

برنامه‌ریزی در حسابرسی عملیاتی

■ سید محمدرضا بنی‌فاطمی کاشی
banifatemi@audit.org.ir
■ حمیدرضا علمشاهی
hralamshahi@ymail.com

چکیده

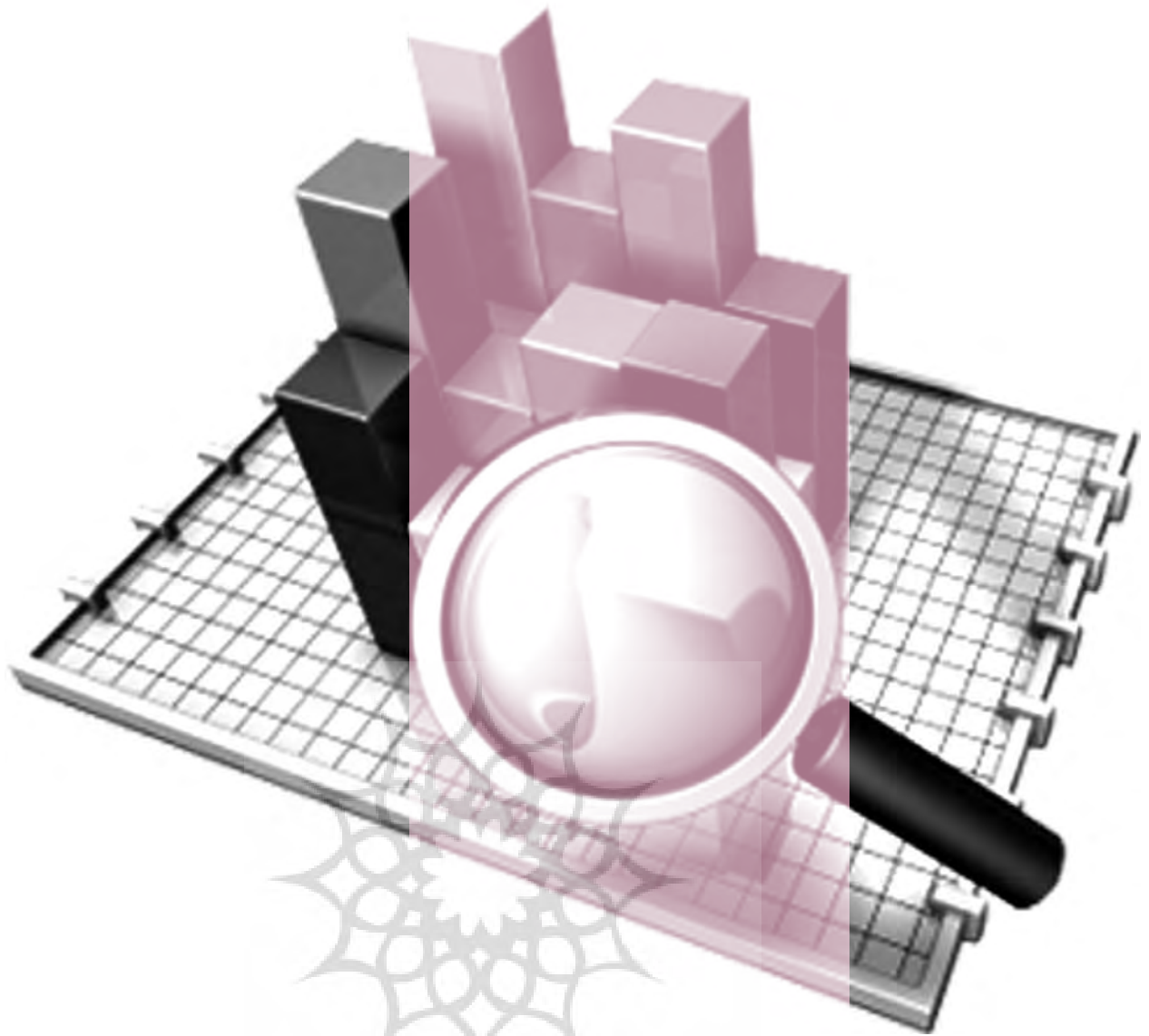
در ادامه نوشتارهای مرتبط با حسابرسی عملیاتی و معرفی ابعاد و جنبه‌های نظری و اجرایی این‌گونه حسابرسی، در این نوشتار به موضوع برنامه‌ریزی در حسابرسی عملیاتی که در فرایند انجام کار حسابرسی اعم از مالی و عملیاتی از اهمیتی ویژه برخوردار است، پرداخته‌ایم. حسابرسی به‌عنوان کاری هدفمند، نیازمند برنامه‌ریزی است و باید چنان برنامه‌ریزی شود که از انجام آن به‌گونه‌ای اثربخش اطمینان به‌دست آید. برنامه‌ریزی برای انجام حسابرسی عملیاتی، فرایندی چند مرحله‌ای مشتمل بر شناخت مقدماتی، شناخت کلی، شناخت عوامل پیرامونی، تعیین هدف و دامنه حسابرسی، بودجه‌بندی و تنظیم قرارداد حسابرسی است که برنامه کلی حسابرسی و قرارداد یا موافقت‌نامه حسابرسی عملیاتی، تبلور این فرایند به‌شمار می‌آیند.

