

## تحلیل حسابرسی عملیاتی

جواد مقتدر کارگران، دانشجوی دکترای مدیریت دولتی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تبریز

علی زارعی، کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز

npcali@gmail.com

ایوب یغمائی علیشاه، کارشناس حسابداری موسسه آموزش عالی میزان

Aiuob.yaghmaei@yahoo.com

**چکیده** - برای درک نیاز به حسابرسی عملیاتی، ابتدا باید بخاطر آورد هیأت مدیره‌ها، مقامات منتخب و مدیریت ارشد در قبال وظیفه مباشرت خود، از درجه بالای پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری برخوردارند. در چنین محیطی، مسئولیت‌اجرائی و مدیران اغلب ارزیابی و مشاوره مستقل را خواستارند. اگرچه آنان ممکن است دلیلی مبنی بر وجود مشکل تصور نکنند، اما اغلب بر این باورند بررسی بی‌طرفانه و پیشنهادهای حاصل از آن می‌تواند فوایدی برای سازمان دربرداشته باشد. توجه بیشتر به رعایت صرفه اقتصادی، و اثربخشی عملیات روزبه‌روز گسترش می‌یابد و تجربیات حسابرسان مستقل در زمینه تشخیص و یافتن واقعیات در حسابرسی مالی و خدمات مشاوره مدیریت، بستر مناسبی را برای انجام حسابرسی عملیات فراهم می‌آورد.

**کلمات کلیدی:** حسابرسی عملیاتی، اجرای حسابرسی عملیاتی، مراحل حسابرسی عملیاتی.

### ۱- مقدمه

تغییرات روزافزون و سریع رقابتی محیط اقتصادی امروز جهان باعث شده است تا مدیران توجه بیشتری را نسبت به صرفه‌ی اقتصادی، کارایی و اثربخشی واحدهای اقتصادی معطوف نمایند لذا نیازهای اطلاعاتی مدیریت برای راهبری عملیات و تجزیه و تحلیل نتایج مربوطه تا حدی افزایش یافته است که اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی در حال حاضر پاسخگوی این نیازها نیست.

سیستم اقتصادی یک کشور به میزان قابل توجهی به تصمیم‌گیری‌های مدیریت در واحدهای اقتصادی بستگی دارد. بدیهی است این تصمیم‌گیری‌ها نقش تعیین‌کننده‌ای در میزان درآمدهای اقتصادی، استفاده بهینه از امکانات تولیدی و خدمات مؤسسات انتفاعی و غیرانتفاعی دارند. لذا اصولاً صاحبان سهام یا نمایندگان آنها همواره می‌خواهند بدانند که آیا مدیران اجرایی در

تصمیم‌گیری‌های خود صحیح عمل کرده‌اند یا خیر؟ آیا از امکانات موجود حداکثر استفاده را می‌کنند یا خیر؟ و آیا در مؤسسات افزایش کارایی و رعایت صرف اقتصادی انجام شده است؟ کاهش منابع، افزایش هزینه‌های عملیاتی، رشد اندازه و پیچیدگی‌های سازمانی از جمله چالش‌هایی است که سازمان‌ها در دهه‌های اخیر با آن روبرو شده و مدیران ناگزیر به ارزیابی و بهبود کارایی و اثربخشی سازمان‌ها نموده‌اند. یکی از راه‌های بهبود اثربخشی و کارایی، پیاده سازی حسابرسی عملکرد است حسابرسی عملیاتی در دو دهه اخیر با افزایش توجه‌ها به حسابرسی داخلی توسعه چشم‌گیری داشته است. در ایران نیز طبق ماده ۲۱۸ قانون پنجم توسعه کشور کلیه شرکت‌های دولتی ماده ۴ قانون مدیریت خدمات کشوری که فهرست آنها توسط دولت تعیین می‌شود نیز شرکت‌های پذیرفته شده در بورس مکلفند از سال دوم برنامه و حداقل یک بار تا پایان برنامه از طریق سازمان حسابرسی و یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در جهت افزایش صرف اقتصادی، کارایی و اثربخشی فعالیت‌های شرکت نسبت به انجام حسابرسی عملیاتی اقدام نمایند [۱].

