

# راه‌های دستیابی به یافته‌های مؤثر و متقاعدکننده در حسابرسی عملیاتی

■ سید محمدرضا بنی‌فاطمی کاشی

## چکیده

حسابرسی عملیاتی، فرایند منظم و روشمند ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات واحد تجاری و گزارش نتایج همراه با پیشنهاد‌های عملی به اشخاص ذی‌صلاح برای بهبود عملیات است (مصوبات کارگروه حسابرسی عملیاتی، فصلنامه حسابرس، شماره ۱۰). در این تعریف به واژه‌های مهمی که در ادبیات حسابرسی عملیاتی به وفور مورد استفاده قرار گرفته‌اند، اشاره شده است. این واژه‌ها شامل ارزیابی، اثربخشی، کارایی، صرفه اقتصادی، گزارش نتایج ارزیابی و پیشنهاد‌های عملی است که در مورد هر یک از این واژه‌ها و سایر واژه‌های مرتبط در فصلنامه حسابرس و تحت عنوان آشنایی با مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی، مواردی به تفصیل ذکر شده است.

## مقدمه

### روش‌های حسابرسی جهت کشف یافته‌ها

یافته‌های حسابرسی عملیاتی با استفاده از روش‌های مختلفی به دست می‌آیند. برخی از روش‌های مورد استفاده حسابرسان برای کشف یافته‌ها، به این شرح است:

- محک زنی از طریق مقایسه عملکردها، با معیارهای مناسب؛
- بررسی نمودار سازمانی، شرح وظایف، خط مشی‌ها و رویه‌های مدون؛
- تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی و سایر گزارش‌های تهیه شده برای استفاده مدیریت؛
- تجزیه و تحلیل‌های آماری؛

در ادامه مباحث یادشده در این مقاله به راه‌های دستیابی به یافته‌های مؤثر و متقاعدکننده در حسابرسی عملیاتی شامل روش‌های حسابرسی جهت کشف یافته‌ها، نکات مهم برای تکمیل یافته‌های حسابرسی عملیاتی و بسط و تکمیل این یافته‌ها، پرداخته می‌شود.

### یافته‌های حسابرسی عملیاتی

یافته‌های حسابرسی عملیاتی اطلاعات و نتایج حاصل از بررسی و ارزیابی موضوعی خاص، با استفاده از روش‌های حسابرسی عملیاتی است که با توجه به میزان اهمیت آنها، در گزارش حسابرسی عملیاتی قابل درج است.

- مصاحبه با مدیران و کارکنان کلیدی واحد مورد رسیدگی؛
- مطالعات موردی درباره موضوع خاص؛
- استفاده از پرسشنامه برای گردآوری اطلاعات درباره کنترل‌های مدیریت؛
- ارزیابی و آزمون کنترل‌های مدیریت؛
- بررسی معاملات و بازرسی مدارک مربوط به پروژه‌ها، نامه‌نگاری‌ها و قراردادها؛
- بررسی عملیات از طریق به کارگیری فنونی نظیر کارسنجی و زمان سنجی؛
- تهیه نمودگر و به کارگیری فنون مختلف داده پردازی و حسابرسی رایانه ای؛ و
- مشاهده مستقیم فرایندها و روش‌ها.

## نکات مهم برای تکمیل یافته‌های

### حسابرسی عملیاتی

حسابرس عملیاتی برای تکمیل یک یافته خاص حسابرسی عملیاتی باید از ویژگی‌های مختلف شامل وضعیت واقعی، معیار، علت‌ها، آثار و پیشنهادهای عملی آگاهی داشته باشد. به هر حال، اقدامات مورد نیاز برای تکمیل یافته‌های حسابرسی به هدف حسابرسی بستگی بسیار دارد. بنابراین، یافته حسابرسی وقتی کامل تلقی می‌شود که هدف حسابرسی را تأمین کند و گزارش حسابرسی به وضوح آن هدف‌ها را به ویژگی‌های مزبور مرتبط سازد (قوامی، استانداردهای حسابرسی دولتی، ۱۳۷۸).

