

بررسی موانع و مشکلات اجرای حسابرسی عملیاتی و ارائه راهکارهای مطلوب در

فرماندهی انتظامی استان همدان

حمید اسعد نیا^۱، علی یآوری^۲، اکبر طاهری^۳

۱۵۷/۱۴۱-

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۹/۱۵

تاریخ وصول: ۱۳۹۳/۷/۱۷

چکیده

در تحقیق حاضر به بررسی موانع و مشکلات اجرای حسابرسی عملیاتی و ارائه راهکارهای مطلوب در فرماندهی انتظامی استان همدان در تابستان ۱۳۹۲ پرداخته شده است. حسابرسی عملکرد (عملیاتی) در سطح این نوشتار شامل یک فرایند سیستماتیک جهت ارزیابی عملیات واحدهای تحت کنترل مدیریت از لحاظ کفایت کنترل های مدیریتی و رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثر بخشی برنامه ها در دستیابی به اهداف مشخص سازمان می باشد.

هدف از انجام پژوهش حاضر در جهت کشف موانع و مشکلات اجرای حسابرسی عملکرد در حد مقدمات تحقیق ارائه راهکارهای مطلوب در فرماندهی انتظامی استان همدان است که حائز اهمیت فراوانی در زمینه مالی و عملیاتی استان است.

این تحقیق از نوع توصیفی-پیمایشی است و روش گردآوری مباحث نظری آن کتابخانه ای می باشد، در این تحقیق یک فرضیه اصلی و دو فرضیه فرعی مطرح که پس از جمع آوری داده ها در قالب پرسشنامه و فرضیات تحقیق با استفاده از نرم افزار SPSS مورد آزمون قرار گرفتند.

یافته های تحقیق نشان دهنده این بود که، عدم وجود تخصص و مهارت کافی در حسابرسان-عدم تدوین اصول و ضوابط مناسب قانونی-عدم تغییر نگرش قانونی دیوان محاسبات در نحوه برخورد با موارد تخلف، عدم کارایی و اثر بخشی-عدم تدوین استانداردهای مناسب با نوع فعالیت سازمانی-عدم صراحت و شفافیت قوانین و مقررات بعنوان برخی از موانع اجرای حسابرسی عملیاتی مورد تأیید و شناسایی قرار می گیرند.

واژگان کلیدی: حسابرسی عملیاتی- نگرش سازمانی- پاسخگویی مدیران- استانداردهای مناسب حرفه ای و قانونی-اصول و ضوابط حرفه ای.

۱- استادیار دانشگاه علوم انتظامی امین Hamid_Asadniya@gmail.com

۲- استادیار دانشگاه علوم انتظامی امین

۳- استادیار دانشگاه علوم انتظامی امین

مقدمه:

در این تحقیق به اهمیت و نقش حسابرسی عملیاتی به عنوان یک مکانیزم کنترلی و مشورتی در ارزیابی سیستم های کنترل و همچنین شناسایی معیارهای مناسب ارزیابی عملکرد انتظامی استان همدان به منظور اصلاح و بهبود عملکرد آنها در راستای اهداف سازمانی پرداخته شده است.

پس از بیان پرسش های ذهنی محقق که مبنای تشکیل فرضیه های تحقیق است، توضیحاتی در مورد پیشینه تحقیق ذکر گردیده است. همچنین اهداف کاربردی تحقیق با توجه به فرضیه های آن، روش تحقیق، روش جمع آوری اطلاعات، جامعه آماری و قلمرو تحقیق بیان شده و علاوه بر موارد مذکور در خصوص بررسی موانع و مشکلات بر سر راه اجرای صحیح حسابرسی عملیاتی در فرماندهی انتظامی استان همدان نیز توضیحاتی ارائه شده است.

بیان مسئله:

حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی و نیز در بخش خصوصی دستخوش دگرگونی هایی شده است و چون صورت های مالی به تنهایی پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی مدیریت نیست، مدیران به دنبال کسب اطلاعات به منظور ارزیابی و داوری در مورد کیفیت عملیات سازمان های تحت مدیریتشان می باشند.

این حسابرسی با معیارهای کارایی، اثر بخشی، صرفه اقتصادی می تواند حتی در رویه مدیریت دولتی نیز مؤثر واقع گردد و آن را به سمت اتخاذ شیوه ای که منجر به کاهش ضایعات، افزایش بهره وری کاستن از هزینه ها و بالاخره تحقق اهداف مورد نظر به نحو مطلوب گردد، سوق دهد.

