

آشنایی با مفاهیم اساسی

حسابرسی عملیاتی

معیار

سیدمحمدرضا بنی فاطمی کاشی

معیارهای حسابرسی را می توان از جنبه های مختلف عملیات واحد اقتصادی به کار برد. معیار برای سنجش کیفیت و بموقع بودن اطلاعات به کار می رود، امانتداری و درستکاری مدیران را ثابت می کند و برای هر سیستم عملیاتی، از کنترل بر موجودیها گرفته تا آموزش کارکنان و ساختار سازمانی کاربرد دارد. هدف این مقاله بحث درباره موضوع «معیارها»ی حسابرسی عملیاتی است و می کوشد حسابرسان را در انتخاب معیارهای مناسب برای حسابرسی عملیاتی راهنمایی می کند.

معیارها در حسابرسی مالی

در حسابرسی مالی، حسابرسان بیشتر، از استانداردها و اصول پذیرفته شده حسابداری به عنوان معیار استفاده می کنند. این استانداردها و اصول پذیرفته شده طی سالیان متمادی از طریق ممارست و کارهای دانشگاهی و حرفه ای استنتاج شده است. در نتیجه حسابرسی مالی به عنوان نظامی مستحکم، رشد می کند و عملکرد آن در سرتاسر دنیا تقریباً یکسان است.

معیارها در حسابرسی عملیاتی

معیارها در حسابرسی عملیاتی شرایط متفاوتی با حسابرسی مالی دارند، زیرا اولاً این نوع حسابرسی نظامی نوظهور است و دیدگاهها و اسلوب شناسی آن در هر کشور متفاوت است. ثانیاً، از پیشوانه دوره ای طولانی در کارهای دانشگاهی و حرفه ای برخوردار نیست. ثالثاً، حسابرسی عملیاتی در شرایط حاضر سعی در ارزیابی عملکرد واحدهای اقتصادی دارد. این نوع حسابرسی با انواع مختلف اطلاعات مالی و غیر مالی روبه روست. دامنه رسیدگی آن

مقدمه

معیارها مجموعه ای از شاخصها هستند که حسابرسان یافته های خود را با آن می سنجند تا به نتیجه گیریهای منطقی دست یابند؛ و به عبارت دیگر استانداردهایی هستند که مدیریت واحد اقتصادی می تواند به طور واقعبینانه انتظار داشته باشد که به آنها دست یابد. معیار مبنای قضاوت است. حسابرسی عملیاتی نیز شکلی از قضاوت است. هر پروژه، برنامه و واحد اقتصادی، عملکردی خوب، مناسب و یابد دارد و در نتیجه حسابرسان عملیاتی نیز باید، چه به طور صریح و چه ضمنی، برای امر قضاوت خود در حسابرسیها از معیار استفاده کنند. از این رو، این معیارها هسته مرکزی کل فرایند حسابرسی را شکل می دهند. هر مدرکی به خودی خود ارزشی ندارد مگر آنکه با معیاری سنجیده شود.



می تواند از درستکاری مدیران، مدیریت صحیح، متناسب بودن سیستم اطلاعاتی و کارایی عملیات تا عملی بودن تصمیمگیریهایی گوناگون را دربرگیرد. برای چنین محدوده وسیعی از فعالیتها و عملکردها هیچ معیاری که مورد پذیرش همگان باشد وجود ندارد. بنابراین حسابرسان عملیاتی در زمینه ای به مراتب دشوارتر از حسابرسان مالی فعالیت می کنند.

با توجه به این مطالب، حسابرسان عملیاتی ناچارند در مورد وظایف محوله معیارهای متناسب با آن را برقرار کنند. این مسئله ممکن است باعث بروز مشکلاتی در روابط موجود با واحد مورد رسیدگی شود. بنابراین حسابرسان باید معیارهای خود را با مدیریت واحد مورد رسیدگی مورد بحث قرار دهند و به نتیجه مشترکی برسند. اجرای عملیات حسابرسی با استفاده از معیارهایی که به وسیله واحد مورد رسیدگی تایید نشده باشد، ممکن است منجر به بروز مجادله بین دو طرف و حتی صدور گزارشهای حسابرسی غیر قابل اعتماد گردد. این وضعیت، در زمانی که حسابرسان تمایلی به توافق با نقطه نظرات رسیدگی شونده نداشته باشند، ممکن است تشدید شود. اگر این مشکل با روشن کردن موضوع در مراحل مختلف حل نشود، آنگاه حسابرس باید عملیات محوله را متوقف کند، یا در صورتی که این کار به دلایل مختلف از جمله الزامات قانونی میسر نباشد حسابرسی را ادامه دهد و موارد اختلاف با واحد مورد رسیدگی را در گزارش خود منعکس نماید.

