

تحلیلی بر موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی کشور از دیدگاه برخی از حسابرسان داخلی

محمدرضا بنائی مقدم^{۱*}

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۲/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۳/۰۳/۳۱

چکیده:

در این تحقیق سعی شده است، موانع توسعه و اجرایی حسابرسی عملیاتی کشور از دیدگاه برخی از مدیران و حسابرسان داخلی مؤسسات و دستگاههای اجرایی کشور، که می توان بدین صورت آن را مطرح نمود که عوامل عدم توسعه حسابرسی عملیاتی در کشور ایران می باشد. لذا هدف این تحقیق، شناسایی موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی در ایران در چارچوب فرضیات پژوهش و ارائه پیشنهادات و شناسایی زمینه های لازم جهت اجرای حسابرسی عملیاتی بر اساس یافته های پژوهش می باشد. با تکیه بر مباحث نظری و مطالعه تحقیقات انجام شده مرتبط با موضوع، زوایای نظری کار مورد بررسی قرار گرفت و موانع اجرایی توسعه حسابرسی عملیاتی مشخص گردید که به سه بخش موانع اقتصادی، فنی و اجتماعی فرهنگی تقسیم بندی شد و بر همین اساس فرضیاتی مطرح گردید که رابطه این سه متغیر را با توسعه حسابرسی عملیاتی برقرار می کرد. دوره زمانی انجام پژوهش سال ۱۴۰۲ می باشد. به منظور بررسی فرضیه ها، جامعه آماری متشکل از ۳۲ نفر از برخی از مدیران و حسابرسان داخلی مؤسسات و دستگاههای اجرایی کشور انتخاب شده اند. پس از انجام پیمایش و توصیف آماری ویژگی های مورد بحث، نتایج داده ها مورد آزمون قرار گرفتند. هر شش فرضیه این تحقیق مورد تأیید قرار نگرفت. نتایج به دست آمده از این بررسی نشان می دهد جایگاه کنونی حرفه حسابرسی عملیاتی کشور به عنوان معیارهای ارزیابی عملکرد سازمانی به دلیل عدم آشنایی نظام اطلاعاتی مدیریت در خصوص مفاهیم ارزیابی عملکرد، صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی و همچنین کمبود منابع علمی، استانداردهای حرفه ای و کمبود رقابت فنی و دانش و تجربه حسابرسان عملیاتی به ترتیب از جمله مهم ترین موانع اجرایی مهم توسعه حسابرسی عملیاتی در ایران است

واژگان کلیدی

حسابرسی عملیاتی، اثربخشی، کارایی، بهره وری

^۱ دانشجوی دکتری تخصصی حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد نیشابور، نیشابور، ایران. (mr.auditor72@gmail.ir)

۱. مقدمه:

در دنیای و عرصه خدمات حرفه‌ای، به علت ادامه فعالیت واحدهای تجاری در محیط اقتصادی بازار آزاد که به‌طور مستمر شاهد رفع موانع تجاری و ادغام بازارهاست و رقابت در آن روزبه‌روز شدیدتر می‌شود، حرفه حسابرسی عملیاتی بیش‌ازپیش اهمیت یافته و اصولاً مدیریت بهینه منابع در واحدهای اقتصادی بدون برخورداری از سطوح مطلوب اثربخشی و دستیابی به هدف‌های کارایی و صرفه اقتصادی امکان‌پذیر نیست. از سوئی نیاز فزاینده به مدیریت آگاه، با توجه به شرایط اقتصادی حاضر در دستگاه‌ها، توسعه و پویایی حرفه حسابرسی را ایجاب می‌کند تا علاوه بر رسیدگی به صورت‌های مالی و اظهارنظر در چارچوب اصول و ضوابط مالی ابعاد مختلف کنترل‌های مدیریتی را موردبررسی قرار دهد. از این‌رو لازم است حساب‌برسان ضمن استفاده از خدمات متخصصان در زمینه‌های مختلف به ارزیابی کیفیت تصمیم‌گیری‌های مدیریت پردازند و نتایج و پیشنهادهای اصلاحی خود را برای بهبود هرچه به بیشتر عملکرد مدیریت ارائه دهند. این تفکر در نیای امروز موجب پیدایش نگرش جدیدی از حسابرسی، به‌عنوان حسابرسی عملیاتی گردیده است. حساب‌برسان عملیاتی و با این دیدگاه، با استفاده از نظرات کارشناسان صلاحیت‌دار به بررسی و تحلیل کارایی، رعایت صرفه‌های اقتصادی و اثربخشی عملیات، فعالیت‌ها و برنامه‌های دستگاه‌های اجرایی می‌پردازند و از نظرات آن‌ها در پیش برد اجرای حسابرسی عملیاتی استفاده می‌کنند.