مقدمه

گفتار درباره برنامه‌ریزی^۱ که نخستین و مهم‌ترین وظیفه از وظایف پنج‌گانه مدیریت است و شامل برنامه‌ریزی، سازماندهی^۲، به‌کارگیری نیروی انسانی^۳، رهبری^۴ و نظارت^۵ می‌شود. بخشی از هر کتاب نگاشته شده درباره دانش مدیریت را به خود اختصاص داده است. در ادبیات مدیریت، برنامه‌ریزی را معادل فراگرد برگزیدن اهداف و راه‌های دستیابی به آنها تعریف کرده‌اند و برنامه‌ها تبلور این فراگرد به‌شمار می‌آیند. کونتز و همکارانش در کتاب اصول مدیریت خود، اظهار می‌دارند: «برنامه‌ریزی فراگرد فکری دشواری است که لازم می‌دارد تا آگاهانه راه‌های کنش را تعیین کنیم و تصمیم‌های خود را برپایه هدف، شناخت و برآوردهای سنجیده استوار سازیم».

برنامه‌ریزی در حسابرسی عملیاتی

واژه plan در زبان انگلیسی معانی مترادفی چون برنامه، طرح، نقشه و تدبیر را در بر دارد. در ریشه‌یابی این واژه به واژه‌های حسابرسی نیز به‌عنوان کاری هدفمند، نیازمند برنامه‌ریزی است. در استانداردهای جاری حسابرسی مالی آمده است:



« حسابرسی باید چنان برنامه‌ریزی شود که از انجام آن به گونه‌ای اثربخش اطمینان حاصل گردد». (بخش ۳۰ بند ۲) و سپس درباره برنامه‌ریزی افزوده شده است:

« برنامه‌ریزی یعنی تدوین یک طرح کلی و یک طرح تفصیلی (برنامه حسابرسی) برای تعیین نوع و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و حدود روش‌های حسابرسی مربوط به هر حسابرسی. هدف برنامه‌ریزی، انجام به موقع و اثربخش حسابرسی است». (بخش ۳۰ بند ۳).

به این ترتیب، اثربخشی هرگونه حسابرسی به عنوان یک کار قابل برنامه‌ریزی، مستلزم هدف‌گذاری و گزینش شیوه‌های مناسب برای دستیابی به اهداف برگزیده است که هر دو از جنبه‌های اثربخشی برنامه‌ریزی‌ها در مدیریت به شمار می‌آیند.

« طرح کلی حسابرسی » مورد اشاره در استانداردهای حسابرسی مالی، برابر نهاده اصطلاح Audit Plan و « طرح تفصیلی حسابرسی » مورد اشاره نیز معادل اصطلاح Audit Programme در واژگان حسابرسی در زبان انگلیسی است که انجام بهنگام و اثربخش کار حسابرسی، اعم از مالی و عملیاتی را ممکن می‌سازد.

در حوزه حسابرسی عملیاتی با رویکرد « نیل به هدف » اهداف حسابرسی عبارتند از:

- ۱- ارزیابی عملکرد بنگاه‌ها؛
 - ۲- شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات بنگاه‌ها؛
 - ۳- ارائه راه‌های پیشنهادی برای بهبود عملیات بنگاه‌ها.
- دستیابی به این اهداف سه‌گانه مستلزم برنامه‌ریزی کلی و تفصیلی در حسابرسی عملیاتی است. طرح کلی حسابرسی

بر اساس اهداف حسابرسی تدوین و متناسب با شرایط واحد مورد رسیدگی تعدیل می‌شود.

همان‌گونه که در تدوین طرح کلی حسابرسی مالی، هدف تعیین دامنه رسیدگی‌ها و نحوه انجام کار حسابرسی است و دستیابی به این هدف با شناخت فعالیت‌ها، سیستم‌های حسابداری، کنترل‌های داخلی، برآورد خطر ذاتی و خطر کنترل و میزان اهمیت آنها صورت می‌پذیرد (بخش ۳۰ بند ۸ و ۹ استانداردهای حسابرسی) در تدوین طرح کلی حسابرسی عملیاتی نیز، هدف، تعیین دامنه رسیدگی‌ها و نحوه انجام کار حسابرسی است که با شناخت فعالیت‌های مهم، سیستم‌های مالی و عملیاتی و کنترل‌های داخلی و برآورد خطرها و اهمیت آنها امکان‌پذیر می‌شود. در یک طرح کلی حسابرسی عملیاتی، دامنه حسابرسی مشتمل بر آن گروه از فعالیت‌های با اهمیت است که برای ارزیابی جنبه‌های اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی انتخاب می‌شوند. نحوه انجام کار نیز شامل آن گروه از روش‌های حسابرسی است که کاربست آنها برای دستیابی به اهداف حسابرسی ضروری است. ضرورت اجرای این روش‌ها بر اساس استانداردهای حسابرسی مربوط، الزامات قانونی، شرایط قرارداد حسابرسی عملیاتی و الزامات ویژه گزارشگری تعیین می‌شود. در تعیین نحوه انجام کار، همچنین باید به برآورد کلی زمان انجام کار، نیروی انسانی مورد نیاز و چگونگی استفاده از خدمات کارشناسان مستقل در انجام حسابرسی توجه کرد.

طرح کلی حسابرسی تدوین شده، پایه و شالوده تدوین برنامه‌های حسابرسی متناسب و مرتبط با آن است. برنامه‌های حسابرسی عملیاتی، در واقع، راهنمای عمل برای گردآوری، رسیدگی و ارزیابی شواهد حسابرسی و زمان‌بندی انجام این موارد و نظارت بر چگونگی انجام آنها هستند. هرچند شکل برنامه‌های حسابرسی وابسته به اندازه و ابعاد کار حسابرسی است، اما مستند سازی به شکلی خواهد بود که روش‌های حسابرسی لازم و زمان‌بندی اجرای آنها به میزان کافی تشریح شود.

طرح کلی حسابرسی و برنامه‌های حسابرسی تدوین شده

را می‌توان با پیشرفت کار حسابرسی و بازخورد حاصل از اجرای روش‌های حسابرسی یا تغییر شرایط انجام کار حسابرسی، مورد بازنگری قرار داد. بدین ترتیب، برنامه‌ریزی حسابرسی فرایندی است که در طول انجام کار حسابرسی جاری است و ادامه می‌یابد.

در فرایند تدوین طرح کلی و برنامه‌های حسابرسی عملیاتی، همه اعضای گروه حسابرسی مشارکت دارند و مسئولیت نهایی آن نیز با مدیر فنی گروه حسابرسی است. به این ترتیب، برنامه‌های حسابرسی ابزاری برای آموزش حسابرسان و آشنایی مستمر گروه‌های حسابرسی با ماهیت کاری که برنامه‌ریزی شده است نیز به‌شمار می‌آیند.

مراحل برنامه‌ریزی در حسابرسی عملیاتی

نخستین مرحله از مراحل ششگانه انجام حسابرسی عملیاتی، مرحله برنامه‌ریزی است. این مرحله خود، شامل شناخت مقدماتی، شناخت کلی وضعیت واحد مورد رسیدگی، شناخت عوامل پیرامونی (برون سازمانی)، تعیین هدف و دامنه حسابرسی و در نهایت، بودجه‌بندی و تنظیم قرارداد حسابرسی است.

الف) شناخت مقدماتی

حسابرس عملیاتی ابتدا باید از نوع فعالیت و ماهیت صنعت واحد مورد رسیدگی اطلاعات کلی به دست آورد. در این ارتباط، برگزاری نشست‌هایی با مدیران ارشد واحد مورد رسیدگی و آگاهی از دیدگاه‌های آنها می‌تواند راهگشا باشد. همچنین، بررسی اختیارات مدیریت، صلاحیت حرفه‌ای و استقلال حسابرس نیز از دیگر مواردی است که باید به آنها توجه شود. در پایان این مرحله، حسابرس درباره رد یا پذیرش پیشنهاد حسابرسی عملیاتی تصمیم می‌گیرد.

ب) شناخت کلی وضعیت واحد مورد رسیدگی

حسابرس عملیاتی با مطالعه اساسنامه و بررسی اهداف

و مأموریت‌های واحد مورد رسیدگی، مصاحبه و مذاکره با صاحب‌کار، بررسی ساختار سازمانی، بررسی گزارش‌های مرتبط، مشاهده اجمالی فرایندها و روش‌های عملیاتی و اداری در خطوط تولید و بخش‌های مختلف، آشنایی با وضعیت کمی و کیفی کارکنان، شناسایی حوزه‌های مهم، مخاطره‌آمیز و حساس و شناخت مقدماتی نقاط ضعف اساسی سیستم برنامه‌ریزی و کنترل، باید از شناخت کلی وضعیت واحد مورد رسیدگی به دست آورد.

پ) شناخت عوامل پیرامونی (برون سازمانی)

توجه به قوانین و مقررات حاکم بر واحد مورد رسیدگی، محدودیت‌های سیاسی و اجتماعی و وضعیت بازار، صنعت و فناوری از اقدامات مؤثر برای شناخت عوامل پیرامونی (برون سازمانی) است.

ت - تعیین هدف و دامنه حسابرسی عملیاتی

حسابرس عملیاتی برای تعیین هدف و دامنه حسابرسی، باید اطلاعات لازم را از طریق مصاحبه‌های تفصیلی و اثربخش با مدیران میانی و کارکنان کلیدی، انجام آزمون‌های شناخت سیستم، تعیین معیارهای دست‌یافتنی برای ارزیابی عملیات و بررسی‌های تحلیلی به دست آورد و بر اساس آن، نسبت به تدوین طرح کلی حسابرسی و برنامه‌های حسابرسی عملیاتی با توجه به اهداف مورد نظر اقدام کند.

ث) بودجه بندی و تنظیم قرارداد حسابرسی عملیاتی

در این مرحله لازم است که کارکنان و کارشناسان مورد نیاز تعیین شوند و پس از برآورد زمان انجام کار، نسبت به تهیه بودجه و تعیین حق‌الزحمه انجام کار و همچنین تنظیم، ارسال و پیگیری قرارداد حسابرسی عملیاتی اقدام شود.

نتیجه‌گیری

برنامه‌ریزی در حسابرسی عملیاتی، فرایندی است که در آن حسابرس از طریق روش‌های گوناگونی همچون مصاحبه، گردآوری و تجزیه و تحلیل اطلاعات، مشاهده روش‌های انجام کار و... درباره عملیات واحد مورد رسیدگی شناخت پیدا می‌کند. همچنین در این فرایند، فعالیت‌های بحرانی و مشکل آفرین برای تجزیه و تحلیل عمیق‌تر در مرحله اجرای عملیات شناسایی می‌شوند. حسابرس در پایان فرایند برنامه‌ریزی، باید آگاهی کافی از اهداف عملیاتی و کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی کسب کرده و با عملیات آن آشنا شده باشد. با این کار حسابرس می‌تواند زمان لازم برای اجرای مراحل بعدی حسابرسی عملیاتی را برآورد کند.

■ مدیر ارشد حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی
■ کارشناس ارشد آموزش و تحقیقات سازمان حسابرسی

پی‌نوشت‌ها

1. Planning
2. Organizing
3. Staffing
4. Directing
5. Controlling
6. Goal Attainment

منابع

- حسابرسی عملیاتی، گزارش کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت AICPA، ترجمه محمدجواد صفار، سازمان حسابرسی، ۱۳۸۲
- رایدر، هری آر، راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی، ترجمه محمد مهیمنی، محمد عبدا... پور، سازمان حسابرسی، ۱۳۸۰
- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، استانداردهای حسابرسی، سازمان حسابرسی، ۱۳۸۵
- کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، مصوبات کمیته حسابرسی عملیاتی، آشنایی با حسابرسی عملیاتی، فصلنامه حسابرس، سال سوم، شماره ۱۰، بهار ۱۳۸۰
- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، استانداردهای حسابرسی، سازمان حسابرسی، ۱۳۸۵
- کونتز، هرولد، اودانل، سیریل، ویبرنخ، هاینز، اصول مدیریت، ترجمه محمد علی طوسی، سید امین... علوی، علی اکبر فرهنگی، اکبر مهدویان، مرکز آموزش مدیریت دولتی، ۱۳۷۰
- مینتز برگ، هنری، سازماندهی: پنج الگوی کار ساز، ترجمه ابوالحسن فقیهی، حسین وزیری سابق، مرکز آموزش مدیریت دولتی، ۱۳۷۷