

موانع اجرایی توسعه حسابرسی عملیاتی در ایران از دیدگاه مدیران موسسات حسابرسی

دکترکیهان مهام * دکتر فرزانه حیدرپور ** سیدعلی حسینی ***

تاریخ دریافت: 1389/08/11 تاریخ پذیری: 1389/09/08

چکیده

هدف اصلی تحقیق، موانع توسعه حسابرسی عملیاتی در ایران از دیدگاه مدیران موسسات حسابرسی است که می‌توان بدین صورت آن را مطرح نمود که عوامل عدم توسعه حسابرسی عملیاتی در ایران کدامند و کدامیک مهم‌ترین مانع در توسعه حسابرسی عملیاتی در ایران می‌باشد. مهم‌ترین هدف تحقیق، شناسایی موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی توسط موسسات حسابرسی در ایران در چارچوب فرضیات پژوهش و آرایه‌های پیشنهادی و شناسایی زمینه‌های لازم جهت اجرای حسابرسی عملیاتی بر اساس یافته‌های پژوهش می‌باشد که در آن از نظرات و تجربیات مدیران حسابرسی استفاده می‌شود. 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 تقسیم‌بندی شد و بر همین اساس فرضیاتی مطرح گردید که رابطه این سه متغیر را با توسعه حسابرسی عملیاتی برقرار می‌کرد. دوره زمانی انجام پژوهش سال 1388 می‌باشد. به منظور بررسی فرضیه‌ها، جامعه آماری متشکل از 100 نفر از مدیران موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به روش نمونه‌گیری تصادفی انتخاب شده‌اند. پس از انجام پیمایش و توصیف آماری ویژگی‌های مورد بحث، نتایج داده‌ها مورد آزمون قرار گرفتند. هر سه فرضیه این تحقیق مورد تایید قرار گرفت. نتایج بدست آمده از این بررسی نشان می‌دهد که عوامل فرهنگی-اجتماعی، اقتصادی و فنی به ترتیب از جمله موانع اجرایی مهم توسعه حسابرسی عملیاتی در ایران است.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی عملیاتی، موانع اقتصادی، موانع فنی، موانع فرهنگی-اجتماعی.

1- مقدمه

جهان در دهه‌های اخیر شاهد پیشرفت چشمگیری در حرفه حسابرسی بوده است. توسعه سازمان‌ها و پیچیده‌تر شدن روابط و پیشرفت‌های فن آوری از یک سو و لزوم استفاده بهینه از منابع محدود و نادر موجب رشد هر چه بیشتر حسابرسی و نیاز به انجام حسابرسی جامع را فراهم آورده است. ضرورت انجام حسابرسی مالی و اظهار نظر مستقل نسبت به صورت‌های مالی دستگاه‌ها، توسعه و پویایی حرفه حسابرسی را ایجاب می‌کند تا علاوه بر رسیدگی به صورت‌های مالی و اظهار نظر در چارچوب اصول و ضوابط حسابرسی مالی ابعاد مختلف عملکرد سازمان را نیز مورد بررسی قرار دهد. از این رو لازم است حسابرسان ضمن استفاده از خدمات متخصصین در زمینه‌های مختلف به ارزیابی کیفیت تصمیم‌گیری‌های مدیریت بپردازند و نتایج و پیشنهادهای اصلاحی خود را برای بهبود هر چه بیشتر

* استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین، نویسنده اصلی و مسئول مکاتبات.
** استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.
*** کارشناس ارشد حسابداری.

عملکرد سازمان ارائه نمایند. این تفکر در دنیای امروز موجب پیدایش نگرش جدیدی از حسابرسی تحت عنوان حسابرسی عملیاتی گردیده است (فرزانه، 1384: 29).

هدف های کلی حسابرسی عملیاتی شامل ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت های بهبود عملیات و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات در چارچوب اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی یا لزوم انجام بررسی ها و اقدامات بیشتر در برخی از فعالیت ها می باشد (رایدر، 1380: 12).

حسابرسی عملیاتی و خدمات مرتبط با آن از جمله ابزارهایی هستند که با هدف یاری رساندن به مدیران برای هدایت و رهبری بهتر واحد های اقتصادی در کشورهای پیشرفته متولد شده است. کسب دانش حسابرسی عملیاتی و بکارگیری آن بدون شک یکی از مهم ترین و موثرترین راهکارها برای تخصیص منابع اقتصاد ملی کشورها است (موتمنی، 1388: 11).

پژوهش حاضر، به دنبال "شناسایی موانع اجرایی توسعه حسابرسی عملیاتی در ایران" به عنوان ابزاری جهت یاری رساندن به مدیران واحدهای اقتصادی در دستیابی به اهداف سازمان ها از جمله به حداکثر رساندن کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی می باشد محدودیت منابع و امکانات، لزوم صرفه جویی و پرهیز از اسراف و ریخت و پاش و لزوم توجه به سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در تمامی جهات مدیریتی و دستگاه های اجرایی استفاده از حسابرسی عملیاتی را اجتناب ناپذیر می سازد (فرزانه، 1384: 32).

برای حسابرسی عملیاتی تعاریف متعددی ذکر شده که در اینجا به برخی از مهم ترین آنها اشاره می شود. حسابرسی عملیاتی یک روند نظاممند از ارزیابی اثربخشی یک سازمان، کارایی و اقتصاد عملیات تحت کنترل مدیریت و گزارش دادن به افراد مناسب در مورد نتایج ارزیابی به موازات پیشنهادات برای اصلاح است (کادموس، 1964: 210). اهداف آن عبارتند از تهیه وسیله ای برای ارزیابی عملکرد یک سازمان و ارتقای عملکرد با ارزیابی ه پیشنهاد برای اصلاحات، حسابرسی عملیاتی نیازمند اندازه گیری درجه ارتباط میان عملکرد واقعی و معیارهای قابل قبول می باشد و بر سیستم برنامه ریزی و کنترل مدیریت متمرکز است. هم دقت سیستم و درجه تطبیق با سیاست ها و شیوه های جا افتاده آن ارزیابی می شوند. ارزیابی نیازمند حسابرسی است که مستقل از فعالیت مورد ارزیابی می باشد تا شواهدی را کسب و ارزیابی کند که به قضاوت حسابرس، مربوط به اثربخشی، کارایی و اقتصاد عملیات می شوند. گزارش دهی مستلزم ارتباطات با افراد در پست هایی، نیاز به دانستن ارزیابی حسابرس از عملکرد و پیشنهاداتی برای اصلاح آن می باشد (کادموس¹، 1964: 210).

