

بررسی بکارگیری روش های نوین دانش حسابرسی عملیاتی در مدیریت سازمان ها

بابک نورالهی^۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۴/۱۰ تاریخ چاپ: ۱۴۰۱/۰۶/۲۹

چکیده

حسابرسی عملیاتی یکی از فنونی است که دارای سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است که از اهمیت زیادی برخوردارند. کارایی به معنای اطمینان یابی از به دست آوردن حداکثر نتیجه از منابع اختصاص یافته برای یک بخش یا برنامه یا حداقل مصرف منابع برای تحصیل سطح خاصی از نتایج است، اثربخشی عبارت است از میزان دستیابی به هدف ها و صرفه اقتصادی عبارت است از تلاش در جهت حداقل کردن هزینه تحصیل و استفاده از منابع سازمان با حفظ کیفیت مناسب. حسابرسی عبارت است از بازرسی جستجوگرانه ی مدارک حسابداری و سایر شواهد زیربنای صورتهای مالی و حسابرسی عملیاتی عبارت از بررسی قسمتهای خاصی از سازمان به منظور سنجش نحوه عمل آنهاست. کسب دانش حسابرسی عملیاتی و به کارگیری آن یکی از مهمترین و مؤثرترین راه ها برای تخصیص منابع اقتصاد ملی کشور است، در اینجا لازم به ذکر است که شناسه اصلی حسابرسی عملیاتی، خلاقیت می باشد. علاوه بر مدیر حسابرسی، اعضای گروه حسابرسی عملیاتی و افرادی مانند کارکنان حسابرسی، کارکنان شاغل، مشاورین و متخصصین برون سازمانی و کارکنان سازمانهای مشابه در دستیابی به اهداف حسابرسی عملیاتی شرکت دارند. محصول نهایی حسابرسی عملیاتی معمولاً گزارشی به مدیریت است که شامل پیشنهادهایی برای بهبود عملیات و دستیابی به حداکثر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است در واقع گزارش رسمی حسابرس خلاصه ای از نتایج عملیات حسابرسی است.

واژگان کلیدی

حسابرسی عملیاتی، اثربخشی، حسابرسی مالی

۱. کارشناس حسابداری.

مقدمه

برای حساب‌رسان واژه‌های کارایی و اثربخشی، واژه‌های ناآشنایی نیستند، زیرا آنان در فرایند حسابرسی همواره می‌کوشند رسیدگی‌های خود را به‌صورت کارا (رسیدگی موثر با کمترین هزینه ممکن) و اثربخش (رسیدگی که بتواند به میزان از پیش تعیین شده موفق به کشف اشتباهات و یا تحریف‌های بااهمیت در صورتهای مالی صاحبکار شود) به انجام برسانند. [۱۰] همچنین در دنیای امروز و در عرصه خدمات حرفه‌ای، به‌علت ادامه فعالیت واحدهای تجاری در محیط اقتصادی بازار آزاد که به‌طور مستمر شاهد رفع موانع تجاری و ادغام بازارهاست و رقابت در آن روز به‌روز شدیدتر می‌شود، حرفه حسابرسی عملیاتی بیش از پیش اهمیت یافته و اصولاً مدیریت بهینه منابع در واحدهای اقتصادی بدون برخورداری از سطوح مطلوب اثربخشی و دستیابی به هدفهای کارایی و صرفه‌اقتصادی امکانپذیر نیست. حسابرسی عملیاتی دارای سه مولفه کارایی، اثربخشی و صرفه‌اقتصادی (که موسوم به E3 می‌باشد)، است که از اهمیت زیادی برخوردارند. امروزه، ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه‌اقتصادی باید بخشی از فرایند عادی مدیریت هر واحد تجاری در بخش عمومی و خصوصی باشد و مدیران، بررسی عملکردها را به‌عنوان یکی از مسئولیتهای خود برای کنترل فعالیتهای تلقی کنند و ارزیابی مستقل عملکرد مدیران از طریق واحد حسابرسی داخلی یا حساب‌رسان عملیاتی صورت گیرد. [۱ و ۳]

تعریف دیوان محاسبات آمریکا (GAO): حسابرسی عملیاتی، رسیدگی منظم به شواهد و مدارک یک سازمان دولتی، یک طرح، یک فعالیت یا یک وظیفه به منظور ارزیابی مستقل عملکرد آن است. این نوع از حسابرسی اطلاعاتی را جهت ارتقای مسئولیت پاسخگویی دولتی و تسهیل تصمیم‌گیری توسط واحدهایی که مسئولیت نظارت و انجام اقدامات اصلاحی را بر عهده دارند، ارائه می‌دهد و شامل حسابرسی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی می‌باشد. سازمان حسابرسی ایران، فرایند منظم و روشمند ارزیابی اثربخشی و کارایی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی همراه با پیشنهادهای عملی به اشخاص برای بهبود عملیات برای حسابرسی عملیات تعریف میکند.

حسابرسی و انواع آن:

حسابرسی عبارت است از بازرسی جستجوگرانه ی مدارک حسابداری و سایر شواهد زیربنای صورتهای مالی. حسابرسی ها اغلب به سه گروه اصلی تقسیم می شود:

- ۱- حسابرسی صورتهای مالی
- ۲- حسابرسی رعایت
- ۳- حسابرسی عملیاتی

حسابرسی عملیاتی:

حسابرسی عملیاتی درواقع حسابرسی عملیات از نقطه نظر مدیریت است که صرفه ی اقتصادی، کارایی و اثربخشی کلیه ی فعالیت ها را ارزیابی می کند و تنها محدود به خاص مدیریت است؛ به عبارت دیگر حسابرسی عملیاتی عبارت از بررسی قسمت های خاصی از سازمان به منظور سنجش نحوه ی عمل آنهاست. حدود حسابرسی عملیاتی اغلب از روی نمودار سازمانی تعیین می شود. محصول نهایی حسابرسی عملیاتی معمولاً گزارشی به مدیریت است که شامل پیشنهادهایی برای بهبود عملیات است. [۹]

حسابرسی عملیاتی یکی از فنونی است که از طریق ارزیابی اثربخشی عملیات، کارایی و صرفه ی اقتصادی عملیات سازمان و ارائه پیشنهاد برای بهبود عملیات، در محیط متغیر تجاری، می تواند به مدیران کمک کند. خدمات حسابرسی عملیاتی هم اکنون در دنیا توسط سه گروه حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی و مشاوران انجام میشود و متقاضی این خدمات در بخش خصوصی مدیران میباشند و گزارش حسابرسی عملیاتی نیز عمدتاً برای مدیران تهیه و ارسال میشود. حسابرسی عملیاتی در موارد زیر بسیار مفید و سازنده است:

* شناسایی نواحی عملیاتی مشکل آفرین.

* مشخص کردن علت مشکل و نه معلول آن.

* اندازه گیری تأثیر شرایطی کنونی بر عملیات.

* ارائه ی پیشنهاداتی در مورد سایر روش های اجرای کار به منظور اصلاح شرایط. [۱]

تاریخچه حسابرسی عملیاتی:

نقطه آغاز حسابرسی عملیاتی چرایی انجام رویداد مالی و احتمال دادن انجام رویدادی بهتر از رویداد حاضر در خصوص حصول اطمینان رضایت بخش بودن عملکرد مدیریت است؛ یعنی مدیریت تا چه حد از منابعی که به عنوان امین در اختیارش قرار داده شده است، در اقتصادی ترین و کارآترین حالت ممکن در جهت دستیابی به مؤثرترین نتایج عملیات استفاده می کرده است.

حسابرسی عملیاتی را باید زاییده نگرشی نو دانست، نگرشی که به ژرفای رویدادها خیره می شود و نگاهی به آینده است. کسب دانش حسابرسی عملیاتی و بکارگیری آن بدون شک یکی از مهم ترین و مؤثرترین راهکارها برای تخصیص منابع اقتصاد ملی کشور است.

حسابرسی عملیاتی متولد شده تا به وجود آورنده نگرشی آینده نگر و بدون هر گونه کوتاه نظری و سطحی نگری باشد و علل نارسایی ها، ضعف ها و نقایص را در مدیران و افراد جستجو نکرده، بلکه علت ها را در نظام ها و سیستم های کنترلی مدیریت جستجو می نماید. گزارش سال ۱۹۷۳ می گوید: اعضای کمیته انجمن حسابداران رسمی آمریکا در مورد فلسفه و اهداف دیوان محاسبات آمریکا در تدوین استانداردهای حسابرسی عملیاتی توافق دارند و بر این باورند که حسابرسی عملیاتی می تواند عامل تداوم و تکامل منطقی و مؤثر حرفه حسابرسی عملیاتی شود. [۵ و ۸]

اجزای اصلی حسابرسی عملیاتی:

حسابرسی عملیاتی دارای ۴ جزء اصلی است:

- ۱- حسابرسی مالی: این بخش اساساً بر روشهای حسابداری و گزارشدهی مناسب و کافی تأکید دارد.
- ۲- حسابرسی رعایت: رعایت که به طور معمول همراه با حسابرسی مالی انجام می شود، با پیروی از قواعدی مرتبط است که در قوانین و مقررات کاربردی و نیز سیاست ها و روشهای داخلی گنجانده شده است.

۳- صرفه ی اقتصادی و کارایی: این جزء در ارتباط با ایجاد موازنه ی بهینه بین هزینه ها و نتایج می باشد و حسابرس در اجرای این بخش به حداقل رساندن هزینه را ارزیابی می کند.

۴- اثربخشی (نتایج برنامه): این بخش با نتایج، دستاوردها و مزایای به دست آمده سروکار دارد. تجزیه و تحلیل حسابرس مربوط به ارزیابی اثربخشی عملیات بیش از آنکه جنبه ی کمی داشته باشد، کیفی است. [۱]

اهداف عمومی حسابرسی عملیاتی:

اهداف عمومی حسابرسی عملیاتی بر اساس گزارش «کمیته ی حسابرسی عملیاتی و مدیریت» انجمن حسابداران آمریکا سال ۱۹۸۲ به شرح زیر است:

الف- ارزیابی عملکرد: منظور از ارزیابی عملکرد، مقایسه ی نحوه ی هدایت و اجرای فعالیت های سازمان با موارد زیر است:

۱- اهداف عملیاتی که توسط مدیریت و یا صاحبکار معلوم می شود.

۲- سایر معیارهای مناسب برای سنجش و ارزیابی.

ب- شناسایی فرصت های موجود برای بهبود عملیات: بهبود عملیات را می توان با توجه به صرفه ی اقتصادی، کارایی یا اثربخشی طبقه بندی کرد. افراد حرفه ای میتوانند از طریق تجزیه و تحلیل مصاحبه های انجام شده با اشخاص، مشاهده ی عملیات، بررسی معاملات، قضاوت تخصصی براساس تجربه و ... فرصتهای خاص بهبود عملیات را شناسایی کنند.

ج- ارائه ی پیشنهاد برای بهبود عملیات و یا ادامه ی بررسی ها: طبیعت و دامنه ی پیشنهادهای حسابرسی عملیاتی دارای تنوع قابل توجهی می باشد. [۱ و ۲ و ۴]

مراحل کار حسابرسی عملیاتی:

مراحل کار حسابرسی عملیاتی به شرح زیر است:

الف) برنامه ریزی: در این مرحله حسابرس اطلاعات عمومی را بدست می آورد. این اطلاعات در مورد انواع فعالیت ها، ماهیت و اهمیت نسبی این فعالیت ها و سایر اطلاعات عمومی است و به حسابرس در برنامه ریزی بخش های اولیه ی حسابرسی کمک می کند.

ب) برنامه های حسابرسی: برنامه حسابرسی عملیاتی و برنامه کاری برای بررسی های مقدماتی آن دسته از فعالیت هایی تهیه می شود که در مرحله برنامه ریزی انتخاب شده است. برنامه های حسابرسی که به صورت اساسی و خوب پایه ریزی شده باشد برای انجام کار و مؤثر حسابرسی عملیاتی لازم است.

پ) اجرای عملیات: حسابرس به منظور تعیین اثربخشی مدیریت و کنترل های مربوط، عملیات سازمان را تجزیه و تحلیل می کند. این وظایف و کنترل ها با تأکید خاص بر حوزه هایی که احتمال نارسایی آن بالا یا کنترل آن مشکل است آزمون می شود.

ت) تکمیل یافته ها و تدوین پیشنهادهای حسابرسی: بر اساس نواحی با اهمیتی که در مرحله ی اجرای عملیات مورد شناسایی قرار گرفته است، یافته های به خصوصی بر اساس ویژگی های وضعیت، معیار، تأثیر، علت و پیشنهاد به دست می آید.

ث) گزارشدهی: حسابرس گزارش را بر اساس نتایج حسابرسی تهیه می کند. هدف از تدوین گزارش، اعلام نتایج به اشخاص ذینفع یا کسانی است که در این رابطه مسئولیتی دارند. در واقع، اکثر یافته های حسابرسی و شاید از گزارش رسمی حسابرس برای انجام اقدامات اصلاحی یا تکمیلی به مدیریت گزارش می شود. گزارش نهایی در واقع خلاصه ای از نتایج حسابرسی عملیات است. [۱ و ۳]

تدوین برنامه حسابرسی عملیاتی در شرکت ها:

برنامه حسابرسی عملیاتی برای بررسی فعالیت هایی نوشته می شود که در مرحله ی برنامه ریزی انتخاب شده اند. این مرحله حلقه اتصال مرحله برنامه ریزی و مرحله اجرای عملیات محسوب می شود. برنامه حسابرسی عملیاتی، برنامه اجرای حسابرسی عملیاتی می باشد. گروه حسابرسی عملیاتی هر یک از حوزه های مهم شناسایی شده در مرحله برنامه ریزی را جهت بررسی بیشتر مورد توجه قرار می دهند و کارهای حسابرسی خاصی را با هدف تعیین علل نارسایی های عملیاتی و ارائه پیشنهادهایی برای بهینه سازی انجام می دهند. اهمیت برنامه حسابرسی برای حسابرس عملیاتی بمثابة نقشه برای یک دریانورد است در واقع مرحله برنامه حسابرسی به عنوان پلی میان مرحله برنامه ریزی و مرحله اجرای عملیات محسوب می شود، در نتیجه برنامه حسابرسی عملیاتی، برنامه اجرای عملیات حسابرسی است. برای انجام یک حسابرسی عملیاتی کارا و اثربخش، وجود برنامه حسابرسی عملیاتی مناسب، ضروری است. مزایای برنامه های حسابرسی عملیاتی، به عنوان عامل اصلی موفقیت حسابرسی عملیاتی، شامل موارد زیر است:

۱- وجود یک برنامه روشمند برای انجام کارهای لازم در حسابرسی عملیاتی که می توان آن را به کلیه کارکنان عملیاتی ارجاع داد.

۲- وجود یک مبنای روشمند برای تخصیص کار به کارکنان حسابرسی، بر اساس مهارتها و توانایی های فنی.

۳- فراهم شدن ابزاری برای مقایسه کارهای انجام شده با برنامه های مصوب، استانداردهای حسابرسی و الزامات دیگر توسط سرپرست یا سایر بررسی کنندگان پرونده.

۴- کمک به آموزش کارکنان بی تجربه و آشنا ساختن آنان با اهداف عملیاتی و اقدامات حسابرسی عملیاتی.

۵- فراهم شدن مبنایی برای نگهداری خلاصه سوابق فعالیتهای انجام شده در حسابرسی عملیاتی.

۶- کمک به گروه های موفق حسابرسی برای آشنایی با ماهیت کار انجام شده در حسابرسی عملیاتی.

در تدوین برنامه حسابرسی عملیاتی شرکت ها، حسابرس باید استانداردهای ویژه ای را مدنظر قرار دهد:

- ۱- برنامه حسابرسی عملیاتی باید متناسب با ویژگی های موضوع مورد رسیدگی باشد و با توجه به نوع سازمان یا شرکت، کارکنان سیستم ها و روشهای جاری، دامنه پیچیدگی و غیره شکل گرفته باشد.
- ۲- برنامه حسابرسی باید فعالیتهایی که قرار است انجام شود همراه با دلایل انجام آنرا بوضوح مشخص نماید.
- ۳- برنامه حسابرسی باید انعطاف پذیر باشد و امکان استفاده از ابتکارات نوآوران را در مورد تغییر در روشهای موجود فراهم آورد.

- ۴- برنامه حسابرسی برای دستیابی به یافته های مشخصی تهیه شود.
- در اینجا لازم به ذکر است که مدیر حسابرسی لزوماً تنها تدوین کننده برنامه حسابرسی نیست، در واقع اعضای گروه حسابرسی عملیاتی و به ویژه افرادی که در مرحله ی برنامه ریزی حضور داشتند باید در تکمیل برنامه حسابرسی شرکت کنند. به علاوه، سایر افراد نیز باید در تهیه داده های اولیه لازم برای تدوین برنامه حسابرسی، تلاش کنند. در این ارتباط می توان به افراد زیر اشاره کرد:

* کارکنان حسابرسی که در زمینه مورد بررسی دارای تخصص می باشند یا آنکه قبلاً در یک رسیدگی مشابه، شرکت داشته اند

* کارکنان شاغل در حوزه مورد بررسی در سازمان که می توانند ورودی های خاصی را فراهم کنند.

* مشاورین و متخصصین برون سازمانی که دارای تخصص خاص در زمینه مورد بررسی یا روش های حسابرسی عملیاتی هستند.

* کارکنان سازمان های مشابه که قادرند دیدگاه های دیگری را از فعالیت مورد نظر به دست دهند.

پس از تصمیم گیری برای تشکیل گروه تدوین برنامه حسابرسی عملیاتی، گام بعدی تعیین کارهای حسابرسی برای هریک از حوزه های شناسایی شده در مرحله ی برنامه ریزی است.

مراحل تدوین برنامه حسابرسی عبارت است از:

- ۱- بررسی مستندات موجود مانند دستورالعمل سیاست ها و رویه ها.
- ۲- تهیه نمودار سازمانی و شرح وظایف.
- ۳- تجزیه و تحلیل سیاست ها و روشهای مربوط به استخدام، توجیه کارکنان، آموزش، ارزیابی، ارتقا و اخراج.
- ۴- تجزیه و تحلیل سیاست های سازمانی، سیستم ها و روش ها اعم از اداری و عملیاتی.
- ۵- مصاحبه با کارکنان مدیریت و عملیات.
- ۶- تهیه نمودگرهای سیستم و نمودارهای جریان استقرار
- ۷- تجزیه و تحلیل نسبتها، تغییرات و روند.

- ۸- پرسشنامه برای استفاده کارکنان حسابرسی و واحد مورد رسیدگی.
- ۹- کسب اطلاعات از مشتریان و فروشندگان از طریق تلفن یا نامه.
- ۱۰- سؤالات مربوط به برنامه حسابرسی.
- ۱۱- بررسی معاملاتی که در آن انواع مختلف معاملات عادی و غیر عادی لحاظ شده باشد.
- ۱۲- بررسی روشهای عملیاتی مانند مشاهده، کارسنجی، زمان سنجی، فرم ها یا گزارشهای مربوط به عملیات.
- ۱۳- تجزیه و تحلیل فرم ها.
- ۱۴- تجزیه و تحلیل نتایج.
- ۱۵- بررسی و تجزیه و تحلیل سیستم اطلاعات مدیریت و گزارش های مربوط.
- ۱۶- بررسی های مربوط به رعایت موازین خاص، مانند رعایت قوانین، مقررات، سیاست ها، روشها، مقاصد، اهداف عملیاتی و غیره.
- ۱۷- پردازش داده ها با استفاده از تکنیک های حسابرسی رایانه ای و تجزیه و تحلیل اطلاعات بدست آمده. [۱ و ۲ و ۳]

وجوه تمایز حسابرسی مالی و حسابرسی عملیاتی:

ویژگی مالی عملیاتی

اهداف اظهارنظر در مورد صورت های مالی تجزیه و تحلیل و بهبود روش ها و عملکرد

دامنه مدارک و اسناد مالی فعالیت های سازمانی

مهارت ها حسابداری دانش های مختلف

جهت گیری زمانی گذشته نگر آینده نگر

دقت کار مطلق نسبی

مخاطبین سهامداران و عموم (برون سازمانی) مدیریت داخلی (درون سازمانی)

ضرورت الزامات قانونی طبق درخواست مدیریت

استانداردها اصول استانداردهای پذیرفته شده حسابداری و استانداردهای حسابرسی (GAAP, GAAS)

استانداردهای حسابرسی داخلی و دیوان محاسبات در مورد اثربخشی، صرفه اقتصادی و کارایی (GAO)

اظهارنظر ضروری غیر ضروری

نتایج حسابرسی اظهارنظر در مورد صورت های مالی

پیشنهاد به مدیریت

کانون توجه ارائه مطلوب صورت های مالی پیشرفت های عملیاتی

نقطه نظر مالی مدیریتی - عملیاتی

موفقیت اظهارنظر مقبول پذیرش و انجام پیشنهادها توسط مدیریت

بررسی نوع کنترل‌های داخلی کنترل‌های مالی داخلی و مدیریتی تعیین ارزش معیارها توسط حسابرس ارزش معیارها توسط حسابرس مالی (مستقل) تعیین نمی‌شود.

تعیین ارزش معیارها توسط حسابرس عملیاتی لازم است.

شناسه اصلی کنترل تفکر و روش‌های محاسباتی مبتنی بر نیمکره راست مغز خلاقیت و مبتنی نیمکره چپ مغز مرکز هزینه مرکز سود

روند تجزیه و تحلیل قابل پیش‌بینی و تقریباً ثابت غیرقابل پیش‌بینی و متغیر

حسابرسان مالی غالباً به تجزیه و تحلیل‌های موارد تکراری اقدام می‌کنند، در حالی که حسابرسان عملیاتی گام به گام با تغییرات محیطی، مدیریت و فناوری‌های روز پیش می‌روند و با استفاده از نوآوری‌ها به تجزیه و تحلیل و ارزیابی وضعیت‌های مالی متفاوت و متغیری می‌پردازند. از این رو همواره بایستی دانش کافی در مورد محیط کلی واحد مورد رسیدگی، مهارت و تجربه لازم در زمینه حسابرسی عملیاتی، تکنیک‌ها و ابزارهای مورد نیاز برای حل مشکلات و درک و حساسیت به خرج دادن نسبت به اهداف و روش‌های همه افرادی که در تداوم فعالیت سازمان سهیم‌اند، به دست آورند. می‌توان ادعا نمود که شناسه اصلی حسابرسی مالی کنترل تفکر و روش‌های محاسباتی و مبتنی بر نیمکره راست مغز و شناسه اصلی حسابرسی عملیاتی خلاقیت و مبتنی بر نیمکره چپ مغز می‌باشد.

در انجام حسابرسی مالی، بودجه زمانی کارکنان و هزینه‌های مربوط توسط گروه حسابرسی تهیه و در نتیجه حسابرسی مالی به مرکز هزینه تبدیل می‌شود، در حالی که در حسابرسی عملیاتی، مزایای عملیاتی و صرفه‌جویی ریالی به میزان قابل ملاحظه‌ای از هزینه حسابرسی پیشی می‌گیرد. (صرفه‌جویی تقریباً ۳ برابر هزینه است.) در نتیجه حسابرسی عملیاتی به یک مرکز سود تبدیل می‌شود. از دیدگاه نظری هر قدر حسابرسی عملیاتی بیش‌تر باشد، صرفه‌جویی بیش‌تری صورت می‌پذیرد. [۱۱]

مفهوم مرکز سود بر این پایه استوار است که مدیریت متقاعد شود مزایای حاصل از حسابرسی عملیاتی بیش‌تر از هزینه‌های مربوط به آن است. این موضوع موجب اهمیت کمی‌سازی یافته‌ها می‌شود؛ بنابراین اگر مدیریت شرکتی در دوره‌ای نسبت به اجرای حسابرسی عملیاتی در سازمان از طرف حسابرسان مستقل یا حسابرسان داخلی (با همکاری کامل) اقدام کند، پس از اتمام حسابرسی و با مشاهده نتایج آن قطعاً یا دوباره برای انجام حسابرسی عملیاتی به حسابرسان مستقل رجوع می‌کند یا از حسابرسان داخلی می‌خواهد که حسابرسی عملیاتی را در دوره‌های کوتاه‌تر و در نوبت‌های بیش‌تری انجام دهند. [۱ و ۵]

نقش حسابرسی در توسعه اقتصادی کشور

با چنین تعبیری نقش و جایگاه حسابرسی در کشور از ویژگی و برجستگی خاص برخوردار است. وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز در مقام راهبردی سیاست‌های اقتصادی و مالی کشور به منظور اعمال مدیریت اقتصادی و نظارت بر تخصیص بهینه منابع نیازمند اعتبار آمار و ارقام ارایه شده توسط بنگاه‌های اقتصادی از یک سو و حساب‌کشی و حسابداری

مدیران از سوی دیگر است. حوادثی نظیر سقوط شرکت «آنرون» و پیامد آن برای بزرگترین موسسه حسابرسی جهان (آرتور آندرسن) و فساد مالی اخیر در شرکت پارمالات که پای حسابرسان آن نیز به میان کشیده شده نشان می دهد که نقش نوین حسابرسان و حسابداران رسمی نسبت به نقش سنتی آنان به شدت افزایش یافته و مسوولیت اجتماعی حسابداران رسمی در جوامع رفاه اجتماعی همچنان مورد تأکید است. ساختار جدید مالکیت و مدیریت شرکت ها، دامنه مسوولیت و وظایف حسابداری را گسترش داد و ارایه گزارش های مالی جدیدتر و مناسبتر بر اساس نیاز استفاده کنندگان را ضروری کرد. سرمایه گذاران، بانک ها و موسسات اعتباری برای اعطای وام و اعتبار دولت ها برای مقاصد سیاسی، اخذ مالیات و... نیازمند گزارش های جدید و معتبر بودند. افزایش موارد استفاده و شمار استفاده کنندگان از اطلاعات گزارش های مالی و رونق بازار سرمایه و پول، هدف حسابداری و حسابرسی را از رفع نیازهای تعداد معدودی صاحب سرمایه به پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی جامعه ارتقا داد. در این راستا، پژوهشگران با توجه به نقش بااهمیت اجتماعی حسابداری و حسابرسی و به مدد تئوری های دستوری و اثباتی و در راه تلاش برای تدوین تئوری هایی برای شرح و پیش بینی پدیده های حسابداری و حسابرسی، تئوری های متعددی را مطرح کردند که «تئوری حقوق مالکانه» یکی از بااهمیت ترین آنها است. بر اساس این تئوری، شرکت به عنوان مجموعه ای از قراردادهای اعم از منعقد شده و یا نانوشته، رسمی و غیررسمی، بین اشخاص ذینفع و حلقه ارتباطی بین آنها است و همواره فرض می شود که اشخاص به دنبال منافع شخصی خود هستند و بین آنها تضاد منافع وجود دارد. اطلاعات و ارقام گزارش های مالی در فرآیند انعقاد قراردادهای بین شرکت و اشخاص مورد استفاده قرار می گیرد. استفاده از نسبت هایی مانند نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام، در هنگام انعقاد قرارداد استقراض، انتقال ثروت از اعتباردهندگان به سهامداران توسط مدیران را محدود می کند. به کارگیری سود حسابداری در طرح های پاداش مدیران با هدف کاهش تضاد منافع سهامداران و مدیران و نیز جلوگیری از فرار مدیران از انجام درست مسوولیت های آنان است. از سوی دیگر، استفاده از اطلاعات و ارقام حسابداری در فرآیند سیاسی مثل تعیین مالیات، قیمت گذاری محصولات، تصمیم گیری های اقتصادی، بحران ها و... نمونه هایی از استفاده از اطلاعات و ارقام حسابداری در فرآیند انعقاد قراردادهای حقوق و مزایای مدیران، استقراض و فرآیند سیاسی است؛ بنابراین، ثروت اشخاص طرف قرارداد تحت تأثیر روش های حسابداری قرار می گیرد که توسط مدیران انتخاب و به کمک آنها رویدادهای مالی شناسایی، پردازش و گزارش می شوند. به کارگیری اطلاعات و ارقام حسابداری در فرآیند سیاسی، مستلزم نظارت بر نحوه انتخاب روش های حسابداری و روش های شناسایی، پردازش و گزارش آنها به منظور کنترل و جلوگیری از تخلف از مفاد قراردادهای اعتبار دادن به اطلاعات و معاملات بین سازمان های تجاری و شرکت های بزرگ، شکل گرفته و سیستم های اطلاعاتی پیشرفته و شبکه های ارتباطی اطلاعاتی و تجارت الکترونیک موجودیت یافته اند؛ بنابراین، بهمین علت سازوکارهای فعلی پاسخگوی کارکردها و روابط تجاری موجود نیست. به نظر می رسد با توجه به تحولات و تغییرات ایجاد شده در ساختار و مناسبات و ارتباطات تجاری و تغییر شکل و محتوای حقوقی آن لازم است قوانین و مقررات مرتبط با مسایل مالی - محاسباتی کشور به طور بنیادی مورد اصلاح قرار

گیرد. در این ارتباط به ویژه قانون تجارت، قانون محاسبات عمومی نیازمند اصلاحات و تجدید نظر جدی است. شکی نیست که در اصلاح و تدوین قانون تجارت که بتواند پاسخگوی نیازهای فعلی و روابط تجاری حاکم باشد، کسب آرای صاحب نظران دانشگاهی و حرفه‌ای، مجامع حرفه‌ای، حقوقی و حسابداری و گروه‌های ذی‌نفع در این خصوص به ویژه جامعه حسابداران رسمی ایران ضروری به نظر می‌رسد. در اکثر کشورهای پیشرو در حسابداری و حسابرسی، کمک به تشخیص مالیات بخش عمده‌ای از فعالیت‌های حساب‌رسان مستقل را به خود اختصاص داده است، به نحوی که در آن کشورها، حرفه حسابرسی مستقل را ابزار کارآمدی برای تشخیص مالیات می‌دانند. کمک به تشخیص مالیات موجب رعایت عدالت مالیاتی و وصول مالیات حقه می‌شود و در این صورت، نهایتاً دولت و جامعه از نتیجه خدمات حسابرسی مستقل و عدم استفاده کارآمد از آن، وزارت امور اقتصادی و دارایی خود را از ابزار کارآمدی محروم کرده بود. برای حل این معضل، در سال ۱۳۷۲ قانون «استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی» به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. به موجب این قانون، دولت می‌تواند حسب مورد و نیاز از خدمات حسابداران رسمی در مواردی چون حسابرسی و بازرسی قانونی شرکت‌های سهامی عام و خاص، شرکت‌های غیرسهامی و شرکت‌های موضوع بندهای الف و ب ماده ۷ اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی و همچنین «حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی» کند. در سال ۱۳۷۴ آیین‌نامه «تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان» به تصویب هیات وزیران رسید و نهایتاً اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران تهیه و در کمیسیون ویژه‌ای در هیات دولت تصویب گردید. در پی این تحولات در سال ۱۳۸۰ اعضای شورای عالی جامعه، هیات مدیره و دبیر کل جامعه انتخاب و با اعلام اولین فهرست اسامی حسابداران در سی‌ام دیماه ۱۳۸۰ روح تازه‌ای بر کالبد جامعه حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی کشورمان دمیده شده که انتظار می‌رود با تداوم سیاست‌های حمایت از فعالیت جامعه حسابداران رسمی، استفاده صحیح و کارآمد از خدمات حساب‌رسان مستقل در تمام موارد مذکور و بویژه در مقوله حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی، کادر فنی مالیاتی و سایر کارکنان درگیر در امر مالیات، برای پیگیری سایر اهداف مالیاتی، آزاد شده و همچنین جامعه را در موقعیتی قرار دهد که بتواند از خدمات گسترده یک حرفه مستقل، خودکفا و خودکنترل، علمی و کارآمد بهره گیرد. از طرف دیگر در راستای اهداف برنامه سوم و چهارم توسعه اقتصادی بازننگری سیاست دولت در مورد قیمت‌گذاری کالا و خدمات و خارج کردن آن از حالت اقتصاد دستوری و تکلیفی و تعیین قیمت بر اساس عرضه و تقاضا و تعادل بازار امری بسیار ضروری است. در این راستا، نقش و مسوولیت و وظیفه حسابداران رسمی بسیار مهم است. [۱۱]

نکته دیگر اینکه از زمان تصویب قانون بورس اوراق بهادار در اردیبهشت ماه ۱۳۴۵ تاکنون بیش از سی و پنج سال می‌گذرد اما تغییراتی جدی در قوانین مربوط به آن صورت نگرفته است. در این دوران تحولات و تغییرات فراوانی در مناسبات اقتصادی و اجتماعی واقع شده است. برای پاسخگویی به نیازهای جدید بازار سرمایه در دهه گذشته، مقررات متعدد و در برخی از موارد مناسب توسط شورای بورس تصویب شده، لکن به علت عدم حمایت قانونی مقررات مذکور

به مرحله اجرا نرسیده است؛ بنابراین به نظر می رسد قوانین و مقررات بورس به ویژه در مورد پذیرش و نظارت بر شرکت ها، نیازمند اصلاح و تجدیدنظر با توجه به شرایط موجود و الزام قانونی اجرای آن است که اهمیت جایگاه حسابداران رسمی در بازار سرمایه از جمله این اهداف است. [۱۲]

در مورد استفاده از گزارش حسابرسان مستقل توسط بانک ها و به منظور اعطای وام و اعتبار، به نظر می رسد پس از طی روند تدریجی گسترش مالکیت عامه و واگذاری سهام دولت، نهادها و بانک ها به مردم، به تدریج نحوه اعطای وام و اعتبار تحت تأثیر قرار خواهد گرفت. با این همه بازنگری و تصویب قوانین و مقررات استفاده از گزارش حسابرسان مستقل در تصمیم گیری برای اعطای وام و اعتبار، می تواند موجب گسترش استفاده خدمات حسابرسان مستقل در این زمینه شود. لایحه پولشویی و نقش حسابداران رسمی در مبارزه با پولشویی و همچنین جایگاه حسابداران در مدار مبارزه با فساد مالی به عنوان وظایف نوین حسابداران که مستلزم گزارشگری خاص هستند نیازمند بازنگری در نقش و مسوولیت حسابداران رسمی است. موضوع بین المللی شدن بورس و سرمایه گذاری های خارجی و شفاف سازی اطلاعات مالی و حسابرسی این سرمایه گذاری ها از اولویت خاصی برخوردار است که توجه بدان هم از نظر وزارت امور اقتصادی و دارایی و هم از طرف مراجع حرفه ای حسابداری نظیر جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی و انجمن حسابداران خبره ایران قابل تاکید است که این مهم نیز بدون استفاده از ابزارهای جدید و فناوری در حوزه حسابرسی امکان پذیر نیست، زیرا تغییرات شگرف تکنولوژی و IT و گسترش تجارت الکترونیکی کاربرد ابزارهای سنتی را بسیار محدود کرده است. طبیعی است که با روی آوری به فناوری و IT لزوم بازنگری در استانداردهای حسابداری و حسابرسی منطبق با این حوزه نیز ضرورت خواهد یافت زیرا حوزه ی تجارت الکترونیک فارغ از پیشرفت شگرف آن، دارای دوز و کلک های خاصی است که تیزهوشی و توانمندی ویژه ای را از حسابرسان می طلبد. [۵ و ۸].

نتیجه گیری

حسابرسی عملیاتی در برگیرنده بررسی روشمند فعالیت های یک سازمان یا بخش مشخص از آن در دستیابی به اهداف مشخص است. حسابرسی عملیاتی شامل سه مفهوم مهم کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی می باشد. در سال های اخیر کانون توجه و دامنه بسیاری از حسابرسی ها در بخش عمومی و خصوصی دستخوش دگرگونی هایی شده است و از آن جا که صورت های مالی به تنهایی پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی مدیریت نیست، مدیران در بخش خصوصی و دولتی به دنبال کسب اطلاعات بیشتر به منظور ارزیابی و قضاوت در مورد کیفیت عملیات و پیشرفت های عملیاتی هستند. در نتیجه ایجاد چنین زمینه هایی نیاز به ضرورت وجود فنون حسابرسی عملکرد برای ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات به نحو چشمگیری افزایش یافته است. مدیران همیشه با محیط در حال دگرگونی روبرو هستند در نتیجه باید بتوانند فرصت های بهبود را ناسایی و کاستی های سیستم کنترل داخلی را برای استفاده از فرصت های پیشرفت برطرف کنند، ارزیابی وضعیت موجود بر اساس معیارهای اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی برای مدیران نیازی اولیه و رمز بقای سازمان است. حسابرسی عملیاتی یکی از فزونی است که از طریق ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی

عملیات سازمان و ارائه پیشنهاد برای بهبود عملیات در محیط متغیر تجاری می تواند به مدیران کمک کند. در اینجا لازم به ذکر است که با توجه به نیاز جامعه به حسابرسی عملیاتی، نسبت به مقررات از جانب مراجع قانون گذار اقدامات لازم به عمل آید و نسبت به انجام حسابرسی عملیاتی در کنار حسابرسی مالی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس رسیدگی شود و جهت افزایش کیفیت خدمات حسابرسی عملیاتی نسبت به تدوین استانداردهای حرفه ای این نوع حسابرسی اقدام گردد، همچنین توصیه می گردد که جامعه حسابداران رسمی ایران زمینه های مناسب برای کسب تجربه عملی مدیران مؤسسه حسابرسی را به وجود آورد و دانشگاه ها نیز نسبت به ارائه رشته حسابرسی با گرایش عملیاتی به عنوان یک رشته دانشگاهی مستقل یا گنجانیدن چند واحد حسابرسی عملیاتی در مقطع کارشناسی یا کارشناسی ارشد اقدام نمایند.

پیشنهادهای

۱- با توجه به نیاز جامعه به انجام این نوع از حسابرسی نسبت به تصویب مقررات الزام آور، صریح و فراگیر از جانب مراجع قانون گذار در قوانین مالی و تجاری کشور اقدامات لازم به عمل آید.

۲- از آنجا که شرکت های پذیرفته شده در بورس دارای سهم قابل توجهی از اقتصاد و صنعت کشور و حداکثرسازی کارایی و اثربخشی شرکت های مزبور از عوامل مؤثر رشد و توسعه اقتصادی است و با توجه به جریان خصوصی سازی در ماه های اخیر، با توجه به ویژگی ها و خصوصیات آن شرکت ها نسبت به تصویب مقررات الزام آور از طرف اداره کل بورس اوراق بهادار کشور جهت انجام دوره ای حسابرسی عملیاتی در کنار حسابرسی مالی و به عنوان مکمل آن رسیدگی شود.

۳- الزام حسابرسی عملیاتی توسط صاحبان سهام به هیئت مدیره همچنین اقدام مدیران به انجام حسابرسی عملیاتی که موجب اجرای مؤثر و جدی حسابرسی عملیاتی می شود، مستلزم آگاهی و شناخت کافی صاحبان سهام از اهداف و فواید حسابرسی عملیاتی است و تداعی کننده مسئولیت پلسخگویی و مباشرت مدیران در قبال اداره کارا و اثربخش منابع مالی و غیر مالی شرکت ها است، پیشنهاد می شود که انجمن ها و تشکل های حرفه ای در جهت برگزاری سمینارها، دوره های آموزشی و معرفی و ... مبادرت نمایند و کارکنان موسسات حسابرسی که برای انجام حسابرسی مالی به شرکت ها اعزام می شوند، حین انجام حسابرسی مالی، به معرفی حسابرسی عملیاتی بپردازند.

۴- همچنین برای یکپارچه شدن و کیفیت بیش تر خدمات حسابرسی عملیاتی، تشکل های و مراجع ذیصلاح مانند مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی نسبت به تدوین استانداردهای حرفه ای حسابرسی عملیاتی اقدام کنند.

۵- نتایج این تحقیق حکایت از پایین بودن میزان اختیارات و فعالیت های حسابرسی داخلی در ایران دارد که این یکی از عواملی است که می تواند در عدم شناخت کافی مدیران شرکت ها از توانایی های بالقوه حسابرسان داخلی در ارائه خدماتی فراتر از اشتباهات حسابرسی و ... باشد. پیشنهاد می شود از طرف مراجع ذیصلاح، نسبت به گسترش فعالیت و

اختیارات واحد حسابرسی داخلی در شرکت ها تدابیر لازم اتخاذ شود و موجبات تشویق واحدهای اقتصادی نسبت به افزایش اختیارات و مسئولیت های واحد حسابرسی داخلی فراهم گردد.

منابع و مآخذ

- ۱- راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی (کمیته حسابرسی عملیاتی / سازمان حسابرسی)، تألیف هری آر. راید، ترجمه محمد مهیمنی و محمد عبدالله پور، چاپ اول ۱۳۸۰.
- ۲- صفار، محمد جواد، حسابرسی عملیاتی، کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی، گزارش کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت انجمن حسابداران رسمی امریکا، سازمان حسابرسی، کمیته حسابرسی عملیاتی، نشریه ۱۱۲، چاپ اول، ۱۳۷۶.
- ۳- کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، آشنایی با حسابرسی عملیاتی، فصلنامه حسابر، سال سوم، شماره ۱۰، بهار ۱۳۸۰، صص ۹۶-۱۰۲.
- ۴- نیکخواه آزاد، علی، تبیین جایگاه حسابرسی عملیاتی در مدیریت استراتژیک، مجموعه مقالات حسابر، ویژه مدیریت استراتژیک، سازمان حسابرسی، بهار ۱۳۷۷.
- ۵- آیه ی ۸۸- سوره نساء.
- ۶- سوره انعام- آیه ۶۲.
- ۷- گزارش کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت AICPA در قالب نشریه شماره ۱۱۲ سازمان حسابرسی با عنوان «حسابرسی عملیاتی» ترجمه و منتشر شده است.
- 8- Iman Zare, (2011), Study of effectiveness models in optimal portfolio of shares, Middle East Journal of Scientific Research 10 (2),239-246.
- 9- Iman Zare, Mohammad taghi Kabiri and Ali Shahsavari, (2011), review type of industry and company size on the rate of disclosure of information in financial statements, American Journal of Scientific Research, Issue 39,24-31.
- 10- Iman Zare and Ali Shahsavari, (2012), Ability of Accounting Information to Anticipate Risk, American Journal of Scientific Research, Issue 49, 5-10.
- 11- Iman Zare, Mohammad taghi Kabiri and Mohsen Ojaghi AghjehKandi, (2011), The Effect Executive Instruction of Disclosure of Tehran Stock Exchange to Disclosure of Information in Financial Statements, American Journal of Scientific Research, Issue 38,50-56.