۲. بیان مساله پژوهش:

کسب دانش درباره حسابرسی عملیاتی و به کارگیری آن، مهمترین و موثرترین روش برای تحقیق و استفاده بهینه از منابع در اقتصاد ملی یک کشور است. به ویژه در محیط‌های رقابتی امروز که بقای سازمان‌ها جز با برخورداری از سطح مطلوب اثربخشی و دستیابی به اهداف، کارایی و صرفه اقتصادی میسر نیست. لازم است سازمان‌ها از روش‌های مناسبی برای بررسی و ارزیابی عملکرد خود استفاده نمایند و در صورت نیاز، اصلاحات لازم را در این زمینه اعمال نمایند. در واقع، موفقیت و بقای سازمان‌ها را باید در چارچوب وجود کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی جستجو نمود. باید توجه داشت که خروج از این چارچوب، نتیجه‌ای جز اضمحلال سازمان را در پی نخواهد داشت. در این راستا، حسابرسی عملیاتی به عنوان یک راه حل، به بررسی و ارزیابی عملکرد یک سازمان می‌پردازد و خروجی آن گزارشی است که در آن خلاصه‌ای از نتایج عملیات حسابرسی به همراه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات و دستیابی به حداکثر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی ارائه می‌شود.

در کشور ما مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی بر عهده دولت است و کیفیت مدیریت آن در سرنوشت ملت اثرات اساسی دارد. مدیران بخش دولتی باید در برابر مردم و نمایندگان آنان پاسخگو باشند و ابزار این پاسخگویی را براساس اطلاعات معتبر فراهم کنند. (نخبه فلاح، ۱۳۸۱). انتظار عموم از کیفیت بهتر خدمات، تاکید بر بهبود مداوم خدمات دولتی و افزایش تاکید بر پاسخگویی برای نتایج سازمانهای بخش دولتی در اقتباس روشهای بهتر در حسابرسی و در تهیه بازخورد جامع و بهتر عملکرد عملیاتشان است (Faster, 2000) در این راستا برای اولین بار در دولت یازدهم و پیرو برنامه پنجم توسعه، ۷۰ شرکت دولتی به منظور پاسخگویی مدیران این مجموعه‌ها در نحوه مدیریت منابع ملی، ملزم به حسابرسی عملیاتی گردیدند. منتهی با وجود تبلیغات حرفه‌ای از جانب برخی از دستگاه‌های اجرایی در سال‌های اخیر، تقاضای کافی از سوی مدیران و مسئولین دستگاه‌های اجرایی در ایران مبنی بر انجام حسابرسی عملیاتی وجود نداشته است و به نظر می‌رسد که انجام آن در عمل با مشکلات جدی روبرو می‌باشد. از این‌رو این پژوهش با انگیزه شناسایی

موانع اجرایی موجود حسابرسی عملیاتی در کشور صورت گرفته است و در این راستا تلاش شده است که به پرسش های زیر پاسخ داده شود:

۱. جایگاه کنونی حرفه حسابرسی عملیاتی کشور به عنوان معیارهای ارزیابی عملکرد سازمانی مناسب است؟
۲. گزارشات و پیشنهادات حسابرسی عملیاتی در هدایت و رهبری بنگاه های اقتصادی چقدر می تواند موثر واقع شود؟
۳. ارتباط توسعه و شناخت از فعالیت حسابرسی عملیاتی با درخواست داوطلبانه پروژه، کیفیت گزارش و عملیاتی شدن پیشنهادات آن در سازمانها، چگونه است؟
۴. میزان آشنایی نظام اطلاعاتی مدیریت درخصوص مفاهیم ارزیابی عملکرد، صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی چگونه است؟
۵. الزامات قانونی و اجرایی و همچنین استانداردهای حرفه ای برای عملیات حسابرسی عملیاتی، چقدر در اجرا و توسعه این حرفه می تواند موثر باشد؟
۶. دانش و تجربه حسابرسان عملیاتی چقدر در توسعه این حرفه اثرگذاری دارد؟

۳. مبانی نظری و ادبیات پژوهش:

حسابرسی عملیاتی از آنجا آغاز شد که حسابرسان صورتهای مالی، تنها به بررسی صحت اطلاعات مالی اکتفا نکردند. در واقع آنها با بازگشت به یک گام عقب تر، این پرسش را مطرح نمودند که اصلا چرا این رویداد اتفاق افتاده است؟ آیا در وقوع این رویداد، صرفه اقتصادی رعایت شده است؟ آیا از منابع محدود سازمان به بهترین نحو و در جهت تحقق اهداف سازمان استفاده شده است یا خیر؟

خدمات حسابرسان در قالب ارزیابی صرفه های اقتصادی، کارایی و اثربخشی تاکنون با نام های متفاوتی در متون مختلف برآورده شده است. عباراتی مانند حسابرسی عملیاتی، بررسی یا ارزیابی عملیاتی، حسابرسی عملکرد، حسابرسی مدیریت و حسابرسی جامع از جمله عبارت هایی است که در توصیف این خدمات حسابرسان مورد استفاده قرار گرفته است. با این حال باید توجه داشت که میان این عبارات، تفاوت های ساختاری وجود دارد و دقت در انتخاب عبارت مناسب از اهمیت ویژه ای برخوردار است. به عنوان نمونه در بعضی از متون از کلمه حسابرسی عملکرد به جای حسابرسی عملیاتی استفاده شده است. باید توجه داشت که تعبیر حسابرسی عملکرد ممکن است بررسی و ارزیابی عملکرد مدیران را در ذهن شنونده تداعی نماید. ایده اصلی حسابرسی عملیاتی، ارزیابی کنترل های مدیریتی است نه ارزیابی عملکرد مدیران. براساس فلسفه حسابرسی، ضعف عملکرد مدیران ناشی از نارسایی های کنترلی مدیریت است و تا زمانی که این کنترل ها اصلاح نشوند، تغییر مدیر اثری نخواهد داشت. لذا باید با کمک فرآیند حسابرسی عملیاتی نارسایی های کنترلی مدیریت را کشف نموده و سپس اصلاحات لازم جهت بهبود عملیات انجام شود.