## ۲- حسابرسی عملیاتی و اهداف آن

در نشریات و کتب مختلف تعاریف گوناگونی از حسابرسی عملیاتی ارائه شده است و اکثر آنها حول سه محور اصلی کارایی، اثربخشی و توجیه اقتصادی می‌چرخند. ویتینگتون و پنی بیان می‌کنند که حسابرسی عملیاتی، رسیدگی جامع به یک واحد عملیاتی یا کل سازمان به منظور ارزیابی سیستم‌ها، کنترل‌ها و عملکرد آن در مقایسه با هدف‌های تعیین شده مدیریت است. کانون توجه این نوع حسابرسی بر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات است. رایدر پس از بررسی تعاریف گوناگون در این باره بیان می‌کند که حسابرسی عملیاتی در واقع حسابرسی عملیات از نقطه نظر مدیریت است که صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی کلیه فعالیت‌ها را ارزیابی می‌کند و تاکید آن همواره بر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است.

اسچینر و کیگر (۱۹۹۷) در تعریف حسابرسی عملیاتی بیان می‌دارند که حسابرسی عملیاتی اغلب به عنوان حسابرسی مدیریت شناخته می‌شود، بررسی کل یا بخشی از سازمان به منظور ارزیابی کارایی و اثربخشی عملیات آن است. [۲]

تعریف کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی از حسابرسی عملیاتی: نسبت نتایج بدست آمده از عملیات (ستانده) به منابع مصرف شده (داده) و عملیات کارا عملیاتی است که با استفاده از

روش‌های بهینه، حداکثر بازده (ستانده) را با صرف حداقل منابع (داده) تأمین کند. طراحی و اجرای حسابرسی عملیاتی همواره از طریق انتخاب هدف‌های خاص صورت می‌گیرد زیرا این کار، موضوع را برای افراد ذینفع بسیار معنی‌دارتر و مفیدتر می‌سازد. به این ترتیب گاه تنها هدف خاص و گاه ترکیبی از اهداف مدنظر قرار می‌گیرد و این امر منجر به تعیین و مشخص شدن محدوده مورد رسیدگی می‌شود. هدف‌های کلی حسابرسی عملیاتی براساس گزارش کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۱۹۸۲ شامل:

۱- ارزیابی عملکرد

۲- شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات.

۳- ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسی‌ها و اقدامات بیشتر است. [۳]

به گفته گرهام و کسیرات تفاوت عمده‌ای در اهداف حسابرسی عملیاتی بخش‌های دولتی و خصوصی وجود ندارد و هدف این نوع حسابرسی در بخش دولتی اغلب شامل موارد ذیل می‌باشد: شکل‌گیری اظهارنظر درباره میزان توجه اقتصادی، کارآیی و اثربخشی سازمان یا فعالیت مورد بررسی، بسندگی رویه‌های داخلی به منظور نظارت و پیشبرد توجه اقتصادی، کارآیی و اثربخشی سازمان یا فعالیت مورد نظر.

با این توضیح می‌توان اینگونه نتیجه‌گیری کرد که هدف حسابرسی عملیاتی، ارزیابی رعایت صرفه اقتصادی، کارآیی و اثربخشی می‌باشد که هر سه، مولفه بهره‌وری محسوب می‌شود. لازم به ذکر است که استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا، تجدیدنظر شده در سال ۲۰۰۷، علاوه بر ارزیابی سه مولفه کارآیی، اثربخشی و توجه اقتصادی، مقوله کنترل‌های داخلی، رعایت مقررات و تحلیل‌های آتی نگر را نیز به عنوان سایر اهداف حسابرسی عملیاتی مورد تأکید قرار داده است.

