

## حسابرسی عملیاتی

### مقدمه

در دنیایی که خواسته‌های نامحدود انسانی در مقابل منابع اقتصادی قرار گرفته است، ظهور و سقوط هر پدیده‌ای ریشه در نیازهای واقعی و منطقی جوامع انسانی دارد. ظهور حسابرسی عملیاتی در سقوط خدمات حرفه‌ای نیز نمی‌تواند از این قاعده مستثنی باشد. ادامه حیات شرکت‌ها و سایر بنگاه‌ها در محیط اقتصادی بازار آزاد که بطور مستمر شاهد رفع تجاری و ادغام بیش از پیش بازارها است و رقابت در آن روز به روز شدیدتر و بی‌رحمانه‌تر می‌شود، بدون برخورداری از سطح مطلوب اثربخشی در دستیابی به اهداف، کارایی، صرفه اقتصادی و مدیریت بهینه منابع امکان‌پذیر نیست.

مدیران در سیستم‌های برنامه‌ریزی و کنترل بنگاه‌های تحت نظر خود باید ساز و کارهای پویایی را برای حرکت و جهش در مسیر موفقیت و دستیابی به اهداف تعیین‌کننده و در این محیط‌های اقتصادی روبه تغییر و رشد، گام‌های موثری برای استفاده مطلوب از فرصت‌های اقتصادی موجود بردارند. در موفقیت و کامیابی مدیران، اثربخشی، کارایی و صرفه‌اقتصادی عوامل اقتصادی کلیدی و مهم‌اند و چشم‌پوشی از آنها، نابودی واحد را در پی دارد.

حسابرسی عملیاتی و خدمات مرتبط با آن از جمله ابزارهایی هستند که با هدف یاری رساندن به مدیران برای هدایت و رهبری بهتر واحدهای اقتصادی در کشورهای پیشرفته متولد شده است. هدف حسابرسی عملیاتی، ارزیابی عملکرد و ارائه پیشنهاد به مدیران برای بهبود عملیات در چارچوب اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی است. حسابرسی عملیاتی سابقه‌ای طولانی دارد و خدمتی است که در قالب خدمات مشاوره‌ای توسط موسسات بین‌المللی ارائه می‌شود.

کسب دانش حسابرسی عملیاتی و کاربرد آن بدون شک یکی از ابزارهای مفید و موثر برای تخصیص بهینه منابع اقتصاد ملی است. برای دستیابی به این هدف، بهره‌گیری از دانش و تجارب دیگران، گریزناپذیر است.

## حسابرسی و انواع آن

حسابرسی: بازرسی جستجوگرانه مدارک حسابداری و سایر شواهد زیربنایی صورتهای مالی در هر حسابرسی بیان حدود مورد رسیدگی مهم است. این حدود، واحد مورد رسیدگی و دوره مورد رسیدگی را مشخص می کند، لذا بیان صریح حدود رسیدگی برای تعیین و محدود کردن مسئولیت حسابرسان استفاده می شود. حسابرسان هرگز بدون اجرای رسیدگی نسبت به صورتهای مالی اظهارنظر نمی کنند. دلیل اصلی وجود حرفه حسابرسی وظیفه اعتباردهی است. اعتباردهی شامل دو مرحله است:

۱. جمع آوری شواهد (حسابرسی)

۲. گزارش یافته ها (گزارش حسابرسی)

چه کسی صلاحیت اعتباردهی را دارد:

۱. دارای صلاحیت فنی لازم باشد

۲. مستقل از شرکت مورد رسیدگی باشد

### انواع حسابرسی: حسابرسی صورتهای مالی، حسابرسی رعایت، حسابرسی عملیاتی

**حسابرسی صورتهای مالی:** هدف این نوع حسابرسی این است که حسابرس بتواند درباره اینکه صورتهای مزبور از تمام جنبه های بااهمیت طبق استانداردهای حسابرسی تهیه شده است یا خیر. تایید وجود، ارزشیابی، مالکیت، کامل بودن و نحوه ارائه و افشا اهداف کلی حسابرسی اقلام مندرج در صورتهای مالی است.

**حسابرسی رعایت:** این نوع حسابرسی به میزان انطباق صورتهای مالی با قوانین وضع شده، ضوابط، دستورالعمل ها و بخشنامه می پردازد. رسیدگی ممیزان مالیاتی به اظهارنامه های مالیاتی، رسیدگی ذیحسابان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور به قوانین مالی و بودجه شرکتها و موسسات دولتی نمونه هایی از حسابرسی رعایت می باشند. این نوع حسابرسی می تواند به صورت پروژه مجزا و یا همراه با صورتهای مالی انجام شود. در ایران حسابرسی رعایت جز لاینفک حسابرسی صورتهای مالی است.

**حسابرسی عملیاتی:** این نوع حسابرسی عبارت است از بررسی قسمت‌های خاصی از سازمان به منظور سنجش نحوه عمل آنها. این نوع حسابرسی معمولاً به اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی بخش‌های مختلف سازمان می‌پردازد. حسابرسی عملیاتی از آنجا که دارای استانداردهای مشخص یا الزامات قانونی لازم الاجرا نمی‌باشد نسبت به حسابرسی صورتهای مالی و حسابرسی رعایت مستلزم کاربرد قضاوت بیشتری است. **حسابرس مستقل:** فردی است که به دعوت صاحبان سهام یا اشخاص حقیقی یا حقوقی ذینفع و یا به حکم قانون حسابهای موردنظر را رسیدگی کرده و نتیجه را کتبا به دعوت کننده و یا هر شخص حقیقی یا حقوقی دیگر که او را تعیین نموده است گزارش میدهد.

**بازرس قانونی:** فردی است که طبق مقررات قانون تجارت توسط مجمع عمومی صاحبان سهام تحت شرایط خاصی تعیین میشود. بازرس قانونی علاوه بر صورتهای مالی، مفاد قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت نسبت به گزارش فعالیتهای هیات مدیره نیز اظهارنظر می‌کند. بازرس قانونی موظف است کلیه گزارشات وقوع جرم را به مجمع عمومی صاحبان سهام ارائه نماید.

**حسابرس داخلی:** هدف اصلی حسابرسان داخلی، بازرسی و ارزیابی موثر بودن نحوه انجام شدن وظایف محول به واحدهای مختلف شرکت است. بخش زیادی از کار حسابرسان داخلی را حسابرسیهای عملیاتی تشکیل میدهد اما علاوه بر آن حسابرسیهای رعایت متعددی را نیز ممکن است به عمل آورند. برعکس حسابرسان مستقل که هرساله تایید اقلام صورتهای مالی به آنها محول میشود، حسابرسان داخلی مجبور نیستند که رسیدگیهای خود را هرساله تکرار کنند.

**حسابرسی ضمنی:** عبارت است از حسابرسی در طول دوره مالی و قبل از پایان سال مالی و بستن حسابها که توسط حسابرسان مستقل انجام میگردد. هدف این حسابرسی ارزیابی سیستم کنترل داخلی واحد تجاری می‌باشد.

**حسابرسی مدیریت (عملکرد):** هدف این حسابرسی تعیین میزان کارایی و اثربخشی مدیران واحد تجاری و همچنین بررسی انطباق عملکرد واحد تجاری با سیاستهای صاحبان سهام می‌باشد. در حسابرسی عملکرد کارایی مدیریت از لحاظ چگونگی استفاده از منابع و نحوه اجرای برنامه‌ها رسیدگی و گزارش می‌گردد.

## آشنایی مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی (اثربخشی، کارایی، صرفه اقتصادی)

حسابرسی عملیاتی عبارت 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 است. سه مؤلفه اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی اهمیت زیادی در حسابرسی عملیاتی دارد و در مصوبه فوق به شرح زیر تعریف شده است:

### اثربخشی (یا نتایج عملیات)

آیا سازمان با توجه به هدفها یا هر معیار اندازه‌گیری دیگری به منافع خود دست می‌یابد؟  
بازنگری نتایج عملیات شامل موارد زیر می‌باشد:

- ارزیابی سیستم برنامه‌ریزی سازمانی شامل هدفها و برنامه‌های تفصیلی سازمان
  - ارزیابی کفایت سیستم مدیریت برای اندازه‌گیری اثربخشی
  - تعیین دامنه دستیابی به نتایج
  - شناسایی عوامل بازدارنده دستیابی به نتایج رضایت بخش
- با اینکه ارزیابی نتایج عملیات از مسئولیتهای دائمی مدیریت به شمار می‌رود اما هدفها و معیارهای اندازه‌گیری همیشه به روشنی تعریف نمی‌شود. بدون چنین شفافیتی، حسابرس قادر نیست نتیجه عملیات را به‌گونه‌ای معنی‌دار ارزیابی نماید. اگر مدیریت قبل از حسابرسی عملیاتی موفق به این امر نشده باشد، حسابرس باید به‌همراه مدیریت اقدامات زیر را انجام دهد:

۱. تعیین هدفها

۲. تعیین معیارهای اندازه‌گیری

۳. تعیین روشهای لازم برای جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز جهت اندازه‌گیری میزان دستیابی به نتایج عملیاتی.

## کارایی (روشهای عملیات)

آیا سازمان مسئولیتهای خود را با حداقل تلاش انجام می‌دهد یا خیر؟  
نمونه‌هایی از موارد ناکارایی عملیاتی که باید نسبت به آن هوشیار بود:

- استفاده نامناسب از روشهای کامپیوتری و دستی

- کاغذبازی های بی فایده

- سیستمها و روشهای غیرکارای عملیاتی

- الگوهای ارتباطی پیچیده در سازمان

- دوباره کاری

- مراحل کاری بی مورد

## صرفه اقتصادی (یا هزینه عملیات)

آیا سازمان مورد رسیدگی مسئولیتهای خود را در برابر منابع با در نظر گرفتن اصل صرفه‌جویی، به اقتصادی‌ترین شکل ممکن انجام می‌دهد یا خیر؟

در ارزیابی صرفه اقتصادی عملیات و چگونگی تخصیص و استفاده از منابع، حسابرس عملیاتی ممکن است موارد زیر را بررسی کند:

- گزینش روشهای مناسب برای تدارکات

- تورم نیروی انسانی سازمان با توجه به حجم عملیات اجرایی

- نگهداری مواد مازاد بر نیاز

- استفاده از تجهیزات با ارزش بالا

- اجتناب از اتلاف منابع

هر فردی که مهارت لازم را داشته باشد می‌تواند حسابرسی عملیاتی را انجام دهد. با این حال معمولاً از حسابرسان مالی (داخلی یا مستقل) به سبب داشتن دانش عملیاتی و مهارتهای تحلیلی در خواست می‌شود

تا چنین خدماتی را ارائه دهند. پیشرفت و موفقیت نهایی در دستیابی به مزایای حسابرسی عملیاتی تا حد زیادی بستگی به مهارت‌های حسابرسان و طرز تفکر مدیریت نسبت به آنان دارد.