مطابق با فرهنگ آکسفورد معنای عبارت Operational Auditing، عبارت است از: بررسی فعالیت های یک سازمان برای دستیابی به این که تا چه اندازه با کارایی و اثربخشی انجام شده اند. در گزارش کمیته حسابرسی عملیات و مدیریت، حسابرسی عملیاتی به عنوان مصداق بارزی از خدمات مشاوره مدیریت که می تواند برخی از ویژگی های حسابداری مالی را نیز در بر داشته باشد، معرفی شده است. در تعریف این کمیته آمده است: حسابرسی عملیاتی در برگیرنده بررسی سیستماتیک فعالیت های یک سازمان یا بخش مشخصی از آن به منظور دستیابی به اهداف مشخص می باشد.

همانگونه که در تعاریف حسابرسی عملیاتی نیز مشاهده می شود، حسابرسی عملیاتی دارای سه مولفه اصلی است که عبارتند از صرفه اقتصادی^۱، کارایی^۲، اثربخشی^۳.

کارایی:

برای بررسی کارایی عملیات، حسابرسان باید این سوال را از خود بپرسند که آیا سازمان، مسئولیت های خود را با حداقل تلاش انجام می دهد یا خیر؟ کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، کارایی را به معنای نسبت نتایج به دست آمده از عملیات (ستانده) به منابع مصرف شده (داده) تعریف کرده است. بنابراین عملیات کارا، عملیاتی است که با استفاده از روش های بهینه، حداکثر بازده (ستانده) را با صرف حداقل منابع (داده) تامین نماید. انجام کارهای بیهوده، دوباره کاری ها، کارهای موازی و کاغذ بازی های بی مورد همگی مصادیقی از ناکارایی های عملیاتی هستند.

اثربخشی:

در بررسی اثربخشی، حسابرسان باید به بررسی این موضوع پردازند که آیا عملیات سازمان به گونه ای است که سازمان را به اهداف و نتایج مورد نظر خود برساند. اثربخشی یعنی میزان دستیابی به اهداف. بنابراین، اثربخشی یعنی آن که نتایج به دست آمده یا ستانده ها با اهداف مورد نظر منطبق باشد. هرچه ستانده ها بیشتر با اهداف مورد نظر تطابق کند، اثربخشی بالاتر است. انجام حسابرسی اثربخشی، امکان بررسی سیاست ها و تصمیم گیری های دوره قبل را فراهم می سازد. در واقع انجام این بررسی ها می تواند زمینه بازنگری در برخی از فعالیت های سازمان را فراهم نماید تا شرایط انجام اصلاحات برای بهبود خدمات در آینده فراهم شود.

صرفه اقتصادی:

در حسابرسی عملیاتی باید این موضوع مورد بررسی قرار گیرد که آیا سازمان مسئولیت های خود را در برابر منابع با در نظر گرفتن اصل صرفه جویی به اقتصادی ترین شکل ممکن انجام می دهد یا خیر. کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، صرفه اقتصادی را تلاش در جهت حداقل نمودن هزینه تحصیل و استفاده از منابع با حفظ کیفیت تعریف کرده است. این مفهوم که رابطه نزدیکی با کارایی دارد، چهار موضوع مهم را مورد بررسی قرار می دهد. این موضوعات عبارتند از:

- ✓ با ثابت نگه داشتن ستانده ها، تخصیص و مصرف منابع در حداقل ممکن باشد
 - ✓ با ثابت نگه داشتن منابع و هزینه ها، ستانده ها به حداکثر ممکن برسد
 - ✓ ستانده ها با درصد بیشتری نسبت به افزایش مصرف منابع و هزینه ها بالا رود
 - ✓ منابع و امکانات با رعایت صرفه جویی کامل، تحصیل و مصرف شود، بدون آن که کیفیت دچار خدشه شود.
- تقریباً سال ۱۸۷۵ میلادی را می توان نقطه شروع حسابرسی عملیاتی نامید و کشورهایی مانند آلمان، انگلستان، کانادا و ایالت متحده را آغازگر این حرکت دانست. اما نقطه شروع رسمی مفهوم حسابرسی عملیاتی، انتشار استانداردهای حسابرسی سازمان های دولتی، طرح ها و فعالیت ها و وطایف دولتی در سال ۱۹۷۲ توسط دیوان محاسبات آمریکا است. در سال های اخیر با توجه به مفاد قانونی مواد ۱۳۸ و ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و قوانین بودجه سالانه کشور، دولت به سمت بودجه ریزی عملیاتی حرکت کرده است. تغییر نظام

¹ Economy

² Efficiency

³ Effectiveness

بودجه ریزی کشور به بودجه ریزی عملیاتی باعث شده است که نظام حسابرسی آن از حسابرسی سنتی (رعایت) به حسابرسی عملیاتی تغییر یابد.

