

آشنایی با مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی آشنایی با مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی آشنایی با مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی

حسابرس عملیاتی

سیدمحمد رضا بنی فاطمی کاشی



مقدمه

کیفیت کار حسابرسی عملیاتی ارتباط مستقیم با مهارتها و تجارب کارشناسان اجراکننده آن دارد. بنابراین موضوع انتخاب کارشناسان و سطح دانش آنها امری حیاتی است. همان طور که می دانیم سه جزء اساسی حسابرسی جامع شامل حسابرسی مالی، حسابرسی رعایت و حسابرسی عملیاتی می باشد. اگر حسابرسی عملیاتی و حسابرسی مالی سالانه با هم انجام شود، یا در اجرای حسابرسی عملیاتی که به انجام آزمونهای تفصیلی عملیات و آزمون کنترلها نیاز است، طبعاً به مهارتهای یک حسابرس مالی برای تیم حسابرسی نیاز خواهد بود. همچنین هنگام اجرای حسابرسی رعایت نیز به حسابرسان مالی نیاز است و شاید جهت تفسیر قوانین و مقررات به همکاری کارشناسان مربوط هم نیاز باشد.

آشنایی آنها با عملیات تجاری و اهمیت قابل ملاحظه ارتباط بین کنترلهای مالی و عملیاتی، اجرای حسابرسی عملیاتی یا مشارکت در آن، اغلب از حسابرسان مستقل درخواست می شود. حسابرسان مستقل به دلیل تحصیلات و تجربیات خود با مراحل مختلف کار حسابرسی عملیاتی از جمله برنامه ریزی، کنترل و سرپرستی، شناسایی واقعیتها، تجزیه و تحلیل و مستندسازی، تدوین و ارائه پیشنهادها و همچنین گزارشگری نتایج آشنا هستند و بنابراین می توانند از صلاحیت حرفه ای لازم برای انجام حسابرسی عملیاتی برخوردار باشند. هر چند بدلیل گسترش و تنوع موضوعات مورد حسابرسی، به دانش و تجارب متخصصین در زمینه علوم و فنون دیگر نیز نیاز است.

صرف نظر از نیازهای احتمالی، حسابرسان جامع باید دارای مهارتهای لازم برای انجام حسابرسی عملیاتی باشند. مهارتهایی که تا حدودی شبیه مهارتهای حسابرسی مالی است، اما همیشه فراتر از آن چیزهایی است که برای حسابرسی صورتهای مالی مورد نیاز است. دامنه این مهارتها و میزان تخصص مورد نیاز، در حسابرسیهای خاص مطابق با شرایط، متفاوت است، اگرچه، سطوح خاصی از دانش و مهارت برای حسابرسان عملیاتی مورد نیاز است.

حسابرس عملیاتی کیست؟

پیشرفت و موفقیت نهایی در دستیابی به مزایای حسابرسی عملیاتی تا حد زیادی بستگی به مهارتهای حسابرسان، شناخت دقیق

به دلیل وجود مهارتهای کاربردی خاص حسابرسان مستقل و

مدیران باید این توانایی را داشته باشند که اهمیت موضوعات عمده واحد اقتصادی مورد رسیدگی را درک کنند و تشخیص دهند که آیا موضوعات خاصی وجود دارد که آنها مجبور باشند از نظرات کارشناسان خبره در آن خصوص کمک بگیرند

برای حسابرسان عملیاتی مورد نیاز می باشد. حداقل دانش و آگاهی متعارف مورد نیاز که هر عضو تیم حسابرسی عملیاتی باید به آن تسلط داشته و یا کسب کند به شرح زیر است:

- مفهوم، اجزا و ویژگیهای حسابرسی عملیاتی، ساختار دولتی،
- اثربخشی سازمانی،
- سیستمها و وظایف مدیریت،
- فرایندهای ارزیابی و کنترلها،
- فرایند انجام حسابرسی عملیاتی.