با عنایت به اهمیت حسابرسی عملیاتی به عنوان مکانیزم کنترلی و مشورتی و با توجه به عدم رشد و توسعه آن در ایران و بالأخص در سازمان، بررسی موانع و مشکلات اجرای

حسابرسی عملیاتی در فرماندهی انتظامی استان همدان به عنوان موضوع این پژوهش انتخاب گردید.

فرضیه های تحقیق

فرضیه اصلی

بین موانع و مشکلات سازمانی و میزان اجرای حسابرسی عملیاتی رابطه معنی داری وجود دارد.

فرضیه های فرعی

۱- بین موانع و مشکلات درون سازمانی و اجرای حسابرسی عملیاتی رابطه معنی داری وجود دارد.

۲- بین موانع و مشکلات برون سازمانی و اجرای حسابرسی عملیاتی رابطه معنی داری وجود دارد.

مبانی نظری تحقیق

تعریف حسابرسی عملیاتی

فرهنگ کهلر، کلمه ((عملیاتی)) را به فعالیت های یک مؤسسه به استثنای معاملات و رویدادهای مالی و غیر مترقبه اطلاق می کند. طبق این تعریف عملیات فعالیت هایی مانند تولید، ارائه خدمات، توزیع یا امور اداری را در بر می گیرد و مفهوم ((عملیاتی)) معنی ((مربوط به عملیات)) را می رساند.

تاکنون از حسابرسی عملیاتی تعاریف متعددی عرضه شده است که در اینجا به بعضی از آنها اشاره می شود: برفورد کادمس (Casler, al, ۱۹۸۲) تعریفی نسبتاً جامع از حسابرسی عملیاتی ارائه می کند.

واژه های مربوط به حسابرسی عملیاتی:

خدمات حسابرسی با عباراتی چون ((حسابرسی عملیاتی))، ((حسابرسی مدیریت))، ((حسابرسی عملکرد مدیریت)) و... شناخته می شود. بین این عبارات تفاوت هایی وجود دارد و معمولاً برای این خدمات، از واژه های گوناگونی استفاده می شود.

مزایای حسابرسی عملیاتی (هری آر. رایدر، ۱۳۸۰، ص ۲۱ و ۱۷):

* شناسایی آن دسته از هدف ها، سیاست ها و روش های سازمان که تاکنون تعریف نشده باقی مانده است،

* شناسایی معیار هایی برای ارزیابی میزان دستیابی به مقاصد و اهداف عملیاتی سازمانی،
 * شناسایی محدودیت های (فعلی و بالقوه)، اشکالات، نقاط ضعف و عامل ایجاد آنها،
 * شناسایی مخاطرات و نقاط مشکل آفرین احتمالی در عملیات آینده که تداوم فعالیت مؤسسه را تهدید می کند و می تواند در عملیات آتی سازمان اثر منفی گذارد.

* شناسایی نارسایی های تشکیلات و ساختار سازمانی (شامل ارتباطات درون سازمانی)،

* شناسایی راه کارهای جایگزین،

* شناسایی توانایی ها و فرصت های بالقوه (از جمله در حوزه های نیروی انسانی، فناوری، ظرفیت های بلا استفاده، شیوه های تأمین مالی و بازاریابی و...) به منظور بهبود سودآوری افزایش درآمدها.

* ارزیابی مستقل و بی طرفانه از عملیات،

* ارزیابی میزان رعایت هدف ها، سیاست ها، روش های سازمان یا قوانین ومقررات،

* ارزیابی اثربخشی سیستم های برنامه ریزی و کنترل مدیریت (شامل سیستم های اطلاعاتی مدیریت)،

* ارزیابی کیفیت گزارش های مدیریت از نظر قابل اعتماد ومربوط بودن،

* فراهم آوردن امکان برقراری ارتباط مؤثر بین مدیریت ارشد و مدیریت سطوح عملیاتی،

* این نوع حسابرسی وجود احتمالی عملیات غیر مجاز، توأم با تقلب یا موارد غیر عادی را در سازمان مورد آزمون قرار می دهد.

* بررسی عملکرد اشخاص و واحدهای سازمانی،

* فراهم آوردن فرصت‌هایی برای حذف هر گونه عدم کارایی و ضایعات؛ یعنی کاهش هزینه.