دیوان محاسبات کشور به عنوان مرجع تخصصی و مستقل حسابرسی بودجه کل کشور نیز در این راستا چارچوبی تحت عنوان حسابرسی عملیاتی و گزارشگری آن ارائه نموده است. همچنین در ایران استانداردهای حسابرسی عملیاتی منتشر شده توسط دیوان محاسبات آمریکا، در قالب نشریه ۱۲۷ سازمان حسابرسی با عنوان استانداردهای حسابرسی دولتی ترجمه شده که شامل تعاریف حسابرسی عملیاتی، استانداردهای اجرای عملیات و گزارشگری حسابرسی عملیاتی می باشد. علاوه بر آن اقدامات، تحقیقات بسیاری در رابطه با حسابرسی عملیاتی انجام شده است که هر کدام در جای خود حائز اهمیت است. رشد سریع حسابرسی عملیاتی در مبنای تئوریک، آن هم در مدتی بسیار کوتاه، مدیون این تحقیقات می باشد. در ذیل به زوایای از این حرکت اشاره خواهیم کرد:

کریستین^۴ (۲۰۱۴) به بررسی حسابرسی عملکرد در بخش عمومی پرداخت. هدف وی، بررسی تاثیر حسابرسی عملکرد بر سیاست های بخش عمومی بود. نتایج پژوهش کریستین نشان داد که چالش اصلی در اجرای حسابرسی عملکرد، دیدگاه متفاوت حسابرسان و مدیران در خصوص شاخص های ارزیابی است که از سیستم های کنترلی متفاوت شرکت ها ناشی می شود.

آرتور^۵ و همکاران (۲۰۱۲) رویکرد استفاده کنندگان نسبت به حسابرسی عملکرد را مورد بررسی قرار دادند. از هدف های این مطالعه این بود که چگونه از منظر استفاده کننده حسابرسی عملکرد منجر به بهبود خدمات عمومی می شود؟ نتایج پژوهش آنان نشان داد که رضایت استفاده کننده، مهمترین شاخص اثربخشی جهت حسابرسی عملکرد خدمات عمومی است.

هوی^۶ (۲۰۱۲) به بررسی تقاضا برای حسابرسی عملکرد دولت پرداخت. هدف مقاله وی تجزیه و تحلیل عوامل موثر بر تقاضای حسابرسی عملکرد دولت ها بود. نتایج پژوهش وی نشان داد که کشور هایی که از لحاظ اقتصادی کمتر توسعه یافته اند، سطح قانون گذاری عاملی موثر بر کاهش تقاضا برای حسابرسی عملکرد است.

لویی^۷ و کوئک^۸ (۲۰۰۷) در تحقیق خود به منظور کاهش ریسک و مدیریت درآمد، یک الگوی ترکیبی از حسابرسی عملیاتی و استراتژی سازمان را ایجاد نمودند. این مقاله نشان می دهد که همبستگی روندهای حسابرسی و شرایط سازمانی به طور ذاتی هم برای حسابرسان و هم برای شرکت ها مفید است.

مهدوی و محمدیان (۱۳۹۶) چالش های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه های اجرایی را مورد بررسی قرار داده اند که نتایج تحقیق آنها نشان می دهد که نداشتن صلاحیت حرفه ای لازم، مشخص نبودن دامنه رسیدگی، تعیین نشدن شاخص های ارزیابی، چارچوب نامناسب برای گزارش حسابرسی عملکرد، آگاهی نداشتن مدیران نسبت به منافع ناشی از حسابرسی عملکرد، تناسب نداشتن اختیارات مدیران و کارکنان، اجرای نامناسب بودجه عملیاتی و نامناسب بودن نظام حسابداری موجود از مهمترین چالش ها می باشند.

⁴ Christian

⁵ Arthur

⁶ Hui

⁷ Loi

⁸ Quek

ایمانی (۱۳۹۳) اقدام به بررسی چالش های پیش روی الزامی شدن حسابرسی عملکرد در دستگاه های دولتی ایران نموده است. نتایج تحقیقات ایشان نشان می دهد که استفاده نکردم از مبنای تعهدی در حسابداری دستگاه های دولتی با اهمیت ترین چالش تلقی می شود و نداشتن استقلال فکری و رفتاری حسابرسان عملکرد کم اهمیت ترین چالش در اجرای حسابرسی عملکرد می باشد.