**ویژگی‌های یک حسابرس عملیاتی خوب :**

- کنجکاوی (Curiosity)،
- توانایی تجزیه و تحلیل (Analytical ability)،
- توانایی متقاعدسازی (Persuasiveness)،
- قضاوت خوب حرفه‌ای (Good business judgment)،
- آگاهی متعارف (Common sense)،
- بی‌طرفی (Objectivity)،
- مهارت برقراری ارتباط (Communication)،
- خلاقیت در تلفیق مجموعه‌ای از تکنیکها همچون کارسنجی، تهیه نمودارها، تجزیه و تحلیل هزینه - سود، تجزیه و تحلیل سازمانی، داده‌پردازی و غیره،
- استقلال (Independence)،
- اعتماد به نفس (Confidence).

**به علاوه، حسابرس عملیاتی موفق باید واجد خصوصیات زیر نیز باشد:**

- ۱- توانایی مشخص کردن نارسایی‌های عملیاتی را داشته باشد.
- ۲- توانایی مشخص کردن نواحی بحرانی و پرداختن به اصل مطلب به طوری که مسائل حاشیه‌ای و کم‌اهمیت وقت او را نگیرد. کاربرد اصل ۲۰-۸۰ می‌گوید حسابرس عملیاتی ۸۰ درصد به آگاهی متعارف و تنها ۲۰ درصد به آشنایی با مهارت‌های فنی احتیاج دارد و اینکه ۸۰ درصد نواحی عملیاتی ضعیف تنها باعث ۲۰ درصد مشکلات می‌شود و ۸۰ درصد بقیه مشکلات، ناشی از ۲۰ درصد نواحی عملیاتی ضعیف است.
- ۳- توانایی این امر که خود را به جای مدیریت تصور کند، مشکلات را تجزیه و تحلیل نماید و سوال‌هایی را از دیدگاه مدیریت مطرح کند. البته دست یافتن به این امر دشوار است، زیرا در بیشتر اوقات حسابرس در

موقعیت عملیاتی مدیر قرار ندارد. حتی در مواردی که این امر هم صحیح نباشد، حسابرس احتمالاً در درک موانعی که مدیریت با آن مواجه است، مشکل خواهد داشت.

۴- مهارت انتقال نتایج حاصل از حسابرسی عملیاتی، بدین معنی که میزان قبول و اجرای پیشنهادهای حسابرس عملیاتی از سوی مدیریت، ابزار مناسبی برای اندازه‌گیری موفقیت حسابرس عملیاتی است. اجرای پیشنهادهای حسابرس محصول این ارتباط است. قاعده کلی در حسابرسی عملیاتی این است که زمانی یک حسابرسی عملیاتی با موفقیت انجام شده است که حسابرس بتواند مدیریت را مجاب کند که بیش از ۵۰ درصد پیشنهادهای او را انجام دهد.

### **فرایند کلی حسابرسی عملیاتی**

۱- تعیین هدفهای کلی هدفهای کلی حسابرسی عملیاتی ممکن است مشتمل بر ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصتهایی برای بهبود عملیات، ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسیها و اقدامات بیشتر باشد.

۲- تدوین هدفهای حسابرسی، قبل از انجام هرکاری، بسیار مهم است. در صورتی که هدفهای مذکور به‌طور روشن تدوین شود، مبنای مناسبی جهت انجام عملیات حسابرسی خواهد بود و به عنوان خطوط راهنمای حسابرسان تلقی می‌شود

۳- گردآوری اطلاعات، بررسیهای اولیه و شناسایی مقدماتی حوزه‌های دارای ریسک بالا یا مشکل آفرین اطلاعاتی که در این مرحله گردآوری می‌شود و بررسیهای اولیه انجام شده باید بتواند مبنای مناسبی را برای تدوین طرح کلی حسابرسی فراهم کند. با استفاده از نتایج حاصل از گردآوری اطلاعات و بررسیهای اولیه، حسابرس باید قادر شود حوزه‌های مهم، مخاطره‌آمیز و حساس را به‌طور مقدماتی شناسایی کند. شناسایی نهایی حوزه‌های دارای ریسک بالا یا مشکلافرین و فراهم کردن شواهد کافی در این خصوص، در مراحل بعدی صورت خواهد گرفت. منظور از حوزه‌های دارای ریسک بالا، حوزه‌ها یا فعالیت‌هایی است که احتمال تحقق هدفهای آنها پایین است.

۴- تدوین طرح کلی حسابرسی حسابرسی باید به نحو مناسب برنامه‌ریزی شود، به طوری که بتوان از انجام اثربخش آن اطمینان حاصل کرد. برنامه‌ریزی یعنی تدوین طرح کلی حسابرسی و طرحهای تفصیلی (برنامه‌های مختلف حسابرسی) برای انجام مراحل مختلف عملیات حسابرسی

۵- درک و مستندسازی کنترلها و شرایط موجود در این مرحله با در نظر گرفتن تعریف کاربردی هدفهای کنترل داخلی (چارچوب یکپارچه کنترل داخلی) و آگاهی از ریسکهای بالقوه دستیابی به هدفهای یادشده و با استفاده از پرسشنامه‌های کنترل داخلی (پرسشنامه‌های تفصیلی مناسب حسب تشخیص حسابرس) و اطلاعات گردآوری شده در مراحل قبلی، حسابرس در موقعیت مناسبی برای درک و مستندسازی کنترلها و شرایط موجود (مشمول بر هدفهای کلیه فعالیت‌های مهم واحد مورد رسیدگی و زیرفعالیت‌های مربوط و عوامل ریسک هدفهای مذکور و فعالیت‌های کنترلی موجود) قرارداد و به‌آسانی قادر است پرسشهای شفاف و آگاهانه‌ای را مطرح کند.

۶- ارزیابی کنترلها و شرایط موجود در این مرحله باید کنترل‌های مناسب موجود و کنترلها و شرایطی که وجود ندارند و یا مناسب نیستند، مشخص شوند. حسابرس قادر است این کار را با استفاده از اطلاعاتی که در مراحل قبلی به دست آورده و همچنین با مطالعه کنترل‌های مستند شده، قوانین و مقررات مربوط و بهره‌گیری از تجربیات حرفه‌ای خود و سایر معیارهای سنجش مناسب انجام دهد

۷- آزمون کنترل‌های مناسب موجود حسابرس باید شواهدی را فراهم کند دال بر اینکه کنترل‌های مناسب موجود، همان‌طور که طرح‌ریزی شده است، در عمل نیز رعایت می‌شود. عموماً این مسئله توسعه روشهای حسابرسی و انجام آزمون‌هایی را به منظور اینکه کنترل‌های مناسب موجود به کار گرفته شده‌اند، ایجاب می‌کند. این مسئله فهم کنترل‌های مورد آزمون و استفاده از روشهای ابتکاری برای آزمون عملیات مربوط را به یک اندازه ضروری می‌سازد. این آزمونها براساس برنامه حسابرسی مربوط که قبلاً تدوین شده است، انجام می‌شود.

۸- شناسایی نهایی حوزه‌های دارای ریسک بالا یا مشکل‌آفرین با توجه به هدفهای کلیه فعالیت‌های مهم واحد مورد رسیدگی و زیرفعالیت‌های مربوط و همچنین عوامل ریسک دستیابی به هدفهای مذکور که در مراحل



قبل مشخص شده است، سطح ریسک دستیابی به هدفهای فعالیتهای مهم (در سطوح مختلف، به عنوان مثال پایین، متوسط و بالا)، با استفاده از نتایج حاصل از رسیدگیهای انجام شده در مراحل قبلی (نتایج حاصل از شناخت و ارزیابی کنترلها و شرایط موجود) و قضاوت حرفه‌ای حسابرس، تعیین می‌شود. سپس فعالیتهایی (حوزه‌هایی) که دارای ریسک متوسط و بالا تشخیص داده می‌شوند، به عنوان حوزه‌های دارای ریسک بالا یا مشکل‌آفرین شناسایی شده و مطابق نحوه عمل مندرج در بند عملیات تعیین اولویت در مورد آنها اجرا خواهد شد.

۹- تعیین اولویتهای به منظور تعیین حوزه‌ای که در بالاترین سطح اولویت قرار دارد، علاوه بر سطح ریسک دستیابی به اهداف فعالیتهای، میزان وزن یا اهمیت ریسکها (از لحاظ عوامل کمی و کیفی) نیز مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. سپس با استفاده از سطح ماتریس ریسک و اهمیت آن، حوزه‌ای که در بالاترین سطح اولویت قرار دارد مشخص می‌شود. نارساییهای مربوط به حوزه‌هایی که جهت بررسیهای عمیقتر انتخاب نشده‌اند معمولاً به مدیریت گزارش می‌شود.

۱۰- بسط و تکمیل یافته‌های حسابرسی پس از انتخاب حوزه یا حوزه‌های دارای ریسک بالا یا مشکل‌آفرین جهت بررسی عمیقتر و تجزیه و تحلیل بیشتر، یافته‌های حسابرسی در حوزه‌های تعیین شده (یافته‌های به‌دست آمده تا این مرحله از انجام عملیات حسابرسی) لازم است از لحاظ موارد زیر تکمیل شود: الف- شناسایی نتایج عملکرد یا وضعیت واقعی (موجود)، ب - شناسایی معیارها (مقیاس اندازه‌گیری و ارزیابی یا استانداردها)، پ - شناسایی علل نارساییها، ت - تعیین آثار (آثار بالفعل و بالقوه بر روی عملیات مورد رسیدگی).

۱۱- تدوین پیشنهادها با توجه به هدف حسابرسی، معمولاً تکمیل موفقیت‌آمیز عملیات حسابرسی بستگی به ارائه پیشنهادهایی برای انجام اقدامات اصلاحی جهت بهبود وضعیت نامساعد جاری دارد. پیشنهادها باید به‌طور 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 به‌آسانی مزایای به‌کارگیری آنها را دریابد.