بدین ترتیب با توجه به مباحث فوق مشخص می‌شود که بودجه ریزی عملیاتی و حسابرسی عملیاتی از لحاظ اهداف رابطه تنگاتنگی با همدیگر داشته و به سوی اهداف یکسانی در حرکت هستند به گونه‌ای که هر دوی آنها حول سه محور کارآیی، اثربخشی و صرفه اقتصادی می‌چرخند و به عنوان اجزای اصلی نظام گزارشگری مالی در جهت تحقق کامل اهداف آن، با هم همپایانی داشته و مکمل همدیگر هستند.

### ۳- برنامه‌ریزی در حسابرسی عملیاتی

حسابرسی نیز به عنوان کاری هدفمند، نیازمند برنامه‌ریزی است. در استانداردهای جاری حسابرسی

مالی آمده است:

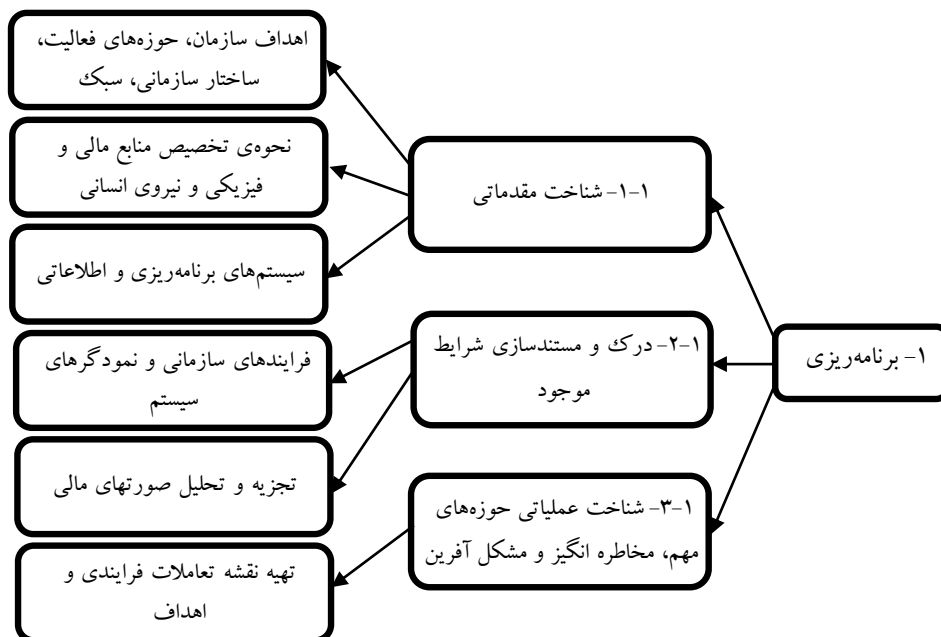
«حسابرسی باید چنان برنامه‌ریزی شود که از انجام آن به گونه‌ای اثربخش اطمینان حاصل گردد» (بخش ۳۰ بند ۲) و سپس دربارهٔ برنامه‌ریزی افزوده شده است:

«برنامه‌ریزی یعنی تدوین یک طرح کلی و یک طرح تفصیلی (برنامهٔ 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 هدف-گذاری و گزینش شیوه‌های مناسب برای دستیابی به اهداف برگزیده است که هر دو از جنبه‌های اثربخشی برنامه‌ریزی‌ها در مدیریت به شمار می‌آیند.