رحیمیان و قربانی (۱۳۹۳) به تشریح اقدام های اصلی در قسمت های مختلف گزارش حسابرسی عملکرد با استفاده از استاندارد های حسابرسی عملکرد منتشر شده از سوی سازمان حسابرسی و استانداردها و رهنمودهای حسابرسی عملکرد منتشر شده از سوی سازمان حسابرسی و استانداردها و رهنمودهای حسابرسی عملکرد منتشر شده به وسیله سازمان های بین المللی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که ارائه گزارش حسابرسی عملکرد یکی از اساسی ترین و مشکل ترین مرحله در اجرای حسابرسی عملیاتی در ایران است.

برادران حسن زاده و همکاران (۱۳۹۱) اقدام به بررسی مورد موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در دستگاه های اجرایی استان آذربایجان شرقی نموده اند که نتایج تحقیقات آنها بیانگر نبود شفافیت در اهداف سازمانها، نبود استراتژی مناسب در سازمانها، ضعف سیستم ارزیابی عملکرد در سازمانها، ضعف فرهنگ پاسخگویی در سازمانها و ضعف قوانین و مقررات در سازمانها موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می باشند.

فرضیات پژوهش به شرح زیر می باشند:

- (۱) جایگاه کنونی حرفه حسابرسی عملیاتی کشور به عنوان معیارهای ارزیابی عملکرد سازمانی مناسب می باشد.
- (۲) گزارشات و پیشنهادات حسابرسی عملیاتی اثری در هدایت و رهبری بنگاه های اقتصادی نمی تواند داشته باشد
- (۳) توسعه و شناخت از فعالیت حسابرسی عملیاتی با درخواست داوطلبانه پروژه، کیفیت گزارش و عملیاتی شدن پیشنهادات آن در سازمانها ارتباطی ندارد.
- (۴) میزان آشنایی نظام اطلاعاتی مدیریت درخصوص مفاهیم ارزیابی عملکرد، صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی مناسب است.
- (۵) الزامات قانونی و اجرایی و همچنین استانداردهای حرفه ای برای عملیات حسابرسی عملیاتی، ارتباطی در اجرا و توسعه این حرفه ندارد.
- (۶) دانش و تجربه حسابرسان عملیاتی در توسعه این حرفه اثرگذاری مناسبی ندارد

۴. روش شناسی پژوهش:

روش مورد استفاده در این پژوهش، روش پیمایشی با رویکرد طرح تجربی است. روش گردآوری اطلاعات مورد نیاز برای تحقیق حاضر به دو صورت کتابخانه ای و میدانی می باشد در روش کتابخانه ای اطلاعات مورد نیاز مباحث نظری، از منابعی چون کتب، نشریات، مقالات حرفه ای و... جمع آوری شده است و در روش میدانی نیز، با استفاده از ابزار پرسشنامه مورد نیاز تحقیق گردآوری و برای آزمون فرضیه ها و تعمیم نتایج به جامعه از رویکرد استقرایی استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش شامل برخی از مدیران و حسابرسان داخلی موسسات و دستگاه های اجرایی کشور در نظر گرفته شده است. بر این اساس با استناد از جدول مورگان، با استناد به حجم جامعه، تعداد ۳۲ نمونه در قالب پرسشنامه تهیه شده است.

روایی و پایایی ابزار مورد استفاده در فرآیند گردآوری اطلاعات، برای مفید و موثر شدن پژوهش، شرط اساسی به شمار می آید. برای ارزیابی روایی سؤالات، از نظر خبرگان نمونه استفاده شده است که مورد تأیید آنها قرار گرفته است و معروف ترین شاخص سنجش پایایی، شاخص آلفای کرونباخ^۹ است که برای محاسبه هماهنگی درونی ابزار اندازه گیری از جمله پرسشنامه به کار می رود. در تحقیق حاضر رقم این شاخص معادل ۰,۷۵ بوده که نشان دهنده ی پایایی مناسب پرسشنامه است.

۵. یافته های پژوهش:

در پرسشنامه ارائه شده، به ۶ پرسش راجع به اطلاعات تشخیص پرسش شوندگان طرح شده که پاسخ های ارائه شده در قالب نگاره ۱ تا ۳ می باشد:

نگاره شماره ۱: توزیع گروه نمونه براساس میزان تحصیلات پاسخ گویان				
جامعه آماری	دکتری	کارشناسی ارشد	کارشناسی	جمع
فراوانی	۸	۲۲	۲	۳۲
درصد	۲۵٪	۶۹٪	۶٪	۱۰۰٪
درصد تجمیعی	۲۵٪	۹۴٪	۱۰۰٪	-

نگاره شماره ۲: توزیع گروه نمونه براساس تجربه کاری پاسخ گویان					
جامعه آماری	۱-۵	۶-۱۰	۱۱-۱۵	+۱۵	جمع
فراوانی	۶	۱۱	۸	۷	۳۲
درصد	۱۹٪	۳۴٪	۲۵٪	۲۲٪	۱۰۰٪
درصد تجمیعی	۱۹٪	۵۳٪	۷۸٪	۱۰۰٪	-