مفهوم، اجزا و ویژگیهای حسابرسی عملیاتی

شناخت داشتن نسبت به موضوعاتی از جمله تاریخچه حسابرسی عملیاتی، نقش و خدمات آن و در نهایت، مفهوم اجزای تشکیل دهنده، ویژگیها و محدودیتهای مربوط، به حسابرسان امکان می دهد که مفهوم حسابرسی عملیاتی را برای مدیریت تشریح کنند تا آنها بتوانند کاربرد آن را تحت هر شرایطی درک کنند. همچنین به آنها قدرت درک سایر مفاهیم حسابرسی مربوط به حسابرسی عملیاتی و استانداردهای صلاحیت حرفه ای، استقلال، بیطرفی، منصفانه بودن و غیره را می دهد.

ساختار دولتی

هنگامی که حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی اجرامی شود، درک قانون و رویه های ساختار دولتی و خدماتی که ارائه می دهند، اطلاعات مورد نیاز برای مدیران ارشد، وزیران و قانونگذاران و پاسخگویی داخلی و خارجی، به حسابرسان عملیاتی امکان می دهد که کامل بودن، مربوط بودن، بموقع بودن و صحت اطلاعات ارائه شده به مخاطبان را ارزیابی کنند. شناخت نسبت به قوانین و مقررات این اطمینان را به آنها می دهد که تلاشهای انجام شده توسط

نیازهای واحد مورد رسیدگی و مشارکت و همکاری مدیریت و کارکنان آن دارد. حسابرسان عملیاتی باید در زمینه مدیریت و محیطهای عملیاتی نیز اطلاعات مناسب داشته باشند.

ویژگیهای یک حسابرس عملیاتی خوب عبارت است از:

- کنجکاوی،
- توانایی تجزیه و تحلیل،
- توانایی متقاعدسازی،
- قضاوت خوب حرفه ای،
- آگاهی متعارف نسبت به موضوع مورد رسیدگی،
- بیطرفی،
- مهارت در برقراری ارتباط،
- خلاقیت در تکمیل مجموعه ای از تکنیکها همچون کارسنجی، تهیه نمودگرها، تجزیه و تحلیل هزینه/سود، تجزیه و تحلیل سازمانی، داده پردازی و غیره،
- استقلال،
- اعتماد به نفس.

دانش و مهارتهای لازم برای حسابرس عملیاتی

با توجه به تنوع موضوعات مورد حسابرسی، دامنه دانش و مهارتهای لازم برای حسابرس عملیاتی گسترده است. مثلاً ممکن است دانش یک مهندس راه و ساختمان برای حسابرسی عملیاتی احداث یک بزرگراه مورد نیاز باشد، یا از یک مددکار اجتماعی در بررسی حوزه خدمات بهزیستی استفاده شود. نیاز به چنین تخصصهایی با توجه به نوع و موضوع مورد رسیدگی متنوع خواهد بود.

استفاده از این تخصصها به ما اطمینان می دهد که پروژه بدرستی شناسایی شده و حسابرس عملیاتی موضوعاتی را که خاص واحد مورد رسیدگی است، بدرستی درک نموده است. همچنین به دلیل استفاده از این تخصصها، گزارشهای حسابرسی مورد توجه مدیران ارشد و کسانی که گزارش حسابرسی به آنها ارائه می شود، قرار خواهد گرفت.

یکی از چالشهایی که حسابرسان عملیاتی با آن مواجهند این است که بدانند چه موقع و چه تخصصهایی مورد نیاز است تا به نحو مناسب از آنها استفاده کنند.

صرف نظر از این قبیل تخصصها که به اقتضای شرایط و موضوع مورد رسیدگی به آنها نیاز است، سطوح دیگری از آگاهی و دانش نیز

حسابرس عملیاتی عملاً در چارچوب حوزه مورد عمل است.

