- شناسایی تواناییها و فرصتهای بالقوه به منظور بهبود سودآوری، افزایش درآمدها و کاهش هزینه ها،

- شناسایی نارساییهای ساختار سازمانی (شامل ارتباطات درون سازمانی)،

- شناسایی راهکارهای جایگزین.

**حسابرسی صورتهای مالی**

**تعریف**

منظور از حسابرسی صورتهای مالی، رسیدگی به صورتهای مالی یک واحد تجاری به وسیله یک موسسه حسابرسی است. این نوع حسابرسی عبارت از بازرسی جستجوگرانه مدارک حسابداری و سایر شواهد زیربنای صورتهای مالی است. حسابرسان مستقل از راه کسب آگاهی از سیستم کنترل داخلی و بازرسی مدارک، مشاهده داراییها، پرسش از داخل و خارج واحد اقتصادی و اجرای روشهای رسیدگی، شواهد لازم را برای تعیین اینکه صورتهای مالی، تصویری مطلوب از وضعیت مالی شرکت و فعالیتهای آن در طول دوره مورد رسیدگی ارائه می کند یا خیر، گردآوری می کنند.

**هدفهای حسابرسی صورتهای مالی**

همانطور که در بخش ۲۰ استانداردهای حسابرسی با عنوان «هدف و اصول کلی حسابرسی صورتهای مالی» بیان شده، «هدف حسابرسی صورتهای مالی این است که حسابرس مستقل بتواند درباره این که صورتهای مالی مزبور از تمام جنبه های با اهمیت طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است یا خیر، اظهار نظر کند» (بند ۲). اگر چه اظهار نظر حسابرس، اعتبار صورتهای مالی را

افزایش می دهد، اما نمی تواند در حکم تضمین ادامه فعالیت واحد مورد رسیدگی یا تاییدی بر کارایی و اثربخشی آن تلقی شود (بند ۳).

حسابرس مستقل باید حسابرسی را بر طبق استانداردهای حسابرسی انجام دهد (بند ۵). او باید روشهای لازم برای انجام حسابرسی منطبق با استانداردهای حسابرسی را براساس الزامات مقرر در استانداردهای حسابرسی، قوانین و مقررات و در موارد مقتضی، شرایط قرارداد حسابرسی و الزامات خاص گزارشگری تعیین کند (بند ۷).

## مدیران خوب برای رسیدن به بالاترین سطح کارایی در سازمان خود تلاش می کنند

در فرایند انجام حسابرسی صورتهای مالی، مسئولیت تهیه و تأیید و ارائه صورتهای مالی با مدیریت واحد مورد رسیدگی است در حالی که مسئولیت حسابرس مستقل، تنها اظهار نظر درباره آنهاست. حسابرسی صورتهای مالی، مسئولیت مدیریت را نسبت به آن صورتهای مالی رفع نمی کند (بند ۱۲).

**مزایای حسابرسی صورتهای مالی**

گزارشگری مالی در واحدهای تجاری، بازتاب نیازهای اطلاعاتی و انتظارات گروههای استفاده کننده از صورتهای مالی مانند سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان، دولت و مدیران است که برای تصمیم گیریهای درست و بجای اقتصادی، برنامه ریزی، اعمال نظارت و پاسخگویی، به این اطلاعات نیاز دارند. مجموعه صورتهای مالی شامل ترازنامه، صورت سود و زیان و سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد همراه با یادداشتهای

توضیحی پیوست، جزء محوری گزارشهای مالی و عمده‌ترین وسیله انتقال اطلاعات به خارج از واحد اقتصادی است. اطلاعات صورتهای مالی، زمانی برای استفاده‌کنندگان مفید و موثر است که از ویژگیهای کیفی لازم برخوردار باشد. یکی از ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی، قابلیت اعتماد است. اطلاعات مالی هنگامی قابل اعتماد و اتکاست که آثار مالی معاملات و سایر رویدادهای مالی به‌گونه‌ای بی‌طرفانه اندازه‌گیری شود و نتایج اندازه‌گیریها معتبر و قابل تأیید مجدد باشد.

## حسابرسان مستقل با ایفای نقش اعتباردهی به اطلاعات مالی، دارای موقعیتی منحصر به فرد و بسیار اساسی در جامعه هستند

استفاده‌کنندگان صورتهای مالی هنگامی می‌توانند به صورتهای مالی اتکا کنند که شخصی مستقل، ذیصلاح و بیطرف نسبت به میزان اعتبار این اطلاعات، نظر حرفه‌ای ارائه کرده باشد. در سیستمهای اجتماعی - اقتصادی کنونی، وظیفه اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی به حسابرسان مستقل واگذار شده است.