۱۲- گزارش به مدیریت تهیه گزارش حسابرسی به عنوان نتیجه نهایی کار حسابرس، 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 بااهمیت و پیشنهادهای عملی خود را به طور کتبی و بموقع گزارش کنند.

### **اهداف حسابرسی عملیاتی**

«حسابرسی عملیاتی» مصداق بارزی از خدمات مشاوره مدیریت است که ممکن است برخی از ویژگیهای حسابرسی صورتهای مالی را داشته باشد. این نوع حسابرسی دربر گیرنده بررسی روشمند فعالیتهای یک سازمان یا بخش مشخصی از آن در دستیابی به هدفهایی مشخص است. هدفهای کلی حسابرسی عملیاتی، موضوعات زیر را شامل می‌شود:

-ارزیابی عملکرد:

هر حسابرسی عملیاتی شامل ارزیابی عملکرد یک واحد اقتصادی است. ارزیابی عملکرد عبارت است از مقایسه شیوه انجام فعالیتهای سازمان با هدفهای تدوین شده توسط مدیریت یا طرف قرارداد مانند سیاستهای سازمانی، استانداردها و هدفهای کمی و سایر معیارهای اندازه‌گیری مناسب.

-شناسایی فرصتهای بهبود عملیات:

منظور از بهبود عملیات به طور کلی عبارت از افزایش رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی و یا ترکیبی از این عوامل است. حسابرسی عملیاتی، فرصتهای مشخص برای بهبود را از طریق تجزیه و تحلیل، مصاحبه‌ها با افراد (در درون و یا بیرون سازمان)، مشاهده عملیات، بررسی گزارشهای جاری و گذشته، بررسی معاملات، مقایسه با استانداردهای صنعت، به‌کارگیری قضاوت حرفه‌ای براساس تجربه یا سایر ابزارهای مناسب شناسایی می‌کند.

پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسیها و اقدامات بیشتر :

نوع، ماهیت و دامنه پیشنهادهای ارائه شده در جریان حسابرسی عملیاتی بسیار متفاوت است. در اغلب موارد، حسابرس ممکن است پیشنهادهای ویژه‌ای ارائه کند. در سایر موارد، ممکن است بررسیهای بیشتری (

نه در محدوده پیش‌بینی شده در قرارداد) ضروری باشد که در این صورت، حسابرس دلایل نیاز به انجام بررسیها و اقدامات بیشتر در این زمینه را بیان میکند.

نوع و ماهیت و دامنه پیشنهاد های ارائه شده در جریان حسابرسی عملکرد بسیار متفاوت است. در اغلب موارد ممکن است پیشنهاد های ویژه ای ارائه کند. در سایر موارد ممکن است بررسیهای بیشتری (نه در محدوده پیش‌بینی شده در قرارداد) ضروری باشد که در اینصورت حسابرس دلایل نیاز به انجام بررسی ها و اقدامات بیشتر در این زمینه را بیان می کند.

### **ارائه‌کنندگان خدمات حسابرسی عملیاتی**

در دنیای امروز، اغلب از حسابرسان (داخلی و مستقل) خواسته می‌شود تا عملیات یک سازمان را ارزیابی کنند. اگر چه ارائه چنین خدماتی توسط حسابرسان، پدیده جدیدی نیست لیکن تقاضا برای این نوع خدمات با تاکید بیشتر بر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات و نتایج حاصل رو به افزایش است. حسابرسان مستقل با افزایش مهارتهای فنی مانند توانایی تجزیه و تحلیل، یافتن واقعیات و گزارشدهی، برای انجام حسابرسی عملیاتی در موقعیت برتری نسبت به دیگران قرار دارند. در نتیجه، به دلیل دارا بودن مهارتهای کاربردی خاص، آشنایی با عملیات تجاری و اهمیت درخور ملاحظه ارتباط بین کنترل‌های مالی و عملیاتی از آنان برای ارائه خدمات حسابرسی عملیاتی دعوت می‌شود.

### **اصول حسابرسی عملیاتی**

حسابرسی عملکرد شامل اصول زیر می باشد:

- ۱- حسابرسی عملکرد باید به عنوان جریانی کاملاً مستقل و بیطرفانه تلقی گردد.
- ۲- حسابرسی عملکرد ابزاری است در اختیار مدیریت برای شناخت مشکلات و رفع تنگناها و دیدی عیب جویانه و انتقادی ندارد.

هدف حسابرسی عملکرد انتقاد از عملیات جاری نیست بلکه هدف، بررسی عملیات از طریق همکاری با مدیریت و کارکنان، و تدوین برنامه ای برای پیشرفت عملیات است. مؤثرترین راه دستیابی به این امر، همکاری با کارکنان صاحبکار در حوزه هایی است که آنان شناخت لازم را از نقاط ضعف را دارند و در عین

- حال مایل به همکاری نیز هستند. مفهوم حسابرسی عملکرد باید به عنوان یک برنامه داخلی بازنگری در جهت اقتصادی و کارا نمودن عملیات سازمان در نظر گرفته شود تا نتایج فزاینده ای را در پی داشته باشد.
- ۳- ارزشیابی عملکرد در ارتباط با مجموعه امکانات و عوامل محدود کننده فعالیت ها مورد نظر قرار میدهد.
- ۴- در حسابرسی عملکرد باید با مسایل مسئولانه و متعهدانه برخورد کرد.
- ۵- در انجام حسابرسی عملکرد طرز فکر مدیریت دخالت داده میشود.
- ۶- حسابرسی عملکرد توسط افراد متخصص و آگاه به وضعیت مورد رسیدگی انجام می شود.

### **مزایای حسابرسی عملیاتی:**

- ۱- شناسایی آن دسته از اهداف، سیاست ها و روشهای سازمان که تا کنون تعریف نشده باقی مانده است.
- ۲- شناسایی معیارهای ارزیابی عملیات با توجه به هدف های سازمان.
- ۳- ارزیابی مستقل و بی طرفانه عملیات.
- ۴- ارزیابی میزان رعایت هدف ها، سیاست ها و روش های سازمان و یا قوانین و مقررات مربوط.
- ۵- ارزیابی اثر بخشی سیستم های برنامه ریزی و کنترل مدیریت (شامل سیستم های اطلاعاتی).
- ۶- ارزیابی کیفیت گزارشهای مدیریت از نظر قابلیت اعتماد و مربوط بودن.
- ۷- شناسایی محدودیت های فعلی و بالقوه، اشکالات، نقاط ضعف و عوامل ایجاد آنها.
- ۸- شناسایی تواناییها و فرصتهای بالقوه به منظور بهبود سودآوری، افزایش درآمدها و کاهش هزینه ها.
- ۹- شناسایی نارسایی های ساختار سازمانی (شامل ارتباطات درون سازمانی).
- ۱۰- شناسایی راهکارهای جایگزین.

### **استانداردهای حسابرسی عملکرد**

استانداردهای حسابرسی عملکرد شامل سه بخش استانداردهای عمومی، اجرای عملیات و گزارشگری است.

#### **الف) استانداردهای عمومی:**

استانداردهای عمومی سوای استانداردهای اجرای عملیات و گزارشگری به طور مشترک برای حسابرسی صورتهای مالی و حسابرسی عملکرد وضع گردیده است. این استانداردها عبارتند از:

شرایط کارکنان مؤسسه حسابرسی، استقلال مؤسسه حسابرسی و حسابرسان، مراقبتهای تخصصی و حرفه ای و برقراری کنترل کیفیت.

این استانداردها در کلیه مؤسسات حسابرسی، اعم از دولتی و غیر دولتی که حسابرسی برنامه ها، فعالیتها و وظایف دستگاههای دولتی، سازمانهای غیر انتفاعی و ... را به عهده دارند، کاربرد دارد.

### ب) استانداردهای اجرای عملیات:

۱- برنامه ریزی: عملیات حسابرسی باید به حد کافی برنامه ریزی شود. برنامه حسابرسی باید در کلیه مراحل حسابرسی اجرا گردد. اهداف حسابرسی، حوزه عمل حسابرسی و متدولوژی حسابرسی هیچ کدام جدا از هم نیستند. لذا حسابرسان ناگزیرند این سه عنصر را همزمان برنامه ریزی و طراحی کنند.

۲- سرپرستی: کارکنان به طور صحیحی سرپرستی شوند. به منظور تعیین اینکه آیا اهداف حسابرسی در جریان اجرا است، سرپرستی مستقیم حسابرسان و سایر اشخاصی که ( مشاوران، کارشناسان و امثالهم) به امر حسابرسی می پردازند، الزامی است. اصول سرپرستی ایجاب می کند برای کارکنان آموزش لازم ترتیب داده شود.

۳- رعایت قوانین و مقررات: هرگاه رعایت قوانین و مقررات برای تأمین اهداف حسابرسی ضرورت داشته باشد حسابرسان باید در مورد رعایت قوانین و مقررات به نحوی برنامه ریزی کنند تا اطمینان معقولی از کشف موارد خلاف فراهم شود. در کلیه مراحل اجرای حسابرسی، حسابرسان باید نسبت به حالات و رویکردهایی که می تواند دال بر اعمال خلاف قانون یا تخطی از قوانین و مقررات باشد، هوشیار باشند.

۴- کنترل های مدیریتی: حسابرسان باید درکی از کنترل های مدیریتی که به موضوع حسابرسی مربوط می شود، به دست آورند. هنگامی که کنترل های مدیریت در اهداف حسابرسی مهم هستند، حسابرسان باید مدارک کافی به منظور پشتیبانی از قضاوتهایشان در مورد کنترل ها، کسب کنند.

۵- مدارک: دستیابی به مدارک مربوط، قابل اطمینان و کافی مبنای معقولی در جهت یافته ها و نتیجه گیریهای حسابرسان را فراهم می کند. کار حسابرسان باید در فرم کاربرگها ثبت و نگهداری شود. کاربرگها

باید حاوی اطلاعات کافی باشند تا یک حسابرس مجرب بتواند بدون برقراری ارتباط با حسابرس قبلی، از مدارکی که قضاوتها و نتیجه گیریهای در خور اهمیت حسابرسان را به اثبات می رساند، پشتیبانی کند.