اثر بخشی سازمانی

داشتن آگاهی در زمینه سازمان مورد حسابرسی و ساختار پاسخگویی، طرحها، فرایند مدیریت، رویه ها و منابع، تئوری علوم رفتاری مرتبط با رفتار سازمانی و اثرات محیط کار بر مدیران، کارمندان و سازمان به عنوان یک مجموعه، به حسابرسان امکان می دهد تا بتوانند موثرترین راه ارزیابی ساختار سازمان، ارتباطات گزارشگری و اثربخشی آرایشهای سازمانی را انتخاب کنند.

سیستمها و وظایف مدیریت

دانستن اینکه چه روشی در حوزه های مربوط به مدیریت منابع انسانی، مدیریت مالی، مدیریت داراییها و اطلاعات مدیریت برقرار است برای حسابرسان اهمیت دارد تا بتوانند روشها و سیستمها را ارزیابی کنند و قضاوت نمایند که به چه میزان باید آنها را در حسابرسی عملیاتی مدنظر قرار داد.

فرایندهای ارزیابی و کنترلها

برای ارزیابی کنترلهای پیش بینی شده توسط مدیریت، می توان اقداماتی نظیر تکمیل پرسشنامه کنترلهای داخلی، تعیین فعالیتهای مهم و اهداف آن، شناسایی و تعیین سطح ریسکهای عدم دستیابی به اهداف مورد نظر و ارزیابی و آزمون فعالیتهای کنترلی مربوط را انجام داد. همچنین می توان برنامه های حسابرسی داخلی را از نقطه نظر کفایت و اثربخشی آن و مواردی که نیاز به تجدیدنظر دارند، مورد ارزیابی قرار داد.

فرایند انجام حسابرسی عملیاتی

شناخت فرایندهای تحلیلی مناسب برای برنامه ریزی، چارچوب کاری و گزارشگری و کلیه جنبه های فرایند حسابرسی، به حسابرسان اطمینان می دهد که رویکرد قابل اتکایی برای اجرای حسابرسی عملیاتی دارند و می توانند با استفاده از ابزارها و تکنیکهای موجود حسابرسی را با موفقیت انجام دهند.

موارد پیشگفته مهارتها و سطوحی از دانشهایی است که علاوه بر تخصصهای خاص، باید با توجه به ماهیت تکنیکی موضوع مورد رسیدگی، در یک تیم حسابرسی موجود باشد.

دامنه این مهارتها اغلب فراتر از میزان لازم برای حسابرسان مالی و ارائه مشاوره مدیریت است. این موضوع وظیفه سنگینی بردوش مدیر تیم حسابرسی عملیاتی می گذارد که اگر چه لازم نیست همه این مهارتها و دانشها را در سطح بالایی داشته باشد، لکن باید قادر باشد تشخیص دهد که کجا و چه موقع این مهارتها مورد نیاز است

تا با اضافه کردن آنها به تیم بتواند حسابرسی را به صورتی اثربخش و با موفقیت به اتمام برساند.

مدیر تیم حسابرسی عملیاتی

حدود تخصص و مهارتهای مورد نیاز برای حسابرسی عملیاتی، مدیریت حسابرسی عملیاتی را به وظیفه ای مشکل و پرزحمت تبدیل کرده است. مدیران حسابرسی عملیاتی باید توانایی لازم برای برنامه ریزی و مدیریت اجرای کل فرایند حسابرسی عملیاتی را داشته باشند. بنابراین آنها باید از حداقل یک سطح پایه و مقدماتی از تخصصها و دانشهای پیشگفته برخوردار باشند.