حسابرسی عملیاتی یک تکنیک جدید کنترل است که به حسابرسان شیوه ی ارزشیابی اثربخشی روش های عملیاتی و کنترل های داخلی را ارائه می دهد (اشنایدر²، 1973: 48).

اساساً حسابرسی عملیاتی چیزی بیش از مرور کنترل ها نیست. تنها نکته جدید در مورد حسابرسی عملیاتی این است که کنترل های غیر مالی مرور می شوند. کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، حسابرسی عملیاتی را به صورت زیر تعریف کرده است:

حسابرسی عملیاتی عبارت است از فرایند منظم و روشمند ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی، همراه با پیشنهادهای عملی به اشخاص ذیصلاح برای بهبود عملیات (کمیته حسابرسی عملیاتی، مجله حسابرس، 1380: 97).

2- اهمیت و اهداف پژوهش

در محیط های رقابتی ضروری است که مدیران با استفاده از فرایند ارزیابی عملکرد به هدایت صحیح امور در مسیر پیشرفت کار و در جهت اهداف و استراتژی های مورد نظر سازمان به شیوه ای آگاهانه بپردازند. با توجه به تغییرات و تحولات سریع و افزایش توان و قابلیت های رقابتی شرکت ها و سازمان ها در جهان امروز میزان مطلوبیت عملکرد تک تک اجزای کاری سازمان و مجموع آن می تواند به عنوان معیار سنجش م وفقیّت يك سازمان براي مدیران بسیار حایز اهمیت باشد و با استفاده از آن ها می توانند به سنجش ارزیابی وضعیت موجود طرح های استراتژیک سازمان و بررسی عملکرد اجزای کاری آن پرداخته و برای ارتقا و بهبود اثربخشی و کارایی آن ها اقدام کنند. گسترش رقابت موجب شده تا مدیریت ارشد در بسیاری از سازمان های نوین در به دست آوردن موقعیت مناسب در بازار و حفظ آن تمرکز یابد. مدیران دریافته اند بسیاری از سیستم های سازمانی که انتظار می رود برای پیشبرد عملیات مفید واقع شود، در جهت عکس اهداف سازمان حرکت می کند و موجب عقب ماندگی می شود (نخبه فلاح، 1384).

پاسخگویی در حال گذر از شکل های قدیمی مسئولیت به طرف سایر شکل ها، به ویژه سیستم های مدیریت کارآمدتر و پاسخگوتر است. هدف اصلی رویکرد مدیریتی پیش از آن که رعایت قوانین و مقررات باشد، تحقق اهداف، افزایش پاسخگویی به مشتری و بذل توجه به هزینه ها و استفاده از منابع محدود به موثرترین شکل است (رحیمی کیا، 1384: 160).

در صورتی که بپذیریم در حال حاضر، رشد و توسعه حسابرسی عملیاتی برای کشور ما از اهمیت و ضرورت خاصی برخوردار است؛ در ابتدای راه باید موانع اجرایی این نوع از خدمات حرفه ای را شناسایی نماییم. با شناسایی موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی و توسعه حسابرسی عملیاتی این فرصت برای مسئولین واحد ها پیش می آید که کنترل های مدیریتی را با عمق نگرى ارزیابی نموده و از بروز مساله ای جدی یا فاجعه ای غیر قابل جبران برای سازمان جلوگیری کرده و برنامه های آتی خود را در جهت حداکثر سازی کارایی و اثربخشی اعلام نمایند. با اجرا و توسعه حسابرسی عملیاتی، فعالیت ها و سیستم های سازمان ها مورد بررسی دقیق واقع می شوند و علاوه بر شناسایی نواحی مشکل آفرین فعلی و احتمالی آتی، راهکارهای قابل انجام که باعث بهبود فعالیت ها و عملیات می شوند، با انجام ارزیابی های بی طرفانه و مستقل، به

عنوان پیشنهادات اصلاحی قابل ارایه خواهد بود . با موفقیت در اجرای حسابرسی عملیاتی، مدیریت در می یابد که هر چه حسابرسی عملیاتی بیشتر انجام شود و پیشنهادهای بیشتری در زمینه اثر بخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات ارایه شود، صرفه جویی و نتایج حاصل نیز چشمگیر تر خواهد بود (رایدنر، 1380: 259).

هدف حسابرسی عملیاتی کمک به سطوح مدیریت در اصلاح برنامه ریزی و کنترل با تشخیص جنبه های سیستم ها و شیوه ها برای اصلاح و با ارایه پیشنهادات به مدیریت برای تغییر می باشد . تأکید همیشه بر اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی است (لاورنس³، 1973: 14).

یکی از تعاریف ارائه شده در مورد صرفه اقتصادی، تلاش در جهت حداقل کردن هزینه تحصیل و استفاده از منابع با حفظ کیفیت مناسب می باشد (بنی فاطمی کاشی، 1383: 70).