حسابرسان مستقل با ایفای نقش اعتباردهی<sup>۴</sup> به اطلاعات مالی، دارای

موقعیتی منحصر به فرد و بسیار اساسی در جامعه هستند. امروزه، صورتهای مالی حسابرسی شده، روش پذیرفته‌شده‌ای است که واحدهای اقتصادی نتایج عملیات و وضعیت مالی خود را به‌وسیله آن گزارش می‌کنند و احتمال وجود اشتباهات تصادفی، تخطی از اصول حسابداری، تعصب ناآگاهانه و تحریف عمدی در صورتهای مالی حسابرسی نشده، موجب شده است که این صورتهای فاقد قابلیت اتکای لازم باشند.

### مقایسه حسابرسی صورتهای مالی و حسابرسی عملیاتی

با استفاده از مفاهیم حاکم بر حسابرسی عملیاتی می‌توان به بررسی تفاوت‌های موجود میان حسابرسی مالی و حسابرسی عملیاتی پرداخت. برخی از تفاوت‌های موجود بین حسابرسی صورتهای مالی مرسوم و حسابرسی عملیاتی در جدول ۱ خلاصه شده است.

با شناخت خدمات مختلف مشاوره و حسابرسی و استفاده مناسب از آنها می‌توان کاربرد خدمات حرفه‌ای، تخصصی، کارشناسی و مشاوره‌ای در

واحد اقتصادی را تنوع بخشید.

### دلایل تأکید بر حسابرسی عملیاتی

#### فلسفه حسابرسی عملیاتی

به‌رغم مزیت‌های یادشده برای حسابرسی صورتهای مالی، این نوع خدمات، تمام نیازهای مدیران واحدهای اقتصادی را تامین نمی‌کند. در این راستا، فعالیت‌های انجام شده توسط حسابرسان مستقل مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و در موضوعهای زیر از این حسابرسان انتقاد شده است.

۱- تا سالهای متمادی، توجه حسابرسان منحصر به موضوعات مالی بوده است که مستلزم اعمال دقت بیشتر مدیران عمومی است.

۲- نگرش حسابرسان مستقل در رسیدگی به تک‌تک معاملات و رویدادها موجب شده است که آنان به‌جای توجه به نتایج عملیات، همواره معاملات و رویدادها را به‌طور جداگانه مورد توجه قرار دهند.

۳- از آنجا که حسابرسی صورتهای مالی همواره پس از انجام فعالیتها صورت

جدول ۱- مقایسه حسابرسی صورتهای مالی و حسابرسی عملیاتی

ردیف	ویژگیها	حسابرسی صورتهای مالی	حسابرسی عملیاتی
۱	اهداف	اظهار نظر در مورد وضعیت مالی	تجزیه و تحلیل و بهبود روشها و عملکرد
۲	دامنه	مدارک و اسناد مالی	فعالیت‌های سازمانی
۳	مهارتها	حسابداری	دانشهای مختلف
۴	جهت‌گیری زمانی	گذشته‌نگر	آینده‌نگر
۵	دقت	مطلق	نسبی
۶	مخاطبان	سهامداران، عموم	مدیریت داخلی
۷	ضرورت	الزامات قانونی	طبق درخواست مدیریت
۸	استانداردها	اصول پذیرفته‌شده حسابداری استانداردهای حسابرسی	استانداردهای دیوان محاسبات صرفه‌اقتصادی، کارایی و اثربخشی
۹	اظهار نظر	ضروری	غیر ضروری
۱۰	نتایج حسابرسی	اظهار نظر در مورد صورتهای مالی	پیشنهاد به مدیریت
۱۱	کانون توجه	ارائه مطلوب صورتهای مالی	پیشرفتهای عملیاتی
۱۲	نقطه نظر	مالی	مدیریتی
۱۳	موفقیت	اظهار نظر	پذیرش و انجام پیشنهادها توسط مدیریت

می‌گیرد، بیشتر اوقات این امکان را به وجود نمی‌آورد که حسابرسان بتوانند موارد رعایت‌نشده قوانین و اجرا نشدن قواعد کاربردی را بموقع و به‌نحو مطلوب گزارش کنند.

حداقل در دو دهه اخیر، پیشرفت‌های اساسی زیادی در انواع خدمات حسابرسی به وجود آمده است و دیگر حسابرسیها، صرفاً محدود به بررسی جداگانه معاملات مالی پس از زمان انجام آنها نیست. از جمله، در نیای امروز، حسابرسان عملیاتی در هر زمان می‌توانند موضوعهای عملیاتی سازمان را بخوبی بررسی کنند. آنان دارای نگرشی کلان به فعالیتهای حسابرسی هستند و نتایج فعالیت را مورد توجه قرار می‌دهند.