مدیران باید این توانایی را داشته باشند که اهمیت موضوعات عمده واحد اقتصادی مورد رسیدگی را درک کنند و تشخیص دهند که آیا موضوعات خاصی وجود دارد که آنها مجبور باشند از نظرات کارشناسان خبره در آن خصوص کمک بگیرند. آنها همان طور که نیازمند کار کارشناس هستند، باید قادر باشند تا با زبان خود وی با او صحبت کنند. به عبارت دیگر مدیران باید بتوانند اصول و چارچوب موضوعی را که با آن درگیر هستند، شناسایی کنند تا از کارشناس راحت تر و بهتر استفاده نمایند.

علاوه بر دانشها و ویژگیهای لازم برای مدیریت حسابرسی عملیاتی، مدیر حسابرسی عملیاتی باید ذهنی خلاق برای انجام کار داشته باشد.

ترکیب تیم حسابرسی عملیاتی

استاندارد و قانون محکمی درباره اندازه و ترکیب یک تیم حسابرسی عملیاتی وجود ندارد. البته در خصوص ترکیب و مدیریت تیم حسابرسی باید در نظر داشت که این تیم برای اینکه حداکثر اثربخشی را داشته باشد، نباید بزرگتر از اندازه ای باشد که واقعاً لازم است. ضمن اینکه اگر تخصصهای دیگری غیر از تخصصهای معمول مورد

نیاز باشد، بهتر است ابتدا آن را در بین کارکنان واحد حسابرسی عملیاتی جستجو کنیم و کارشناسان صرفاً برای موارد مشخص استخدام شوند. از دانش کارشناس می توان در امر آموزش، بررسی موارد خاص و کمک به تدوین نتایج و پیشنهادهای استفاده کرد.

همچنین کار حسابرسی باید چنان برنامه ریزی شود که حداقل زمان ممکن از وقت مدیران ارشد گرفته شود. زیرا با توجه به جدید بودن کار حسابرسی عملیاتی و درگیر بودن کارکنان با موضوعهای جدید، به ناچار توجه مدیران ارشد به کارهای جزئی جلب می شود، لکن مدیریت باید نسبت به این تمایل آگاه و هشیار باشد.

ساماندهی واحد حسابرسی عملیاتی

دو مدل متداول ساماندهی وجود دارد که می تواند مورد استفاده حسابرسان عملیاتی قرار گیرد. یکی ایجاد واحد مجزای حسابرسی عملیاتی است، تا کارکنان آن در زمینه مفاهیم حسابرسی عملیاتی آموزشهای لازم را ببینند. از مزایای این رویکرد این است که مهارتهای نسبتاً کمیاب و مورد نیاز برای انجام حسابرسی عملیاتی می توانند متمرکز شوند و نیازی نیست افرادی که اجراکننده حسابرسی عملیاتی هستند درگیر کارهای مربوط به حسابرسی مالی و رعایت شوند. رویکرد دیگر، ایجاد مسئولیت فراگیر سازمانی برای اجرای روشهای حسابرسی عملیاتی در سطح سازمان است. این رویه ها باید دربرگیرنده عملکرد حسابرسی عملیاتی و نیز آموزش کارکنان برای اجرای این تکنیکها در حیطه کاری آنان باشد.

خلاصه

کیفیت کار حسابرسی عملیاتی ارتباط مستقیم با مهارتها و تجارب کارشناسان اجراکننده آن دارد. در این ارتباط، به دلیل وجود مهارتهای کاربردی خاص حسابرسان مستقل و آشنایی آنان با عملیات تجاری و اهمیت قابل ملاحظه ارتباط بین کنترلهای مالی و عملیاتی، اجرای حسابرسی عملیاتی یا مشارکت در آن، اغلب از حسابرسان مستقل درخواست می شود، هر چند استفاده از سایر تخصصها و مهارتها در اینگونه حسابرسی، اجتناب ناپذیر است. حسابرسان مستقل به دلیل تحصیلات و تجربیات خود با مراحل مختلف کار حسابرسی عملیاتی از جمله برنامه ریزی، کنترل و سرپرستی، شناسایی واقعیتها، تجزیه و تحلیل و مستندسازی، تدوین و ارائه پیشنهادهای و همچنین گزارشگری نتایج آشنا هستند و بنابراین می توانند از صلاحیت حرفه ای لازم برای انجام حسابرسی عملیاتی برخوردار باشند.