بر اساس گزارش "کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت انجمن حسابداران امریکا" که در سال 1982 انتشار یافت، اهداف حسابرسی عملیاتی بدین شرح می باشد:

الف) ارزیابی عملکرد

هر حسابرسی عملیاتی شامل ارزیابی عملکرد واحد مورد حسابرسی می باشد. ارزیابی عملکرد عبارت است از مقایسه شیوه اجرای فعالیت های سازمان با 1- اهداف عملیاتی تدوین شده توسط مدیریت یا طرف قرارداد مانند سیاست های سازمانی، استانداردها، مقاصد و اهداف کمی 2- سایر معیارهای مناسب ارزیابی.

ب) شناسایی فرصت های بهبود عملیات

منظور از بهبود عملیات عبارت است از افزایش رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثر بخشی و یا ترکیبی از این عوامل . حسابرس عملیاتی، فرصت های مشخص برای بهبود را از طریق تجزیه و تحلیل مصاحبه های صورت گرفته با افراد درون و برون سازمانی، مشاهده عملیات، بررسی معاملات، بررسی گزارش های جاری گذشته، مقایسه با استانداردهای صنعت، بکارگیری قضاوت حرفه ای بر اساس تجربه یا سایر ابزارهای مناسب، شناسایی می کند.

ج) ارایه پیشنهادات برای بهبود عملیات یا انجام بررسی ها و اقدامات بیشتر

نوع و ماهیت و دامنه پیشنهادات ارایه شده در جریان حسابرسی عملیاتی بسیار متفاوت است. در اغلب موارد، حسابرسی عملیاتی ممکن است پیشنهادهای ویژه ای ارایه کند، در سایر موارد ممکن است بررسی های بیشتری (خارج از محدوده پیش بینی شده در قرارداد) ضرورت یابد، که در این صورت حسابرس ممکن است دلایل نیاز به بررسی ها و اقدامات را در زمینه های خاص، بیان کند.

3- پیشینه پژوهش

3-1-3- پیشینه خارجی

برازل، جونز و پراویت⁴ (2010) سوال مهمی را در تحقیق خود مطرح می کنند مبنی بر این که آیا حسابرسان نسبت به تناقض غیر عادی بین اندازه گیری های مالی و غیرمالی عکس العمل نشان می دهند یا خیر. اندازه گیری های غیرمالی اندازه گیری های عملیاتی هستند که در صورت های مالی آورده نمی شوند اما به هر حال در سایر گزارش ها هستند. استانداردهای حرفه ای، متن های حسابرسی، و تحقیقات قبلی نشان می دهند که اندازه گیری های غیر مالی می توانند به وسیله حسابرسان مستقل استفاده شوند تا نتایج صورت های مالی مشتریان را بررسی نموده و در عوض جلوی تقلب را بگیرند؛ اما تحقیقات اخیر نشان می دهد که حسابرسان اغلب زمان بررسی داده های مالی به اقلام غیر مالی توجهی ندارند؛ حتی زمانی که این اقلام آماده باشند. در مرحله بعدی آن ها دریافتند که حسابرسان زمانی به اقلام غیرمالی توجه نشان داده اند که رابطه بین این اقلام و ریسک تقلب را در سطح بالا ارزیابی کرده اند. نتایج آنها نشان می دهد که حسابرسان برای دستورات عملیاتی را در این خصوص داشته و احکام غیر مالی را جزو مجموعه ریسک تقلب در سطح بالا در نظر بگیرند. یافته های این گروه نشان داد که حسابرسان از اقلام غیرمالی برخلاف اهمیت بالقوه شان در خصوص تقلب چشم پوشی می کنند.

براون⁵ و همکارانش (2009) اعتماد را یکی از ضروریات مطرح می کنند و با توجه به نظر آن ها با توجه به شفافیت ناقص و حسابرسی پرهزینه، اعتماد یکی از اجزای لازم و ضروری اقلام مالی است. آنان در تحقیقشان دریافتند که خصوصیات ریسک عملیاتی مشاهده شده آشکار نمی شود تا بتواند جریان وجوه را اداره کند. ساکای⁶ (2009) در مقاله خود ارزیابی برنامه حسابرسی، تمرین اجرایی برای ارزیابی مدیریت فکر، برنامه ریزی و عملکرد مدیریت را تشریح می کند که در واقع حسابرسی مدیریتی و مالی و عملکرد خروجی برنامه ها به وسیله شرکت ها و عوامل دولتی لازم است. همچنین این مقاله خواننده را به استفاده از الگویی هم در ارزیابی گزارش حسابرسی و هم در مورد نتیجه عملکرد مدیریت دعوت می کند.

لویی و فت⁷ (2007) شرایط سازماندهی استراتژیک برای کاهش ریسک و مدیریت درآمدیک راهبرد ترکیبی و الگوی حسابرسی عملیاتی را بررسی کردند. این مقاله الگوهای راهبردی را در باره حوزه حسابرسی فراهم آورده است. همچنین آن ها بیان می کنند که همبستگی روندهای حسابرسی و شرایط سازماندهی به طور ذاتی هم برای حسابرسان و هم برای شرکت ها مفید هستند.

باربارا⁸ (2007) تشکیل و سازماندهی کارشناس حسابرسی در

4. Brazel, Jones & Prawitt

2. Brown & others

6. Sakai

7. Loi & Fat

8. Gendron

ارزیابی عملکرد دولت را بررسی نمود. در این مقاله ارزیابی گردیده که چگونه حسابرسی عمومی ایالت آبرتا کانادا نظرات و ادعاهایش را در ارتباط با دانش مدیریت عملکرد دولت به صورت کارشناسی در می آورد و در واقع ابزارهای مختلفی را که سازمان برای حفظ پیشنهادها به کار می گرفت و راه هایی را که از طریق آن دولت به آن ها واکنش نشان می داد، بررسی گردید.

نیکخواه آزاد⁹ (1994) درک حسابرسان دانشگاهی از اهمیت فاکتورهای انتخابی مرتبط با حسابرسی عملیاتی را مورد بررسی قرار داد. فاکتورهای انتخابی مرتبط با حسابرسی عملیاتی دانشگاه ها و دانشکده ها به سه گروه تقسیم بندی شد: شناسایی شوند: عوامل سازمانی، عوامل شخصی و عوامل محیطی، شناسایی ویژگی های سازمانی و شخصی عمدتاً بر پایه مفاهیمی است که در کتابی که از سوی موسسه حسابرسان داخلی در سال 1978 منتشر شده به آن پرداخته شده است. شناسایی ویژگی های محیطی نیز بر پایه بررسی منابع و کتاب های مربوط و همچنین بحث گفتگو با حسابرسان برگزیده دانشگاه ها و دانشکده ها می باشد. در این تحقیق از ویژگی سازمانی، شخصی، محیطی به عنوان پایه و اساس شناسایی عوامل مرتبط با حسابرسی عملیاتی استفاده شده است. نتیجه این تحقیق نشان داد که فاکتورهای درگیر با ویژگی های سازمانی بیش از فاکتورهای درگیر با ویژگی های شخصی و محیطی قرار دارند. در خصوص هدف دوم این تحقیق، کلاً 14 فرضیه مطرح گردید تا با آزمون هایی مشخص گردد که آیا نظر حسابرسان دوره دیده (دارای مجوز) با نظر حسابرسان دوره ندیده (بدون مجوز) فرق دارد یا خیر؟ بررسی این فرضیات نشان داد که تفاوت چندانی میان نظر این دو دسته در خصوص اهمیت استقلال حسابرسی، طرح حسابرسی، برنامه حسابرسی، نظارت حسابرسی، آموزش ها و دوره های مستمر حسابرسی، حسابرسی تکمیلی، واقع گرایی، رقابت فنی، تجربه و مهارت ها وجود ندارد. حسابرسان دوره دیده در مقایسه با حسابرسان دوره ندیده مهارت هایی را کسب و گواهینامه های حرفه ای را اخذ کرده اند که سرو کار بیشتری با گزارش حسابرسی دارند از سوی دیگر حسابرسان دوره دیده در مقایسه با حسابرسان دوره ندیده آن طور که باید، به اهمیت دانش و شناخت محیط آموزش عالی در حسابرسی عملیاتی پی نبرده اند.

موری دیان¹⁰ (1994) تغییرات سنتی در برنامه ها و حسابرسی عملیاتی در برنامه ریزی کنترل اجرایی در خدمات قراردادی را مورد بررسی قرار داد. وی بیان می کند که دو روش در ارزیابی برنامه های اجرایی در دولت مورد استفاده قرار می گیرد. یکی از این روش ها، اثربخش بودن برنامه های خروجی و تأثیر سیاست کلی و عمومی را ارزیابی می کند. دومین روش، حسابرسی عملیاتی است که فرایند برنامه ها را برای ارزیابی، قانونی کردن و به استاندارد رساندن مورد بررسی قرار می دهد. محقق در نهایت پیشنهاد می کند که سیستم ارزیابی عملکرد که این دو روش را با هم تلفیق می کند، می تواند به مدیران در مواجهه با نیازهای

9. Nikkhah Azad

10. Mori Dian

چند گانه یاری رساند.

گرهاردوس¹¹ (1991) مفید بودن اصول حسابرسی عملیاتی در ارزیابی نظام های اطلاعاتی مدیریت رایانه مدار را مورد بررسی قرار داد. هدف از این تحقیق این است که آیا اصول حسابرسی عملیاتی برای ارزیابی نظام اطلاعات مدیریت رایانه مدار مفید است یا خیر؟ برای گزارشگری در مورد عملکرد نظام های اطلاعات مدیریت رایانه مدار، تکنیک های اندازه گیری موفق خیلی کمی وجود دارد. در این مورد، اصول حسابرسی عملیاتی می تواند به عنوان یک وسیله مورد استفاده قرار گیرد تا عملکرد این نظام های اطلاعاتی مورد ارزیابی واقع شود، زیرا با اصول حسابرسی عملیاتی در دیدگاه های مختلف نظام اطلاعات مدیریت برای ارزیابی، درک درستی از مفاهیم صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی به وجود می آید.

نمه¹² (1986) تحقیق نمود که تا چه اندازه تکنیک های جدید حسابرسی که توسط کشورهای پیشرفته غربی بسط و گسترش یافته و هم اکنون توسط موسسات عالی حسابرسی برای نظارت بر فعالیت های دولت بکار می رود، می تواند به کشورهای در حال توسعه منتقل شود. این تحقیق منتج به آرایه تعریفی جامع از حسابرسی عملیاتی برای اداره عمومی حسابرسی کویت و بررسی مشکلاتی که مانع از اجرای صحیح این حسابرسی می شوند، گردید. با انجام این تحقیق روشن شد که تعریف جامع و پذیرفته شده ای برای حسابرسی عملیاتی یا موافقت عمومی درباره اجرای آن وجود ندارد و وجود تفاوت دیدگاه در به کارگیری حسابرسی عملیاتی در برخی از کشورهای پیشرفته غربی نیز مورد تأیید قرار گرفت.

اتهرید (1986) در تحقیقی درخصوص حسابرسی عملیاتی و عملکرد سازمانی و برخی از ادراکات مدیران اجرایی و حسابرسان داخلی نظر مدیران اجرایی سازمان های انتفاعی و غیرانتفاعی و حسابرسان داخلی را درباره اهمیت هر کدام از عوامل اساسی اثربخشی سازمانی مورد مطالعه قرار می دهد. عوامل اساسی تعریف شده برای این مطالعه شامل موارد زیر است:

الف) اهداف سازمانی
ب) معیارهای کیفی
ج) معیارهای کمی

اهداف اولیه این تحقیق عبارت بودند از: بررسی نظرات چهار گروه، جهت تعیین و تبیین مهم ترین معیارهای عملکرد سازمانی و تعیین این که آیا در میان گروه های مورد نظر تفاوت چشم گیری در معیارهای عملکرد انتخابی به چشم می خورد یا خیر. این تحقیق شواهدی آرایه می کند که بر اساس آن معیارهای عملکرد عمومی که برای ارزیابی انواع مختلف سازمان ها مورد استفاده قرار گیرد، وجود ندارد.

3-2- پیشینه داخلی

موتمنی (1388) تحقیقی با عنوان موانع و مشکلات اجرایی حسابرسی عملیاتی از لحاظ آموزشی و حرفه ای انجام داده است. در این

پژوهش مشکلات بین عدم وجود واحدهای درسی مربوطه در دانشگاه ها ، فقدان منابع آموزشی مناسب و کمبود آموزش های کافی به عنوان برخی مشکلات مورد بررسی قرار گرفته است . صلاحی نژاد (1387) تحقیقی با عنوان تبیین و آزمون مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک در حسابرسی عملیاتی انجام داده است . در پژوهش مورد نظر ب ه کارگیری مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک موجب افزایش اثربخشی ، کارایی و صرفه اقتصادی در فرایند حسابرسی عملیاتی با معرفی شاخص هایی مورد بررسی قرار گرفته است.

محمدی (1387) تحقیقی با عنوان برخی چالش های حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی در ایران انجام داده است . در این پژوهش برخی چالش های فرآوردی انجام حسابرسی عملیاتی شامل عدم تنظیم بودجه بر مبنای عملیات ، عدم تبیین جایگاه قانونی نظارت ، فقدان قوانین و مقررات لازم ، فقدان برنامه های بنیادین آموزشی ، نبود شاخص های مناسب سنجش ، حاکمیت تفکر اقتصاد دولتی ، عدم استقرار حسابرسی داخلی ، وجود نظام نامناسب مالی معرفی گردیده است.

فرزانه (1386) در پژوهش خود به دنبال یافتن پاسخی برای این پرسش که با توجه به اهمیت و نقش حسابرسی عملیاتی چه موانعی در اجرای آن وجود دارد ، می باشد. نتیجه تحقیق نشان داد که ضعف مهارت های تخصصی حسابرسان ، نحوه گزارشگری عملیاتی نامناسب توسط سامانه حسابداری دستگاه های دولتی ، نبود شاخص های سنجش عملکرد دستگاه های دولتی و عدم آگاهی مدیران از فواید حسابرسی عملیاتی مانع از اجرای حسابرسی عملیاتی در دستگاه های اجرایی است.

دلیر بناب (1385) در تحقیق خود میزان تأثیر حسابرسی عملیاتی در انجام به موقع طرح های عمرانی (آب منطقه ای آذربایجان شرقی) را مورد بررسی قرار داد.

ناصرزاده (1384) الزامات قانونی و اجرایی و استانداردهای حسابرسی عملیاتی را برای اجرای موثر و جدی حسابرسی عملیاتی از دیدگاه مدیران حسابرسی مطرح می کند . همچنین عدم شناخت کافی مدیران شرکت ها از اهمیت و فواید انجام حسابرسی عملیاتی و عدم وجود مهارت و تخصص و دانش لازم و کافی از حسابرسی عملیاتی برای حسابرسان را از موانع اجرای حسابرسی عملیاتی معرفی می نماید.

نخبه فلاح (1384) موانع و نارسایی های اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در شرکت ملی صنایع پتروشیمی و شرکت های تابعه را مورد بررسی قرار داد و به این نتیجه رسید که عدم شناخت کافی مدیران از نقش و اهمیت حسابرسی عملکرد مدیریت در راستای اهداف سازمان ، عدم وجود قوانین و مقررات الزام آور و مناسب ، عدم وجود مهارت کافی در حسابرسان ، عدم وجود استانداردهای حرفه ای برای عملیات ، عدم وجود منابع علمی کافی در ارتباط با تئوری و روش های عملی موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می باشند.

رضا پور (1384) موانع و مشکلات اجرای حسابرسی عملیاتی در بانک مسکن را مورد بررسی قرار داد. محقق در این پژوهش عواملی از جمله ، فقدان تخصص لازم در حسابرسان بانک ، فقدان رهنمودهای جامع حسابرسی عملیاتی و قوانین مناسب در کشور ، عدم توجه مدیران اجرایی به مقوله پاسخگویی ، فقدان تجربه لازم مدیران ، فقدان

آموزش حسابرسی عملیاتی، فقدان معیارهای حسابرسی عملیاتی را به عنوان موانع اجرای حسابرسی عملیاتی در بانک مسکن عنوان نموده است.

حساس یگانه (1382) مطرح نمود که حسابرسی عملیاتی شکل پیشرفته ی حسابرسی داخلی است و ارزیابی کارآیی، اثربخشی و صرفه ی اقتصادی عملیات تحت کنترل مدیریت سازمان ها و ارلی ه توصیه هایی برای بهبود آن ها، از اهداف عمده آن است، از آن جا که این حسابرسی با دامنه ی گسترده تری نسبت به حسابرسی صورت های مالی انجام می شود، موارد چالش بر انگیز بین حسابرسان و حسابرسی شوندهگان ، محتمل به نظر می رسد. این موارد شامل وضعیت عمومی حسابرسان و مراحل انجام حسابرسی است و توجه به آن ها موجب کاهش مشکلات احتمالی خواهد شد. بنابر این ، حسابرسان عملیاتی، ضمن داشتن استقلال ، شایستگی و رعایت مراقبت و اخلاق حرفه ای باید از توانمندی حرفه ای مناسبی برخوردار باشند. داشتن توانمندی حرفه ای و دقت نظر به جنبه های روابط انسانی تاثیر انکار ناپذیری بر موفقیت حسابرسان عملیاتی دارد. شناخت محیط حسابرس ، جلب اعتماد حسابرسی شوندهگان و ایجاد و حفظ روابط انسانی با مدیران ، سرپرستان و کارکنان واحد تحت حسابرسی از اهم وظایف حسابرسان عملیاتی برای کاهش چالش های احتمالی است رفتار اخلاقی و پرهیز از روش های انتقادی و خرده گیری بی مورد ، دوری جستن از جزئی نگری از عوامل دیگری است که موثر است. حسابرسان باید همواره این موضوع را به خاطر داشته باشند که موفقیت آن ها به روابط انسانی و اخلاقی با حسابرسی شوندهگان وابسته است و بدون آن حسابرسی عملیاتی غیر عملی است و چنانچه اجباری باشد، اثر بخشی لازم را ندارد.

شاه محمدی (1377) موانع و مشکلات اجرای حسابرسی عملیاتی در ایران را مورد بررسی قرار داد. در این تحقیق میزان آگاهی و شناخت و همچنین چگونگی اجرای حسابرسی عملیاتی توسط مدیران و میزان آشنایی دانشجویان در ایران مورد مطالعه و تحقیق قرار گرفته است و شامل دو فرضیه به شرح ذیل می باشد:

1- عدم آگاهی مدیران از فواید حسابرسی عملیاتی ، از موانع اجرای حسابرسی عملیاتی می باشد.

2- عدم آشنایی فارغ التحصیلان دانشگاهی رشته حسابداری ، از موانع اجرای حسابرسی عملیاتی می باشد.

برای آزمون فرضیه اول، شرکت های پذیرفته شده در بورس انتخاب شده اند و برای آزمون فرضیه دوم ، دانشجویان حسابداری دوره کارشناسی ارشد دانشگاه های دولتی و خصوصی تهران ب ه عنوان جامعه آماری انتخاب شده اند.

نتایج حاصل از انجام این پژوهش شامل موارد زیر می باشد:
حسابرسی عملیاتی به طور کامل شناخته شده نیست و آن عده از مدیران که با حسابرسی عملیاتی اندکی آشنایی دارند به دلیل کمبود نیروی متخصص و آشنا به این نوع حسابرسی ، قادر به اجرای این حسابرسی نیستند. عدم آموزش کافی یکی دیگر از دلایل عدم اجرای حسابرسی عملیاتی می باشد ، طبق نتایج بدست آمده از دانشجویان مشخص گردید که به جز عده خیلی کمی از دانشجویان سال

آخر کارشناسی ارشد حسابداری بقیه دانشجویان کارشناسی ارشد فقط تصور کلی از حسابرسی عملیاتی دارند . طبق نظر بسیاری از مدیران، که در شرکت تحت مدیریت آن ها، حسابرسی عملیاتی صورت نمی‌گیرد از عوامل اصلی عدم انجام حسابرسی عملیاتی عدم وجود نیروی متخصص و عدم آشنایی مدیران می‌باشد. با توجه به ت شباه های حسابرسی عملکرد مدیریت و حسابرسی عملیاتی بین دانشجویان این تصور وجود دارد که این دو نوع حسابرسی یکی می باشند ؛ در حالی که از نظر کاربردی و مفاهیم دارای تفاوت های اساسی هستند. لازمه انجام حسابرسی عملیاتی فعال بودن حسابرسی داخلی می‌باشد، با توجه به نتایج بدست آمده در حدود بیش از 50 درصد شرکت ها دارای حسابرسی داخلی فعالی نیستند . بنابراین یکی از دلایل عدم انجام حسابرسی عملیاتی نبود حسابرس داخلی در شرکت ها می‌باشد.

4- سؤال پژوهش

ادامه حیات شرکت ها در محیط اقتصادی بازار آزاد که به طور مستمر شاهد رفع موانع تجاری و ادغام بیش از پیش بازارها است ، بدون برخورداری از سطح مطلوب اثربخشی در دستیابی به اهداف کارایی، صرفه اقتصادی و مدیریت بهینه منابع در دنیایی که خواسته های نامحدود بشری در مقابل منابع محدود اقتصادی قرار گرفته، امکان پذیر نیست. برای پاسخ‌گویی به این نیاز، حسابرسی عملیاتی متولد شد تا به وجود آورنده نگرشی آینده نگر و دور از هرگونه کوتاه نظری و سطحی نگری باشد و علل نارسایی ها ، ضعف ها و نقص ها را در مدیران و افراد جستجو نکرده ؛ بلکه علت ها را در نظام ها و سیستم های کنترلی مدیریت جستجو نماید. حسابرسی عملیاتی با بررسی سه مولفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات بر آن است تا با ارایه توصیه های لازم در خصوص استقرار و بهبود کنترل های مدیریتی، مدیران را دریافتن و رفع علل واقعی مشکلات و نارسایی ها کمک کرده و تحقق اهداف سازمان را میسر سازد. سوال پژوهش این است که آیا نارسایی های فنی ، اقتصادی و فرهنگی و اجتماعی از دیدگاه شرکای موسسات حسابرسی از موانع توسعه حسابداری عملیاتی می باشند ؟

5- متغیرهای پژوهش

5-1) بستر فنی مناسب

عبارت است از نبود هرگونه الزامات قانونی توسط مراجع قانونگذار و ذیصلاح به انجام دوره ای، منظم و یکنواخت حسابرسی عملیاتی در سطح شرکت ها و سازمان ها، نبود تجهیزات، نبود نرم افزارهای مناسب، فقدان اطلاعات تئوریکی (دانش) لازم در زمینه حسابرسی عملیاتی و دانش های مرتبط با آن و عدم وجود مهارت و تخصص لازم در بکارگیری موثر تکنیک های تحلیلی تخصصی حس ابرسی عملیاتی و انجام مراحل اجرایی آن به طوری که باعث عدم حصول اطمینان از دستیابی به اهداف حسابرسی عملیاتی و تامین فو ای د آن برای واحد مورد حسابرسی گردد.

5-2) بستر اقتصادی مناسب

عبارت است از تسلط شدید دولت به اقتصاد، رقابتی نبودن اقتصاد و رانتهی بودن اقتصاد در کشور می باشد.

5-3) بستر فرهنگی، اجتماعی مناسب

عدم استقبال داوطلبانه واحدهای تجاری، از حسابرسی عملیاتی یا مقاومت در برابر انجام آن، نبود شاخص هایی برای سنجش عملکرد شرکت ها و دستگاه های اجرایی، نبود فرهنگ عارضه یابی، نبود بستر اجتماعی برای شکوفایی اس تعدادهای درخشان و نبود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ دهی در شرکت ها و سازمان ها می باشد.

6- فرضیه های تحقیق

فرضیات پژوهش به شرح زیر هستند:

فرضیه اول: عدم پشتوانه فنی کافی مانع از توسعه حسابرسی عملیاتی شده است.

فرضیه دوم: عدم بستر اقتصادی مناسب مانع از توسعه حس ابرسی عملیاتی شده است.

فرضیه سوم: عدم بستر مناسب فرهنگی، اجتماعی مناسب مانع از توسعه حسابرسی عملیاتی شده است.

در این پژوهش برای جمع آوری اطلاعات مربوط به پیشینه تحقیق و مبانی نظری موضوع از کتاب ها و مقالات تخصصی، پایان نامه ها و جستجو در پایگاه های اینترنتی استفاده شده است. همچنین پرسشنامه ابزار اصلی جمع آوری داده های تحقیق حاضر بوده است و در فرایند طراحی پرسشنامه، ابتدا با بررسی چندین پایان نامه مرتبط، پرسشنامه اولیه طراحی و سپس با استفاده از نقطه نظرات اساتید راهنما و مشاور نهایی گردید. برای استاندارد سازی مقیاس های ساخته شده برای اندازه گیری متغیرهای تحقیق، مقیاس های مورد نظر در قالب پرسشنامه های تنظیم و به شکل اتفافی جهت سنجش اعتبار و پایایی آن میان 15 نفر توزیع شد. پرسشنامه علاوه بر مقیاس های مذکور، حاوی چندین پرسش برای ملاحظه متغیرهای زمینه ای مانند تحصیلات، سابقه کار و... بود.

پس از توزیع پرسشنامه برای تایید پایایی ابزار پژوهش از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شد. نمره آلفای کرونباخ بالای 0.7 یعنی متغیر مورد نظر دارای پایایی می باشد و گویه های طراحی شده صحیح هستند. از آن جا که آلفای کرونباخ متغیرهای تحقیق بالاتر از 0.7 است؛ بنابراین پرسشنامه پایا و معرف حساب می شود. آلفای متغیرها به ترتیب، مانع اقتصادی: 0.76، مانع فرهنگی اجتماعی: 0.81، مانع فنی: 0.74، می باشند و بنابراین متغیرها پایا هستند.

برای سنجش اعتبار پرسشنامه و این که آیا گویه و پرسش های مورد نظر در پرسشنامه متغیر مورد نظر را می سنجد، از آزمون بارتلت (KMO) استفاده شد. تفسیر آزمون بارتلت (KMO) به مانند آزمون آلفای کرونباخ بدین گونه تفسیر می شود که اگر بالای 0.7

باشد متغیر مورد نظر دارای اعتبار می‌باشد و گویه های طراحی شده معتبر هستند. از آن جایی که آزمون بارتلت (KMO) متغیرهای تحقیق بالاتر از 0.7 است؛ بنابراین پرسشنامه معتبر حساب می‌شود. آماره متغیرها به ترتیب ، مانع اقتصادی : 0.92، مانع فرهنگی اجتماعی: 0.86، و مانع فنی: 0.73، می‌باشد.

7- جامعه آماری

جامعه آماری این تحقیق محدود به شرکای مؤسسات حسابرسی ع ضو جامعه حسابداران رسمی ایران است جهت تعیین حجم نمونه با توجه به محدودیت‌های زمانی و امکانات تحقیق ، دقت احتمالی یا درجه اطمینان d را برابر 0.05 و احتمال خطا یا صحت برآورد را 0.5 در نظر گرفتیم. t نیز 1.96 و q مساوی با 0.5 است و کل جمعیت آماری 627 نفر می‌باشد. با توجه به فرمول کوکران در رابطه شماره 1 تعداد 95 نفر باید به عنوان نمونه انتخاب گردد که محقق جهت اعتبار بخشیدن به تحقیق، 120 پرسشنامه را توزیع و موفق به جمع آوری 100 پرسشنامه گردید. بنابراین تعداد 100 نفر به عنوان نمونه نهایی در نظر گرفته شد، قلمرو زمانی پژوهش محدود به سال 1388 می‌باشد (سرای ، 1382: 133).

$$N \frac{N.t^2.pq}{N.d^2 t^2.p.q} \quad (1)$$

در این رابطه :

- N = اندازه جامعه
- n = اندازه نمونه
- p = نسبت موفقیت فرضیه ها
- q = نسبت شکست فرضیه ها
- d = خطای برآورد نمونه (درجه اطمینان)

8- روش تحقیق

نوع تحقیق پیمایشی مقطعی و تبیینی است . بسیاری از مطالعات تبیینی به طور مقطعی انجام می‌گیرد. برای انجام این پژوهش روش تحقیق پیمایشی 13 مناسب دیده شد . منظور از تحقیق پیمایشی 14 جستجوی اطلاعات در حجم زیاد با استفاده از پرسشنامه است . مشخصه پیمایش، مجموعه ساختمانند یا منظمی از داده ها است که آنرا ماتریس متغیر بر حسب داده‌های موردی می‌نامند. در این تحقیق به منظور کسب اطلاعات لازم برای آزمون فرضیات ، به صورت میدانی عمل می‌شود؛ به این ترتیب که پس از طراحی پرسشنامه ، نقطه نظرهای متخصصین امر (حسابداران رسمی) در خصوص موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی گردآوری می‌شود. منبع اطلاعات مورد نیاز و نقطه نظرهای شرکای مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و شیوه گردآوری اطلاعات بر اساس نظر سنجی است . اطلاعات مورد نیاز از