### الف. وضعیت واقعی

وضعیت واقعی به موقعیتی گفته می‌شود که در عمل وجود دارد. وضعیت واقعی در جریان عملیات حسابرسی، مشخص و مستند می‌شود. حسابرس در تعیین وضعیت موجود یک یافته حسابرسی عملیاتی، باید به پرسش‌هایی از این قبیل پاسخ دهد: چه چیزی را یافته‌اید؟ چه چیزی را مشاهده کرده‌اید؟ چه چیزی معیوب، ناقص یا اشتباه است؟ و آیا نارسایی مشاهده شده، محدود به واحد عملیاتی مورد بررسی

می‌کند، سپس با انجام مصاحبه‌های اثربخش، مشاهده عملیات، بررسی اسناد و مدارک خاص و نیز مستندسازی آنها، می‌کوشد حقایق را آشکار سازد.

### په فحیاری

حسابرس عملیاتی در تجزیه و تحلیل وضعیت موجود، باید از شرایطی آگاه باشد که انتظار دارد در آن به مقصدها و هدف‌های عملیاتی دست یابد. در واقع این تجزیه و تحلیل شامل مطالعه و اندازه‌گیری عملکرد واقعی در مقایسه با معیارهای گوناگونی است که میزان دستیابی سازمان به هدف‌های مربوط را تعیین می‌کند.

حسابرس عملیاتی باید موضوع‌هایی از قبیل قوانین و مقررات مربوط، قرارداد و سیاست‌های موجود، سیستم‌ها و روش‌ها، استانداردها، جدول‌های زمانی، طرح‌ها و بودجه‌ها را مورد بررسی قرار دهد و به منظور تعیین معیار مناسب برای هر یافته حسابرسی خاص، با در نظر گرفتن وضعیت موجود، به پرسش‌هایی از این قبیل پاسخ دهد که: عملیات باید چگونه باشد؟ معیار ارزیابی و روش استاندارد چیست؟ در واقع در این مرحله، «چیزی که هست با چیزی که باید باشد» مقایسه می‌شود. (رایدر، راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی، ۱۳۸۰).

### په فالتیاری

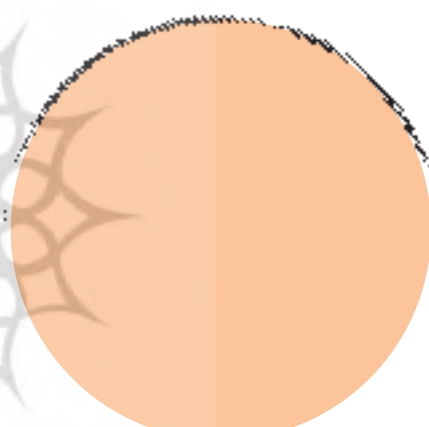
ارزش یافته‌های حسابرسی عملیاتی زمانی بیشتر می‌شود که حسابرس علت‌های انحراف از معیارها را شناسایی کند. حسابرس عملیاتی به منظور تجزیه و تحلیل این علت‌ها باید به پرسش‌هایی از این قبیل پاسخ دهد: چرا این اتفاق افتاد؟ و دلایل وجود نارسایی‌های عملیاتی چیست؟ (رایدر، راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی، ۱۳۸۰).

یکی از مهم‌ترین عوامل در تکمیل یافته حسابرسی عملیاتی، مشخص کردن علت‌های نارسایی‌ها است. این علت‌ها، موجب کاهش اثربخشی و از دست رفتن کارایی و

یا گسترده‌تر از این حد است؟ (رایدر، راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی، ۱۳۸۰).

مقدار، مبلغ و کیفیت خرید و فروش، وضعیت دارایی‌ها و بدهی‌ها، تعداد و بهای تمام‌شده محصولات تولید شده، تعداد و دفعات حمل مسافر و بار، میزان و مبلغ ضمانت‌نامه و بیمه‌نامه‌های صادره، میزان و نوع تسهیلات اعطایی، تعداد پرونده‌های رسیدگی شده، تعداد گزارش‌های صادره، ساختار سازمانی، تعداد کارکنان صف و ستاد و هم‌چنین فرایندها و سیستم‌های به‌کار گرفته شده، نمونه‌هایی از وضعیت واقعی در واحد اقتصادی است.

حسابرس هنگام شناخت وضعیت واقعی، عملیات و اطلاعات مربوط را در دامنه رسیدگی بررسی



صرفه اقتصادی می‌شود. حسابرس باید در شناسایی علت‌ها، دقت بسیاری را به کار برد. در برخی موارد، اشخاصی خاص عامل ایجاد نارسایی هستند. باید توجه داشت که مسئولیت حسابرس، شناسایی این اشخاص نیست، بلکه موضوع مورد نظر، شناسایی دلایل مهم انحراف از معیارهای مورد انتظار است.