#### ۴- مراحل حسابرسی عملیاتی

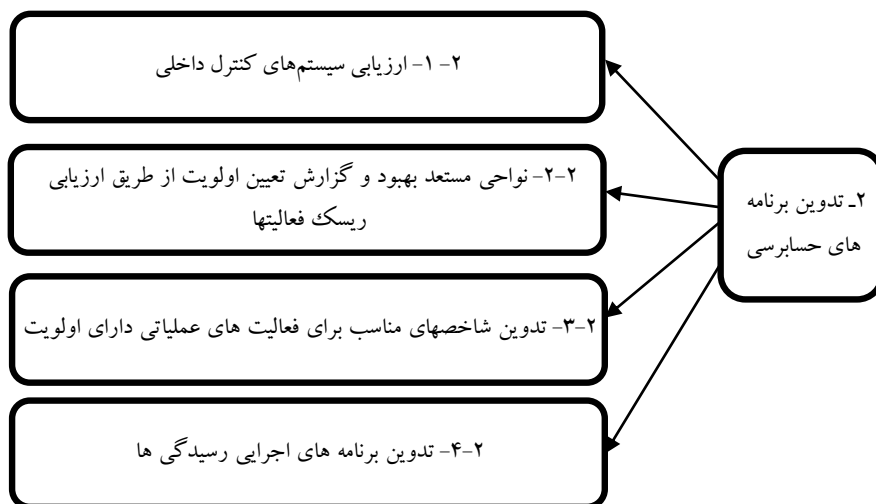
مرحله‌ی برنامه‌ریزی مرحله‌ای است که طی آن حسابرس برای اولین بار از طریق روش‌های گوناگون چون مصاحبه، جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل اطلاعات، مشاهده‌ی عینی، تجهیزات و روش‌های کاری، و ... درباره‌ی عملیات سازمان شناخت پیدا می‌کند. در پایان این مرحله حسابرس باید دانش کافی از اهداف عملیاتی و کنترل‌های محیط حسابرسی کسب کرده باشد.



#### ۴-۱- برنامه‌ریزی

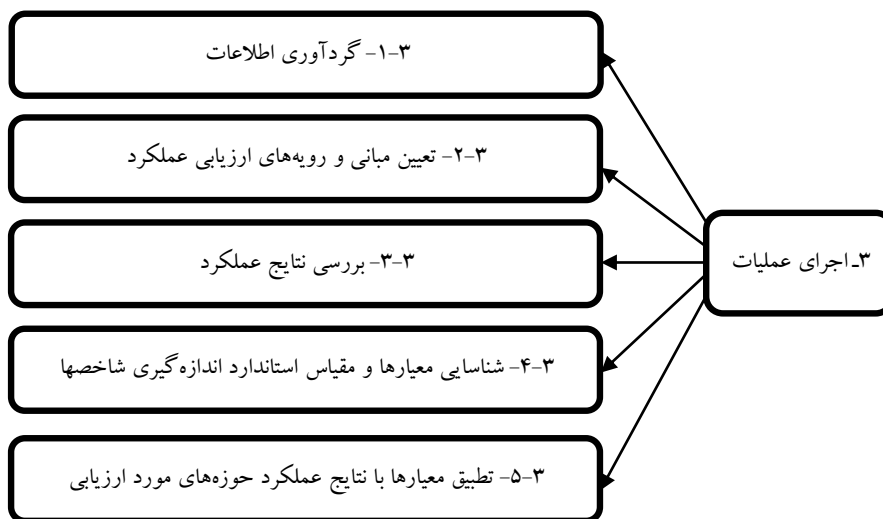
مرحله‌ی برنامه‌ریزی مرحله‌ای است که طی آن حسابرسان برای اولین بار از طریق روش‌های گوناگون چون مصاحبه، جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل اطلاعات، مشاهده‌ی عینی، تجهیزات و روش‌های کاری، و ... درباره‌ی عملیات سازمان شناخت پیدا می‌کند. در پایان این مرحله حسابرسان باید دانش کافی از اهداف عملیاتی و کنترل‌های محیط حسابرسانی کسب کرده باشد.