سازمان‌های نظارتی جمهوری اسلامی ایران

سازمان‌های نظارتی در ایران بشرح زیر تقسیم می‌گردند:

۱- دیوان محاسبات کشور

۲- سازمان بازرسی کل کشور

۳- سازمان حسابرسی

روش تحقیق:

این پژوهش از روش توصیفی وقایع و روابط بین متغیرهای آن استفاده می‌کند و برای بررسی، تجزیه و تحلیل و نتیجه‌گیری از اطلاعات از دو روش قیاسی-استقرایی و استقرایی-قیاسی استفاده می‌کند و نیز از نوع همبستگی می‌باشد.

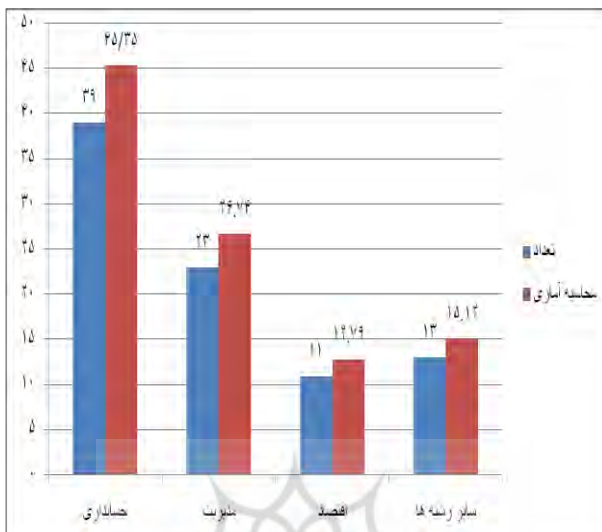
جامعه آماری و حجم نمونه:

جامعه آماری تحقیق شامل مدیران مالی، عاملین ذیحساب و کارشناسان بودجه و مالی که در ناجا فعالیت دارند و همچنین حسابرسان دیوان محاسبات می‌باشد،

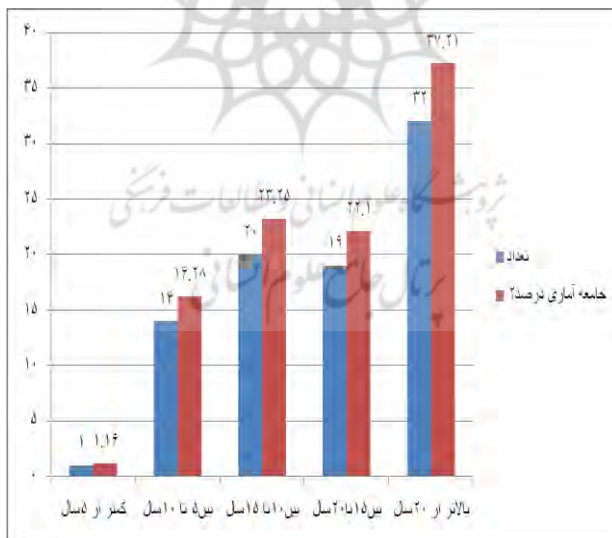
برای برآورد حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده شده است و تعداد ۹۶ نفر به عنوان جامعه آماری تحقیق تعیین شده و پرسشنامه‌های تحقیق در میان این تعداد افراد توزیع شد.

تجزیه و تحلیل داده ها:

نمودار نتایج اطلاعات فردی جامعه آماری



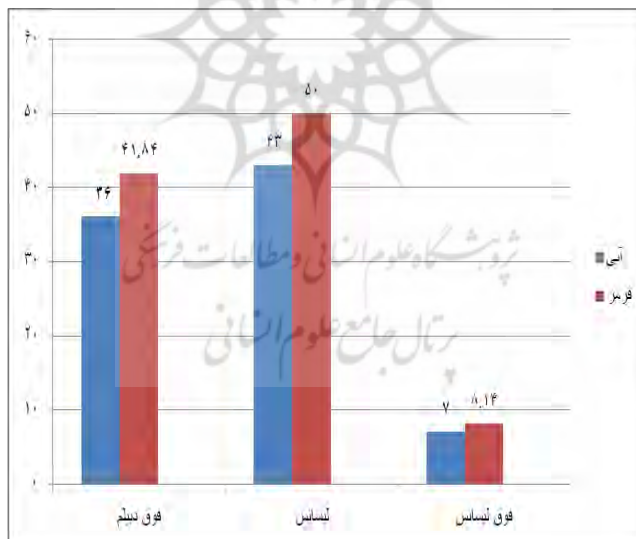
نمودار (۱): رشته تحصیلی



نمودار (۲): سابقه کار



نمودار (۳) : پست سازمانی



نمودار (۴) : میزان تحصیلات

جدول (۱) نتایج حاصل از آزمون فرضیه های تحقیق به تفکیک گروه های آزمون

عنوان گروه	شماره فرضیه	ختی زیاده و درصد پاستهای زیاده	ملاکی آزمون کننده	ناحیه بحرانی	مقایسه X^2 با $9/49$	پذیرفته شده	سطح اطمینان
مدیران مالی شهرستانها	۱	۱۷/۴۹	۱۱/۴	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		٪۹۵
	۱-۱	۵۳/۹۷	۹/۱۵	$x^2 \geq 9.49$	کوچکتر		٪۹۵
	۱-۲	۲۴/۴۷	۱۸/۴۳	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		٪۹۵
	۲	۷۶/۱۹	۱۳/۲۵	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		٪۹۵
	۲-۱	۴۶/۴۶	۱۳/۶۸	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		٪۹۵
حسابرسان	۱	۳۰/۷۷	۷/۸	$x^2 \geq 9.49$	کوچکتر	H_0	٪۹۵
دیوان محاسبات	۱-۱	۷/۶۹	۱۴/۶	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		٪۹۵
	۱-۲	۶۱/۵۵	۱۱	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		٪۹۵
	۲	۵۹/۶۱	۶/۶	$x^2 \geq 9.49$	کوچکتر	H_0	٪۹۵
	۲-۱	۶۶/۱۶	۱۴/۲	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		٪۹۵
کارشناسان مالی و بودجه	۱	۸۲/۳۳	۹/۸۷	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		٪۹۵
	۱-۱	۶۰	۱۲/۳۵	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		٪۹۵
	۱-۲	۴۶/۱۳	۱۲/۶۷	$x^2 \geq 9.49$	کوچکتر		٪۹۵
	۲	۷۴	۸/۲	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر	H_0	٪۹۵
	۲-۱	۵۸/۰۷	۱۳/۶۴	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		٪۹۵
عاملین ذی حساب	۱	۸۵/۵۶	۱۰/۹۳	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		٪۹۵
	۱-۱	۵۳/۳۹	۱۳/۶۵	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر	H_0	٪۹۵
	۱-۲	۴۴/۸۷	۱۳/۲۰	$x^2 \geq 9.49$	کوچکتر		٪۹۵
	۲	۷۰/۴۹	۷/۸	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		٪۹۵
	۲-۱	۶۲/۹۲	۱۶/۷۰	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		٪۹۵
مجموع ۴ گروه	۱	۷۴/۹۰	۱۱/۶۳	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		٪۹۵
	۱-۱	۴۸/۶۹	۱۴/۶۰	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		٪۹۵
	۱-۲	۴۷/۰۷	۱۲/۹۳	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		٪۹۵
	۲	۷۰/۹۲	۱۲/۵۵	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		٪۹۵
	۲-۱	۶۰/۸۶	۱۸/۱۲	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		٪۹۵

جدول (۲) نتایج حاصل از آزمون فرضیه های تحقیق به تفکیک گروه های مورد آزمون

شماره فرضیه	گروه	درصد پاسخهای زیاد و خیلی زیاد	ملاک آزمون کلمند	نمیه بحرانی	مقایسه χ^2 با $\chi^2_{0.95}$	پدیده شده	سطح اطمینان
۱	مدیران مالی شهرستانها	۷۷/۰۹	۱۱/۴	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		%۹۵
	حسابرسان دیوان محاسبات	۳۰/۷۷	۷/۸	$x^2 \geq 9.49$	کوچک تر	H_0	%۹۵
	کارشناسان بودجه و مالی	۸۳/۳۳	۹/۸۷	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		%۹۵
	عاملین ذیحساب	۸۵/۵۶	۱۰/۹۳	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		%۹۵
۲	مدیران مالی شهرستانها	۵۳/۹۷	۹/۱۵	$x^2 \geq 9.49$	کوچک تر	H_0	%۹۵
	حسابرسان دیوان محاسبات	۷/۶۹	۱۴/۶	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		%۹۵
	کارشناسان بودجه و مالی	۶۰	۱۲/۳۵	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		%۹۵
	عاملین ذیحساب	۵۳/۳۹	۱۳/۶۵	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		%۹۵
۳	مدیران مالی شهرستانها	۲۴/۴۷	۱۸/۵۳	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		%۹۵
	حسابرسان دیوان محاسبات	۶۱/۵۴	۱۱	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		%۹۵
	کارشناسان بودجه و مالی	۵۶/۱۳	۱۲/۶۷	$x^2 \geq 9.49$	کوچک تر		%۹۵
	عاملین ذیحساب	۴۴/۸۷	۱۳/۲	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		%۹۵
۴	مدیران مالی شهرستانها	۷۶/۱۹	۱۳/۲۵	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		%۹۵
	حسابرسان دیوان محاسبات	۵۹/۶۱	۶/۶	$x^2 \geq 9.49$	کوچک تر	H_0	%۹۵
	کارشناسان بودجه و مالی	۷۴	۸/۲	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر	H_0	%۹۵
	عاملین ذیحساب	۷۰/۴۹	۷/۸	$x^2 \geq 9.49$	کوچک تر	H_0	%۹۵
۵	مدیران مالی شهرستانها	۵۶/۹۶	۱۳/۶۸	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		%۹۵
	حسابرسان دیوان محاسبات	۶۶/۱۶	۱۴/۲	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		%۹۵
	کارشناسان بودجه و مالی	۵۸/۰۷	۱۳/۶۴	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		%۹۵
	عاملین ذیحساب	۶۲/۹۲	۱۷/۲۴	$x^2 \geq 9.49$	بزرگتر		%۹۵

جدول (۳) خلاصه فرضیه های مقابل پذیرفته شده به تفکیک گروه‌های مورد آزمون

شماره فرضیه	عملیاتی حسابرسی فرایع اجرای	مدیران مالی شهروستانها	دیوان محاسبات حسابرسان	بودجه و مالی کارشناسان	ذینحساب عاملین	مجموع
۱	عوامل درون سازمانی					
۲	شفاف شدن عملکرد حقیقی فرماندهان و مدیران					
۳	عدم شناخت کافی مدیران از نقش و اهمیت حسابرسی عملیاتی					
۴	عوامل محیطی سازمان					
۵	عدم وجود استانداردهای مناسب حرفه ای و قانونی					

نتیجه گیری:

۱/۱- اصلاح و ایجاد تغییراتی در مواد ۶۳ و ۶۴ قانون محاسبات عمومی و ایجاد شرایط و بستر قانونی مؤثر در مورد مانده مصرف نشده اعتبارات سازمان از طریق الزام و اختیار آنان مبنی بر انباشت وجوه مصرف نشده در حساب های مشمول سود سپرده تحت نظارت خزانه و با توجه به شرح عملیات و برنامه های آتی سازمان و مصرف بهینه از اصل و فرع سپرده گذاری شده در فرصت های مناسب و جهت رفع نیازهای ضروری سازمان که این امر باعث:

* ایجاد انگیزه در فرماندهان و مدیران و کارکنان مبنی بر جذب مناسب اعتبار در راستای اهداف و نیازهای واقعی.

* جلوگیری از خریدهای عمدۀ و ناکارآمد در پایان سال مالی و مهلت تعیین شده در مواد قانونی ۶۳ و ۶۴ قانون محاسبات کشور که معمولاً به منظور عدم برگشت اعتبار

مصرف نشده و جذب باقیمانده آخر سال مالی، بدون توجیه فنی و اقتصادی و به تبع تصمیم نادرست فرماندهان و مدیران برای خرید اقلامی که هنوز ضرورتی برای خرید آنها احساس نمی شود و گاهی به منظور ایجاد عملکرد ناشی از نمایاندن توان سازمان برای جذب سریع اعتبار به جهت دفاع از افزایش بودجه های سال های آتی صورت می گیرد که در نهایت باعث عدم جذب اثربخشی اعتبارات می شود.

* شارژ انبار در پایان سال بدون وجود توجیه فنی و اقتصادی و فقط به منظور فرار از برگشت اعتبار مصرف نشده.

* کاهش هزینه های سرسام آور انبارداری.

* افزایش ظرفیت مالی و نقدینگی فرماندهی و استفاده از پتانسیل مالی آزاد شده برای مقابله با بحران های مالی و اعتباری و اجرای سریع طرح های نیمه تمام و تطبیق با شرایط فصلی اجرای برنامه ها.

* جلوگیری از انباشت سرمایه و منبع بیت المال در انبارها و جلوگیری از ناباب شدن اموال خریداری شده اضافی که بدون توجیه اقتصادی و با عجله در پایان سال تهیه می شود.

* تسهیل امر نظارت دیوان محاسبات در جهت حفظ و حراست از اموال و دارایی های سازمان و وجوه مصرف نشده اعتبارات.