علت‌ها ممکن است از موارد زیر ناشی شود:

- ضعف مدیریت و وجود سیستم‌های عملیاتی نامناسب؛
- نبود کنترل‌های مناسب در رابطه با ریسک‌های عدم دستیابی به هدف‌های فعالیت‌ها؛
- موثر نبودن یا عدم رعایت کنترل‌های موجود؛
- برنامه ریزی نامناسب یا نبود سیستم‌ها و روش‌های برنامه‌ریزی؛
- ساختار سازمانی نامناسب و مشخص نبودن شرح وظایف کارکنان؛
- ناتوانی یا بی‌علاقگی کارکنان؛
- سیاست‌ها، روش‌ها، دستورالعمل‌ها و استانداردهای ناکافی، مبهم و قدیمی؛
- ضعف یا کمبود نیروی انسانی متخصص و ماهر؛
- کمبود منابع مالی؛
- موثر نبودن روش‌های اداری و داده پردازی؛
- نبود ارتباطات موثر؛ و
- نبود سیستم‌های اطلاعاتی مناسب.

### ت. افکار

یکی از هدف‌های اساسی اجرای حسابرسی عملیاتی، متقاعد ساختن مدیریت واحد مورد رسیدگی به انجام مجموعه‌ای از اقدام‌های لازم به منظور اصلاح نارسایی‌های شناسایی شده است. حسابرس برای کمک به مدیریت در تجزیه و تحلیل وضعیت موجود، باید تا حد امکان آثار نارسایی‌ها را در قالب واژه‌های کمی مثل ریال، زمان، محصول، تعداد اقلام یا معاملات بیان کند. او در تعیین آثار یاد شده، باید بتواند

به پرسش‌هایی از این قبیل، پاسخ دهد: یافته‌ها چه آثاری دارند؟ و نتایج نهایی شرایط موجود چیست؟ (رایدر، راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی، ۱۳۸۰).

طولانی شدن زمان تحویل کالا و ارائه خدمات، از دست دادن بخشی عمده از سهم بازار، کاهش تولید و عدم ایفای به موقع تعهدات، کاهش کیفیت کالا و خدمات، نارضایتی کارکنان، مردم و مسئولان از عملکرد مدیریت، بازده نامناسب دارایی‌ها و زیان‌های عمده عملیاتی، نمونه‌هایی از آثار بی‌توجهی به شناسایی نقاط ضعف و عوامل ایجاد نارسایی‌ها و اصلاح آنها است.

### ث. پیشنهادها

عامل اصلی تکمیل موفقیت آمیز یافته‌های حسابرسی عملیاتی، ارائه پیشنهادهایی برای انجام اقدامات اصلاحی جهت بهبود وضعیت نامساعد جاری است. پیشنهادها باید به‌طور منطقی به شرح وضعیت نامساعد کنونی، علت‌های مهم و اقداماتی پردازد که برای جلوگیری از تکرار آن باید صورت گیرد.

پیشنهاد حسابرس باید اجرایی و منطقی باشد تا مدیریت به آسانی مزایای به‌کارگیری آنها را دریابد. حسابرس در مورد ارائه پیشنهادها باید به پرسش‌هایی از این قبیل پاسخ دهد: برای اصلاح وضعیت چه پیشنهادهایی می‌توان ارائه کرد؟ آیا این پیشنهادها، با وضعیت کنونی، معیارها، علت‌ها و آثار، رابطه منطقی دارند؟ و این‌که آیا پیشنهادها اجرایی و منطقی هستند؟ (رایدر، راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی، ۱۳۸۰).

برون‌سپاری برخی از فعالیت‌ها، افزایش و کاهش تعداد کارکنان و اصلاح ساختار سازمانی، ایجاد شعبه‌های جدید، توقف خطوط تولید زیانده، تغییر در ترکیب فروش، خرید به صورت متمرکز، تغییر در پذیرش و نحوه عمل سفارش‌های دریافتی، تدوین سیاست‌ها و آیین‌نامه‌های مورد نیاز، استقرار سیستم بهای تمام شده و اصلاح روش‌های اعطای تسهیلات و وصول مطالبات، نمونه‌هایی از پیشنهادهای حسابرسان

عملیاتی است.

