

آشنایی با برخی مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی

گزارشگری

سید محمد رضا بنی فاطمی کاشی

مقدمه

با توجه به تعریف فوق، تهیه گزارش به عنوان محصول نهایی کار، مهمترین و حساسترین مرحله حسابرسی عملیاتی است. گزارش، واسطه‌ای بین حسابرس و مدیریت واحد مورد رسیدگی است. پیامها از طریق کلمات و عبارات برای مدیریت ارسال می‌شود و هرگونه نقص در جمله بندی و ساختار گزارش به فرایند پیام رسانی آسیب می‌رساند.

تهیه گزارش به عنوان نتیجه کار حسابرسی عملیاتی، از حساسیت و اهمیت بالایی برخوردار است. چنانچه گزارش حسابرسی به نحو مناسب تهیه نشود، یقیناً هدف حسابرسی تامین نخواهد شد. حسابرسان باید هدف حسابرسی، دامنه رسیدگی، روش اجرای عملیات، یافته‌های با اهمیت و پیشنهادهای عملی خود را به طور کتبی و بموقع گزارش کنند. حسابرسان همچنین باید کلیه موارد با اهمیت عدم رعایت قوانین و مقررات و نیز

کلیه موارد سوءاستفاده کشف شده در حین اجرای عملیات و همچنین دامنه و نتایج ارزیابی کنترل‌های مدیریت و هرگونه نقاط ضعف مهم کشف شده در جریان حسابرسی را گزارش کنند.

هدفهای اساسی گزارش حسابرسی عملیاتی

هدفهای اساسی گزارش حسابرسی عملیاتی عبارتند از:

- ۱- بیان نتایج حسابرسی،
 - ۲- قانع کردن مدیریت در مورد اعتبار و ارزش پیشنهادها،
 - ۳- زمینه‌سازی برای تغییرات سازنده.
- بنابراین در مرحله اول خواننده گزارش باید پیام را دریافت کند، یعنی مطالب مندرج در گزارش باید ساده، روشن و دقیق باشد.
- در مرحله بعد مخاطب گزارش باید در مورد اعتبار مطالب مطمئن شود و آنها را با ارزش تلقی کند. لذا وضعیت فعلی، معیارهای استفاده شده، علل و آثار نارساییها باید در قالب ساختاری منطقی در گزارش قید شود. در این صورت مدیریت به راحتی نتیجه‌گیری حسابرس و پیشنهادهای او را می‌پذیرد.

طبق تعریف کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، حسابرسی عملیاتی عبارت است 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.



مراحل تهیه گزارش

مراحل تهیه گزارش به شرح زیر است:

- ۱- بررسی نهایی کاربرگهای حسابرسی و اهم نتایج حاصله به وسیله سرپرست کار و مدیر حسابرسی،
- ۲- تهیه پیش نویس گزارش به وسیله سرپرست کار،
- ۳- بررسی و نهایی کردن پیش نویس گزارش به وسیله مدیر،
- ۴- تبادل نظر مدیر حسابرسی با مدیران واحد مورد رسیدگی در مورد پیش نویس گزارش،
- ۵- تهیه گزارش نهایی،
- ۶- ارسال گزارش برای مخاطبان.

هدف حسابرسی عملیاتی و دامنه عملیات

حسابرسی عملیاتی معمولاً به منظور تامین ترکیبی از هدفهای کلی شامل ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصتهای بهبود عملیات و پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم بررسیها و اقدامات بیشتر، انجام می شود. از آنجا که هدفهای حسابرسی عملیاتی یکی از موارد فوق الذکر یا ترکیبی از آنهاست، بین کارهای مختلف حسابرسی عملیاتی تفاوتهای چشمگیری وجود دارد. حسابرسی عملیاتی ممکن است برحسب درخواست یک شخص ثالث (مثلاً یک سازمان دولتی) تنها با هدف ارزیابی عملکرد یک سازمان انجام شود.