### ج) استانداردهای گزارشگری:

- ۱- گزارش مکتوب: گزارش حسابرسی باید به طور کتبی تهیه و نتایج هر رسیدگی به آن منتقل شود.
- ۲- ارائه به موقع گزارش: گزارش حسابرسی باید به طریق مقتضی منتشر شود تا اطلاعات لازم برای استفاده به موقع در اختیار مقامات اداری و اشخاص ثالث ذینفع قرار گیرد.
- گزارش ولو اینکه با نهایت دقت تهیه شده باشد، ولی به موقع در اختیار تصمیم گیرندگان قرار نگیرد، از ارزش لازم برخوردار نخواهد بود. بنابراین، حسابرسان باید برای انتشار به موقع گزارش حسابرسی، برنامه ریزی لازم را معمول دارند.
- ۳- محتوای گزارش: در گزارش حسابرسی باید اهداف، حوزه عمل و متدولوژی حسابرسی بیان شود؛
- ۴- ارائه گزارش: گزارش باید کامل، دقیق، قابل اثبات، قانع کننده و تا آنجا که موضوع اجازه می دهد شفاف و مختصر باشد؛
- ۵- توزیع گزارش: گزارش کتبی حسابرسی باید توسط مؤسسه حسابرسی به مقامات مسئول سازمان تحت رسیدگی، مراجع ذیصلاح سازمانهایی که خواستار انجام حسابرسی بوده اند، یا ترتیب اجرای آن را داده اند از جمله سازمانهایی که وجوهی به سازمان تحت رسیدگی پرداخت کرده اند، تسلیم شود.

### **حسابرسی عملیاتی و استقلال**

با توجه به این که 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 ( درباره استانداردهای مزبور ) را رعایت کند . حسابرسان مستقل توجه خواهند داشت که استانداردهای خدمات مشاوره مدیریت مستلزم درستکاری و رعایت بی طرفی است ، اما مشخصاً بر استقلال ( آنچهان که در بخش ۱۰۱ آیین نامه انجمن حسابداران رسمی و تفسیر آن تشریح

شده است) تأکید ندارد. در این مورد توصیه شده است حسابرسی که با توجه به مفهوم مندرج در دومین استاندارد عمومی حسابرسی، مستقل نیستند یا به دلیل وجود روابطی خاص، مشتری بر این باور است که استقلال آنان در قبال انجام حسابرسی عملیاتی می تواند 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.

### **آمادگی مقدماتی برای اجرای حسابرسی عملیاتی**

پیش از شروع حسابرسی عملیاتی، حسابرس معمولاً کارهای زیر را انجام می دهد:

- شناسایی هدف یا هدفهای کلی حسابرسی عملیاتی، مزایای مشخص مورد انتظار و قابلیت دستیابی به آنها
- ارزیابی این که آیا دامنه بررسی برای رسیدگی محتوایی به وظیفه یا فعالیت مورد نظر کافی است یا خیر
- بررسی این که آیا فرد یا سازمان درخواست کننده حسابرسی اختیار لازم را داراست یا خیر
- بررسی این که آیا افراد انتخاب شده برای انجام حسابرسی واجد صلاحیتهای فنی لازم هستند یا خیر
- توافق با طرف قرارداد، درباره ماهیت و دامنه کار مورد نظر، روش کلی کاری که باید دنبال شود و ماهیت

گزارش حسابرسی

### **مراحل حسابرسی عملیاتی**

قدم های لازم برای اجرای حسابرسی عملیاتی را به شرح ذیل می باشد:

#### **۱- برنامه ریزی**

مرحله ی برنامه ریزی مرحله ای است که طی آن حسابرس برای اولین بار از طریق روشهای گوناگون چون مصاحبه، جمع آوری و تجزیه و تحلیل اطلاعات، مشاهده ی عینی، تجهیزات و روشهای کاری، و... درباره ی عملیات سازمان شناخت پیدا می کند. در پایان این مرحله حسابرس باید دانش کافی از اهداف عملیاتی و کنترلهای محیط حسابرسی کسب کرده باشد.

\* اطلاعات مورد نیاز مرحله ی برنامه ریزی:

مدارک گردآوری شده در مرحله ی برنامه ریزی شامل دو گروه است:

اسناد و مدارک تکمیل پرونده ی دائم :این مدارک و اطلاعات شامل قوانین و مقررات مربوط به فعالیتهای واحد مورد رسیدگی اطلاعات سازمانی ، اطلاعات مالی، رویه ها و روشهای عملیاتی، اطلاعات و گزارشهای مدیریت، نواحی مشکل آفرین و ... می باشد.

اسناد و مدارک اولیه ی پرونده ی جاری:این مدارک عمدتا شامل چرخه ها و فرایندهای فعالیتهای اصلی سازمان، حوزه های دارای ریسک بالا، شاخصهای مرتبط با فعالیتهای اصلی سازمان اعم از درون و برون سازمانی، اطلاعات شرکتهای نهادهای با فعالیت مشابه و ...میباشد.

### ۱-۱ شناخت مقدماتی

وظیفه ی محوله به حسابرسان عملیاتی در این مرحله از فرایند برنامه ریزی عملیاتی شناخت کامل واحد مورد رسیدگی می باشد. جمع آوری اطلاعاتی چون اهداف سازمان، حوزه های فعالیت، ساختار سازمانی، سبک مدیریت مدیران ارشد اهداف هیات مدیره برای برنامه های آتی سازمان چگونگی تخصیص منابع بین حوزه های عملیاتی اعم از منابع مالی، فیزیکی و نیروی انسانی و کسب شناخت از بابت سیستم اطلاعاتی حاکم و روابط سازمانی شرکت. اطلاعاتی که در این مرحله گردآوری میشود و بررسیهای اولیه انجام شده باید بتواند مبنای مناسبی را برای تدوین طرح کلی حسابرسی فراهم کند. با استفاده از نتایج حاصل از گردآوری اطلاعات و بررسیهای اولیه، حسابرس باید قادر شود حوزه های مهم، مخاطره آمیز و حساس را به طور مقدماتی شناسایی کند. شناسایی نهایی حوزه های دارای ریسک بالا یا مشکل آفرین و فراهم کردن شواهد کافی در این خصوص، در مراحل بعدی صورت خواهد گرفت.

### ۱-۲ درک و مستند سازی شرایط موجود

این مرحله علاوه بر فعالیتهای عملیاتی شامل فعالیتهای اداری و تشکیلاتی نیز، می شود. در حوزه های عملیاتی اقدام به تهیه ی نمودگرهای هر یک از فرایندهای موجود در فعالیتهای سازمان می گردد. و در بخشهای اداری و تشکیلاتی نمودگرهای چرخه های مالی و اداری تهیه و همچنین تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی انجام می پذیرد.



## ۱-۲-۱ ترسیم نمودگرهای فرایندهای سازمان

جهت تهیه ی این فلوجارتها لازم است ابتدا به دقت و بصورت کامل جزء بجزء چرخه های فرایندهای سازمان به صورت شرح نوشته و توسط تیم حسابرسی گردآوری شود که عموماً از طریق مصاحبه با مدیران میانی و اجرایی صورت می پذیرد. پس از آن لازم است تا ارتباط سنجی کامل میان این فرایندها به ویژه در حوزه های عملیاتی انجام پذیرد تا عطف و ربط های مربوطه فی مابین این فرایندها به روشنی قابل درک گردد. سپس با استفاده از نرم افزارهای ترسیم اقدام به تهیه ی نمودگرها (فلوجارت) می شود

نکته ی قابل توجه در تهیه ی این نمودگرها و نوشتن شرح فرایندها این است که اولاً مراحل و اقدامات ضروری جهت انجام هر فرایند بطور کامل تشریح و قابل رویت باشد ثانیاً ارتباطات سطوح مختلف سازمان و نحوه ی گزارش دهی و گزارش گیری به وضوح قابل تشخیص باشد و ثالثاً فرم ها و مستند سازی های مربوط به هر فرایند و نحوه ی بایگانی آنها دقیقاً مشخص شود تا برای جمع آوری اطلاعات بعدی به راحتی بتوان منابع اطلاعاتی سازمان را تشخیص داد.

پس از تکمیل نمودگرهای فوق لازم است تا برای هر یک از فرایندهای درج شده اقدام به تهیه ی شناسنامه گردد.

شناسنامه ی هر فرایند شامل ورودی ها و خروجی های هر فرایند پروسه ی اصلی عملیاتی و ریسکهای ناشی از عوامل درون سازمانی و برون سازمانی آن فرایند و همچنین چگونگی همپوشانی بین هدف فرایند مربوطه و هدف کلی (استراتژی سازمان) میباشد.

## ۱-۲-۲ تجزیه و تحلیل صورتهای مالی

برای حسابرسان بهترین نقطه شروع در تشخیص حوزه های بحرانی، تجزیه و تحلیل صورت های مالی سازمان است.

استفاده از ابزار تحلیل خاص می تواند در تشخیص چگونگی انجام فعالیت ها توسط سازمان و تعیین حوزه های بحرانی که نیاز به توجه و بهسازی دارد به نحوی مؤثر باشد. این ابزارها عبارتند از: مقایسه اطلاعات، درصد روندها، صورت های مالی همگن و نسبت های مالی.

مقایسه اطلاعات صورت های مالی یک روش تحلیل اولیه در تجزیه و تحلیل است. یکی دیگر از ابزارهای تحلیل صورت های مالی درصد روندها می باشد که برای ارائه ارقام سالهای مختلف نسبت به سال پایه مورد استفاده قرار میگیرد.

در یک صورت مالی همگن، سرفصل های اصلی نه تنها بر مبنای ریالی بلکه بر اساس درصد نیز نشان داده می شود. نسبتهای مالی یک رابطه ریاضی را بین دو حالت کمی نشان میدهد ابزار اصلی تحلیل صورتهای مالی محسوب میشود از این نسبت ها برای شناسایی نقاط مشکل آفرین عملیاتی نیز می توان استفاده کرد. علاوه بر ابزار های فوق الذکر رسم نمودارها و نمایش ترسیمی اطلاعات مالی ابزار مناسبی جهت تجزیه و تحلیل و درک اطلاعات صورت های مالی است.