## حسابرس عملیاتی همواره دارای رهنمودهای لازم برای نقاط ضعف مربوط به عملکرد مدیران است

حسابرسان عملیاتی می‌کوشند تا پس از انجام بررسیهای لازم، با ارائه پیشنهادها عملی و سازنده درباره موارد ضعف مدیریت مشاهده و گزارش شده در گزارش حسابرسی عملیاتی، بهره‌وری عملکرد مدیریت را افزایش دهند. آنان برای دستیابی به هدفها و نتایج، نه تنها نقاط ضعف عملکردها، معایب و مشکلات موجود در سیستم و سازکارهای کنترلی و عملیاتی را تعیین می‌کنند بلکه توصیه‌هایی نیز برای اصلاح وضعیت موجود و رسیدن به یک وضعیت مطلوب پیشنهاد می‌کنند.

حسابرس عملیاتی همواره دارای

رهنمودهای لازم برای نقاط ضعف مربوط به عملکرد مدیران است و به مدیران واحدهای اقتصادی کمک می‌کند تا برای غلبه بر مشکلات و مسائل خود، توصیه‌های لازم را به‌دست آورند و به این ترتیب، زمینه برای بهبود و بهسازی اجرای یک طرح، برنامه یا عملکرد سازمان و ارتقای کیفیت اجرای کارها هرچه بیشتر و بهتر فراهم شود.

### دامنه فعالیت‌های حسابرسی عملیاتی

دامنه گسترده حسابرسی عملیاتی، از عواملی است که آن را برای هر دو گروه مهم جامعه یعنی نمایندگان مجلس و مدیران واحدهای تجاری بیش از پیش با اهمیت و معنیدار کرده است. اگرچه دامنه حسابرسی عملیاتی صرفاً به بررسی عملیات مالی محدود نمی‌شود و در آن، موضوعهای مختلفی از مدیریت منابع انسانی تا سیستم اطلاعات مدیریت، مدیریت قراردادهای واحد تجاری، فعالیتهای تحقیق و توسعه برای تولید محصول، تولید یا بازاریابی مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد و حتی جنبه‌های کمی و کیفی خدمات ارائه شده و میزان رضایت مشتریان نیز ارزیابی می‌شود، اما معمولاً در حسابرسی عملیاتی، روی بررسی سیستم کنترل‌های داخلی و سیستمهای عمده و اصلی تاکید می‌شود و گستره‌ای به‌عنوان دامنه کار حسابرسی عملیاتی تعیین می‌شود که برای دستیابی به هدفها و مقاصد سازمانی مفید باشد.

### روش‌شناسی حسابرسی عملیاتی

حسابرسی عملیاتی دارای فرایندی منظم و سیستماتیک است و شامل مراحل انتخاب موضوعهای حسابرسی، زمانبندیهای حسابرسی، زمینه‌های حسابرسی، رویکرد حسابرسی، معیار حسابرسی، گزارش موضوعات با اهمیت بالقوه و تهیه گزارش بررسی مقدماتی است. روش‌شناسی حسابرسی عملیاتی به‌گونه‌ای است که در هر مرحله آن باید آرا و نظرات مدیریت واحد مورد رسیدگی

دریافت و موضوعات پس از بحث و مذاکره با مدیران ارائه شود.

روش‌شناسی حسابرسی عملیاتی مستلزم مراحل زیر است:

### ۱- انتخاب موضوعهای حسابرسی

**عملیاتی:** اینکه در انجام حسابرسی، صد درصد موضوعها، مورد رسیدگی قرار گیرد نه امکانپذیر است و نه مطلوب. بنابراین، موسسه‌های حسابرسی، کار انتخاب موضوعهای حسابرسی عملیاتی را با توجه به عوامل زیر انجام می‌دهند:

- ارزشهای پولی درخور توجه،
- منابع انسانی درخور توجه،
- مخاطرات ذاتی ناشی از اشتباه، تقلب و استفاده نادرست مالی و استفاده نامطلوب از منابع،
- اهمیت اقتصادی یا اجتماعی موضوع،
- سطح بالای انتظارات عمومی یا نگرشهای منفی افراد جامعه به موضوع،
- مشاهدات وسایل ارتباط جمعی، آرای نظریه‌پردازان، دیدگاههای کارشناسان و متخصصان یا امور مربوط به گروههای ذینفع خاص،
- مسائل شناخته‌شده در واحدهای تجاری،
- ماهیت خاص فعالیت، وظیفه، عملیات، موضوع، طرح، برنامه یا کل سازمان،
- ملاحظات مربوط به دوره حسابرسی،
- آیا درخواست حسابرسی عملیاتی از سوی مدیران واحد تجاری ارائه شده یا مستقیماً از مقامات مربوط دریافت شده است.

علاوه بر موضوعهای پیشگفته، در انتخاب موضوعهای حسابرسی، موارد زیر نیز مورد توجه قرار می‌گیرند:

- میزان پیچیدگی موضوع حسابرسی،
- وضعیت منابع در دسترس واحد تجاری از لحاظ زمانی و پولی،
- توان و کیفیت و تجربه‌های حسابرس یا حسابرسان،
- در اختیار داشتن زمان کافی،
- میزان دسترسی به مدیریت واحد تجاری.