برای انجام حسابرسی عملیاتی می‌توان از روش‌های متفاوت و متعدد استفاده کرد. از این‌رو، یک راهکار ثابت شناسایی فرصت‌های بهبود و پیشنهاد برای بهبود عملیات انجام می‌شود ولی برخی از قراردادهای حسابرسی عملیاتی، از جمله قراردادهایی که از سوی شخص ثالث مثل وزیر مربوط و یا امور مجامع شرکت‌ها پشتیبانی می‌شوند، ممکن است شامل ارائه پیشنهاد نباشد. در چنین مواردی، یافته‌ها ممکن است تنها شامل ارزیابی عملکرد باشند و دربرگیرنده پیشنهادهایی مبتنی بر اصل هزینه / منفعت برای بهبود عملیات نباشند.

در مواردی که هدف حسابرسی عملیاتی شامل ارائه پیشنهاد نیز باشد، بخش پیشنهادگزارش در بیشتر موارد از اهمیت چشم‌گیری برخوردار است. اگر چه یافته‌ها، اغلب مشکلاتی را تبیین می‌کنند که مدیریت به وجود آنها اعتقاد داشته است، اما راه‌حل‌های پیشنهادی، افکار و ایده‌های جدیدی را ارائه می‌کنند (صفرار، حسابرسی عملیاتی، کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی، ۱۳۷۶).

### بسط و تکمیل یافته‌های حسابرسی عملیاتی

حسابرس عملیاتی به منظور بسط و تکمیل یافته‌های حسابرسی باید به حد کافی عملیات مربوط را تجزیه و تحلیل و به موازات آن، کلیه اطلاعات مناسب و شفاف را گردآوری کند. حسابرس با انجام این مرحله از فعالیت حسابرسی باید بتواند شواهدی را فراهم آورد تا مدیریت را قانع سازد که نارسایی‌هایی با اهمیت در عملیات مورد ارزیابی وجود داشته است و علل و آثار نارسایی‌های مربوط را مشخص کند. در واقع، مهم‌ترین مرحله انجام حسابرسی عملیاتی، بسط و تکمیل یافته‌های حسابرسی است.

**در مواردی که هدف حسابرسی عملیاتی شامل ارائه پیشنهاد نیز باشد، بخش پیشنهادگزارش در بیشتر موارد از اهمیت چشم‌گیری برخوردار است. اگر چه یافته‌ها اغلب مشکلاتی را تبیین می‌کنند که مدیریت به وجود آنها اعتقاد داشته است، اما راه‌حل‌های پیشنهادی افکار و ایده‌های جدیدی را ارائه می‌کنند**

۱. بررسی و تجزیه و تحلیل سیاست‌ها، سیستم‌ها و روش‌های موجود، با این دیدگاه که در صورت اجرای کامل و صحیح، نتایج آن مطلوب خواهد بود. اگر نتایج این موارد مطلوب نباشد، حسابرس عملیاتی به‌طور مستقیم به کمی‌سازی آثار و مشخص کردن علل آن می‌پردازد (رایدر، راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی، ۱۳۸۰)؛

۲. تعیین وضعیت واقعی، نتایج فعالیت‌ها و گردآوری شواهد معتبر در ارتباط با

حوزه‌های عملیاتی تحت بررسی و معاملات مربوط؛  
 ۳. تعیین معیارهای مناسب، مقایسه نتایج فعالیت‌ها و روش‌های انجام معاملات واقعی با معیارهای ارزیابی و روش‌های مصوب، جهت شناسایی نارسایی‌ها و بررسی این موضوع که نتایج به‌دست آمده و روش‌ها به‌درستی اجرا شده یا خیر؛  
 ۴. رایزنی با مدیریت واحد مورد رسیدگی در رابطه با نتایج یافته‌ها و تفسیر شرایط موجود؛

۵. علت دست نیافتن به نتایج مطلوب، افزون بر علل پیشگفته ممکن است نبود کنترل‌های مناسب برای کاهش ریسک‌های عدم دستیابی به اهداف فعالیت‌ها یا نبود رعایت کنترل‌های مدیریت باشد، در نتیجه این موضوع باید به همراه مدارک و شواهد مناسب و کافی مشخص شود؛

۶. آثار را می‌توان بر حسب مبالغ از دست رفته و به صورت کمی بیان کرد. اگر آثار درخور توجه نباشد حسابرس از صرف وقت اضافی در تکمیل بیش از حد یافته‌های حسابرسی اجتناب می‌کند؛ و