### ۱-۳ شناخت حوزه های مهم و مخاطره انگیز و مشکل آفرین

در مرحله ی شناخت یکی از مهمترین مسائل قابل توجه تفکیک سازمان به حوزه های عملیاتی اصلی، حوزه های عملیاتی اصلی به فعالیتهای عمده ی هر حوزه، شکستن این فعالیتها به فرایندهای عملیاتی آن و ارتباط فی مابین این فرایندها و نتیجتاً کسب شناخت در مورد اقدامات انجام شده در هر فرایند است. بعد از انجام این تقسیم بندی لازم است تا برای هر فعالیت سازمان در حوزه مورد رسیدگی اقدام به تهیه پرسشنامه ریسک گردد. این پرسشنامه که بر اساس ۳ آیتم عمده حسابرسی عملیاتی یعنی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی تهیه می شود شامل سوالاتی با مضمون فعالیت مورد رسیدگی در خصوص میزان انعطاف پذیری فرآیندهای آن فعالیت جهت نیل اهداف سازمان می باشد و به صورت رتبه بندی از بسیار زیاد تا خیلی کم می باشد.

پرسشنامه مذکور لازم است تا توسط مدیر، سرپرست، مشاور تیم، حسابرسان ارشد تیم و همچنین مدیران ارشد و مدیران میانی سازمان که در حوزه مورد رسیدگی اشتغال دارند تکمیل شود. پس از تکمیل این پرسشنامه می بایست جمع رتبه های اختصاص داده شده برای هر رده تعیین و با توجه به ضریب تعدیل هر یک از تکمیل کنندگان اقدام به محاسبه رتبه هر فعالیت گردد. با توجه به رتبه هر فعالیت به راحتی می توان حوزه های مهم و مخاطره انگیز سازمان را مشخص نمود.

## ۲- تدوین برنامه های حسابرسی

برنامه حسابرسی عملیاتی برای بررسی فعالیت هایی نوشته می شود که در مرحله برنامه ریزی انتخاب شده اند. این مرحله حلقه اتصال مرحله برنامه ریزی و مرحله اجرای عملیات محسوب می شود. این برنامه ها، برنامه اجرای حسابرسی عملیاتی می باشند. برای انجام یک حسابرسی عملیاتی کارا و اثر بخش وجود یک برنامه حسابرسی عملیاتی مناسب ضروری است. برنامه حسابرسی عملیاتی برای شرایط خاصی از سازمان یا بخش مورد بررسی تدوین می گردد و بر خلاف حسابرسی مالی برای سال قبل کاربرگ های قابل مراجعه و استاندارد ندارد.

در این مرحله برنامه ها باید استاندارد های ویژه ای از جمله تناسب با موضوع و سازمان مورد رسیدگی، مشخص بودن، انعطاف پذیری و هدفمند بودن لحاظ شود. برنامه حسابرسی تنها بوسیله مدیر حسابرسی تدوین نمی شود بلکه علاوه بر اعضای گروه حسابرسی، کارکنان شاغل در حوزه مورد بررسی و مشاورین و متخصصان برون سازمانی و کارکنان سازمان های مشابه نیز در تهیه این برنامه مشارکت دارند.

## ۲-۱ بررسی ساختار کنترلهای داخلی

حسابرس باید شناخت کافی از کنترلهای مدیریت واحد مورد رسیدگی به دست آورد. هر گاه کنترلهای مدیریت از لحاظ هدف حسابرسی با اهمیت باشد، حسابرسان باید به منظور پشتیبانی از قضاوت خود نسبت به آن کنترلهای، شواهد کافی گردآوری کنند. شواهد ممکن است به صورت عینی، مستند، استشهادی و تحلیلی طبقه بندی شود. شواهد عینی توسط حسابرسان و از طریق بازرسی یا مشاهده مستقیم افراد، اموال یا رویدادها تحصیل میشود. چنین شواهدی ممکن است به صورت یادداشت، عکس، رسم کروکی، نمودار، نقشه یا نمونه های عینی مستند شود. شواهد مستند شامل اطلاعات ایجاد شده از قبیل نامه ها، قراردادها، ثبتهای حسابداری، صورتحسابها و اطلاعات مدیریت درباره عملکرد است. شواهد استشهادی از طریق پرس و جوها، مصاحبه ها یا پرسشنامه ها گردآوری میشود.

رسیدگی ها به کنترلهای داخلی اداری و عملیاتی توسط حسابرس عملیاتی در مرحله ی برنامه ریزی انجام می پذیرد.

در این مرحله عمده ی فعالیت مورد انجام تکمیل چک لیستهای اجزای ۵ گانه ی کنترلهای داخلی است. جهت تکمیل این پرسشنامه ها ابتدا سوالات مربوط به هر یک از اجزای ۵ گانه ی کنترلهای داخلی را با توجه با هدفهای هر چک لیست متناسب با حوزه ی فعالیت مورد رسیدگی بازنویسی می گردد. و سپس جهت پاسخگویی به پرسشها برنامه های رسیدگی مربوطه تدوین و توسط تیم حسابرسی مورد اجرا قرار میگیرد. لازم به ذکر است با توجه به هدف هر سوال در پایان رسیدگی لازم است تا نقاط قوت و ضعف مربوط به آن بخش از کنترلهای داخلی سازمان درج و نتیجه گیری شود.

## ۲-۲ نواحی مستعد بهبود و گزارش تعیین اولویت از طریق ارزیابی ریسک فعاليتها

اگر چه موضوع حسابرسی عملیاتی میتواند در برگیرنده عملیات کامل یک سازمان باشد، اما معمولاً دامنه کار به فعالیتهای بخشی از یک سازمان محدود میشود. زیرا معمولاً رسیدگی به تمام فعالیتهای یک سازمان در قالب یک قرارداد با اعمال کلیه روشهای رسیدگی ممکن در یک حسابرسی عملیاتی، میسر نیست. براساس رویکرد مصوب هیئت اجرایی مؤسسه حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، بخشی از عملیات حوزه /فعالیت (واحد مورد رسیدگی که در بالاترین سطح اولویت) از لحاظ بالا بودن سطح ریسک دستیابی به هدفهای فعالیت مربوط و میزان وزن یا اهمیت ریسک آن فعالیت قرار میگیرد، اقدامات مندرج در مراحل بعدی در مورد آن اجرا میشود. در این حالت فرض بر این است که انجام حسابرسی عملیاتی در مورد بخش مذکور بیشترین بازده را دارد.

منظور از بهبود عملیات، به طور کلی عبارت از افزایش صرفههای اقتصادی، کارایی یا اثر بخشی و یا ترکیبی از این عوامل است. حسابرس عملیاتی فرصتهای مشخص برای بهبود را از طریق تجزیه و تحلیل مصاحبه های انجام شده با افراد (اعم از درون و برون سازمانی)، مشاهده عملیات، بررسی گزارشهای جاری و گذشته، بررسی معاملات، مقایسه با استانداردهای صنعت، به کارگیری قضاوت حرفهای بر اساس تجربه یا سایر ابزارهای مناسب شناسایی میکنند.

در این مرحله با توجه به پرسشنامه های تکمیل شده در مرحله شناخت حوزه های مهم و مخاطره انگیز و مشکل آفرین و رتبه بندی به دست آمده برای فعالیت ها می توان در این مرحله از حسابرسی عملیاتی اقدام

به تدوین برنامه های رسیدگی به فعالیتهای دارای اولویت بالاتر نمود که لازمه این کار تهیه گزارش تعیین اولویت می باشد. این گزارش در حقیقت جدولی است که فعالیت های دارای ریسک را به ترتیب اهمیت در خود جای داده است.

## ۲-۳ تدوین شاخصهای مناسب برای فعالیت های عملیاتی دارای اولویت

با توجه به فعالیت های مندرج در گزارش تعیین اولویت لازم است برای هر یک از فعالیت های عملیاتی سازمان شاخص های استاندارد و مناسب با حوزه مربوطه را تعیین نمود که تا برنامه های حسابرسی بر مبنای جمع آوری اطلاعات مربوط به آن ها و همچنین تجزیه و تحلیل اطلاعات فوق الذکر طراحی شود. نکته شایان توجه در تدوین این شاخص ها این است که شاخص های مذکور باید علاوه بر پوشش کامل تمامی ارکان اساسی فعالیت در داخل سازمان قابلیت مقایسه عملکرد سازمان را با سایر سازمان های مشابه را فراهم نماید.

## مراحل تدوین برنامه های حسابرسی

پس از تصمیم گیری برای تشکیل گروه مناسب تدوین برنامه حسابرسی عملیاتی با توجه به بند فوق گام بعدی تعیین کارهای حسابرسی برای هر یک از حوزه های شناسایی شده در مرحله برنامه ریزی است.

در تدوین برنامه ها گروه حسابرسی باید اقدامات زیر مدنظر قرار دهد:

۱- شناسایی حوزه های بحرانی عملیاتی و کنترل های مربوطه و حوزه های مستعد بهبود فرآیند های مورد انجام در هر فعالیت عملیاتی.

۲- طرح سوالات عمده و اصلی و تعیین عملیات لازم برای بررسی اعتبار و کمی ساختن سطوح مخاطره مشاهده شده در فعالیت ها به گونه ای که پرسش های برنامه تعیین کننده هدف رسیدگی باشد.

۳- شناسایی اقدامات لازم برای پاسخ گویی به پرسش های عمده و مربوط به حوزه های مستعد بهبود.

۴- تدوین طرح های عملیات حسابرسی حوزه های مورد بررسی.

### ۳- اجرای عملیات

اقدامات انجام شده در مرحله برنامه ریزی حسابرسی عملیاتی باید نقاط ضعف احتمالی مدیریت یا حوزه های عملیاتی مستعد بهبود را آشکار سازد. در همین راستا برنامه حسابرسی طرحی برای هدایت اقدامات حسابرسی عملیاتی در مرحله اجرای عملیات است. در این مرحله اقدامات حسابرسی به ترتیبی که در مرحله تدوین برنامه حسابرسی تعیین شده است انجام می شود. در پایان این مرحله نقاط ضعف و قوت با اهمیت شناسایی می شود. وظایف عمومی که در جهت حصول نتایج صحیح به کار می روند عبارتند از تحقیق یا بررسی، ارزیابی، بررسی یافته ها و ارائه پیشنهادات در مورد حوزه های با اهمیت. ابزارها و روشهای زیادی وجود دارد که می توان در مرحله اجرای عملیات به کاربرد که تعدادی از آنها عبارتند از مصاحبه، نمودگر سیستم ها، نمودگر ساختار واحد عملیاتی مورد رسیدگی، تجزیه و تحلیل تغییرات و روندهای شاخص ها و مقایسه آنها با معیارهای مطلوب صنعت.