نگاره شماره ۳: توزیع گروه نمونه براساس آشنائی با حسابرسی عملیاتی پاسخ گویان					
جامعه آماری	۱-۵	۶-۱۰	۱۱-۱۵	+۱۵	جمع
فراوانی	۲۲	۸	۲	۰	۳۲
درصد	۶۹٪	۲۵٪	۶٪	۰٪	۱۰۰٪
درصد تجمیعی	۶۹٪	۹۴٪	۱۰۰٪		

برای آزمون فرضیه ها از روش آزمون t تک نمونه ای و برای رتبه بندی فرضیه ها از آزمون فریدمن استفاده شده است. آزمون t تک نمونه ۱۰ یک روش پارامتریک و یکی از انواع آزمون میانگین جامعه است لذا برای آزمون فرض پیرامون میانگین یک جامعه از آزمون t تک نمونه استفاده می شود. در بیشتر پژوهش های که با مقیاس لیکرت انجام می شوند جهت بررسی فرضیه های پژوهش و تحلیل سؤالات تخصصی مربوط به آنها از این آزمون استفاده می شود. منتهی قبل از هر گونه آزمونی که با فرض نرمال بودن داده ها صورت می گیرد باید آزمون نرمال بودن صورت گیرد از اینرو ابتدا چولگی ۱۱ و کشیدگی ۱۲ داده ها آزمون می شود.

^۹ Cronbach's Alpha

^{۱۰} One Sample t-Tset

^{۱۱} Skewness

^{۱۲} Kurtosis

چولگی معیاری از تقارن یا عدم تقارن تابع توزیع می‌باشد. برای یک توزیع کاملاً متقارن چولگی صفر و برای یک توزیع نامتقارن با کشیدگی به سمت مقادیر بالاتر چولگی مثبت و برای توزیع نامتقارن با کشیدگی به سمت مقادیر کوچکتر مقدار چولگی منفی است. کشیدگی نشان دهنده ارتفاع یک توزیع است. به عبارت دیگر کشیدگی معیاری از بلندی منحنی در نقطه ماکزیمم است و مقدار کشیدگی برای توزیع نرمال برابر ۳ می‌باشد. کشیدگی مثبت یعنی قله توزیع مورد نظر از توزیع نرمال بالاتر و کشیدگی منفی نشانه پایین تر بودن قله از توزیع نرمال است. برای مثال در توزیع t که پراکندگی داده‌ها بیشتر از توزیع نرمال است، ارتفاع منحنی کوتاه تر از منحنی نرمال است. در حالت کلی چنانچه چولگی و کشیدگی در بازه (۲، -۲) نباشند داده‌ها از توزیع نرمال برخوردار نیستند. لذا با توجه به اینکه اعداد جدول فوق تماماً بین عدد ۲- تا ۲+ هستند بنابراین توزیع نرمال است، لذا می‌توان از تست t - تک نمونه استفاده کرد.

	Q ₁	Q ₂	Q ₃	Q ₄	Q ₅	Q ₆
Skewness	۰.۹۸۲	-۱.۳۸۱	-۰.۶۷۰	-۱.۶۲۶	۰.۱۱۸	-۰.۰۴۱
Kurtosis	۰.۰۱۸	۱.۹۰۹	-۰.۸۴۹	۱.۵۲۷	-۰.۳۵۹	-۰.۷۶۷

با توجه به ۶ فرضیه موجود، تست t - تک نمونه برای ۳۲ نمونه مورد بررسی و آزمون قرار گرفته است که نتایج به دست آمده به شرح جداول زیر می‌باشد. همانگونه که در جداول آزمون فرضیات مشخص است، از فرضیه‌های زیر صرفاً فرضیه چهارم دارای سطح معنی داری بالای ۰.۰۵ است و مقدار میانگین آن کمتر از ۳ (۲.۸۷۵۰) بوده لذا فرض صفر در سطح متوسط رد می‌شود و الباقی فرضیه‌ها نیز با توجه به اینکه مقدار میانگین همگی آنها کمتر از ۳ بوده و آماره t نیز کمتر از ۱.۹۶- بوده و عدد صفر در بازه حد بالا و پایین قرار نمی‌گیرد، لذا فرضیه‌های فوق در سطح نامطلوب رد می‌شوند.

One-Sample Statistics						
شماره فرضیه	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean		
Q1	32	1.4063	0.55992	0.09898		
Q2	32	2.875	0.33601	0.0594		
Q3	32	2.3438	0.74528	0.13175		
Q4	32	2.875	0.42121	0.07446		
Q5	32	1.8438	0.62782	0.11098		
Q6	32	1.6563	0.54532	0.0964		

One-Sample Test						
شماره فرضیه	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Q1	-16.102	31	0.000	-1.59375	-1.7956	-1.3919
Q2	-2.104	31	0.044	-0.12500	-0.2461	-0.0039
Q3	-4.981	31	0.000	-0.65625	-0.9250	-0.3875
Q4	-1.679	31	0.103	-0.12500	-0.2769	0.0269
Q5	-10.418	31	0.000	-1.15625	-1.3826	-0.9299
Q6	-13.939	31	0.000	-1.34375	-1.5404	-1.1471