۱/۲- با توجه به اینکه در اصل ۵۵ قانون اساسی علی رغم بسیاری از موازین حسابداری دولتی نظیر حسابداری بودجه ای، گروه حساب های مستقل برای وجوه مستقل، تفکیک اقلام ثابت، و امثالهم لحاظ گردیده، ولی اعمال نظارت عملیاتی مقرر نشده است. بدین منظور جا دارد اعمال نظارت عملیاتی علاوه بر نظارت مستمر مالی، توسط شورای بازنگری در قانون اساسی و مجلس محترم خیرگان گنجانده شود تا با اصلاح تبعی دیوان محاسبات، امر نظارت فراگیر به شکلی که امروزه در کشورهای دیگر مطرح است بصورت

پررنگ تر در جایگاه خود ترسیم شود تا بدین وسیله دیوان محاسبات نیز خود را مجهز به ابزار لازم به خصوص تأمین نیروی انسانی متخصص نماید.

۱/۳- با توجه به اینکه در ماده ۹۶ قانون محاسبات عمومی، دستگاه‌های اجرایی مکلف شده‌اند، گزارش عملیات انجام شده هر سال را بر اساس اهداف پیش بینی شده جهت رسیدگی به دیوان محاسبات ارائه دهند. ولی به دلیل فقدان نظم حسابداری و گزارشگری مالی در سطح دولت و عدم تنظیم صورت‌های مالی جامع سالانه توسط دولت مفاد ماده مذکور تا به حال اجراء نشده است و همچنین توجه به تصویب تبصره ذیل همین ماده مبنی بر تعیین مجازات و تنبیه‌های قانونی متناسب به موضوع می‌تواند در اجرای این ماده قانونی و ارائه گزارش عملیات، که یکی از مبانی اصلی در اجرای صحیح حسابرسی نیز می‌باشد مؤثر واقع شود و توجه بیشتر به تهیه و استقرار سیستم‌های اطلاعاتی مناسب حسابداری نیز می‌تواند در این زمینه راه‌گشا باشد.

۱/۴- با توجه به اینکه نظارت مبتنی بر تکنولوژی اطلاعاتی علاوه بر آنکه موجب افزایش کارایی سازمان‌های نظارتی می‌گردد، آنان را از صرف منابع در امور با اولویت و اهمیت کم بر حذر داشته و زمینه اثر بخشی هر چه بیشتر نظارت و بازرسی را از طریق توجه به مسائل مهمتر فراهم آورد لذا پیشنهاد می‌گردد مسئولین محترم دستگاه‌های نظارتی از جمله دیوان محاسبات به این مهم توجه ویژه‌ای نمایند.

۱/۵- با توجه به اینکه در قانون و ساختار فعلی دیوان محاسبات حسابرسی رعایت و مالی در نظر گرفته شده است لذا از طریق اصلاح ساختار فعلی دیوان محاسبات می‌توان گام‌های مؤثری در رابطه با اجرای صحیح حسابرسی عملیاتی برداشت و این مهم مستلزم سیاستگذاری اصولی و علمی دیوان محاسبات در خصوص تدوین استانداردهای مناسب قانونی و ضمانت‌اجرائی آن، با توجه به شرایط فرهنگی و اجتماعی می‌باشد.

۱/۶- یکی از ابزارهای مهم که معمولاً ارتباط مستقیمی با ارزیابی عملکرد فرماندهان و مدیران و پاسخگویی دارد وجود مجموعه‌ای مدون از دستورالعمل‌ها و

کاربرگ های حسابرسی منطبق با شرایط حاکم بر سازمان و نوع فعالیت می باشد. به نحوی که هر حسابرس جدیدالورود پس از مطالعه سوابق حسابرسی موجود در پرونده دائمی حسابرسی و قوانین و مقررات حاکم بر سازمان، در کمتر زمان ممکن بتواند دیدگاهی مناسب به تمام ابعاد فعالیت سازمان پیدا کند. از سویی دیگر وجود کاربرگ های مفید و ثبت اطلاعات حاصل از حسابرسی و اظهار نظر سلسله مراتب سازمانی دستگاه های نظارتی موجب مشخص شدن مسئولیت حسابرسی و مستند شدن مراحل حسابرسی می شود و به پیگیری های حسابرسی تا حصول به نتیجه با تأکید بیشتری التزام می بخشد. لذا شایسته است مسئولین دیوان محاسبات اقداماتی در جهت تدوین و تکمیل چنین ابزارهایی و یا بهینه سازی دستورالعمل های موجود به عمل آورند که می تواند نقش اساسی در اجرای صحیح حسابرسی عملیاتی داشته باشد.

پیشنهاد ها:

راهکارهای عملی به شرح ذیل ارائه می گردد.

۱- سعی در تعریف و ایجاد دیدگاه های مثبت نگری، تجدید نظر در ظن و تردید حرفه ای که لازمه کارهای حسابرسی نیز می باشد، تغییر نگرش حسابرسان دیوان محاسبات در نحوه برخورد با تخلفات و موارد ضعف و عدم کارایی و سعی در تعامل با مدیران و فرماندهان و کارکنان به منظور جلب همکاری آنان در جهت اصلاح و بهبود عملکرد و توجه به دیدگاه های کلی در حسابرسی عملکرد و پرهیز از وارد شدن به جزئیات عملکرد با حفظ بیت المال.

۲- آموزش مستمر حسابرسان به منظور بالا بردن سطح کیفی عملیات حسابرسی و افزایش تخصص و مهارت های لازم و کافی برای اجرای حسابرسی عملیاتی.

۳- ایجاد زمینه های همکاری و اعتماد میان حسابرسان دستگاه های نظارتی از جمله دیوان محاسبات و فرماندهان و مدیران و کارکنان در زمینه های متعدد نظیر آموزش های مشترک، اصلاح و بهبود عملکردها.

۴- توجه به نتیجه کار و عملکرد کلی فرماندهان و مدیران و تطبیق موارد عدول آنان از قوانین و مقررات با اثرات تبعی (مثبت و منفی) تصمیم های مدیران و فرماندهان با توجه به شرایط حاکم و اثربخشی فرا سازمانی عملکرد آنها.

۵- برگزاری آموزش های مشترک میان دیوان محاسبات و فرماندهان و مدیران و کارکنان در سطوح مختلف.

۶- یکی از عوامل مهم در اجرای حسابرسی عملیاتی این است که نتایج حسابرسی بصورت تفصیلی پس از بررسی فنی توسط کمیته های حسابرسی دستگاه های نظارتی و تصفیه گزارشات از مواردی که جنبه محرمانه از دیدگاه حسابرسی دارد، شرح موارد ضعف و عدم کارایی بخش های سازمانی به همراه پیشنهادات اصلاحی در اختیار مسئولین قرار گیرد تا ضمن جلب مشارکت آنان به همکاری، زمینه های مناسب افزایش کارایی و بهره وری نیز فراهم گردد، تا انگیزه قوی برای رفع ضعف ها و نواقص عملکرد و مشارکت در اجرای بهتر حسابرسی عملیاتی را فراهم آورد.

۷- توجه فرماندهان و مدیران از نقش و اهمیت حسابرسی عملیاتی در زمینه های: ارزیابی سیستم های اطلاعاتی مدیریت و کنترلی.

۸- شناسایی آن دسته از اهداف و مقاصد عملیاتی، سیاست ها و روش های سازمانی که تاکنون تعریف نشده باقی مانده اند.

۹- شناسایی و تصمیم گیری به موقع پیشگیرانه در مورد نقاط مشکل آفرین و مسائل بالقوه ای که می تواند بر عملیات آتی اثر منفی بگذارد و تداوم فعالیت فرماندهی را با خطر جدی مواجه سازد.

۱۰- شناسایی معیارهای مناسب برای سنجش عملکرد بخش های مختلف فرماندهی.

۱۱- ارائه پیشنهاد هایی در قالب گزارش های تفصیلی به منظور اصلاح و بهبود روش ها، سیاست ها و خط مشی ها.

۱۲- برقرای ارتباط مؤثر بین مدیریت عملیاتی و فرماندهان و مدیران ارشد، از طریق ارزیابی مستقل و بررسی بی طرفانه عملیات بخش های متعدد و ارائه گزارش های تفصیلی به فرماندهان و مدیران ارشد.

۱۳- توجه بیشتر به نظارت عملیاتی اجرای طرح های عمرانی علاوه بر اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی مندرج در ماده ۱ قانون دیوان محاسبات.

۱۴- توجه بیشتر به الزام قانونی فرماندهان و مدیران به پاسخگویی در قبال عملکرد و میزان رسیدن به اهداف سازمانی در قبال مصرف منابع در اختیار همراه با کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی.

۱۵- توجه به نظام بودجه بندی عملیاتی در سطح کشور و همچنین در سطح ناجا که در آن بودجه بر اساس نتایج تهیه و تنظیم می شود و پاسخگویی و پذیرش مسئولیت ها در این نوع بودجه بندی به آسانی صورت می گیرد و مبنای اجرای صحیح حسابرسی عملیاتی را نیز فراهم می آورد.