### ۴- تکمیل یافته ها ارزیابی نتایج

با استفاده از برنامه های حسابرسی مربوط به مرحله اجرای عملیات، گروه حسابرسی عملیاتی یافته های با اهمیت را شناسایی می کنند و برای هر یک از این یافته ها، تیم حسابرسی عناصر لازم را بکار می گیرند تا مدیریت را در مورد وجود یک نارسایی و لزوم انجام اصلاحاتی در این زمینه متقاعد سازند و هدف این یافته ها نباید ایجاد بحران باشد بلکه ایجاد یک جو سازنده و کمک کننده به مدیریت برای بهبود عملیاتی است. حسابرس برای تکمیل یافته های خاص حسابرسی و ارائه پیشنهادات باید به حد کافی عملیات تحلیل انجام بدهد. در این مرحله حسابرس باید از وضعیت واقعی، معیارها، علت نارسایی ها و آثار مربوطه آگاهی کامل داشته باشد.

۱- وضعیت واقعی: در نظر گرفتن شرایط واقعی برای انجام تحلیل ها بسیار ضروری است در واقع یک حسابرسی عملیاتی بایدکشف حقایق در مورد این باشد که چه چیز؟ چه موقع؟ و چگونه؟ به کار گرفته شود. از آنجا که وضعیت واقعی با معیارهای مورد نظر مرتبط است مرجع خوبی برای ارزیابی یافته ها فراهم می آورد.

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

۳- علت: حسابرس باید در شناسایی علل خاص نارسایی که موجب از دست رفتن کارایی و صرفه اقتصادی عملیات می شود 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 نارسایی ها: حسابرس برای کمک به مدیریت در تعیین میزان تاثیر وضعیت موجود بر عملیات باید میزان اثر بخشی را تا حد امکان به صورت کمی ارائه دهد که این مهم از طریق شاخص های مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته در مرحله اجرای عملیات محقق می شود. نتیجه این آثار باید در قالب واژه های کمی (چون ریال، زمان، تعداد و ...) بیان شود.

## ۵- پیشنهادات

عامل اصلی تکمیل موفقیت آمیز بودن یافته های حسابرسی عملیاتی، ارائه ی 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 پیشنهادها قابل اجرا و منطقی است؟

پیشنهادهای 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 برنامه ریزی باید اجرا شود. حسابرسان باید در جهت حصول اطمینان از عملی بودن و مقبولیت پیشنهادها، حداکثر تلاش خود را به کار برند.

بیان اینکه یک کنترل باید اضافه شود و یا اینکه مجدداً مورد عمل قرار گیرد کافی نیست، مدیریت به دلایلی نیاز دارد که چرا کنترل مورد نظر باید مستقر شود. حسابرسان باید دید مدیریتی داشته باشند و ارزیابی خود را بر پایه هزینه/منفعت کنترل مورد نظر استوار کنند. ممکن است هزینه اضافه کردن یک کنترل به مراتب زیاده از منافع حاصل از آن کنترل باشد. در صورتی که حسابرسان بتوانند پیشنهادها را مشخص، با در نظر گرفتن هزینه آن و محیط کنترلی مربوط، جهت بهبود عملیات داشته باشند، به هدف حسابرسی دست یافته و باعث کارایی و سودآوری واحد مورد رسیدگی میشوند. در هر صورت پیشنهادها باید بر اساس اصل هزینه/منفعت ارائه شود. ممکن است برای بعضی از نارسائیهها به دلیل با اهمیت نبودن، پیشنهادی ارائه نشود. (در چنین مواردی به تشخیص حسابرس صرفاً نارسائیههای مربوط به مدیریت گزارش میشود).

## ۶- گزارش دهی

در مرحله ی گزارش دهی حسابرسی عملیاتی، گروه حسابرسی نتایج کار حسابرسی را به کارکنان عملیاتی و مدیریت سازمان ارائه می دهند. اهداف این گزارش ارائه ی اطلاعات مفید و به موقع درباره ی نارسایی های با اهمیت عملیاتی و ارائه ی پیشنهادهایی برای اصلاح آن است. این گزارش شامل خلاصه ای از اقدامات انجام شده، یافته های حسابرسی عملیاتی، نارسایی های عملیاتی، و اقدامات کارکنان برای اصلاح وضعیت موجود است. یک گزارش خوب ویژگیهایی چون اهمیت، سودمندی و به موقع بودن، صحت و کفایت مدارک و مستندات، قابلیت متقاعد ساختن، عینیت و قابل مشاهده بودن، سادگی لحن ساختار مناسب و مثبت نگری را دارد.



تهیه گزارش حسابرسی به عنوان نتیجه نهایی کار حسابرس، از حساسیت و اهمیت بالایی برخوردار است . چنانچه گزارش حسابرسی به نحو مناسب تهیه نشود، یقیناً هدف حسابرسی تأمین نخواهد شد . حسابرسان باید هدف حسابرسی، دامنه رسیدگی، روش اجرای عملیات، یافته های با اهمیت و پیشنهادهای عملی خود را به طور کتبی و بموقع گزارش کنند.

حسابرسان باید در مورد شرکتهای دولتی و طرحهای عمرانی، کلیه موارد با اهمیت رعایت نشدن قوانین و مقررات و نیز کلیه موارد سوء استفاده کشف شده در حین اجرای عملیات و همچنین دامنه عملیات خود درباره کنترلهای مدیریت و هرگونه نقاط ضعف در خور توجه کشف شده در جریان حسابرسی را گزارش کنند . افزون بر این، موارد زیر باید در گزارش حسابرسی درج شود:

الف - دیدگاه مقامات مسئول واحد مورد رسیدگی در باره یافته ها، نتیجه گیری و پیشنهادهای حسابرسان و نیز اصلاحات انجام شده،

ب - دستاوردهای ارزشمند، به ویژه در مواردی که نتایج پیشرفتهای مدیریت در جای دیگر نیز کاربرد دارد،  
پ - ماهیت اطلاعات حذف شده و نیز الزامات توجیه کننده این موارد در صورتی که افشای اطلاعات معینی ممنوع باشد . در هر صورت گزارش حسابرسی باید کامل، صحیح، بیطرفانه، قانع کننده و تا آنجا که موضوع اجازه میدهد، روشن و خلاصه باشد.

## ۷- پیگیری

آخرین مرحله حسابرسی عملیاتی پیگیری است . هدف از پیگیری، شناسایی واکنش های مدیریت در مقابل پیشنهادهای ارائه شده و ارزیابی نتایج این واکنش ها به منظور استفاده از بازخورد حاصل از آن است . این مرحله معمولاً هنگامی توسط حسابرس انجام می شود که موضوع در قرارداد ها پیش بینی شده باشد . چگونگی انجام پیگیری بر اساس خط مشی کلی حسابرسی مالی می باشد . به این نحو که برای هر یک از پیشنهادات کاربرگی تهیه و فهرست اقدامات انجام شده از سوی مدیران میانی و ارشد سازمان برای رفع نقطه مستعد بهبود مربوطه مشخص می گردد . سپس نسبت به رفع یا عدم رفع آن با توجه به نتایج حاصل از اقدامات انجام شده بر شاخص های فعالیت مربوطه قضاوت میگردد.

## ارتباط با مفهوم کنترل های مدیریت

نظر به اینکه تصمیم گیریهای مدیریت ، انجام فعالیتهای و نتایج به دست آمده از آن در هر سازمان از درون سیستمهای اطلاعاتی آن می گذرد و سیستم برنامه ریزی و کنترل مدیریت جزئی از سیستم های اطلاعاتی موجود است. لذا مطالعه و آزمون کنترل های مدیریت در انجام حسابرسی عملکرد از ضروریات است . اصطلاح کنترل مدیریت ، کل سیستم واحد مورد رسیدگی را در برمی گیرد بنابر این، کنترل های مدیریت فعالیتهای داخلی و خارجی مدیریت را شامل می شود . سیستم مزبور شامل برنامه ریزی، سیاستگذاری و تدوین روشها و همچنین اقدامات واقعی انجام شده برای اداره امور واحد رسیدگی است که برای بهبود اجرای مؤثر مسئولیتهای محوله بر اساس روشها و نتایج مورد انتظار طراحی می شود . کنترل های مدیریت نه تنها شامل کنترل های داخلی بلکه در برگیرنده کنترل های خارجی منجمله قوانین جاری کشور ، محدودیتهایی که توسط سازمانهای مسئول کشور برای واحد در نظر گرفته شده است، شرایط بازار، امکانات استقراض، دریافت یارانه، محدودیتهای توزیع و قیمت گذاری محصول، پیشرفتهای فناوری و محدودیتهای وضع شده توسط شرکتهای اصلی برای شرکتهای فرعی خود نظیر کنترل توزیع سود و کنترل قیمت فروش و توزیع محصولات است .

سه وجه تمایز اصلی بین کنترل های مدیریت و کنترل های داخلی به شرح زیر است :

- ۱-تأکید فزاینده بر نیاز به بیان هدفهای سازمان و برقراری ارتباط نزدیک آن با کنترل های مدیریت؛
  - ۲-تأکید فزاینده بر کنترل های خارجی در مقایسه با کنترل های داخلی؛
  - ۳-گسترش کنترل به منظور در بر گرفتن کلیه فعالیتهای مدیریت نظیر تولید ، حمل و نقل، تحقیق به جای تنها تأکید بر فعالیتهای حسابداری .
- دسترسی به اهداف کارایی و صرفه اقتصادی و اثربخشی به کنترل های مدیریت خوب بستگی دارد که مسئولیت مزبور بر عهده مدیریت واحد مورد رسیدگی است .
- کنترل های مدیریت شامل روشها و خط مشی هایی جهت حصول موارد ذیل است :
- برنامه ریزی ، سازماندهی و رهبری و کنترل عملیات؛

-تائید اینکه منابع طبق قوانین و مقررات مورد استفاده قرار می گیرد؛

-محافظت از منابع در مقابل سوء استفاده و هدر رفتن؛

-اندازه گیری ، تنظیم و گزارشگری عملکرد واحد اقتصادی؛

-اطمینان از دستیابی به اهداف؛

-اطمینان از اینکه به داده های قابل اعتماد و معتبر دسترسی داشته ، نگهداری شده و در گزارشهای سالانه و سایر مدارک به درستی افشا می شود

در مرور اولیه کنترل های مدیریت ، حسابرس باید عوامل ذیل را در نظر بگیرد :

۱) آیا خط مشی های سازمان به طور کامل با اختیارات و امتیازات اساسی سازمان مطابق است؟

۲) آیا سیستم روشها و کنترل های مدیریتی برای انجام این خط مشی ها همان طور که مد نظر مدیریت عالی جهت کارایی و صرفه اقتصادی بوده ، طراحی شده است؟

۳) آیا سیستم کنترل مدیریت کنترل کافی بر روی منابع سازمان ، درآمد و هزینه ها فراهم می کند؟  
تعدادی از عواملی که حسابرس باید جهت ارزیابی سیستم کنترل مدیریت و تعیین نواحی مشکل آفرین در نظر بگیرد به قرار زیر است:

۱- استفاده مدیریت از استانداردها یا اهداف برای قضاوت در مورد اجرا ، بهره وری ، کارایی یا استفاده از کالاها و خدمات؛

۲- فقدان دستورالعملهای مکتوب که سبب عدم فهم درست ، درخواستهای متناقض ، انحرافات غیر قابل قبول و اجرای غیر یکنواخت می گردد؛

۳- عدم مؤفقت در قبول مسئولیتها؛

۴- دو باره کاریها؛

۵- استفاده نامناسب از وجه نقد؛

۶- الگوی سازمانی غیر معقول و بیهوده؛

۷- استفاده بیهوده ، ناکارا از کارکنان و منابع فیزیکی؛

۸-کارهای ناتمام .

