

آشنایی با مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی

حوزه‌های بحرانی و مشکل آفرین

کسب سیدمحمدرضا بنی فاطمی کاشی

دامنه فعالیت‌های حسابرسی عملیاتی

دامنه گسترده حسابرسی عملیاتی از عواملی است که آن را برای استفاده کنندگان بیش از پیش با اهمیت و معنی دار کرده است. دامنه حسابرسی عملیاتی صرفاً به بررسی عملیات مالی محدود نمی شود و در آن موضوعهای مختلفی ارزیابی می شود. در حسابرسی عملیاتی معمولاً بر روی سیستم کنترل‌های داخلی و سیستم‌های عمده و اصلی واحد اقتصادی تاکید می شود و گستره‌ای به عنوان دامنه کار حسابرسی عملیاتی تعیین می شود که برای دستیابی به هدفها و مقاصد سازمانی مفید باشد.

شناسایی مقدماتی حوزه‌های بحرانی و مشکل آفرین

روشهای شناسایی اولیه نواحی بحرانی با توجه به نوع کار بسیار متفاوتند و اغلب به خلاقیت و قضاوت حسابرسان عملیاتی نیاز دارند. معمولاً شناسایی فعالیت‌های اصلی، بررسی گزارشهای تهیه شده برای مدیریت، بررسی گزارشهای حسابرسی، مشاهده عینی و مذاکره با کارکنان مسئول، امکان شناسایی اولیه نواحی بحرانی را فراهم می کند. در این زمینه باید یادآوری شود که ملاکهای مختلفی برای شناسایی محدوده‌ها و نواحی بحرانی یک واحد اقتصادی وجود دارد که به نمونه‌ای از آنها به شرح زیر اشاره می شود:

- محدوده‌هایی که در مقایسه با سایر بخش‌های دارای اهمیت بیشتری است.
- محدوده‌هایی که کنترل در آنها ضعیف و یا مشکل است.

مقدمه

در اغلب حسابرسی‌های عملیاتی، حسابرسان است که در خصوص حوزه‌های درخور بررسی، تصمیمگیری می کند و هدف از این کار، تعیین موضوعهایی است که به بررسی فوری نیاز دارند. لذا شناسایی حوزه‌های بحرانی، موضوع مهمی در حسابرسی عملیاتی شناخته می شود.

اگرچه موضوع حسابرسی عملیاتی ممکن است دربرگیرنده عملیات کامل یک واحد اقتصادی باشد، اما معمولاً دامنه کار به بخشی از فعالیت‌های یک سازمان محدود می شود، زیرا معمولاً رسیدگی به تمام فعالیت‌های سازمان در قالب یک قرارداد حسابرسی عملیاتی و با اعمال کلیه روشهای رسیدگی به سادگی میسر نیست و مقرون به صرفه هم شمرده نمی شود. معمولاً حسابرسان با توجه به محدودیت‌های زمانی و بودجه انجام کار، تلاش می کنند زمان خود را در حوزه‌هایی صرف کنند که دارای بیشترین استعداد برای بهینه‌سازی عملیات باشد.

در این مقاله این موضوع به بحث و بررسی گذاشته می شود که با توجه به محدودیت‌های پیشگفته، حسابرسان عملیاتی چگونه نواحی بحرانی و مشکل آفرین با اهمیت را مشخص می کنند تا به حداکثر نتایج از حسابرسی خود دست یابند.

حوزه‌های بحرانی و مشکل‌آفرین برای حسابرسی عملیاتی شناخته می‌شوند.

ب- شناسایی هدفهای فعالیت‌های مهم

شناسایی هدفهای فعالیت‌های مهم یکی از پیش‌نیازهای ارزیابی ریسک است. بنابراین قبل از شناسایی عوامل ریسک و انجام مراحل بعدی، ابتدا باید هدفها را در سطح فعالیت‌های مهم به نحو دقیق و شفاف شناسایی کرد. هدفهای در سطح فعالیت‌ها باید در راستای تحقق هدفهای در سطح واحد اقتصادی (هدفهای عام) باشند و با آنها و طرحهای راهبردی پیوند متقابل داشته باشند.

هدفهای در سطح فعالیت‌ها را می‌توان به گروه‌های کلی زیر تقسیم کرد:

- **هدفهای عملیاتی:** این هدفها به اثربخشی و کارایی عملیات بنگاه، شامل هدفهای عملکرد و سودآوری و حفاظت داراییها در مقابل خطرات مربوط می‌شوند.

- **هدفهای گزارشدهی مالی:** این هدفها به تهیه صورتهای مالی اعتمادپذیر مربوط می‌شوند. این هدفها اساساً برخاسته از الزامات برون‌سازمانی هستند.

- **هدفهای رعایتی:** این هدفها به رعایت قوانین و مقررات حاکم بر واحد اقتصادی مربوط می‌شوند.

بنابراین در تعیین هدفهای در سطح فعالیت‌ها باید هدفهای عملیاتی، گزارشدهی مالی و رعایتی مدنظر قرار گیرد.

پ- شناسایی عوامل ریسک عدم دستیابی به هدفهای فعالیت‌های مهم

پس از تعیین هدفهای فعالیت‌های مهم، عوامل ریسک دستیابی به هدفهای مذکور به تفکیک هر یک از جنبه‌های گوناگون مربوط به اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی، قابلیت اعتماد گزارشدهی مالی و رعایت قوانین و مقررات شناسایی می‌شوند. عوامل ریسک در واقع علل بالقوه دست نیافتن به هدفهای مورد نظر هستند.

- محدوده‌هایی که احتمال سوء استفاده یا اهمال در آنها وجود دارد.
- محدوده‌هایی که عملکرد آنها کارا یا اقتصادی نیست.
- محدوده‌هایی که دارای نارسایی یا نیازمند بهبود هستند و مدیریت آنها را معرفی کرده است.

شناسایی نهایی حوزه‌های با ریسک بالا و مشکل‌آفرین

رویکردی که معمولاً برای شناسایی نهایی حوزه‌های با ریسک بالا و مشکل‌آفرین در ادبیات حسابرسی عملیاتی پیشنهاد می‌شود، روش ارزیابی ریسک است. ارزیابی ریسک به معنی شناسایی و تجزیه و تحلیل ریسکهای مرتبط با دستیابی به اهداف واحدهای اقتصادی است. بنابراین در فرایند ارزیابی ریسک، ریسکهای ناشی از منابع برون‌سازمانی و درون‌سازمانی، شناسایی می‌شوند و مورد ارزیابی قرار می‌گیرند.

مراحل شناسایی نهایی حوزه‌های با ریسک بالا و مشکل‌آفرین به شرح زیر است:

الف- شناسایی فعالیت‌های مهم

بهترین نقطه شروع این است که فهرستی از وظایف اصلی واحد اقتصادی تهیه شود. تجربه‌های موجود نشان می‌دهد که فعالیت‌های مربوط به مدیریت واحد اقتصادی، برنامه‌ریزی، پردازش حسابهای دریافتی، تجزیه و تحلیل فروش و قیمتگذاری محصولات، روشهای انبارداری و کنترل موجودی انبار، خرید، پردازش حسابهای پرداختی، مدیریت و پردازش داراییهای ثابت، مدیریت وجوه نقد، روشهای کنترل تولید، سیستم‌های تمام شده، بازاریابی، پردازش الکترونیکی داده‌ها، فناوری اطلاعات و توسعه فناوری، مدیریت امور حقوقی، مدیریت ریسک و مدیریت منابع انسانی، نمونه‌ای از فعالیت‌هایی هستند که دارای

ریسکها ممکن است ناشی از عوامل درون سازمانی (نظیر منابع انسانی، تامین مالی، روابط کارگری، سیستمهای اطلاعاتی) و برون سازمانی (نظیر حوادث طبیعی، تغییر در الگوی مصرف، تحول فناوری، شرایط اقتصادی، شرایط سیاسی، اقدامات رقیبان، قوانین و مقررات، خواسته های اعتباردهندگان و منابع عرضه مواد و کالا) باشند. شناسایی عوامل ریسک، فرایندی مستمر است و غالباً با فرایند برنامه ریزی در ارتباط است. برای اجتناب از بی توجهی به همه عوامل ریسکهای مربوط، باید شناسایی ریسک و ارزیابی وقوع آن، مستقل از یکدیگر انجام شود.

ت- شناسایی اقدامات یا فعالیتهای کنترلی موجود

در این مرحله فعالیتهای کنترلی موجود جهت رویارویی با عوامل ریسک دستیابی به هدفهای هر یک از فعالیتهای مهم در حد کفایت مشخص می شود و مورد ارزیابی قرار می گیرد. چنانچه فعالیتهای کنترلی موجود در حد کفایت نباشد، سطح ریسک تعیین شده در مورد هدفهای فعالیتهای مهم اتکاپذیر نخواهد بود. ولی اگر اقدامات یا فعالیتهای کنترلی شناسایی شده بتوانند ریسک دستیابی به هدفهای فعالیت را تا حد معقولی کاهش دهند، در این صورت به منظور اطمینان یافتن از وجود کنترلهای مناسب و مربوط در عمل، بهتر است آزمونهای مناسبی در این خصوص طراحی و اجرا شود.

ث- تعیین سطح ریسک هدفهای فعالیتهای مهم

در این مرحله، حسابرس با توجه به نتایج به دست آمده از انجام مراحل قبلی تصمیم می گیرد که چه مقیاسی را برای ارزیابی هر عامل انتخاب شده در نظر بگیرد. در این شرایط هر مقیاسی ممکن است به کار رود، ولی مقیاس به کار رفته باید برای همه عوامل به کار گرفته شود. معمولاً مقیاسهای ارزیابی عددی و توضیحی برای اندازه گیری

و بیان ریسک به کار می روند.

۱- مقیاس عددی

در این روش به هر عامل، امتیازی براساس یک مقیاس عددی داده می شود. مقیاسهای عددی عموماً بین ۱ تا ۳، ۵ و یا ۷ است که در آنها اعداد ۳، ۵ و یا ۷ به بالاترین سطح ریسک و یا عامل دارای بالاترین توان بالقوه برای بهبود اختصاص می یابد. حسابرس عملیاتی در صورت استفاده از مقیاس بزرگتر، دامنه گسترده تری برای قضاوتهای خود در اختیار دارد.

۲- مقیاس توضیحی

در این روش، به هر عامل یک مقیاس توضیحی اختصاص می یابد. مقیاسهای بالا، متوسط و پایین؛ و یا مهم، تا حدودی مهم و غیرمهم نمونه هایی از مقیاسهای توضیحی مورد استفاده هستند. به هر حال در صورت استفاده از مقیاس توضیحی باز هم لازم است آن را به مقیاس عددی تبدیل کنیم. مثلاً:

بالا = ۳، متوسط = ۲ و پایین = ۱.

به عبارت دیگر چنانچه اقدامات یا فعالیتهای کنترلی موجود بتوانند ریسک دستیابی به هدفهای مربوط به فعالیت مورد بررسی را تا حد معقول کاهش دهند، سطح ریسک آن فعالیت را می توان پایین و یا معادل عدد ۱ برآورد کرد؛ و برعکس در صورتی که اقدامات یا فعالیتهای کنترلی موجود نتوانند ریسک دستیابی به هدفهای مربوط به آن فعالیت را تا حد معقول کاهش دهند، سطح ریسک آن را می توان بالا و یا معادل عدد ۳ برآورد کرد. بالاخره چنانچه برآورد سطح ریسک در حد بالا و یا پایین امکان پذیر نباشد، می توان از گزینه متوسط، معادل عدد ۲ استفاده کرد.

ج- تعیین سطح اهمیت ریسک اهداف فعالیتهای مهم

در این مرحله حسابرسان به هر یک از عوامل ریسک وزن می دهند. این وزن، قضاوت حسابرس درباره اهمیت ریسک را نشان می دهد.

معمولاً شناسایی فعالیت‌های اصلی
بررسی گزارش‌های تهیه شده برای مدیریت
بررسی گزارش‌های حسابرسی
مشاهده عینی و مذاکره با کارکنان مسئول
امکان شناسایی اولیه نواحی بحرانی را
فراهم می‌کند



با توجه به نقش بسیار مهم و کلیدی وزن دادن به عوامل ریسک در فرایند تصمیم‌گیری، بهتر است وزن دادن به عوامل، با توجه به جمیع جهات و به وسیله همه اعضای گروه حسابرسی عملیاتی انجام شود. فرایند وزن دادن به هر عامل معمولاً با استفاده از مقیاسهای عددی، توضیحی و یا روش درصد انجام می‌شود.

چ- ماتریس ریسک و اهمیت

در این مرحله، با تشکیل ماتریس ریسک و اهمیت، حاصل ضرب میزان ریسک و اهمیت، فعالیت‌های مهم از لحاظ لزوم انجام اقدامات اصلاحی در جهت رویارویی با ریسک دستیابی به هدفهای مربوط، اولویت بندی شده و حوزه‌های با ریسک بالا و مشکل آفرین به صورت نهایی شناسایی می‌شود.

فعالیت‌های مهمی که ریسک‌های آنها از لحاظ احتمال وقوع و میزان اهمیت در سطح پایین و غیر مهم ارزیابی می‌شوند، معمولاً مشمول انجام اقدامات اصلاحی نخواهند شد. اما حسابرس عملیاتی در مورد سایر فعالیت‌ها، به ترتیب اولویت آنها با توجه به قرارداد و بودجه انجام کار و با مشورت صاحبکار، نسبت به تدوین برنامه برای بسط و تکمیل یافته‌های حسابرسی در محدوده حوزه و یا حوزه‌های انتخابی، اقدام خواهد کرد.

منابع:

- ارجمندی، حمیدرضا، مدیریت ریسک در بنگاههای اقتصادی، نشریه پیام فردا، ۱۳۸۴، شماره ۵۴
- رابدر، هری آر، راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی، ترجمه: محمدمهمینی و محمد عبدالله پور، کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۰، نشریه ۱۴۹، چاپ اول
- رحیمیان، نظام‌الدین، انتخاب موضوع حسابرسی عملیاتی، مجموعه مقالات اولین همایش حسابرسی در ایران، جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۸۳
- کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، آشنایی با حسابرسی عملیاتی، فصلنامه حسابرس، ۱۳۸۰، سال سوم، شماره ۱۰
- گزارش تحقیق کمیته سازمانهای مسئول کمیسیون تردوی، کنترل داخلی چارچوب یکپارچه، جلد اول، مترجمان: کیهان مهام و امیرپوریان‌نسب، کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، ۱۳۷۸، نشریه ۱۱۸، چاپ اول