۱۶- دیوان محاسبات با توجه به نقش و جایگاه قانونی خود باید برنامه ریزی مناسبی در مورد بررسی ساختار مالی و سازمانی و همچنین اهداف و وظایف مربوطه انجام دهد تا موارد ضعف و قوت تشکیلات را کشف و جهت اصلاح ساختار آنها، پیشنهاد های فنی و کارشناسی شده لازم را ارائه دهد که این امر زیر بنای اجرای صحیح حسابرسی عملیاتی می باشد.

۱۷- تصویب و وضع قوانینی که حدود اختیارات فرماندهان و مدیران را افزایش دهد.

۱۸- تدوین استانداردها و روش های حسابرسی عملیاتی متناسب با شرایط، اهداف و نوع فعالیت سازمان توسط دیوان محاسبات.

۱۹- تدوین شاخص ها و معیارهای مناسب سنجش عملکرد سازمان توسط دستگاه های نظارتی و ارزیابی کننده دیوان محاسبات.

۲۰- شایسته است دیوان محاسبات کشور به عنوان بازوی نظارتی مجلس شورای اسلامی در سطح ناجا اقدام به شناسایی قوانین و مقرراتی که موجب تفسیرهای متعدد از آنها توسط حسابرسان، کارشناسان و بازرسان دستگاه های نظارتی از سویی و فرماندهان و مدیران و کارکنان از سویی دیگر می شود و در نهایت با پیشنهاد آنها همراه با دلایل توجیه فنی و حقوق جهت اصلاح زمینه های افزایش کارایی، اثربخشی و شفافیت قوانین و مقررات را فراهم نماید.

فهرست منابع

- اسلامی بیگدلی، دکتر غلامرضا و زارعی، بتول. (۱۳۸۱)، معیارها در حسابرسی عملکرد، فصلنامه دانش حسابرسی، انتشارات دیوان محاسبات کشور، شماره ۳، ۴-۵-۹.
- اسلامی، رضا و شرق، شهرام. (۱۳۸۴)، تکنیک مهندسی ارزش، فصلنامه دانش حسابرسی، انتشارات دیوان محاسبات کشور، شماره ۱۶، ۳۱ و ۳۲.
- بزرگ اصل، موسی و صفار، محمد جواد. (۱۳۸۰)، حسابرسی عملیاتی، مجله حسابداری، سال هفتم، شماره ۱۴۸، ۱۲ و ۱۳.
- بنی فاطمی کاشی، سید محمدرضا. (۱۳۸۲)، آشنایی با برخی مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی (کارایی)، فصلنامه تحلیلی اطلاع رسانی پژوهشی سازمان حسابرسی (مجله حسابرس)، شماره ۲۰، ۶۴.
- بنی فاطمی کاشی، سید محمدرضا. (۱۳۸۲)، آشنایی با برخی مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی (اثربخشی)، فصلنامه تحلیلی اطلاع رسانی پژوهشی سازمان حسابرسی (مجله حسابرس)، شماره ۲۰، ۶۲.
- بنی فاطمی کاشی، سید محمدرضا. (۱۳۸۲)، آشنایی با برخی مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی (صرفه اقتصادی)، فصلنامه تحلیلی اطلاع رسانی پژوهشی سازمان حسابرسی (مجله حسابرس)، شماره ۲۳، ۷۰.

- پاکنهاد، غفور. معاون حقوقی و امور مجلس و تفریح بودجه دیوان محاسبات کشور، (۱۳۸۴)، بررسی مبانی حقوقی دیوان محاسبات کشور، فصلنامه دانش حسابرسی، انتشارات دیوان محاسبات کشور، شماره های ۱۷، ۱۸، ۵۰-۵۲-۵۳-۵۸.
- حسینی عراقی، سید حسین. (۱۳۷۸)، حسابرسی دولتی (نظری و عملی)، انتشارات دانشکده امور اقتصادی، ۱۰.
- حسینی عراقی، سید حسین. (۱۳۸۰)، اعتبار دهی گزارش های عملیاتی، فصلنامه دانش حسابرسی، انتشارات دیوان محاسبات کشور، شماره ۲، ۷۷ و ۷۸.
- دفتر روابط عمومی و امور بین الملل دیوان محاسبات، (۱۳۸۱)، نگاهی به دستورالعمل حسابرسی عملکرد (پروژه آسوسای)، فصلنامه دانش حسابرسی، انتشارات دیوان محاسبات کشور، شماره ۳، ۷۲-۷۴-۷۹.