نحوه گزارشگری

- حسابرسان برای ارائه نتایج حسابرسی باید گزارشهای مکتوب تهیه کنند. گزارشهای مکتوب دارای مزایایی به شرح زیر است:
- ۱- نتایج حسابرسی را در اختیار مقامات ذیصلاح قرار می دهد،
 - ۲- موجب می شود نتایج کار کمتر در معرض سوء تفاهم قرار گیرد،
 - ۳- نتایج حاصل را در معرض بازرسی عموم قرار می دهد،
 - ۴- جریان پیگیری را تسهیل می کند و می توان تعیین کرد که آیا اقدامات اصلاحی لازم به عمل است یا خیر؟

گزارش باید

بموقع

کامل

صحیح

بیطرفانه

قانع کننده

و تا آنجا که موضوع اجازه می دهد

روشن و خلاصه باشد

همچنین ممکن است انجام بررسیهای عمیق به منظور ارائه پیشنهادهایی درباره راههای اصلاح مشکلات جدی عملیات را شامل شود. بین دو محدوده بالا ممکن است از حسابرسان خواسته شود که عملیات را بررسی و نقاط ضعف را گزارش کند و تاکید گردد که زمان کمی را برای تهیه و تدوین پیشنهادها صرف نماید.

حسابرسی عملیاتی ممکن است ارزیابی عملیات یک سازمان یا بخش مشخصی از آن را به منظور تحقق هدفهای مشخص دربرگیرد. اگرچه موضوع حسابرسی عملیاتی ممکن است دربرگیرنده عملیات کامل یک سازمان باشد، اما معمولاً دامنه کار به فعالیتهای بخشی از یک سازمان محدود می شود. منظور از بخش ممکن است یک واحد سازمانی مانند قسمت، کارخانه، دایره، شعبه، یا یک وظیفه مانند بازاریابی، تولید یا داده پردازی باشد.

محتوای گزارش

گزارشهای حسابرسی عملیاتی الزاماً دارای شکل یکنواختی نیستند. طبق استانداردهای عمومی پذیرفته شده حسابرسی دولتی امریکا، اجزای گزارش حسابرسی عملیاتی شامل هدفها، دامنه، روش انجام کار، دستاوردهای حسابرسی شامل یافته ها و نتیجه گیریهای به عمل آمده، توضیح درباره انطباق با استانداردهای عمومی پذیرفته شده حسابرسی دولتی، دیدگاه مقامات مسئول و در صورت لزوم افشای ماهیت هرگونه اطلاعات خصوصی و محرمانه حذف شده است. در حال حاضر طبق مصوبات کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، گزارش باید دربرگیرنده موارد زیر باشد:

- ۱- هدف حسابرسی
- ۲- دامنه کار
- ۳- محدودیتهای حاکم بر رسیدگی
- ۴- روش رسیدگی
- ۵- یافته های مهم
- ۶- علل و آثار نارسائیه

تهیه گزارش به عنوان محصول نهایی کار
مهمترین و حساسترین مرحله
حسابرسی عملیاتی است
گزارش
واسطه‌ای بین حسابرس و مدیریت واحد
مورد رسیدگی است



و دلیل آن را نیز تشریح کنند.

یافته‌های مهم

ریشه‌یابی نارسائیه‌ها، مهمترین عامل مربوط به یافته‌های حسابرسی عملیاتی است. حسابرس باید عواملی را شناسایی کند که سبب فعالیت‌های ناکارا و غیراقتصادی هستند. در این رابطه حسابرس باید به دنبال علل واقعی باشد نه نشانه‌ها. مسئولیت حسابرس شناسایی دلایل اصلی انحراف از معیارهای مورد انتظار است. دلایل واقعی ممکن است مواردی نظیر نبود یا ضعف آموزش، انتظارات یا دستورات مبهم و بطور کلی نبود و ضعف سیستم‌ها و روش‌های کنترل مدیریت باشد. وظیفه حسابرس عملیاتی کمک برای بهبود عملیات است و متهم کردن کارکنان ممکن است اعتبار تیم حسابرسی را به خطر اندازد.