طبق استانداردهای پذیرفته شده دولتی که توسط دیوان محاسبات امریکا تدوین شده، نمونه هایی از معیارهای ممکن برای بخش عمومی به شرح زیر بیان شده است:

الف- انتظارات یا هدفهای وضع شده به وسیله قوانین و یا مقررات تعیین شده از سوی مدیریت،

ب- استانداردها و هنجارهای فنی،

پ- نظر کارشناسان،

ت- عملکرد سالهای قبل،

ث- عملکرد سایر واحدهای اقتصادی مشابه، و

ج- عملکرد در بخش خصوصی.

انواع معیارها

معیارها معمولاً درون سازمانی هستند و یا به وسیله حسابرس عملیاتی و با هماهنگی مدیریت تدوین می شوند. نمونه هایی از این

معیارها به شرح زیر است:

الف - معیارهای درون سازمانی:

• سیاستهای سازمانی،

• قوانین و مقررات،

• قراردادهای،

• الزامات تامین مالی،

• طرحهای سازمانی، مقاصد و هدفهای عملیاتی،

• بودجه ها، جدولهای سازمانی و طرحهای تفصیلی.

ب - معیارهای تدوین شده توسط حسابرس عملیاتی:

• عملکرد سازمانهای مشابه،

• آمارهای مربوط به صنعت و عملکرد،

• عملکرد گذشته و حال صاحبکار،

• استانداردهای مهندسی،

• تجزیه و تحلیل یا بررسیهای ویژه،

• قضاوت حسابرسی،

• روشهای کاری مناسب،

• عرف تجاری مطلوب.

برای مثال اگر هدفهای عملیاتی یک سازمان تهیه اطلاعات مالی قابل فهم، صحیح و بموقع باشد، معیارهای حسابرس عملیاتی ممکن است موارد زیر را دربرگیرد:

• اطلاعات تهیه شده متناسب با نیازهای مدیریت است،

• اطلاعات ارائه شده صحیح است،

• اطلاعات در یک فاصله زمانی مناسب بعد از پایان دوره مورد گزارش ارائه می شود و بدین ترتیب در رسیدن به هدفهای مورد نظر مفید واقع می شود،

• اطلاعات به طور صحیح درک می شود.

یک معیار حداقل در دو شکل عام و خاص قابل ارائه است.

معیارهای عام از اصول عقلایی یا تفکر منطقی استنتاج می شود. برای

مثال، روش کار در یک سازمان ممکن است به قدری پیچیده باشد که

به هیچ وجه در دستیابی به هدفها موثر واقع نشود. در این صورت،

حسابرس حتی با بررسی سطحی روش کار چنین سازمانی،

بلافاصله می تواند زمینه های بالقوه آسان ساختن روشهای کار را

مشخص و پیشنهاد کند. مثال دیگر در این مورد، گستردگی بیش از

حد حیطه کنترل سرپرستان روی افراد زیردست است که بررسی

کلی در این مورد لزوم تقسیم کار را مشخص می سازد. با این حال،

معیارها مجموعه‌ای از شاخصها هستند
که حساب‌رسان یافته‌های خود را با آن می‌سنجند
تا به نتیجه‌گیریهای منطقی دست یابند
و به عبارت دیگر استانداردهایی هستند
که مدیریت و احد اقتصادی می‌تواند
به‌طور واقع‌بینانه انتظار داشته باشد
که به آنها دست یابد

حساب‌رسان داشتن صلاحیت و شایستگی کافی در حساب‌رسی یک سازمان یا پروژه است. در مورد پروژه‌های فنی، این شایستگی با استفاده از تیمی شامل حساب‌رسان حرفه‌ای و کارشناسان فنی، حاصل می‌شود.

ویژگیهای کلیدی معیارها

یک معیار خوب دارای ویژگیهای زیر است:

الف- قابل فهم بودن- معیار و اطلاعات مربوط به آن باید واضح و برای همگان قابل درک باشد و چگونگی ارزیابی عملیات را بیان کند.

ب- مربوط بودن- معیار تدوین شده باید بموقع و مربوط به موضوع مورد نظر باشد.

پ- قابل اتکا بودن-اطلاعات مبنای تهیه معیارها باید عاری از هر اشتباه، بیطرفانه و کامل باشد.

ت- مقایسه پذیر بودن- معیارهای تدوین شده باید با معیارهای مربوط به سایر واحدهای اقتصادی مشابه و مقایسه پذیر باشد.