برای اولویت بندی فرضیه ها از آزمون رتبه بندی فریدمن استفاده شده است، مطابق با جدول آماره آزمون، مقدار p -value کوچکتر از سطح معنی داری ۰,۰۵ است نتیجه می گیریم که بین سوالات پرسشنامه به لحاظ اهمیت، تفاوت معنی داری وجود دارد و از دیدگاه پاسخگویان، این سوالات از ارزش و اهمیت یکسان برخوردار نیستند. از اینرو می توان مقدار میانه هریک از سوالات را بررسی و تعیین کرد که کدام یک دارای مقدار میانه بیشتر و لذا اهمیت بیشتری هستند. باتوجه به جدول چارک ها، سوال شماره ۶ با مقدار ۴,۸۴ دارای بزرگترین مقدار میانه و لذا بیشترین اهمیت است و در نهایت سوال شماره ۱ دارای کمترین مقدار میانه می باشد.

رتبه بندی		Test Statistics ^a	
شماره سوال	نمره میانه	N	۲۲
Q۶	۴.۸۴	Chi-Square	۱۲۵.۵۷۲
Q۴	۴.۷۳	df	۶
Q۵	۴.۰۵	Asymp. Sig.	...
Q۳	۳.۶۴	a. Friedman Test	
Q۴	۲.۱۶		
Q۱	۱.۸۸		

۶. بحث و نتیجه گیری:

هدف از انجام این تحقیق، بررسی موانع و مشکلات اجرایی حسابرسی عملیاتی در نظام اقتصادی و اداری کشور می باشد. در این راستا براساس مبانی نظریه تحقیق، تعداد ۶ فرضیه تعیین و مورد بررسی و ارزیابی قرار گرفته است که نتایج این تحقیق نشان دهنده آنست که: (۱) جایگاه کنونی حرفه حسابرسی عملیاتی کشور به عنوان ابزار و معیاری جهت ارزیابی عملکرد سازمان ها، بنا به دلایل متفاوت مناسب نمی باشد. (۲) به دلیل جایگاه نامناسب حسابرسی عملیاتی در ساختار تصمیم گیری سازمان ها، گزارشات و پیشنهادات ارائه شده توسط حسابرسی عملیاتی به طور کامل و موثر، در هدایت و رهبری بنگاه های اقتصادی در حال حاضر ندارد. (۳) در بررسی و آزمون فرضیه سوم پژوهش دریافتیم که، توسعه، معرفی و شناخت از فعالیت حسابرسی عملیاتی و اثرات آن بر بهره وری، کارایی و اثربخشی شرکت ارتباط معنی داری با درخواست داوطلبانه پروژه، کیفیت گزارش و عملیاتی شدن پیشنهادات ارائه شده توسط حسابرسی عملیاتی در سازمانها دارد. (۴) یکی از مواردی که باعث جایگاه نامناسب حسابرسی عملیاتی در کشور شده است، عدم آشنایی کافی و مناسب نظام اطلاعاتی مدیریت درخصوص مفاهیم ارزیابی عملکرد، صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی و اثرات آن بر آینده سازمانها می باشد. (۵) کمبود الزامات قانونی و اجرایی و همچنین میزان استانداردسازی حرفه ای عملیات حسابرسی عملیاتی، یکی از عوامل مهم و اساسی در عدم اجرای مناسب و توسعه این حرفه می باشد. هرچند که براساس الزامات قانونی در برنامه پنجم توسعه دولت، استانداردهای جهت اجرای حسابرسی عملیاتی در دستگاه اجرایی و شرکت های دولتی صورت گرفته است منتهی در بخش خصوصی این موضوع به یکی از کمبود های اساسی حرفه تبدیل شده است. (۶) در فرضیه دوم اینگونه بیان شد که دانش و تجربه حسابرسان عملیاتی در توسعه این حرفه اثرگذاری مناسبی ندارد. منتهی در آزمون فرضیه مذکور اینگونه مشخص گردید که عدم کفایت دانش، تجربه و نبود رقابت فنی حسابرسان عملیاتی اثرگذاری قابل توجهی بر جایگاه کنونی حسابرسی عملیاتی داشته است.