### ۲- زمانبندیهای حسابرسی عملیاتی:

حسابرسان عملیاتی برای شروع کار خود

الزاماً نباید منتظر پایان فعالیت، وظیفه، عملیات، طرح یا برنامه بمانند. آنان ترجیحاً می‌توانند کار خود را در هر مرحله از فرایند فعالیتها شروع کنند. برنامه‌ریزی، اجرا یا عملیات حسابرسی عملیاتی در زمان انجام کارها و فعالیتها صورت می‌گیرد و حتی این امکان نیز وجود دارد که مدیریت در زمان مناسب، امکان اصلاح عملیات و انجام عمل درست را به‌دست آورد. این موضوع، موجب مفید شدن هر چه بیشتر حسابرسی عملیاتی می‌شود.

۳- زمینه‌های حسابرسی عملیاتی: طراحی و اجرای حسابرسی عملیاتی همواره از طریق انتخاب هدفهای خاص صورت می‌گیرد، زیرا این کار، موضوع را برای افراد ذینفع بسیار معنی‌دارتر و مفیدتر می‌سازد. در این راستا، حسابرسان عملیاتی می‌توانند کارهای زیر را انجام دهند:

- ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی و سیستمهای عمده و اصلی،
  - بررسی سیستم اطلاعاتی مدیریت و فرایند تصمیم‌گیری،
  - اظهارنظر درباره مدیریت منابع انسانی و بهره‌وری کارکنان،
  - تجزیه و تحلیل قراردادهای و روشهای تدارک کالا و خدمات،
  - تعیین میزان انطباق موضوعها با مقررات و قواعد کاربردی،
  - بررسی میزان استفاده مطلوب از منابع بخصوص منابع مالی، با توجه به مقاصد و هدفهای سازمانی و سیاستهای دولتی،
  - بررسی و تعیین میزان دستیابی واحد تجاری به هدفهای سازمانی تدوین شده،
  - بررسی میزان خشنودی مشتریان گروه هدف،
  - بررسی و شناسایی هرگونه هزینه‌های عمده و اساسی اضافی در واحد تجاری و یافتن دلایل آن،
  - شناسایی هرگونه اتلاف زمان عمده و اساسی در واحد تجاری و دلایل آن.
- بدیهی است این فهرست، تمام موارد را نشان نمی‌دهد و ممکن است جنبه‌های دیگری نیز وجود داشته باشد

که به‌عنوان یکی از زمینه‌های حسابرسی عملیاتی مورد بررسی حسابرسان عملیاتی قرار گیرد.

## حسابرسی عملیاتی به‌وسیله افرادی انجام می‌شود که در موضوعهای مختلفی

مانند مدیریت،

مدیریت تولید و

عملیات، حسابداری،

حسابرسی، مدیریت

مالی، آمار و رایانه

آموزش دیده‌اند

۴- رویکرد حسابرسی عملیاتی: رویکردهای مختلفی برای حسابرسی عملیاتی وجود دارد. این رویکردها به ماهیت فعالیت، وظیفه، عملیات، طرح، برنامه، سازمان یا موضوع انتخاب شده برای حسابرسی بستگی دارد. حسابرسان عملیاتی می‌توانند با بررسی اسناد و مدارک نگهداری شده صاحب‌کار یا مذاکره با افراد انتخاب شده در واحد مورد رسیدگی، کار خود را تکمیل کنند. حسابرس یا حسابرسان عملیاتی تمایل زیادی دارند که تعهدات واحد مورد رسیدگی را در ارائه خدمات بررسی کنند و به مصاحبه با مشتریان گروه هدف پردازند. حسابرسان عملیاتی درباره رویکردهای حسابرسی خود، اطمینان

لازم را به مدیران واحد مورد رسیدگی می‌دهند و از کمک آنان برای دسترسی هر چه بهتر به اطلاعات ورودی و خروجی، اسناد و مدارک و اشخاص مورد نیاز برای تکمیل حسابرسی عملیاتی استفاده می‌کنند.

۵- معیار حسابرسی عملیاتی: در زمان مراجعه حسابرسان عملیاتی برای ارزیابی عملکرد مدیریت یا واحدهای تجاری در بخش عمومی، لازم است مدیران از معیار حسابرسی مورد استفاده در طول حسابرسی آگاه باشند. این موضوع، به مدیریت، امکان می‌دهد که به ارتقای ارزشها پردازد و عملیات حسابرسی عملیاتی نیز هر چه بیشتر عینی، بیطرفانه و مستدل شود و در نهایت یافته‌های حسابرسی دارای اعتبار بیشتری باشد. معیارهای زیر برخی از معیارهای اصلی است که در حسابرسی عملیاتی برای تعیین معیارهای جدید مورد استفاده قرار می‌گیرد و درباره آن با صاحبکار مذاکره می‌شود:

- اسناد و مدارک اصلی و عمده مربوط به برنامه‌ریزی،
- مقررات و خط‌مشی‌های دولتی،
- قواعد و مقررات و قوانین کاربردی،
- روشهای پذیرفته‌شده مدیریت<sup>۵</sup>،
- اصول پذیرفته‌شده حسابداری<sup>۶</sup>،
- استانداردهای حسابرسی<sup>۷</sup>،
- بیانیه‌های تحقیقاتی دانشگاهی ارائه شده توسط مجامع حرفه‌ای،
- مجموعه استانداردهای عملکرد تدوین شده توسط مدیریت واحد تجاری،
- مطالب علمی و پژوهشی موجود درباره موضوع و استانداردهای مورد استفاده حسابرسان عملیاتی،
- استانداردهای استفاده شده در حسابرسی عملیاتی واحدهای تجاری مشابه،
- عملکرد گذشته حسابرسی عملیاتی واحد تجاری، و
- مصاحبه با کارشناسان و متخصصان.

۶- گزارش موضوعهای بااهمیت بالقوه: از آنجا که حسابرسان عملیاتی نمی‌توانند تمام جنبه‌های فعالیت‌های مدیریت را

مورد مطالعه قرار دهند، بنابراین، چارچوبی را برای موضوعهای بااهمیت بالقوه به وجود می آورند. موضوعهای بااهمیت بالقوه دارای ویژگیهای زیر است:

- برای به دست آوردن ستانده و خروجی اصلی و عمده واحد تجاری حیاتی باشند،
- مربوط به استفاده از منابع اصلی واحد تجاری باشند،
- مربوط به موضوعها و زمینه‌های پرمخاطره واحد تجاری باشند،
- مربوط به موضوعهایی مانند اخلاق حرفه‌ای، تقلب یا تخلف باشند،
- در آن منافع درخور ملاحظه‌ای برای قانونگذاران یا افراد جامعه وجود داشته باشد،
- حذف، عدم افشا و تحریف آن موجب تصمیم‌گیری نادرست استفاده‌کنندگان اطلاعات شود،
- نشاندهنده موارد عدم انطباق کامل کارکردها با قوانین، مقررات یا دستورهای مربوط باشد،
- نشاندهنده خدمات ارائه شده از سوی مدیریت غیراقتصادی و یا ناکارا باشند که موجب خشنودی مشتریان نشده است،
- افزایشهای عمده و اساسی در هزینه‌ها وجود داشته باشد،
- یافته‌های حسابرسی منجر به اختصاص معقول و مستدل هزینه به دوره‌های زمانی شود.

**۷- تهیه گزارش بررسی مقدماتی:** به طور عادی، حسابرسی عملیاتی در تمام زمینه‌های عملیات یک واحد تجاری انجام نمی‌شود مگر اینکه صرف زمان برای انجام چنین کاری در زمان امکان‌سنجی حسابرسی پیش‌بینی شده باشد. گزارش بررسی مقدماتی<sup>۸</sup>، نمونه‌ای از گزارش امکان‌سنجی حسابرسی عملیاتی است و موضوعهای زیر را دربر می‌گیرد:

- نام و موقعیت طرح، برنامه یا واحد تجاری که حسابرسی عملیاتی می‌شود،
- پیشینه اطلاعاتی: تاریخچه، ماهیت، بخش، اهمیت و ویژگیها و سایر عوامل عمده و اساسی که منجر به پذیرش اجرای طرح، برنامه، فعالیت، وظیفه،

عملیات به وسیله واحد تجاری شده است،

- مسئولان امور و متصدیان،
- جزئیات طرح یا برنامه،
- دلایل انتخاب،
- هدف حسابرسی عملیاتی،
- دامنه فعالیت،
- نوع تجزیه و تحلیل اقتصادی و مالی انجام شده به وسیله مدیریت یا برنامه‌ریزان،
- رویکرد حسابرسی موردنظر،
- معیار حسابرسی،
- موضوعهای با اهمیت بالقوه‌ای که گزارش می‌شود، و
- طرح حسابرسی تدوین شده شامل زمان، کارکنان و منابع مالی مورد نیاز برای تکمیل حسابرسی.

گزارش بررسی مقدماتی شامل موضوعهای متعددی است و در آن دیدگاههای حسابرسان عملیاتی در مورد انجام حسابرسی عملیاتی در تمام زمینه‌های عملیاتی بیان می‌شود. به عبارت دیگر، در این گزارش، میزان امکانپذیری و مطلوبیت انجام حسابرسی عملیاتی در تمام زمینه‌های عملیاتی نیز ارائه می‌شود.



**۸- پذیرش یا عدم‌پذیرش حسابرسی عملیاتی:** تهیه و ارائه گزارش بررسی مقدماتی حسابرسی عملیاتی، امکان بررسی و تصمیم‌گیری در مورد پذیرش یا عدم‌پذیرش حسابرسی و نیز انجام حسابرسی عملیاتی را در تمام زمینه‌ها فراهم می‌کند. برخی از دلایل عدم پذیرش حسابرسی عملیاتی در تمام زمینه‌های عملیاتی به شرح زیر است:

- اطلاعات در دسترس نباشد،
- زمانبندیهای حسابرسی عملیاتی نامناسب باشد،

- در دسترسی به طرح مشکلات زیادی وجود داشته باشد،
- این احتمال باشد که حسابرسی با توجه به هزینه آن، کارایی لازم را نداشته باشد،
- مربوط به حسابرسی مالی باشد،
- عملکرد سیستمهای کنترل داخلی مطلوب باشد و واحد تجاری به هدفهای خود دست یابد،
- نیروهای کیفی لازم و مناسب در اختیار نباشد، یا
- این احتمال وجود داشته باشد که تا پایان دوره عمل نتوان به برخی از اسناد و شواهد حسابرسی دست یافت.

**۹- پذیرش حسابرسی عملیاتی در تمام زمینه‌های عملیاتی:** در صورتی که انجام حسابرسی عملیاتی در تمام زمینه‌های عملیاتی معقول و امکانپذیر باشد، گروه حسابرسی یا حسابرسان عملیاتی با استفاده از منابع موجود، اقدامات زیر را به عمل می‌آورد:

- تدوین برنامه حسابرسی عملیاتی با همکاری و همراهی مدیریت واحد تجاری،
- تدوین پرسشنامه‌های لازم،
- مصاحبه با کارشناسان و کارکنان مربوط،
- بررسی دقیق اسناد و مدارک،
- اعتبارسنجی سیستمها، کنترلها و عملیات عمده و اصلی،
- گردآوری اسناد و اطلاعات ضروری،
- بازدید از مکان مورد حسابرسی،
- صحبت با گروه هدف،
- انجام تجزیه و تحلیل‌های مختلف مالی و آماری،
- بررسی مدیریت منابع انسانی، سیستم اطلاعات مدیریت، مدیریت تدارکات، قرارداد و موجودی کالا، سطوح تولید، کیفیت خدمات ارائه شده و میزان رضایت مشتریان.

حسابرسان عملیاتی بر مبنای این بحثها، گفتگوها، مشاهده‌ها، مصاحبه‌ها با گروه‌های هدف، و نتایج تجزیه و تحلیل‌های مالی، غیرمالی و آماری، آرای خود را جمع‌بندی و نتیجه‌گیری می‌کنند.

سیس یافته‌های خود را با هم ترکیب و به‌شکل نهایی در می‌آورند.

**۱۰- درخواستهای صاحبکار در گزارش حسابرسی عملیاتی:** پیشنهادی: گزارش حسابرسی عملیاتی تهیه شده توسط حسابرسان عملیاتی برای تصویب مدیریت صاحبکار ارائه می‌شود و در صورتی که گزارش حسابرسی عملیاتی حاوی زمینه‌های اصلی حسابرسی عملیاتی و درخواستهای صاحبکار نباشد برای انجام اصلاحات لازم بازگردانده می‌شود. به عبارت دیگر، یا گزارش حسابرسی عملیاتی مورد پذیرش و تصویب مدیریت صاحبکار قرار می‌گیرد و یا برای تامین درخواستهای صاحبکار و بحث و گفتگو فرستاده می‌شود. به طور کلی، صاحبکار امکان و فرصت معقولی را برای نشان دادن واکنش رسمی به یافته‌های درج شده در گزارش حسابرسی عملیاتی و پیشنهادهای بعدی ارائه شده توسط حسابرسان عملیاتی، در اختیار دارد.

**۱۱- نهایی کردن گزارش حسابرسی عملیاتی:** پس از دریافت درخواستهای مدیریت صاحبکار، موضوعهای مطرح شده به دقت مورد بررسی قرار می‌گیرد و در صورت لزوم گزارش حسابرسی قبل از ارائه آن به مقامات ذیربط تعدیل می‌شود. همچنین درخواستهای مکتوب مدیریت صاحبکار بخشی از گزارش حسابرسی را تشکیل می‌دهد تا به این وسیله قبل از مطالعه گزارش به وسیله مقامات ذیربط، دیدگاه‌های مدیریت روی یافته‌های حسابرسی عملیاتی منعکس شده باشد. اگر مدیریت صاحبکار هیچ واکنشی به موضوعهای مطرح شده در گزارش حسابرسی نداشته باشد، حسابرس عملیاتی درباره نهایی کردن و ارسال گزارش اقدام می‌کند.

## سئوالهای مربوط به حسابرسی عملیاتی

همواره سئوالات مختلفی در رابطه با حسابرسی عملیاتی مطرح می‌شود که برخی از مهمترین آنها به شرح زیر است:

**سئوال ۱:** آیا حسابرسی عملیاتی باید به وسیله فرد یا موسسه‌ای جدا از موسسه حسابرسی ارائه‌دهنده خدمات حسابرسی مستقل صورت گیرد؟

**جواب:** خیر، خدمات حسابرسی عملیاتی را می‌توان از فرد یا موسسه ارائه‌دهنده خدمات حسابرسی صورتهای مالی دریافت کرد.

## در دنیای امروز

## مدیران پیشتاز

## همراه با استفاده از

## ابزارهای موجود، از

## خدمات کارشناسان

## و متخصصان برای

## تعیین راهکارهای

## مناسب برای حل

## مشکلات خود

## استفاده می‌کنند

**سئوال ۲:** آیا برای هر طرح، برنامه یا سازمانی، حسابرسی عملیاتی انجام می‌شود؟

**جواب:** خیر، افراد یا موسسه‌های ارائه‌کننده حسابرسی عملیاتی به بررسی و انتخاب موضوع و حسابرسی آن می‌پردازند.

**سئوال ۳:** آیا حسابرسی عملیاتی، تمام زمینه‌های عملیات یک سازمان یا واحد تجاری را شامل می‌شود؟

**جواب:** این موضوع به گستردگی دامنه حسابرسی عملیاتی بستگی دارد. در

شرایط عادی، همواره زمینه‌های اصلی و عمده به‌عنوان دامنه حسابرسی عملیاتی انتخاب می‌شوند.

**سئوال ۴:** آیا انجام حسابرسی عملیاتی، جنبه قانونی دارد و به‌طور مستمر انجام می‌شود؟

**جواب:** خیر، ارائه این خدمات به صورت موردی و براساس درخواست مدیریت واحدهای تجاری از حسابرسان عملیاتی صورت می‌گیرد.

**سئوال ۵:** آیا حسابرسی صورتهای مالی، موضوعی اصلی و حسابرسی عملیاتی، موضوعی فرعی است؟

**جواب:** خیر، حسابرسی صورتهای مالی با تاکید روی اطلاعات مالی و حسابرسی عملیاتی با تأکید بر عملیات واحد تجاری است و مکمل یکدیگرند.

**سئوال ۶:** آیا حسابرسی مالی و حسابرسی عملیاتی باید به‌طور جداگانه انجام شوند؟

**جواب:** معمولاً حسابرسی عملیاتی به‌طور جداگانه انجام می‌شود. اما هیچ محدودیتی برای ترکیب آن با حسابرسی مالی وجود ندارد.

**سئوال ۷:** آیا حسابرسی عملیاتی یک طرح، تنها پس از پایان آن صورت می‌گیرد؟

**جواب:** حسابرسان عملیاتی می‌توانند کار خود را در هر مرحله‌ای از انجام کار مانند برنامه‌ریزی، اجرا و یا انجام عملیات انجام دهند.

**سئوال ۸:** حسابرسان عملیاتی چگونه عملکرد یک واحد تجاری را ارزیابی می‌کنند؟

**جواب:** حسابرسان عملیاتی، عملکرد یک واحد تجاری را با استفاده از معیارهای حسابرسی عملیاتی ارزیابی می‌کنند. این معیارها براساس خط‌مشی‌های دولت، قواعد کاربردی، ضوابط حرفه‌ای و تخصصی، روشهای پذیرفته‌شده مدیریت، اصول پذیرفته‌شده حسابداری، استانداردهای حسابرسی، معیارهای موجود در بخشهای مختلف واحدهای تجاری و معیارهای به‌کار رفته توسط سایر مجامع حرفه‌ای تعیین و مورد استفاده قرار می‌گیرند.

**سؤال ۹:** آیا حسابرس عملیاتی در رابطه با معیارهای حسابرسی به بحث و مذاکره با مدیریت صاحب کار می پردازد؟

**جواب:** بله، حسابرس یا حسابرسان عملیاتی، معیارهای حسابرسی مورد نظر خود را با مدیریت صاحبکار به بحث و بررسی می گذارند و تلاش می کنند با آنان به توافق نهایی در مورد معیارها دست یابند.

**سؤال ۱۰:** ویژگیهای یک حسابرس عملیاتی چیست؟

**جواب:** حسابرسی عملیاتی به وسیله افرادی انجام می شود که در موضوعهای مختلفی مانند مدیریت، مدیریت تولید و عملیات، حسابداری، حسابرسی، مدیریت مالی، آمار و رایانه آموزش دیده اند.

## در حسابرسی

### عملیاتی، روی بررسی

### سیستم کنترلهای

### داخلی تاکید می شود

**سؤال ۱۱:** آیا حسابرسان عملیاتی با مدیران سطوح بالاتر نیز به همکنشی می پردازند؟

**جواب:** بله، حسابرسان عملیاتی باید با مدیریت سطوح بالاتر صاحبکار برای یافتن جوابهای سئوالات خود و روشن شدن موارد ابهام، به همکنشی بپردازند.