#### ۴-۲- تدوین برنامه‌های حسابرسانی

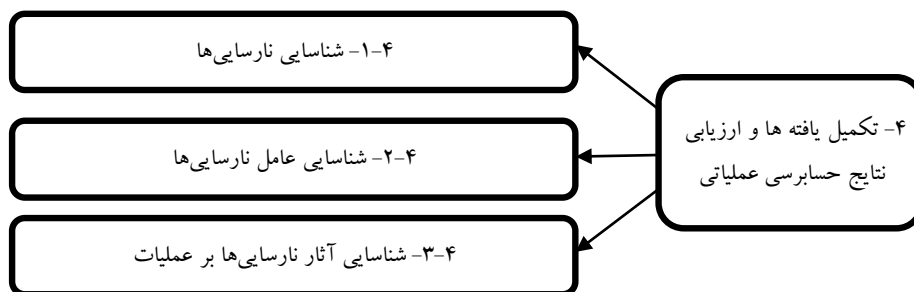


#### ۴-۳- اجرای عملیات

اقدامات انجام شده در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسانی عملیاتی باید نقاط ضعف احتمالی مدیریت یا حوزه‌های عملیاتی مستعد بهبود را آشکار سازد. در همین راستا برنامه حسابرسانی طرحی برای هدایت اقدامات حسابرسانی عملیاتی در مرحله اجرای عملیات است. در این مرحله اقدامات حسابرسانی به ترتیبی که در مرحله تدوین برنامه حسابرسانی تعیین شده است انجام می‌شود. در پایان این مرحله نقاط ضعف و قوت با اهمیت شناسایی می‌شود. وظایف عمومی که در جهت حصول نتایج صحیح به کار می‌روند عبارتند از: تحقیق یا بررسی، ارزیابی، بررسی یافته‌ها و ارائه پیشنهادات در مورد حوزه‌های با اهمیت.



#### ۴-۴- تکمیل یافته‌ها ارزیابی نتایج



با استفاده از برنامه‌های حسابرسی مربوط به مرحله اجرای عملیات، گروه حسابرسی عملیاتی یافته‌های با اهمیت را شناسایی می‌کنند و برای هر یک از این یافته‌ها، تیم حسابرسی عناصر لازم را بکار می‌گیرند تا مدیریت را در مورد وجود یک نارسایی و لزوم انجام اصلاحاتی در این زمینه متقاعد سازند و هدف این یافته‌ها نباید ایجاد بحران باشد بلکه ایجاد یک جو سازنده و کمک کننده به مدیریت برای بهبود عملیاتی است. در این مرحله حسابرسی باید از وضعیت واقعی، معیارها، علت نارسایی‌ها و آثار مربوطه آگاهی کامل داشته باشد.

۱- وضعیت واقعی: در نظر گرفتن شرایط واقعی برای انجام تحلیل‌ها بسیار ضروری است در واقع یک حسابرسی عملیاتی باید کشف حقایق در مورد این باشد که چه چیز؟ چه موقع؟ و چطور؟ به کار گرفته شود. از آنجا که وضعیت واقعی با معیارهای موردنظر مرتبط است مرجع خوبی برای ارزیابی یافته‌ها فراهم می‌آورد.

۲- معیار: در تجزیه و تحلیل وضعیت موجود حسابرس عملیاتی باید از شرایطی اطلاع داشته باشد که انتظار دارد به آن مقاصد و اهداف عملیاتی دست یابد. این شرایط می‌تواند از طریق شناسایی معیارهای استاندارد فعالیت مورد بررسی کسب گردد و می‌تواند الزامات مکتوب، مقاصد و اهداف عملیاتی سازمان یا واحد عملیاتی، دستورالعمل‌های شفاهی، نظرات متخصصان، شاخص‌های صنعت و ... باشد.

۳- علت: حسابرس باید در شناسایی علل خاص نارسایی که موجب از دست رفتن کارایی و صرفه اقتصادی عملیات می‌شود دقت لازم را به خرج دهد. عللی چون عدم توجه و آموزش کارکنان، عدم وجود دستورالعمل اجرایی مناسب و ... مهمترین این عوامل هستند.