پیشنهادها

زمانی که از طریق یافته‌های حسابرسی اثبات شود که امکان بهبود چشمگیری در عملیات و عملکرد وجود دارد، حسابرسان باید پیشنهاد‌های خود را گزارش کنند. همچنین در مواردی که نتایج رسیدگی‌ها حاکی از نمونه‌های بااهمیت رعایت نشدن قوانین و مقررات و نیز وجود نقاط ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی باشد، حسابرسان باید توصیه‌های موثری درباره رعایت قوانین و مقررات و بهبود وضعیت کنترل‌های داخلی ارائه دهند.

ارائه گزارش

گزارش باید بموقع، کامل، صحیح، بیطرفانه، قانع‌کننده و تا آنجا که موضوع اجازه می‌دهد واضح و خلاصه باشد.

• بموقع بودن به این معناست که حسابرسان باید گزارش‌ها را

حسابرسان در گزارشگری دامنه عملیات در حسابرسی باید عمق و پوشش عملیاتی را که برای نیل به هدف حسابرسی انجام می‌شود توضیح دهند. حسابرسان در صورت امکان باید رابطه بین دنیای واقع و آنچه را مورد حسابرسی قرار گرفته است توضیح دهند، یعنی سازمانها، موقعیت‌های جغرافیایی و دوره رسیدگی را مشخص، انواع و منابع شواهد را گزارش و وضعیت کیفی و هر نوع مسئله مربوط به شواهد را روشن کنند.

محدودیت‌های حاکم بر رسیدگی

حسابرسان باید موانع رسیدگی عمده تحمیل شده شامل محدودیت‌های اطلاعاتی یا نارسایی‌های دامنه رسیدگی و مواردی که اجرای عملیات را به دلایلی از جمله قیود زمانی دچار محدودیت می‌نماید، گزارش کنند.

مراحل کلی انجام عملیات حسابرسی و

روشهای رسیدگی

مراحل کلی ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات یک سازمان، شامل گردآوری اطلاعات و انجام بررسی‌های مقدماتی، شناسایی حوزه‌های با ریسک بالا یا مشکل‌آفرین، تعیین اولویت حوزه‌های مزبور با در نظر گرفتن ریسک دستیابی به هدفهای فعالیتها و سطح اهمیت، اجرای عملیات، تدوین یافته‌ها و پیشنهادها و گزارش به مدیریت است.

حسابرسان همچنین باید نحوه گردآوری مدارک و شواهد و تکنیک‌های تحلیلی مورد استفاده را به روشنی توضیح دهند. این توضیحات باید ابعاد و معیارهای مقایسه‌ای مورد استفاده را مشخص کند. و در صورتی که نمونه‌گیری آماری به نحو برجسته‌ای پشتوانه یافته‌های حسابرسی است، نحوه انتخاب نمونه

به گونه ای مناسب منتشر کنند تا اطلاعات آنها برای استفاده بموقع در اختیار مدیریت و سایر اشخاص ذیصلاح قرار گیرد. یافته های حسابرسی باید بموقع به مدیران گزارش شود، اگرچه گزارش معمولاً پس از تکمیل عملیات، تهیه و برای مخاطبان ارسال می شود، اما گاه لازم است نارساییهای مشاهده شده در اولین فرصت به صورت مکتوب یا شفاهی به مدیریت گزارش شود.

پاسخگویی هدف حسابرسی باشد و یافته های حسابرسی به نحو اطمینان بخشی ارائه شده و نتیجه گیریها و پیشنهادها به طور منطقی مبتنی بر حقایق افشا شده باشد. اطلاعات ارائه شده باید برای قانع کردن خوانندگان گزارش نسبت به تشخیص اعتبار یافته ها، منطقی بودن نتیجه گیری ها و فواید انجام پیشنهادها کافی باشد. گزارشهایی که طبق این روش طراحی شده است می تواند به تمرکز توجه مقامات مسئول بر موضوعات بااهمیت کمک کند و نیز می تواند اصلاح نواقص را سرعت بخشد.

• **واضح بودن ایجاب می کند** که خواندن و فهمیدن گزارش آسان باشد. گزارشها تاحدی که موضوع اجازه می دهد باید به زبانی ساده و روشن نوشته شود.