با توجه به نتایج تحقیق، پیشنهاد می گردد که، یکی از راه های تقویت و ارتقا سطح علمی اساتید و فعالان در زمینه حسابرسی بر پایی سمینارها و همایش های علمی و ارایه یافته های جدید در آن است، بنابراین به حسابرسان عملیاتی پیشنهاد می گردد که به طور منظم، نسبت به برپایی این گونه سمینارها و همایش ها اقدام نمایند. تدابیری از طرف موسسات، واحد ها و همچنین حسابرسان داخلی و عملیاتی جهت ایجاد انجمن حسابرسان عملیاتی صورت گیرد تا از این طریق تجارب بین حسابرسان عملیاتی و علاقه مندان به این رشته مبادله گردد و مراجع ذیصلاح و تخصصی نسبت به تدوین استانداردهای حرفه ای و فرهنگ سازی جهت رشد و ترقی حسابرسی عملیاتی با مشارکت و هم فکری صاحب نظران این حرفه اقدامات لازم صورت پذیرد. با توجه به کمبود منابع آموزشی حسابرسی عملیاتی به مسولین مربوط در وزارت علوم و تحقیقات و فناوری و واحد های حسابرسی عملیاتی پیشنهاد می گردد با ایجاد واحدهای تحقیق و تالیف نسبت به نگارش منابع کاربردی و مفید که بتواند باعث افزایش سطح دانش حسابداران و حسابرسان گردد، اقدام نمایند. همچنین با توجه به این امر که، رویکرد بنیادین دولت به اقتصاد به سمت اجرای سیاست های خصوصی سازی باشد. با توجه به محدودیت منابع و امکانات و لزوم اعمال صرفه جویی و افزایش بهره وری، کارایی و اثربخشی استفاده از حسابرسی عملیاتی برای اداره موفق سازمان ها ضروری است. با توجه به اهمیت موضوع و نتیجه بدست آمده پیشنهاد می گردد که مسئولین اقتصاد کشور برای بهره گیری بیشتر از منابع تولید، راه کارهای قانونی مناسب را برای اجرای حسابرسی عملیاتی اجرایی نمایند. ضمناً به مدیران و هیات مدیره های شرکت ها و سازمان ها پیشنهاد می گردد که در شرکت های خود برای آگاهی از نقاط ضعف واحد اقتصادی و افزایش بهره وری، کارایی و صرفه اقتصادی بخش های مختلف شرکت از حسابرسی داخلی و حسابرسی عملیاتی استفاده نمایند. سایر حسابرسان و مدیران حسابرسی نیز ضمن انجام حسابرسی مالی در شرکت های مورد حسابرسی، نسبت به معرفی حسابرسی عملیاتی به عنوان یکی از موثرترین خدمات مشاوره مدیریت، به مدیران سطوح مختلف و آشنا ساختن آن ها با ماهیت واقعی اینگونه خدمات، اقدام نمایند.

۷. منابع و مآخذ:

۱. رحیمیان، نظام الدین و محمود قربانی، (۱۳۹۳)، "رهنمودهایی برای گزارشگری در حسابرسی عملیاتی"، حسابرس، ۷۱، صص ۱۱۰-۱۰۰.
۲. مهدوی و محمدیان (۱۳۹۶)، "چالش های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه های اجرایی"، مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۳، صص.
۳. حسن زاده (۱۳۹۱)، "بررسی موانع و مشکلات دیوان محاسبات در حسابرسی دستگاه های دولتی"، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۹، صص.
۴. نخبه فلاح، افشین، (۱۳۸۱)، "بررسی موانع و نارسایی های اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در شرکت ملی صنایع پتروشیمی و شرکت های تابعه"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.
5. Kristin, R. K, (2014), "Performance Audit and the Importance of the Public Debate", Evaluation, 20 (3), PP. 368-385.
6. Arthur, A. Rydland, L. T. & Amundsen, K, (2012), "The User Perspective in Performance Auditing – A Case Study of Norway", American Journal of Evaluation, 33 (1), PP. 44-59.
7. Hui, F, (2012), "Government Performance Auditing Demand Research Based on the Neo-Institutional Economics", China Finance Review International, 2 (2), PP. 100 – 120.
8. Loi, T. H., Quek, K. F., —Stategic Organizational Conditions for Risk Reduction and Earning Management: a Combined Strategy and Auditing Paradigm, Accounting Forum, Vol. 31, No. 62, pp. 179-201, 2007

An analysis of the operational obstacles of the country's operational audit from the point of view of some internal auditors.

Mohamad Reza Banaei Moghadam^{* 1}

Abstract:

In this research, it has been tried, the obstacles to the development and implementation of operational auditing in the country from the point of view of some managers and internal auditors of institutions and executive bodies of the country, which can be put forward as the factors of non-development of operational auditing in Iran. Therefore, the purpose of this research is to identify the implementation obstacles of operational audit in Iran in the framework of research hypotheses and to provide suggestions and identify the necessary fields for the implementation of operational audit based on the research findings. Based on the theoretical discussions and the study of the researches related to the subject, the theoretical angles of the work were investigated and the operational obstacles to the development of operational audit were identified, which were divided into three parts: economic, technical and social cultural obstacles, and hypotheses were proposed based on this. which established the relationship of these three variables with the development of operational audit. The time period of the research is 2023. In order to investigate the hypotheses, a statistical population consisting of 32 people were selected from some managers and internal auditors of institutions and executive bodies of the country. After conducting the survey and statistical description of the discussed features, the results of the data were tested. All six hypotheses of this research were not confirmed. . The results obtained from this study show the current status of the country's operational audit profession as organizational performance evaluation criteria due to the lack of familiarity with the management information system regarding the concepts of performance evaluation, economic efficiency, efficiency and effectiveness, as well as the lack of scientific resources, professional standards and lack The technical competition and the knowledge and experience of operational auditors are among the most important implementation obstacles for the development of operational audit in Iran.

Keywords

Operational audit, effectiveness, efficiency, productivity

1. Ph.D student in Accounting, Islamic Azad University, Neishabour branch, Neishabour< Iran.(mr.auditor72@gmail.com).