ویژگیهای یک حسابرس عملیاتی خوب عبارت است از: کنجکاوی، توانایی تجزیه و تحلیل، توانایی متقاعدسازی، قضاوت خوب حرفه ای، آگاهی متعارف، بیطرفی، مهارت در برقراری ارتباط، خلاقیت، استقلال و اعتماد به نفس. حداقل دانش و آگاهی متعارف مورد نیاز که هر عضو تیم حسابرسی عملیاتی باید آنها را داشته باشد و یا کسب کند عبارت است از: مفهوم، اجزا و ویژگیهای حسابرسی عملیاتی، ساختار دولتی، اثربخشی سازمانی، سیستمها و وظایف مدیریت، فرایندهای ارزیابی و کنترلها و فرایند انجام حسابرسی عملیاتی. مدیران حسابرسی عملیاتی باید توانایی لازم برای برنامه ریزی و مدیریت اجرای کل فرایند حسابرسی عملیاتی را داشته باشند. بنابراین آنها باید حداقل یک سطح پایه و مقدماتی از تخصصها و دانشهای لازم را داشته باشند. استانداردها و قانون محکمی درباره اندازه و ترکیب یک تیم حسابرسی عملیاتی وجود ندارد. البته در خصوص ترکیب و مدیریت تیم حسابرسی باید در نظر داشت که تیم حسابرسی برای اینکه حداکثر اثربخشی را داشته باشد، نباید بزرگتر از اندازه ای باشد که واقعاً لازم است. دو مدل متداول برای سازماندهی واحد حسابرسی عملیاتی وجود دارد: یکی ایجاد واحد مجزای حسابرسی عملیاتی و دیگری، ایجاد مسئولیت فراگیر سازمانی برای اجرای روشهای حسابرسی عملیاتی در سطح سازمان.



پانوشتهها:

۱- با توجه به اینکه حسابرسی عملیاتی نوعی خدمات مشاوره مدیریت است که می تواند برخی ویژگیهای حسابرسی مالی را نیز دارا باشد، حسابرس باید از استانداردهای خدمات مشاوره مدیریت به عنوان رهنمودهایی برای اجرای حسابرسی عملیاتی استفاده کند و همچنین استانداردهای حسابرسی و رهنمودهای انجمن حسابداران رسمی در آن خصوص را رعایت کند. حسابرسان مستقل توجه خواهند داشت که استانداردهای خدمات مشاوره مدیریت مستلزم درستکاری و رعایت بیطرفی است، اما مشخصاً بر استقلال تاکید ندارد. در این مورد توصیه شده است حسابرسانی که با توجه به مفهوم مندرج در دومین استاندارد عمومی حسابرس، مستقل نیستند یا به دلیل وجود روابطی خاص، مشتری بر این باور است که استقلال آنان در قبال انجام حسابرسی عملیاتی ممکن است خدشه دار شود، باید به منظور جلوگیری از هرگونه برداشت نادرست، این امر را در هنگام پذیرش کار و نیز در گزارش خود افشا کنند.

منابع:

۱- رایدهری آر، راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی، ترجمه: محمد مهیمنی و محمد عبدالله پور، کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۴۹، چاپ اول، ۱۳۸۰
۲- گزارش کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت، انجمن حسابداران رسمی آمریکا، حسابرسی عملیاتی، کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی، ترجمه: محمدجواد صفار، سازمان حسابرسی، نشریه ۱۱۲، چاپ اول، دی ماه ۱۳۷۶

۳- Canada Comprehensive Auditing Foundation (CCAF),

Comprehensive Auditing in Canada, Staffing A

Value-For-Money Audit, 1985, Chapter 8