۴- آثار نارسایی‌ها: حسابرس برای کمک به مدیریت در تعیین میزان تاثیر وضعیت موجود بر عملیات باید میزان اثربخشی را تا حد امکان به صورت کمی ارائه دهد که این مهم از طریق شاخص‌های مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته در مرحله اجرای عملیات محقق می‌شود. نتیجه این آثار باید در قالب واژه‌های کمی چون ریال، زمان، تعداد و ... بیان شود. [۴]

## ۵- حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی ایران

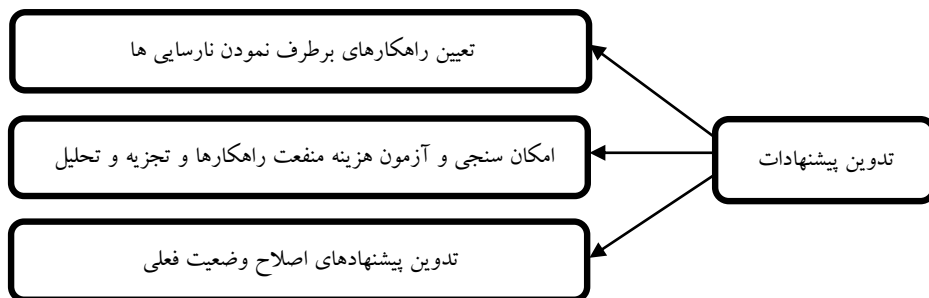
همانطوری که در استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا آمده است، مدیران دولتی نسبت به فراهم آوردن اطلاعات به موقع، مفید و قابل اتکاء به منظور پاسخگویی برنامه‌های دولتی و عملیات بخش‌های خود مسئولیت دارند [۵]. برای این منظور حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی، تحت شرایط مطلوب، فراهم کننده هدف‌های دوگانه پاسخگویی و یادگیری است. تبلور معیار پاسخگویی از آنجا ناشی می‌شود که تجزیه و تحلیل ویژگی‌های ساختاری و خدماتی فعالیت‌های از نوع غیرانتفاعی سازمان‌های بزرگ عمومی، موبد این مطلب است که در فقدان انگیزه سود و شاخص سودآوری یا نظم حاکم بر بازار برای هدایت عمل مدیریت، ارزیابی عملکرد مدیران باید بر مبنای شاخص‌های دیگری غیر از سود آن جام شود. به همین دلیل، مفهوم مسئولیت پاسخگویی با تاثیرپذیری از ویژگی‌های ساختاری و خدماتی فعالیت‌های غیرانتفاعی به عنوان معیاری برای ارزیابی

عملکرد، مورد پذیرش بخش عمومی قرار گرفته است. بدین ترتیب در خصوص مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی کشورمان چنین بیان می‌شود که در ایران، مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی به عهده دولت است و کیفیت مدیریت آن در سرنوشت ملت تاثیر به سزایی دارد، با این حال چرا شرکت‌های دولتی زیان می‌دهند؟ چرا پروژه‌های دولتی با تاخیر زیاد اجرا می‌شود؟ چرا در بخش دولتی سیستم گزینش مدیر بر اساس مبانی قابل دفاع نیست؟ و در یک کلام چرا در بخش دولتی، منابع کمیاب به راحتی اتلاف می‌شود؟ به نظر می‌رسد این‌ها همه سوالاتی هستند که در ذهن مردم است و باید دولت به آنها پاسخ قانع کننده‌ای بدهد. نظام حسابرسی فعلی در بخش دولتی کشورمان نمی‌تواند چنین زمینه‌ای را برای پاسخگویی دولت فراهم آورد زیرا نظارت مالی دستگاه‌های دولتی در شرایط موجود در مرحله قبل از خرج توسط ذی‌حسابی‌ها و بعد از خرج توسط دیوان محاسبات با اهداف مشابه و عموماً در قالب حسابرسی رعایت انجام می‌گیرد و در آن معیارهایی همچون کارآیی، اثربخشی و صرفه اقتصادی لحاظ نمی‌شود. بنابراین برای پاسخگویی کامل و دقیق بخش دولتی، تغییر نظام حسابرسی دولتی فعلی و انجام حسابرسی عملیاتی ضرورت می‌یابد. این در حالی است که در کشور ما علیرغم تلاش‌هایی که توسط دست اندرکاران حسابرسی دولتی در جهت گسترش حسابرسی عملیاتی صورت گرفته اما هنوز این نوع حسابرسی هیچ جایگاهی نداشته، طوری که از کلیه شرکت‌های بورس تنها در انگشت شماری از آنها این خدمات به گونه‌ای نه چندان مطلوب ارائه می‌شود و جهت پیاده‌سازی این نوع حسابرسی راه نیموده طولانی را در مقابل خود شاهدیم. البته در رابطه با عمومیت نیافتن اجرای کاربردی حسابرسی‌های عملکرد، دلایل و مشکلات بسیاری را می‌توان ذکر نمود که خود بحث گسترده‌ای را می‌طلبد لکن یکی از مشکلات اصلی بر سر راه نهادینه شدن این نوع حسابرسی در کشور ما فقدان آموزش‌های رسمی در این رابطه بوده است. متأسفانه جای خالی واحدهای درسی مرتبط با حسابرسی عملکرد در برنامه آموزشی رشته‌های مالی دانشگاه‌های کشور کاملاً محسوس می‌باشد که این امر وظیفه سنگین انتقال دانسته‌های علمی مربوط و ایجاد یک روش شناختی و دیدگاه واحد در حساب‌رسان را بر عهده موسسات حسابرسی محول می‌سازد.