**سؤال ۱۲:** آیا حسابرسان عملیاتی درباره گزارش حسابرسی عملیاتی با مدیریت بحث و گفتگو می کنند؟

**جواب:** بله، متن اولیه گزارش حسابرسی عملیاتی برای مدیریت صاحبکار ارسال می شود تا پس از دریافت نظرات مدیریت و انجام بحث و گفتگوهای لازم و نهایی شدن گزارش برای مقامات مربوط ارسال شود.

**سؤال ۱۳:** آیا حسابرسان عملیاتی، دیدگاههای مدیریت را در گزارش خود منعکس می کنند؟

**جواب:** بله، پیشنهادهای مدیریت صاحبکار در مورد یافته های حسابرسی عملیاتی، در گزارش حسابرسی عملیاتی انعکاس می یابد.

**سؤال ۱۴:** آیا برای مدیریت صاحبکار الزامی است که طبق توصیه ها و پیشنهادها عمل کند؟

**جواب:** مدیریت صاحبکار در عمل کردن یا نکردن به توصیه ها و پیشنهادها حسابرسی عملیاتی آزادی عمل دارد. اما طبق مصوبات کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، آخرین مرحله فرایند کلی حسابرسی عملیاتی پیگیری است و هدف از پیگیری، شناسایی واکنشهای مدیریت در مقابل پیشنهادها ارائه شده و ارزیابی نتایج این واکنشها به منظور استفاده از بازخورد حاصل از آن است. این مرحله معمولاً هنگامی به وسیله حسابرس عملیاتی انجام می شود که موضوع در قرارداد پیش بینی شده باشد.

**سؤال ۱۵:** آیا صاحبکاران می توانند قبل از دریافت گزارش حسابرسی عملیاتی، توصیه ها و پیشنهادها حسابرسان عملیاتی را مورد استفاده قرار دهند؟

**جواب:** بله، عمل به توصیه های حسابرسان عملیاتی ممکن است قبل از ارائه گزارش نیز انجام شود.

## انتظارات حسابرسان عملیاتی از مدیریت

حسابرسان عملیاتی از مدیریت صاحبکار انتظارات زیادی ندارند. آنان معمولاً انتظار دارند که:

- تامین اطلاعات، اسناد و مدارک مورد نیاز به سهولت انجام شود،
- مدیریت، تسهیلات لازم برای دیدن بخشها و قسمتهای مختلف سازمان را برای آنان فراهم سازد،
- از آنجا که حسابرسان عملیاتی باید پی در پی به بحث و گفتگو با اشخاص مختلف بپردازند، انتظار دارند مدیریت از کلیه کارکنان در سطوح مختلف واحد تجاری بخواهد که همکاریهای لازم را با حسابرسان عملیاتی به عمل آورند، و

• در مورد تامین محل مناسب برای استقرار حسابرسان عملیاتی، تسهیلات لازم را فراهم کند.

## خلاصه

در دنیای امروز مدیران پیشتاز همواره می کوشند از نظارت دقیق و ارزیابی عینی و ظایف خود اطمینان لازم را به دست آورند. آنان همراه با استفاده از ابزارهای موجود، از خدمات کارشناسان و متخصصان برای تعیین راهکارهای مناسب برای حل مشکلات خود استفاده می کنند. حسابرسان عملیاتی، با ارزیابی عملکردهای واحد تجاری، شناسایی فرصتهای بهبود عملیاتی و ارائه پیشنهادها عملی و سازنده می توانند نقش موثری در این زمینه ایفا کنند. آنان تجربه های سودمندی برای مدیریت در اختیار دارند و استفاده از خدمات آنها می تواند ضمن تقویت جنبه های مثبت مدیریت، منجر به دریافت توصیه ها و پیشنهادهایی برای حل مسائل، غلبه بر مشکلات و بهبود کیفیت اداره واحدهای تجاری شود.

## منابع:

- 1- Department of the Auditor General of Pakistan, Performance Audit Guidelines, Book 1, Introduction on Performance Audit, Annex 2, Performance Auditing: a Tool for Accountability and An Assistance to Management, 1993
- ۲- کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، مصوبات کمیته حسابرسی عملیاتی، آشنایی با حسابرسی عملیاتی، فصلنامه حسابرس، سال سوم، شماره ۱۰، بهار ۱۳۸۰، صص ۹۶-۱۰۲
- ۳- کمیته فنی سازمان حسابرسی، استانداردهای حسابرسی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۲۴، چاپ دوم، ۱۳۷۹
- ۴- میگز والتزری و همکاران، اصول حسابرسی جلد اول، مترجمان: عباس ارباب سلیمانی و محمود نظری، سازمان حسابرسی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، نشریه شماره ۸۷، چاپ هشتم، ۱۳۸۰

## پانوشته:

- 1- Effectiveness
- 2- Efficiency
- 3- Economy
- 4- Attest Function
- 5- Generally Accepted Management Practices (GAMP)
- 6- Generally Accepted Accounting Practices (GAAP)
- 7- Generally Accepted Auditing Standards (GAAS)
- 8- Preliminary Survey Report (PSR)