۷. گردآوری اطلاعات برای ارائه پیشنهادهاى عملی جهت

بهبود وضعیت از جنبه‌های اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات. اگر در زمان ارائه پیشنهاد به واحدهای تجاری، هزینه پیشنهاد مطرح شده بیش از صرفه جویی برآوردی باشد، حسابرس و مدیریت هر دو ممکن است به این نتیجه برسند که این پیشنهادها توجیه اقتصادی ندارد. اما باید توجه داشت که پیشنهادهای حسابرس عملیاتی، به خصوص در مواردی که موضوع مورد حسابرسی «ارزیابی عملکرد» است، لزوماً به صورت اقتصادی ارزیابی نمی‌شود. این پیشنهادها، موجبات اثربخشی عملیاتی بیشتر، تصمیم‌گیری بهتر و افزایش کارایی می‌شود و روحیه کارکنان را بیش از پیش بالا می‌برد.

## کلامه

یافته‌های حسابرسی عملیاتی با استفاده از اجرای روش‌های مختلفی نظیر محک زنی، تجزیه و تحلیل موارد مختلف، مصاحبه با کارکنان، مطالعات موردی، پرسشنامه‌های مختلف، ارزیابی و آزمون کنترل‌های مدیریت، بازرسی مدارک و مستندات موجود، بررسی عملیات، به‌کارگیری فنون مختلف داده‌پردازی و حسابرسی رایانه‌ای و مشاهده مستقیم فرایندها و روش‌ها به‌دست می‌آیند. حسابرس برای تکمیل یافته‌های حسابرسی عملیاتی باید از ویژگی‌های مختلف شامل وضعیت موجود، معیارها، علت‌ها، آثار و پیشنهادهای عملی، آگاهی داشته باشد. مهم‌ترین مرحله انجام حسابرسی عملیاتی، بسط و تکمیل یافته‌های حسابرسی است. این مرحله شامل گردآوری شواهد لازم و مقایسه وضعیت واقعی یا نتایج عملکرد با معیارهای مربوط و تعیین علت‌ها و آثار و تدوین پیشنهادهای عملی و منطقی است. راهکار پایه جهت بسط و تکمیل یافته‌های حسابرسی شامل، بررسی و تجزیه و تحلیل سیاست‌ها، سیستم‌ها و روش‌ها، تعیین وضعیت واقعی و نتایج فعالیت‌ها، تعیین معیارهای مناسب و مقایسه آنها با وضعیت واقعی و نتایج عملیات، تبادل نظر با مدیریت واحد مورد رسیدگی، مشخص کردن علت‌ها، تعیین آثار و گردآوری پیشنهادهای عملی و منطقی است.

حسابرس عملیاتی، پس از تعیین و اولویت‌بندی حوزه‌های بحرانی، کار بسط و تکمیل یافته‌های مهم حسابرسی را در حوزه‌هایی آغاز می‌کند که بهبود آنها دارای بیشترین منافع برای واحد اقتصادی مورد بررسی است. یافته‌های حسابرسی عملیاتی در واقع اطلاعات و نتایج به‌دست آمده ناشی از بررسی و ارزیابی موضوع خاص، با استفاده از اجرای روش‌های حسابرسی عملیاتی است که با توجه به میزان اهمیت آن، قابلیت درج در گزارش را دارند.

■ مدیر ارشد حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی

## منابع:

- رایدر، هری آر، راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی، مترجمان: مهیمنی، محمد و عبدالله پور، محمد، سازمان حسابرسی، کمیته حسابرسی عملیاتی، نشریه ۱۴۹، چاپ اول، ۱۳۸۰
- صفار، محمد جواد، حسابرسی عملیاتی: کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی، گزارش کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت انجمن حسابداران رسمی آمریکا، سازمان حسابرسی، کمیته حسابرسی عملیاتی، نشریه ۱۱۲، چاپ اول، ۱۳۷۶
- قوامی، محمد علی، استانداردهای حسابرسی دولتی، سازمان حسابرسی، کمیته حسابرسی عملیاتی، نشریه ۱۲۷، ۱۳۷۸
- کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، آشنایی با حسابرسی عملیاتی، فصلنامه حسابرس، سال سوم، شماره ۱۰، بهار ۱۳۸۰