• **خلاصه بودن ایجاب می کند** که گزارش طولانیتر از حدی نباشد که برای رساندن پیام ضرورت دارد. ارائه جزئیات بیش از اندازه، ارزش گزارش را کاهش می دهد و حتی ممکن است پیام اصلی را بپوشاند و احتمالاً خواننده را سردرگم یا او را بیعلاقه کند. از تکرار غیر ضروری مطالب نیز باید خودداری شود.

توزیع گزارش

گزارشهای مدون و مکتوب حسابرسی باید به وسیله مؤسسه حسابرسی به مقامات ذیصلاح در واحد مورد رسیدگی و مقامات ذیربط در سازمانهای متقاضی و ترتیب دهنده انجام حسابرسی و سایر کسانی که مجاز به دریافت این گونه گزارشها هستند، تسلیم شود.

چالشهای گزارشگری در حسابرسی عملیاتی

با توجه به مطالب پیشگفته، چالشهای مهم گزارشگری در حسابرسی عملیاتی به شرح زیر است:

الف- اگر گزارش حسابرسی در مدیریت انگیزه رفع نواقص را به وجود نیاورد، حسابرس به کلیه هدفهای خود دست نمی یابد.

ب- عامل زمان در گزارش حسابرسی عملیاتی اهمیت ویژه ای دارد، زیرا سودمندی گزارش حسابرسی تا حد زیادی به کوتاهی زمان آن مربوط می شود.

پ- بموقع بودن گزارش، ایجاد خط مشی مربوط به استفاده از گزارشهای موقت، دوره ای یا موردی را بااهمیت می کند. لذا در صورت ضرورت و صلاح حدید، حسابرسان می توانند از گزارشهای مزبور حین مرحله انجام حسابرسی استفاده کنند. این امر از سه جنبه اهمیت داشته و در کاهش چالشهای بعدی تاثیر فراوان دارد:

حسابرسی عملیاتی معمولاً به منظور تامین

ترکیبی از هدفهای کلی شامل ارزیابی عملکرد

شناسایی فرصتهای بهبود عملیات

و پیشنهادهایی برای بهبود عملیات

یا لزوم بررسیها و اقدامات بیشتر

انجام می شود

• **کامل بودن ایجاب می کند** که گزارش شامل کلیه اطلاعاتی باشد که برای دستیابی به هدف حسابرسی ضرورت دارد. کامل بودن همچنین به معنای آن است که گزارش باید شامل اطلاعات مناسب درباره سوابق امر باشد.

• **صحیح بودن ایجاب می کند** که شواهد و مدارک ارائه شده درست باشد و یافته های حسابرسی به نحو صحیحی نشان داده شود.

ضرورت صحیح بودن مبتنی بر این نیاز است که خواننده را مطمئن سازد که آنچه گزارش شده معتبر و درخور اتکاست. وجود مطلب

نادرست در گزارش ممکن است اعتبار کل گزارش را مورد تردید قرار دهد و توجه را از محتوای گزارش منحرف سازد. علاوه بر این

ارائه گزارشهای نادرست ممکن است بر اعتبار مؤسسه حسابرسی صادرکننده گزارش خدشه وارد کند و اثربخشی کار را کاهش دهد.

• **بیطرف بودن گزارش حسابرسی ایجاب می کند** که ارائه مطالب در سرتاسر گزارش از لحاظ محتوا و آهنگ متعادل باشد. هنگامی

که گزارش حسابرسی شواهد و مدارکی را به نحوی بیطرفانه و بدون اعمال نظر خاص ارائه می دهد، خواننده را به درک واقعیات

ترغیب می کند و در نتیجه اعتبار آن گزارش به طور درخور توجهی افزایش می یابد.

• **برای متقاعد ساختن، ضروری است** که نتایج حسابرسی

- ۱- حسابرس موجه بودن یافته‌ها را در بوته آزمایش می‌گذارد.
- ۲- مدیریت می‌تواند اصلاحات لازم را زودتر انجام دهد.
- ۳- گزارشهای کتبی نهایی به مدیریت این امکان را می‌دهد که اقدامات اصلاحی را بلافاصله به اجرا بگذارد.