## ۶- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

عامل اصلی تکمیل موفقیت آمیز بودن یافته‌های حسابرسی عملیاتی، ارائه‌ی پیشنهاداتی برای انجام اقدامات اصلاحی جهت بهبود وضعیت نامساعد جاری است. هر پیشنهاد مستقیم باید به یک مدیر خاص ارجاع شود تا روشن شود که چه کسی باید اقدام لازم برای اجرای پیشنهاد را انجام دهد.





با توجه به هدف حسابرسی عملیاتی، معمولاً تکمیل موفقیت آمیز عملیات حسابرسی بستگی به ارائه پیشنهادهایی برای انجام اقدامات اصلاحی جهت بهبود وضعیت نامساعد جاری دارد. پیشنهادهای باید به طور منطقی به شرح علت وجود وضعیت نامساعد کنونی، علل مهم و اقداماتی که برای جلوگیری از تکرار آن باید صورت گیرد، پردازد. پیشنهادهای حسابرس باید قابل اجرا و منطقی باشد تا مدیریت به آسانی مزایای به کارگیری آنها را دریابد. حسابرس در ارائه پیشنهادهای باید به این سئوالات پاسخ دهد:

برای اصلاح وضعیت موجود چه پیشنهادهایی می‌توان ارائه کرد؟

آیا این پیشنهادهای دارای رابطه منطقی با وضعیت کنونی، معیارها و علل است؟

آیا پیشنهادهای قابل اجرا و منطقی است؟

پیشنهادها حسابرس تا حد امکان باید خاص و مفید باشد، نه اینکه حسابرس به راحتی بگوید: عملیات نیاز به بهبود دارد، کنترل‌ها نیاز به تقویت دارد و سیستم‌های برنامه‌ریزی باید اجرا شود. حسابرسان باید در جهت حصول اطمینان از عملی بودن و مقبولیت پیشنهادهای، حداکثر تلاش خود را به کار برند.

#### منبع

- 1- Drucker, Henkc, (1972-1975) "The Determinations of operational Audit Reporting Lag: Evidence from Bursa Malaysia". Faculty of Accountancy, UITM.
- 2- Kiger & Scheiner, (1997) "Additional evidence audit report lag." Auditing: A Journal of Practice and Theory, 20(1): 137-146.

۳- کریمی، ملیحه، بودجه عملیاتی معیار پاسخگویی و نقش حسابرسی عملیاتی در ارتقاء آن.

ماهنامه حسابداری، شماره ۱۸۲، ۱۳۸۶

۴- ایمان زارع، (۲۰۰۱)، مصوبات کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان بازرسی و حسابرسی و خدمات

مدیریت آستان قدس رضوی.

Whittington, O. Ray, and Pany Y, Kurt, " Principles of Auditing" , Twelfth Edition, McGraw-Hill, 1998.

۶- مصوبات کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی و هیئت اجرایی مؤسسه حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی.