

# SID



سرویس های ویژه



سرویس ترجمه تخصصی



کارگاه های آموزشی



بلاگ مرکز اطلاعات علمی



سامانه ویراستاری STES



فیلم های آموزشی

## کارگاه های آموزشی مرکز اطلاعات علمی



مقاله نویسی علوم انسانی



اصول تنظیم قراردادها



آموزش مهارت های کاربردی در تدوین و چاپ مقاله



## جایگاه حسابرسی عملیاتی در نظامهای ارزیابی عملکرد

علی یزدانی

مجتمع کشتی سازی و صنایع فراساحل ایران

### بخش (۱) شناخت حسابرسی عملیاتی

حسابرسی عملیاتی را باید نگرشی نو دانست که به اصلاح و بهبود دائم و پویای سازمان میانبیشد نه اصلاح موقت و بازدارنده، نگرشی که که آینده نگر و به دور از هرگونه کوتاه نظری و سطحی نگری است. به همین دلیل حسابرسی عملیاتی، بهبود اوضاع و رفع نقائص و نارسائیها را در جایگزین ساختن مدیران جدید نمیداند، بلکه به اصلاح عوامل توجه دارد تا نتایج مذکور را در پی داشته باشد و با ارائه توصیه هایی در خصوص استقرار و بهبود کنترلهای مدیریتی برآن است که مدیران را دریافتن و رفع علل واقعی مشکلات، نارسائیها و نقائص یاری کند. بدین ترتیب حسابرسان عملیاتی را باید همکاران مدیریت شرکتها دانست. افرادی که در تلاش اند با پرهیز از هرگونه سطحی نگری و خود محوری و تاکید بر مشارکت خود مدیران و کارکنان از طریق ارائه راهکارهای بهبود سیستم کنترل مدیریت، دستیابی و تحقق اهداف سازمانی را میسر سازند.

#### ۱- تعریف حسابرسی عملیاتی

حسابرسی عملیاتی فرایندی است با قاعده و منظم که به ارزیابی اثربخشی، کارائی و صرفه های اقتصادی (اقتصادی بودن عملیات) یک سازمان در چارچوب کنترلهای مدیریتی و گزارش نتایج ارزیابی، همراه با ارائه پیشنهادهای و توصیه های اصلاحی به افراد ذیصلاح میپردازد و نهایتاً منجر به استفاده بهینه از منابع سازمانی و ارتقاء بهره‌وری آن خواهدشد.

#### ۲- عوامل موثر بر حسابرسی عملیاتی

به طور کلی عوامل موثر بر این حسابرسی را میتوان به دو دسته داخلی و خارجی تقسیم نمود.

۱-۲ عوامل داخلی: منظور عواملی است که به تیم حسابرسی مربوط میشود که شامل تعاریف، اهداف، حیطه کار و مهارتهای لازم میگردد.  
۲-۲ عوامل خارجی: اصطلاحاً به هر عامل تاثیرگذار به جزء عوامل درونی، اطلاق میگردد که مهمترین این عوامل را میتوان به شرح زیر برشمرد.

- الف - عوامل محیطی که این عوامل در بخش عمومی شامل محدودیتهای قوانین و قانونگذار و در بخش خصوص به محدودیتهایی از قبیل شرایط بازار، اقتصاد و رقبا بر میگردد.
- ب - ماهیت و اندازه سازمان
- ج - تعداد مدیران و کارکنان
- د - میزان اهمیت مبادلات و رویدادهای مالی
- هـ - طرز تلقی مدیریت
- و - روش اداره و رهبری

#### ۳- رویکرد حسابرسی عملیاتی

با توجه به تعریفی که از حسابرسی عملیاتی شد مشخص میشود که دامنه وسیعی از فعالیتهای تحت پوشش خود قرار میدهد بنابراین حسابرسیهای عملیاتی بسیار متنوع و ماهیتی گوناگون دارند. حال این سؤال برای بسیاری ممکن است مطرح شود که چگونه یک حسابرسی عملیاتی بطور موثر طرحریزی و بطور کارا انجام میشود؟ در پاسخ به این سؤال باید گفت روشی که CAA<sup>۱</sup> پیشنهاد میکند میتواند یکی از راهکارهایی باشد که جواب سؤال فوق را پاسخگو باشد.  
روش پیشنهادی CAA، حسابرسی را به مراحل جداگانه و قابل تعریف و انجام شدنی تقسیم میکند. نحوه کلی حسابرسی مبتنی بر عقل سلیم، جریان سادهای از فعالیتهای و تصمیماتی است که از شروع تا پایان کار حسابرسی صورت میگیرد.



**۱-۳- تدوین اهداف حسابرسی:** تدوین اهداف حسابرسی قبل از انجام هر کاری بسیار مهم است، این اهداف باید در ابتدا با مدیر مربوطه در میان گذاشته و موافقت ایشان قبل از شروع بررسی اخذ شود و سپس اهداف مذکور با اعضای تیم حسابرسی در میان گذاشته شده تا آنان مقاصد و اهداف مشخص حسابرسی را به روشنی درک کنند. عموماً اهداف اکثر حسابرسیها، بررسی تحقق اهداف کنترل‌های داخلی است. بر حسب نوع حسابرسی که صورت میگیرد ممکن است تأکید بیشتری روی اهدافی خاص نسبت به دیگر اهداف صورت پذیرد.

**۲-۳- اطلاعات مورد نیاز قبل از اینکه بتوان آزمون حسابرسی را شروع کرد:** ضروری است که تیم حسابرسی ضمن آشنا شدن، اطلاعات مورد نیاز را کسب کند. بعضی از منابع مورد استفاده در این مرحله میتواند، گزارش حسابرسیهای قبلی، نشریات صنعت، دستورالعمل بخش مورد بررسی و گفتگو با افراد مجرب یا ماهر در حوزه مربوطه باشد.

ارزیابی ریسک یکی از وظایف اصلی در بررسی کلی است، ارزیابی ریسک نتیجه درک ریسک و میزان آن در یک حوزه حسابرسی است. ریسکها میتوانند بعنوان خطرهایی که ممکن است بطور بالقوه از تحقق اهداف کنترل جلوگیری کنند، تصور شوند و سطح کنترل‌های داخلی موجود در یک بخش عملیاتی میتواند با درک منشاءهای محیطی که بر آن تحمیل میشود مورد ارزیابی قرار گیرد. فشارهای محیطی داخلی مشتمل بر مدیریت، مسائل مالی و خصوصیات عملیاتی موجود در حوزه حسابرسی است. فشارهای خارجی ممکن است شامل شرایط جاری صنعت، نیازهای تطبیق با شرایط بازار و تعهدات مربوط به ارائه گزارشهای درخواستی به مراجع ذی نفوذ، باشد.

وقتی که بررسی کلی پایان یافت و ارزیابی ریسک انجام شد، مدیر حسابرسی میفهمد که حسابرسی را در کجا متمرکز کند و چه حوزههایی باید بیشترین توان را به خود تخصیص دهد.

**۳-۳- طرح کلی حسابرسی و زمانبندی آن:** پس از اینکه اهداف حسابرسی و حوزه های ریسک و میزان بالقوه آن شناسایی شد، تعیین حدود حسابرسی و زمان انجام بررسیهای لازم، کار سادهای است، سپس با مشخص شدن تعریف حوزه هایی که باید رسیدگی شوند، بودجه کار و وظائف حسابرسی مشخص میشود.

**۴-۳- درک و مستند سازی:** حسابرسان قبل از اینه قادر باشند، کنترل‌های خاص درون سیستم را، شناسایی، مستندسازی و در مورد آنها اظهار نظر کنند، باید بتوانند کنترل‌های خاص یا معیارهای ضروری برای کارائی و کنترل خوب یک بخش عملیاتی را تشخیص دهند در بیشتر موارد، کاراترین راه مستندسازی کنترلها در کاربرگهای حسابرسی، نمودار یا شماتیک حوزه عملیاتی یا بخش حسابرسی مورد بررسی است. نمودارها اطلاعات را واضحترا از شرح سیستم انتقال میدهند و میتوانند وجود کنترل‌های خاص، حوزه های ریسک بالقوه و مواردی را که کنترل‌های خاص ممکن است وجود نداشته باشد، آشکارا نشان دهند.

**۵-۳- آزمون:** حسابرس باید شواهدی را فراهم کند دال بر اینکه کنترل‌های خاص، همانطور که طرح ریزی شده است، در عمل برقرار است به همین منظور انجام آزمونهایی را ایجاد میکند. که باید با درج در برنامه های حسابرسی، با نوشتن واضح گامهای حسابرسی خاص و شرح اهداف آزمون رعایت روشها و اینکه چطور کنترل‌های خاص تحت بررسی، رسیدگی میشوند، مستند کرد خیلی از حسابرسان این توصیه را امری مشکل میپندارند. این مشکل وقتی بیشتر خود را نشان می دهد که حوزه های عملیاتی قبلاً مورد بررسی قرار نگرفت و یا به ادبیات حرفه ای آن توجه زیادی نشده باشد به هر حال اگر حسابرسی از مراحل نحوه حسابرسی عقلایی پیروی کند، یافتن روشهای لازم جهت آزمون کنترل‌های خاص شناسایی شده، آسان میشود. هر مرحله حسابرسی برای آزمون یک کنترل خاص باید شامل چهار بخش زیر باشد:

الف - تعریف حوزه حسابرسی مورد بررسی و هدف (اهداف) کنترل عمومی مربوطه (مرحله ۱)

ب - شرح کنترل خاص مورد رسیدگی و دلیل منطقی برای انجام این مرحله از حسابرسی (مرحله ۳ و ۴)

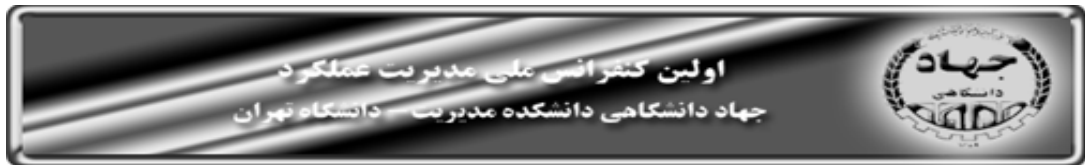
ج - شرح و هدف آزمون حسابرسی و فعالیتی که انجام خواهد شد.

د - شرح نتیجه گیری از کاربرگهای حسابرسی

**۶-۳- شناسایی کنترل‌هایی که وجود ندارند:** این مرحله از مرحله آزمونهای کنترل‌های مشخص که مناسب هستند، مشکلتر است، حسابرسان باید سیستم کنترل واقعی را با یک ضابطه تعریف شده و یا سیستم کنترل ایده آل مقایسه کنند تا بتوانند کنترل‌هایی را که وجود ندارند شناسایی کنند هنگام مقایسه کردن سیستم واقعی مستند شده با کنترل‌های مناسبی که توسط شرکت یا دیگر مراجع تعیین شده است، از استانداردها و ضوابطی مثل خط مشی و روشهای شرکت، دستورالعملهای عملیات، FASB، قوانین و قواعد و مقررات دولتی سعی شود استفاده گردد.

**۷-۳- ارزیابی:** هنگامی که حسابرسان کنترلی را که وجود ندارد شناسایی میکنند یا درمییابند که یک کنترل خاص مقرر شده عمل نمیکند، اثر این یافته را تعیین خواهند کرد، بیان اینکه یک کنترل باید اضافه شود و یا مجدداً مورد عمل واقع شود نیز کافی نیست مدیریت نیاز به دلایل محکم دارد از قبیل میزان ریسک و یا اثر هزینه آن.

در صورتی که حسابرسان بتوانند پیشنهادی مشخص، با در نظر گرفتن هزینه آن و محیط کنترلی مرتبط جهت بهبود عملیات داشته باشد به هدف حسابرسی دست یافته و باعث کارائی و یا بهبود و اثر بخشی گشته اند.



۳-۸- گزارش دادن: گزارش حسابرسی، نتیجه نهائی کار حسابرسی است اگرچه محتوای آن باید در طول فرآیند حسابرسی تامین شود. یافته های حسابرسی ممکن است در جلسات حین کار به مشتری ارائه شود، این مدارک بعنوان یک ابزار ارتباط رسمی با مشتری است برخی از محاسن این روش میتوانند عبارت باشند از:

- الف - عدم ایجاد شگفتی و غافلگیری در جلسه خروجی (جلسه پایانی)
  - ب - مشوق ارتباط بیشتر بین حسابرس و مشتری.
  - ج - تاحدی نوشتن گزارش رسمی را ساده میکند.
- هر گزارش باید در برگزیده یافته، مسائل بالقوه یا پیش روی مدیریت، پیشنهاد حسابرسان جهت حل مسئله و واکنش مدیریت نسبت به یافته و پیشنهاد باشد.

همچنین یافته ها باید مشتمل بر چهار بخش اساسی زیر باشد.

- ۱- شرایط واقعی که در سیستم مورد بررسی وجود دارد.
- ۲- شرایط ایده آل، معیار یا استنادی که باید در سیستم به وجود آید.
- ۳- اثر ضعفهای یافت شده.
- ۴- علت ضعفها.<sup>۱</sup>

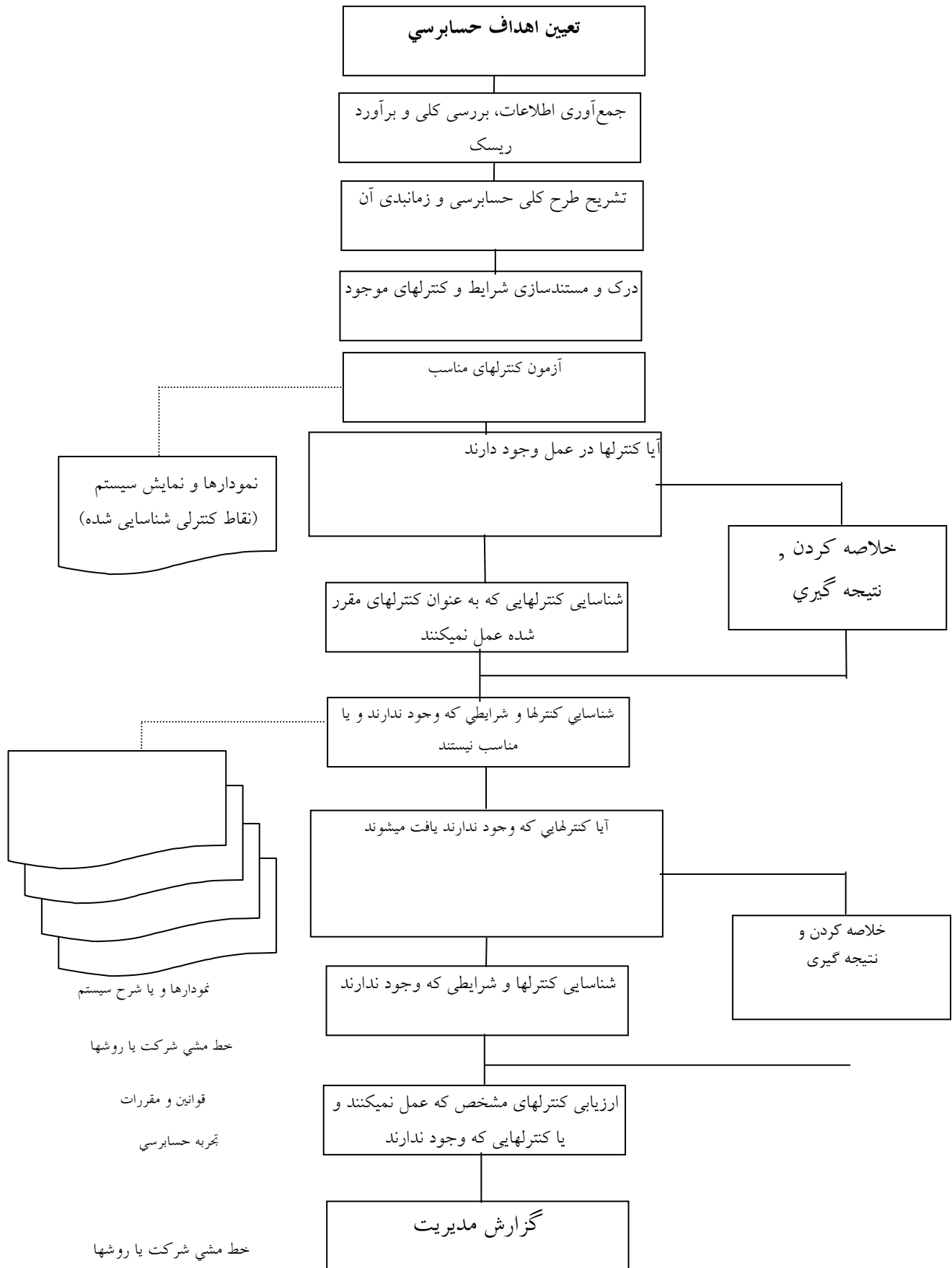
### بخش (۲) یک بررسی موردی

شرکت الف یکی از شرکتهایی است که به عرضه و تولید انواع نوشابه اشتغال داشته و دارای رقبای محلی و رقبایی از بخش خصوصی میباشد شرکت مذکور در سال ۱۳۰۱ در این محل در میان شرکتهای موجود از فروش پایینتری برخوردار بوده لذا مدیریت با توجه به اخبار و شنیده ها، متوسل به استمداد از حسابرسان عملیاتی شد. در این راستا اقدامات اولیه صورت گرفته و توافقات فیما بین بر سر قرارداد به عمل میآید، تیم حسابرسی در محل حاضر شده و نسبت به شناخت نقاط پر ریسک با توجه به اهمیت سه موضوع توقفات، ضایعات و نیروی انسانی که به نوعی به هم وابسته بودند اقدام نمود و این عناوین به عنوان موضوعات اصلی و اهداف حسابرسی عملیاتی انتخاب شد. پس از ارائه و اخذ موافقت مدیریت، فعالیت و برنامه ریزی روی سه محور مذکور صورت پذیرفت و نسبت به وضعیت موجود، آئین نامه ها، دستورالعملها، . . . و فرمهای موجود شناخت کافی به عمل آمد، عمل اصلی در هر یک از سه حوزه شناسایی شده و با استفاده از نمودارهای علت معلول به نحوی مناسب نشان داده شد. در کنار شناسایی علل، پیشنهاداتی در جهت رفع هر یک از موانع ارائه و هزینه اجرای آن پیشنهاد نیز به عنوان هزینه منفعت کنترلهای مناسب پیشنهاد، ارائه گردید و حاصل کار به صورت یک گزارش در اختیار شرکت مذکور قرار گرفت که با استقبال مدیریت واحد مربوطه رو به رو شد. هرچند شرکت مذکور ناچار شد کارخانه خود را به بیرون شهر منتقل نماید. لیکن مدیریت با بکار بستن بخشی از پیشنهادات موفق شد قسمت عمده ای از مشکلاتی را که در محل قبلی داشت مرتفع نموده و به آنها فائق آید و در پی این اقدامات به عنوان یکی از شرکتهای برتر در سطح منطقه مطرح گردید. (البته نقش ماشین آلات و تکنولوژی جدید نیز در دیدگاه جدید مدیریت حائز اهمیت بود و مطمئناً بعنوان یکی از عوامل رشد شرکت شناخته میشود).

---

<sup>۱</sup> رویکرد حسابرسی عملیاتی در واقع تلخیصی است از مقاله A Commonsense Approach to Operational Auditing که توسط آقای Douglas S. Brown نوشته شده است شایان ذکر است این مقاله پس از ترجمه در اختیار کمیته حسابرسی عملیاتی موسسه مفید راهبر قرار گرفت و از طرف آنان مورد پذیرش واقع شد.

ضمیمه (۱) : نمودار حسابرسی عقلایی (بر اساس عقل سلیم)



# SID



سرویس های ویژه



سرویس ترجمه تخصصی



کارگاه های آموزشی



بلاگ مرکز اطلاعات علمی



سامانه ویراستاری STES



فیلم های آموزشی

## کارگاه های آموزشی مرکز اطلاعات علمی



مقاله نویسی علوم انسانی



اصول تنظیم قراردادها



آموزش مهارت های کاربردی در تدوین و چاپ مقاله