خلاصه

تهیه گزارش حسابرسی عملیاتی به عنوان نتیجه کار حسابرس، از حساسیت و اهمیت بالایی برخوردار است. چنانچه گزارش حسابرسی به نحو مناسب تهیه نشود، یقیناً هدف حسابرسی تامین نخواهد شد. اهداف اساسی گزارش حسابرسی عملیاتی عبارتند از: بیان نتایج حسابرسی، قانع کردن مدیریت در مورد اعتبار و ارزش پیشنهادها و زمینه‌سازی برای تغییرات سازنده. طبق استانداردهای عمومی پذیرفته شده حسابرسی دولتی آمریکا، اجزای گزارش حسابرسی عملیاتی شامل اهداف، دامنه، روش انجام کار، دستاوردهای حسابرسی شامل یافته‌ها و نتیجه‌گیریهای به عمل آمده، توضیح درباره انطباق با استانداردهای عمومی پذیرفته شده حسابرسی دولتی، دیدگاه مقامات مسئول و در صورت لزوم ماهیت هرگونه اطلاعات خصوصی و محرمانه حذف شده است.

در حال حاضر گزارشگری حسابرسی عملیاتی در سازمان حسابرسی با توجه به مصوبات کمیته فنی حسابرسی عملیاتی صورت می‌گیرد. حسابرسان همچنین باید موانع عمده تحمیل شده به واسطه محدودیتهای اطلاعاتی یا نارساییهای دامنه رسیدگی را گزارش کنند. مراحل کلی انجام عملیات حسابرسی شامل گردآوری اطلاعات و انجام بررسیهای مقدماتی، شناسایی حوزه‌های باریسک بالا یا مشکل آفرین، تعیین اولویت حوزه‌های مزبور با در نظر گرفتن ریسک دستیابی به هدفهای فعالیتهای سطح اهمیت، اجرای عملیات،

تدوین یافته‌ها و پیشنهادها و گزارش به مدیریت است. حسابرسان باید نحوه گردآوری مدارک و شواهد و تکنیکهای تحلیلی مورد استفاده را نیز به روشنی توضیح دهند. یافته‌های بااهمیت ناشی از نقاط ضعف کنترلهای داخلی و همچنین موارد تقلب، اعمال غیرقانونی، تخلف از قوانین و مقررات و سوءجریانهای موجود باید در گزارش درج شود. زمانی که از طریق یافته‌های حسابرسی اثبات شود که امکان بهبود چشمگیری در عملیات و عملکرد وجود دارد، حسابرسان باید پیشنهادهای خود را گزارش کنند. گزارش باید بموقع، کامل، صحیح، بیطرفانه، قانع کننده و تا آنجا که موضوع اجازه می‌دهد روشن و خلاصه باشد. گزارشهای مدون و مکتوب حسابرسی باید به مقامات ذیصلاح در واحد مورد رسیدگی و مقامات ذیربط در سازمانهای متقاضی و ترتیب دهنده انجام حسابرسی ارائه شود.



منابع:

- حساس یگانه، یحیی، چالشهای حسابرسی عملیاتی، مجموعه مقالات همایش حسابرسی داخلی و عملیاتی در وزارت بازرگانی، موسسه مطالعات و پژوهشهای بازرگانی، ۱۳۸۲
- رایدی هری آر، راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی، ترجمه: محمد مهیمنی و محمد عبدالله پور، کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۴۹، چاپ اول، ۱۳۸۰
- قوامی محمدعلی، استانداردهای حسابرسی دولتی، سازمان حسابرسی، کمیته حسابرسی عملیاتی، نشریه ۱۲۷، ۱۳۷۸
- کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، مصوبات کمیته حسابرسی عملیاتی، آشنایی با حسابرسی عملیاتی، فصلنامه حسابرس، سال سوم، شماره ۱۰، بهار ۱۳۸۰
- United States General Accounting Office, **Government Auditing Standards**, 2003 Revision, chapter 8, Reporting standards for performance audits