معیارها را چگونه تعیین کنیم؟

اصول تعیین معیارهای حساب‌رسی عملیاتی، اصولی سخت و دست نیافتنی نیستند. مهمترین این اصول به شرح زیر است:

الف- حساب‌رسان باید سعی کنند که اجزای مختلف برنامه رادر درون پروژه یا کارهای محوله شناسایی کنند. هر پروژه یا کار به‌طور طبیعی از طریق مراحل مختلفی چون تامین بودجه، برنامه ریزی، اجرا و بهره برداری انجام می‌شود. تلاش حساب‌رسان در هر مرحله از پروژه یا کار محوله باید یافتن پاسخ به این سؤال باشد که یک مدیر با کفایت برای انجام و کنترل هر مرحله از پروژه می‌بایست چه کار کند؟ پاسخ این سؤال ممکن است از میان منابعی نظیر اسناد برنامه ریزی پایه مثل موافقتنامه‌ها، سایر موسسات حساب‌رسی، سایر دستگاههای مشابه که مورد حساب‌رسی واقع شده‌اند، استانداردهای تعیین شده توسط مجامع حرفه‌ای، روشها و سیاستهای دولتی، قوانین، مقررات و آیین‌نامه‌ها، عملکرد گذشته، استانداردهای اجرایی وضع شده توسط مدیریت و مصاحبه با افراد حرفه‌ای و متخصص و غیره، بیرون کشیده شود. این پاسخ ما را به سوی یافتن معیارهای حساب‌رسی راهنمایی می‌کند.

ب- حساب‌رسان باید روشها و سیاستهای واحد مورد رسیدگی را مورد

در اکثر موارد معیارهای عام از «رفتارهای عام پذیرفته شده مدیریت» منتج می‌شوند. برای مثال، خرید کلان مقرون به صرفه تر از خرید جزئی است؛ مثال دیگر آن که تفکیک وظایف مربوط به سفارش کالا، خرید و پرداخت وجه از یکدیگر، ممکن است کارا تر باشد. معیارهای خاص از روشهای دستیابی به هدفهای یک پروژه یا برنامه خاص منتج می‌شود. مثلاً در برنامه ریشه کنی یک بیماری خاص، ممکن است روشهایی برای ریشه کنی بیماری در مدت معینی تعیین شود. یا در برنامه سوادآموزی همگانی ممکن است برنامه معینی برای باسواد کردن بی سوادان در مدت مشخصی تدوین شود. این گونه روشهای تعیین شده به عنوان معیار برای حساب‌رسی عملیات آن پروژه یا برنامه به کار گرفته می‌شوند.

همچنین، معیارهای خاص، وابسته به پروژه یا برنامه معینی در فضای مشخصی هستند، به طوری که به تعداد پروژه‌ها و یا برنامه‌ها، با هدفهای متفاوت می‌توان معیارهای مختلفی را در نظر گرفت. حساب‌رسان نیاز دارند که از جزئیات آن عملیات به میزان کافی آگاه باشند. به عنوان مثال، در زمان حساب‌رسی یک پروژه برق رسانی، تعیین معیارهای خاص مستلزم آن است که شاخصها در زمینه‌هایی چون میزان سوخت مصرفی برای تولید انرژی، میزان هزینه‌های هر واحد برای تولید برق، میزان ایام تعطیلی نیروگاه برای انجام تعمیرات اساسی، نسبت میانگین هزینه تعمیرات به کل هزینه سالانه نیروگاه، بازده انرژی مورد انتظار (تولید اسمی) و غیره مشخص شوند. اگر حساب‌رسان تلاشی برای آشنایی با این موضوعها از خود نشان ندهند نمی‌توانند معیارهای حساب‌رسی را تعیین کنند و درمی‌یابند که برای مقابله با چنین وضعی تجهیز نشده‌اند. این مثال خوبی است که نشان می‌دهد حساب‌رسی عملیاتی نیازمند همکاری متخصصان فن است. در واقع یکی از شاخصهای کار حساب‌رسی برای

تفحص قرار دهند. این کار به ایجاد معیارهای مناسب کمک می کند. پ - در موقع نبود هرگونه روش تثبیت شده، حسابرسان باید در واحدهای اقتصادی مشابه به جستجوی چنین روشهایی بپردازند و بکشند روشهای آن واحدهای اقتصادی را با شرایط خود منطبق کنند.

ت - حسابرسان باید اطلاعات مربوط به گذشته واحد اقتصادی را مورد تجزیه و تحلیل قرار دهند و با استفاده از تکنیکهای آماری، خود به تعیین معیارها بپردازند.

ث - گاهی حسابرسان معیارهای حسابرسی خود را از انتظارات استفاده کنندگان از خدمات واحد اقتصادی کسب می کنند. این کار با استفاده از روش مصاحبه با استفاده کنندگان یا پرسشنامه و وسیله آنان انجام می شود.

معیارهای جایگزین

در بسیاری از موارد، ممکن است هیچ معیاری وجود نداشته باشد و از این رو باید معیارهای جایگزین مشخص شود. یکی از چالشهای حسابرسی عملیاتی نیز همین است. در نبود استانداردها یا سایر معیارهای موثری که بتوان عملکرد را با آن سنجید، سه راهکار برای حسابرس عملیاتی وجود دارد:

- ۱- تجزیه و تحلیل مقایسه ای،
- ۲- استفاده از استانداردهای جایگزین،
- ۳- آزمون منطقی بودن عملیات.

خلاصه

در حسابرسی مالی، حسابرسان بیشتر، از استانداردها و اصول پذیرفته شده حسابداری به عنوان معیار استفاده می کنند. معیارها در حسابرسی عملیاتی، شرایط متفاوتی با حسابرسی مالی دارند، زیرا اولاً این نوع حسابرسی نظامی نوظهور است و دیدگاهها و اسلوب شناسی آن در هر کشور متفاوت است. ثانیاً از پشتوانه دوره ای طولانی در کارهای دانشگاهی و حرفه ای برخوردار نیست. ثالثاً، حسابرسی عملیاتی در شرایط حاضر سعی در ارزیابی عملکرد واحدهای اقتصادی دارد.

معیارها معمولاً درون سازمانی هستند و یا به وسیله حسابرس عملیاتی و با هماهنگی مدیریت تدوین می شوند. یک معیار حداقل در دو شکل عام و خاص قابل ارائه است. معیارهای عام از اصول

عقلایی یا تفکر منطقی استنتاج می شود. معیارهای خاص از روشهای دستیابی به هدفهای یک پروژه یا برنامه خاص منتج می شود. ویژگیهای کلیدی معیارها شامل قابل فهم بودن، مربوط بودن، قابل اتکا بودن و مقایسه پذیر بودن است. اصول تعیین معیارهای حسابرسی عملیاتی، اصولی سخت و دست نیافتنی نیستند. مهمترین این اصول شامل آن است که: الف- حسابرسان باید سعی کنند اجزای مختلف برنامه را در درون پروژه یا کارهای محوله شناسایی کنند؛ ب- روشها و سیاستهای واحد مورد رسیدگی را مورد تفحص قرار دهند؛ پ- در موقع نبود هرگونه روش تثبیت شده، حسابرسان باید در واحدهای اقتصادی مشابه به جستجوی چنین روشهایی بپردازند؛ ت - اطلاعات مربوط به گذشته واحد اقتصادی را مورد تجزیه و تحلیل قرار دهند و با استفاده از تکنیکهای آماری، خود به تعیین معیارها بپردازند؛ ث - گاهی حسابرسان معیارهای حسابرسی را از انتظارات استفاده کنندگان از خدمات واحد اقتصادی کسب می کنند. در بسیاری از موارد ممکن است هیچ معیاری وجود نداشته باشد و از این رو باید معیارهای جایگزین مشخص شود. در این خصوص سه راهکار تجزیه و تحلیل مقایسه ای، استفاده از استانداردهای جایگزین و آزمون منطقی بودن عملیات وجود دارد.



پانوشتهها:

- 1- Criteria
- 2- Generally Accepted Management Practician

منابع:

- اسلامی بیدگلی، غلامرضا و بتول زارعی، معیارها در حسابرسی عملکرد، دانش حسابرسی، دوره جدید، سال دوم، شماره ۳، بهار ۱۳۸۱
- اکرم خان، محمد، معیار در حسابرسی مدیریت، مترجم: محمد صابری، دانش حسابرسی، پاییز ۱۳۷۳، شماره ۲
- رایدر هری آر، راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی، ترجمه: محمد مهمی و محمد عبدالله پور، کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۴۹، چاپ اول، ۱۳۸۰
- عابد، نعمت الله، مشکلات ارزیابی عملکرد شرکتهای دولتی، ترجمه: هادی فاوچی، دانش حسابرسی، شماره ۷، پاییز ۱۳۷۵
- گزارش کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت، انجمن حسابداران رسمی امریکا، حسابرسی عملیاتی، کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی، ترجمه: محمدجواد صفار، سازمان حسابرسی، نشریه ۱۱۲، چاپ اول، دی ماه ۱۳۷۶

- Alberta Treasury, Measuring Performance, A Reference Guide, 1996
- Canadian Comprehensive Auditing Foundation (CCAF), Comprehensive Auditing in Canada, Value- For-Money Criteria, 1985, Chapter 7