۹-شناسایی نواحی مشکل آفرین

تکنیک های زیادی وجود دارد که حسابرس بتواند با آگاهی بیشتر نواحی مشکل آفرین را مشخص کند که در اینجا به تعدادی از آنها اشاره می کنیم:

۱-بررسی فعالیت ها: اینکه اطلاعات از چه طریق به دست می آید و یک فعالیت چگونه انجام شود و نحوه کنترل آن چگونه است می تواند موارد غیر قابل کنترل یا مستعد آن را مشخص کند .

در یک عملیات خرید، سه مرحله زیر می تواند نقاط کلیدی باشد:

الف) تعیین میزان و کیفیت مواد خریداری شده؛

ب) روشهای دستیابی به بهترین قیمت؛

ج) روشهای تعیین درست کمیت و کیفیت.

اگر در ارتباط با خریدهای عمده ، حسابرس به این نتیجه برسد که این مراحل نیاز به بازنگری دارد او باید قضاوت خود را بر روی آن عملیات متمرکز کند.

۲-مرور گزارشهای مدیریتی: مرور گزارشهای داخلی که خود مدیریت به طور منظم برای به دست آوردن اطلاعات از آنها استفاده می کند، نیز می تواند اطلاعات با ارزشی درباره نواحی مشکل آفرین و ضعیف و شرایط و انجام کارها در اختیار حسابرسان قرار دهد.

۳-مرور گزارش بازرسان و حسابرسان داخلی: حسابرس در اینگونه موارد باید به دلایل وقایعی که نکات ضعیف در سیستم مدیریتی را برایش آشکار می کند و به مدیریت عالی جهت رفع آن ارجاع نشده است، توجه کند.

۴-بازرسی فیزیکی: بازرسیهای فیزیکی فعالیتهای سازمانی می تواند یک روش مفید برای مشخص کردن عدم کارایی یا مشکلاتی باشد که مورد توجه حسابرس است، که می توان به انباشت مازاد تجهیزات و مواد ، ابزار کم مصرف ، کارمندان بی انگیزه ، عودت محصولات از سوی مصرف کنندگان یا مشتریان ، دور ریختن مواد مفید و شبیه این موارد اشاره کرد

۵- بررسی و پیگیری رویدادها: یکی از راههای مفید جهت به دست آمدن بینش عملی درباره روشها می تواند تعقیب تعدادی از رویدادهای سازمان به طور کامل و از ابتدا تا انتها باشد .

۶- مصاحبه با کارکنان: حسابرس می تواند اطلاعات با ارزشی از طریق مصاحبه با کارکنان به دست آورد و میزان مؤفقیقت در دستیابی به اطلاعات مفید در این زمینه به شهرت حسابرس و سؤالات مطرح شده توسط او بستگی دارد .

### **مقایسه حسابرسی مالی و عملیاتی**

الف) شباهت های حسابرسی مالی و عملیاتی

۱- مراحل انجام کار: حسابرسی عملیاتی و مالی در بسیاری از مراحل کار، از جمله موارد زیر شبیه یکدیگرند:

- برنامه ریزی، کنترل و سرپرستی

- تدوین و ارائه پیشنهادها

- گزارشگری نتایج

- شناسایی واقعیتها، تجزیه و تحلیل و مستندسازی

۲- ارائه کنندگان خدمات حسابرسی مالی و عملیاتی : حسابرسان مستقل با افزایش مهارتهای فنی مانند

توانایی تجزیه و تحلیل، یافتن واقعیات و گزارشدهی، برای انجام حسابرسی عملیاتی در موقعیت برتری

نسبت به دیگران قرار دارند. در نتیجه، به دلیل دارا بودن مهارتهای کاربردی خاص، آشنایی با عملیات تجاری

و اهمیت درخور ملاحظه ارتباط بین کنترلهای مالی و عملیاتی از آنان برای ارائه خدمات حسابرسی عملیاتی

دعوت می شود.

بنابراین حسابرسی عملیاتی نیز همانند حسابرسی مالی اغلب توسط حسابرسان مستقل انجام می گیرد.

### **ب) وجوه افتراق حسابرسی مالی و عملیاتی**

به طور کلی وجوه افتراق حسابرسی مالی و عملیاتی شامل موارد زیر است:

۱- اهداف : حسابرسی عملیاتی برخلاف حسابرسی صورت های مالی دارای اهداف و رویکردهای کلی تری

می باشد. هدف حسابرسی مالی ارائه اظهار نظر درخصوص صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی است.

حسابرسی عملیاتی حدود بیشتری از مسئولیت های مدیریت را شامل می شود و هدف آن ارزیابی عملکرد، تعیین فرصتهایی برای کارایی و صرفه اقتصادی بیشتر و بهبود اثربخشی در اجرای روش ها و عملیات و ارائه پیشنهاد میباشد.

۲- معیارها : در حسابرسی مالی، حسابرسان بیشتر، از استانداردها و اصول پذیرفته شده حسابداری به عنوان معیار استفاده می کنند. اما در حسابرسی عملیاتی از آنجا که دامنه رسیدگی می تواند از درستکاری مدیران، مدیریت صحیح، متناسب بودن سیستم اطلاعاتی و کارایی عملیات تا عملی بودن تصمیمگیریهای گوناگون را دربر گیرد، بنابراین برای چنین محدوده وسیعی از فعالیتها و عملکردها هیچ معیاری که مورد پذیرش همگان باشد وجود ندارد.

۳- مهارت ها : حسابرسی عملیاتی حرفه ای مستلزم انواع مهارتها می باشد و دارای یک ارتباط اثربخش با تمام سطوح سازمانی و ارزیابی تمام جوانب یک سازمان است. بخش های مالی و حسابداری، تولید، مهندسی و کنترل موجودی، خدمات مشتریان، اعتبارات، خرید، پرسنلی و اداری، پردازش اطلاعات و بازاریابی و فروش از قسمت هایی هستند که می توانند مشمول حسابرسی عملکرد قرار گیرند.

۴- نقش حسابرس : این حسابرسی به عنوان یک شکل مدرن حسابرسی در مقایسه با حسابرسی صورت های مالی می باشد. یکی دیگر از تفاوت های بین حسابرسی عملیاتی و حسابرسی مالی در نقش حسابرس می باشد که در حسابرسی عملیاتی نقش حسابرس بیشتر ارزیابی فعالیت ها می باشد و در حسابرسی مالی ارزیابی صورتهای مالی می پردازد.

۵- نحوه مدیریت و اجرا : از تفاوت های حسابرسی مالی و حسابرسی عملیاتی می توان به نحوه مدیریت آن نیز اشاره کرد که حسابرسی مالی طی یک چرخه سالانه تکراری انجام می شود در صورتی که حسابرسی عملکرد به صورت پروژه مجزا انجام می شود.

۶- استاندارد بودن و یکنواختی : یکی دیگر از تفاوت های موجود بین این دو نوع حسابرسی در سطح استاندارد بودن آنهاست که در آن طرح ریزی حسابرسی عملیاتی در قالب یک شکل استاندارد ثابت بسیار مشکل است.

۷- کمی و کیفی بودن : حسابرسی عملیاتی بر خلاف حسابرسی صورتهای مالی، کمی بوده و عامل تجزیه و تحلیل در آن جایگاه خاصی دارد و نیز ضمن کمک به تخصیص بهینه منابع واحد اقتصادی، محدودیت فزونی منافع بر مخارج را بیشتر مد نظر قرار میدهد.

۸- رهنمودها : حسابرسی عملیاتی همواره دارای رهنمودهای لازم برای نقاط ضعف مربوط به عملکرد مدیران است و به مدیران واحد اقتصادی کمک می کند تا برای غلبه بر مشکلات و مسائل خود توصیه های لازم را بدست آورند و به این ترتیب زمینه برای بهبود و بهسازی اجرای یک طرح، برنامه یا عملکرد سازمان و ارتقای کیفیت اجرای کارها هرچه بیشتر و بهتر فراهم شود. اگرچه حسابرسی مالی نیز ممکن است به ارائه نامه مدیریتی شامل نظرات و پیشنهادهای مشخص منجر شود اما در حسابرسی مالی از این تکنیک ها در دامنه بسیار محدودتری استفاده می شود.

### **مقایسه با حسابرسی صورتهای مالی**

حسابرسی عملکرد برخلاف حسابرسی صورت های مالی دارای اهداف و رویکردهای کلی تری است. حسابرسی عملکرد حرفه ای مستلزم انواع مهارتهاست و دارای یک ارتباط اثربخش با تمام سطوح سازمانی و ارزیابی تمام جوانب یک سازمان است. بخشهای مالی و حسابداری، تولید، مهندسی و کنترل موجودی، خدمات مشتریان، اعتبارات، خرید، پرسنلی و اداری، پردازش اطلاعات و بازاریابی و فروش از قسمتهایی هستند که می توانند مشمول حسابرسی عملکرد قرار گیرند.

حسابرسی عملکرد حدود بیشتری از مسئولیتهای مدیریت را شامل می شود و هدف آن تعیین فرصتهایی برای کارایی و صرفه اقتصادی بیشتر و بهبود اثربخشی در اجرای روشها و عملیات است . حسابرسی عملکرد به عنوان یک شکل مدرن حسابرسی در مقایسه با حسابرسی صورتهای مالی و حسابرسی رعایت، است .

تفاوت اصلی بین حسابرسی عملکرد و حسابرسی سنتی در نقش حسابرس است که در حسابرسی عملکرد نقش حسابرس بیشتر ارزیابی فعالیتها است .

از تفاوت‌های حسابرسی مالی و حسابرسی عملکرد می‌توان به نحوه مدیریت آن نیز اشاره کرد که حسابرسی مالی طی یک چرخه سالانه تکراری انجام می‌شود در صورتی که حسابرسی عملکرد به صورت پروژه مجزا انجام می‌شود.

یکی دیگر از تفاوت‌های موجود بین این دو نوع حسابرسی در سطح استاندارد بودن آنهاست که در آن طرح ریزی حسابرسی عملکرد در قالب یک شکل استاندارد ثابت بسیار مشکل است.

حسابرسی عملکرد همواره دارای رهنمودهای لازم برای نقاط ضعف مربوط به عملکرد مدیران است و به مدیران واحد اقتصادی کمک می‌کند تا برای غلبه بر مشکلات و مسائل خود توصیه‌های لازم را به دست آورند و به این ترتیب زمینه برای بهبود و بهسازی اجرای یک طرح، برنامه یا عملکرد سازمان و ارتقای کیفیت اجرای کارها هرچه بیشتر و بهتر فراهم شود.

حسابرسی عملکرد بر خلاف حسابرسی صورتهای مالی، کمی بوده و عامل تجزیه و تحلیل در آن جایگاه خاصی دارد و نیز ضمن کمک به تخصیص بهینه منابع واحد اقتصادی، محدودیت فزونی منافع بر مخارج را بیشتر مدنظر قرار می‌دهد

### **نقش حسابرسی عملیاتی در اقتصاد کشورها**

در سالهای اخیر، کانون توجه و دامنه بسیاری از حسابرسیها در بخش عمومی و خصوصی دستخوش دگرگونیهایی شده است و از آنجاکه صورتهای مالی به تنهایی پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی مدیریت نیست، مدیران در بخشهای خصوصی و دولتی به دنبال کسب اطلاعات بیشتر به منظور ارزیابی و قضاوت در مورد کیفیت عملیات و پیشرفتهای عملیاتی هستند. در نتیجه ایجاد چنین زمینه‌هایی، نیاز و ضرورت وجود فنون حسابرسی عملیاتی برای ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات به نحو چشمگیری افزایش یافته است.

در دنیای امروز، انجام حسابرسی عملیاتی، ارائه خدمات جدید محسوب نمی‌شود و هر روز حسابرسان با درخواستهای روزافزونی از جانب متقاضیان در بخشهای دولتی و خصوصی برای انجام حسابرسی عملیاتی رو به رو هستند.



در شرایط اقتصادی کنونی، از آنجا که اعضای هیئت‌مدیره، مقامات منتخب و مدیران ارشد در قبال وظیفه مباشرت، از درجه بالای پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری برخوردارند، همواره خواستار دریافت خدمات ارزیابی و مشاوره مستقل هستند. این گروه از مدیران و مسئولان اجرایی حتی ممکن است دلیلی مبنی بر وجود مشکل برای خود یا سازمان خود تصور نکنند اما اغلب بر این باورند که یک بررسی بیطرفانه و ارائه پیشنهادهای حاصل از آن می‌تواند فوایدی برای سازمان آنها دربر داشته باشد.

بررسی علل درخواست روزافزون مدیران برای دریافت خدمات حسابرسی عملیاتی نشان می‌دهد که دو موضوع زیر، بستر مناسبی را برای انجام حسابرسی عملیاتی فراهم کرده است:

- هدایت مدیران برای توجه بیشتر به رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در واحدهای اقتصادی،
- ارتقای تجربیات حسابرسان مستقل در زمینه تشخیص و یافتن واقعیتهای موجود در حسابرسی مالی و مشاوره مدیریت و ارائه رهنمودهای لازم به مدیران.

در این فرایند، در برخی از قراردادهای خاص که حسابرسان مستقل به تخصصهای اضافی نیازمندند، کارشناسان بخش خدمات مشاوره مدیریت می‌توانند این نیاز را بر طرف کنند یا از سایر صاحب‌نظران، موسسه‌های مشاوره یا سایر منابع در این زمینه استفاده کنند. داشتن یا توان کسب صلاحیت لازم برای شناسایی واقعیات و تجزیه و تحلیل مورد نیاز در عملیات خاص مورد بررسی، از اهمیت زیادی برخوردار است.

### **آشنایی با مفاهیم معیار در حسابرسی عملیاتی**

معیارها یک مجموعه‌ای از شاخصها هستند که حسابرسان یافته‌های خود را با آن می‌سنجند تا به نتیجه‌گیریهای منطقی دست یابند؛ و به عبارت دیگر استانداردهایی هستند که مدیریت واحد اقتصادی می‌تواند به‌طور واقع‌بینانه انتظار داشته باشد که به آنها دست یابد. معیار مبنای قضاوت است. حسابرسی عملیاتی نیز شکلی از قضاوت است. هر پروژه، برنامه و واحد اقتصادی، عملکردی خوب، مناسب و یا بد دارد و در نتیجه حسابرسان عملیاتی نیز باید، چه به‌طور صریح و چه ضمنی، برای امر قضاوت خود در حسابرسیها از معیار استفاده کنند. از این‌رو، این معیارها هسته مرکزی کل فرایند حسابرسی را شکل می‌دهند. هر

مدرکی به خودی خود ارزشی ندارد مگر آنکه با معیاری سنجیده شود. معیارهای حسابرسی را می‌توان از جنبه‌های مختلف عملیات واحد اقتصادی به کار برد. معیار برای سنجش کیفیت و بموقع بودن اطلاعات به کار می‌رود، امانتداری و درستکاری مدیران را ثابت می‌کند و برای هر سیستم عملیاتی، از کنترل بر موجودیها گرفته تا آموزش کارکنان و ساختار سازمانی کاربرد دارد.

### **\*معیارها در حسابرسی مالی**

در حسابرسی مالی، حسابرسان بیشتر، از استانداردها و اصول پذیرفته شده حسابداری به عنوان معیار استفاده می‌کنند. این استانداردها و اصول پذیرفته شده طی سالیان متمادی از طریق ممارست و کارهای دانشگاهی و حرفه‌ای استنتاج شده است. در نتیجه حسابرسی مالی به عنوان نظامی مستحکم، رشد می‌کند و عملکرد آن در سرتاسر دنیا تقریباً یکسان است.

### **\*معیارها در حسابرسی عملیاتی**

معیارها در حسابرسی عملیاتی شرایط متفاوتی با حسابرسی مالی دارند، زیرا اولاً این نوع حسابرسی نظامی نوظهور است و دیدگاهها و اسلوب‌شناسی آن در هر کشور متفاوت است. ثانیاً، از پشتوانه دوره‌ای طولانی در کارهای دانشگاهی و حرفه‌ای برخوردار نیست. ثالثاً، حسابرسی عملیاتی در شرایط حاضر سعی در ارزیابی عملکرد واحدهای اقتصادی دارد. این نوع حسابرسی با انواع مختلف اطلاعات مالی و غیرمالی روبه‌روست. دامنه رسیدگی آن می‌تواند از درستکاری مدیران، مدیریت صحیح، متناسب بودن سیستم اطلاعاتی و کارایی عملیات تا عملی بودن تصمیمگیریهای گوناگون را دربر گیرد. برای چنین محدوده وسیعی از فعالیتها و عملکردها هیچ معیاری که مورد پذیرش همگان باشد وجود ندارد. بنابراین حسابرسان عملیاتی در زمینه‌ای به مراتب دشوارتر از حسابرسان مالی فعالیت می‌کنند. با توجه به این مطالب، حسابرسان عملیاتی ناچارند در مورد وظایف محوله معیارهای متناسب با آن را برقرار کنند. این مسئله ممکن است باعث بروز مشکلاتی در روابط موجود با واحد مورد رسیدگی شود. بنابراین حسابرسان باید معیارهای خود را با مدیریت واحد مورد رسیدگی مورد بحث قرار دهند و به نتیجه مشترکی برسند. اجرای عملیات حسابرسی با استفاده از معیارهایی که به وسیله واحد مورد رسیدگی تایید نشده باشد، ممکن است منجر به بروز مجادله بین دو

طرف و حتی صدور گزارشهای حسابرسی غیرقابل اعتماد گردد. این وضعیت، در زمانی که حسابرسان تمایلی به توافق با نقطه نظرات رسیدگی شونده نداشته باشند، ممکن است تشدید شود. اگر این مشکل با روشن کردن موضوع در مراحل مختلف حل نشود، آنگاه حسابرس باید عملیات محوله را متوقف کند، یا در صورتی که این کار به دلایل مختلف از جمله الزامات قانونی میسر نباشد حسابرسی را ادامه دهد و موارد اختلاف با واحد مورد رسیدگی را در گزارش خود منعکس نماید.

### **نتیجه گیری**

رسیدن به عملیات کارا و اثربخش، مسئولیت اصلی مدیریت است و در کلیه ساختار سیستم مدیریت سازمان، عملیات و کنترل مدیریت باید در راستای رسیدن به این هدف طراحی گردد.

حسابرسی عملکرد مدیریت، مصداق بارزی از خدمات مشاوره مدیریت است که ممکن است برخی از ویژگیهای حسابرسی صورتهای مالی را داشته باشد. این نوع حسابرسی دربرگیرنده بررسی روشمند فعالیتهای یک سازمان یا بخش مشخص از آن در دستیابی به اهداف مشخص است.

اهداف کلی حسابرسی عملکرد الف) ارزیابی عملکرد در مقایسه با اهداف تعیین شده به وسیله مدیریت یا سایر معیارهای سنجش مناسب. ب) شناسایی فرصتهای بهبود عملیات از نظر صرفه اقتصادی و کارایی و اثربخشی و ج) ارائه پیشنهاد برای بهبود عملیات یا انجام اقدامات و رسیدگی های بیشتر، است.

بررسی و آزمون کنترل های مدیریت نیز به عنوان یکی از مراحل اجرای حسابرسی عملکرد است که هدف اصلی آن تعیین هدف قطعی حسابرسی و نیز قابلیت اتکاء مدارک و شواهد داخلی واحد است .