طریق پرسشنامه کتبی جمع آوری گردید که پرسشنامه بر اساس شاخص های متغیرها ساخته شده و استاندارد گردید . پرسش نامه در برگیرنده دو بخش مختلف شامل مشخصات فردی و مقیاس های چند بعدی برای سنجش متغیرهای تحقیق از قبیل عوامل فرهنگی اجتماعی ، فنی و اقتصادی می باشد. در هر بخش از پرسشنامه متناسب با ویژگی متغیر مورد نظر سوالاتی به صورت طیف لیکرت پنج گزینه ای مطرح شد و به صورت غیرحضوری و توسط خود آن ها تکمیل گردید . در مرحله بعد در جهت توصیف داده ها، از جداول یک بعدی، آماره های میانگین و انحراف استاندارد و... بهره گرفته شد. داده های پژوهش با استفاده از پرسشنامه با طیف لیکرت جمع آوری شده است . ویژگی های توصیفی پاسخ های نمونه تحقیق در جدول 1 ارایه شده است.

جدول 1- آمار توصیفی نمونه های تحقیق

متغیر	تعداد	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار
موانع فنی	100	3	5	3/3400	53598 ./
موانع اقتصادی	100	2	5	3/420	71322 ./
موانع فرهنگی - اجتماعی	100	2	5	3/5600	60836 ./

* منبع: یافته های پژوهشگر

برای آزمون فرضیه ها از روش آزمون t تک نمونه ای وکای دو و برای رتبه بندی فرضیه ها از آزمون فریدمن استفاده شده است.

9- یافته های پژوهش

فرضیه نخست: عدم پشتوانه فنی کافی مانع از توسعه حسابرسی عملیاتی شده است.

جدول 2- آماره آزمون تی تک نمونه ای (فرضیه اول)

شماره فرضیه	تعداد پاسخ دهندگان	میانگین	انحراف معیار	مقدار t	درجه آزادی	Sig سطح معنی داری	اختلاف میانگین
اول	100	3/3400	53598 ./	6/344	99	000 ./	3400 ./

* منبع: یافته های پژوهشگر

شواهد جدول 2 نشان می دهند، از آنجا که سطح معنی داری رابطه دو متغیر بر اساس آزمون تی تک نمونه ای برابر با صفر شده است، این عدد به معنای رابطه معنی دار این دو متغیر بوده است. سایرنتایج درجدول 1-2 آمده است.

جدول 2-1- آزمون کای دو رابطه موانع فنی و توسعه حسابرسی عملیاتی

آماره ها	موانع فنی
----------	-----------

66.620	آماره کای دو
2	درجه آزادی
.00	سطح معنی داری

* منبع: یافته های پژوهشگر

با توجه به عدد به دست آمده در آزمون کای دو که برابر با 66/620 می باشد و سطح معنی داری تحقیق که با آزمون کای دو عدد صفر به دست آمده است، لذا در حدود اطمینان 95 درصد، فرض مبنی بر وجود تفاوت در پاسخ ها پذیرفته می شود، یعنی عدم پشتوانه فنی کافی مانع از توسعه حسابرسی عملیاتی شده است.

فرضیه دوم: عدم بستر اقتصادی مناسب مانع از توسعه حسابرسی عملیاتی شده است



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

جدول 3- آماره آزمون تی تک نمونه ای (فرضیه دوم)

شماره فرضیه	تعداد پاسخ دهندگان	میانگین	انحراف معیار	مقدار	درجه آزادی	Sig سطح معنی داری	اختلاف میانگین
دوم	100	3/4200	71322 ./	5/889	99	000 ./	4200 ./

* منبع: یافته های پژوهشگر

با توجه به جدول 3، از آنجا که سطح معنی داری رابطه دو متغیر بر اساس آزمون تی تک نمونه ای برابر با صفر شده است، این عدد به معنای رابطه معنی دار این دو متغیر بوده است سایننتایج در جدول 1-3 آمده است.

جدول 3-1 آزمون کای دو رابطه موانع اقتصادی و توسعه حسابرسی عملیاتی

آماره ها	موانع اقتصادی
آماره کای دو	62
درجه آزادی	3
سطح معنی داری	.000

* منبع: یافته های پژوهشگر

با توجه به عدد به دست آمده در آزمون کای دو که برابر بوده است با 62 و سطح معنی داری صفر به دست آمده است و کمتر از 0.05 می باشد، در حدود اطمینان 95 درصد، فرض مینی بر وجود تفاوت در پاسخ ها پذیرفته می شود، یعنی عدم بستر اقتصادی مناسب مانع از توسعه حسابرسی عملیاتی شده است.

فرضیه سوم: عدم بستر فرهنگی- اجتماعی مناسب مانع از توسعه حسابرسی عملیاتی شده است.

جدول 4- آماره آزمون تی تک نمونه ای (فرضیه سوم)

شماره فرضیه	تعداد پاسخ دهندگان	میانگین	انحراف معیار	مقدار	درجه آزادی	Sig سطح معنی داری	اختلاف میانگین
سوم	100	3/5600	60836 ./	9/205	99	000 ./	5600 ./

* منبع: یافته های پژوهشگر

همان طور که از جدول 4 مشخص است، از آنجا که سطح معنی داری رابطه دو متغیر بر اساس آماره آزمون تی تک نمونه ای برابر با صفر شده است و این عدد به معنای رابطه معنی دار این دو متغیر بوده است. جدول 1-4 سایننتایج رانشان می دهد.

جدول 4-1 آزمون کای دو رابطه موانع اجتماعی فرهنگی و توسعه حسابرسی عملیاتی

آماره‌ها	موانع اجتماعی فرهنگی
آماره کای دو	77.760
درجه آزادی	3
سطح معنی داری	0.000

* منبع: یافته های پژوهشگر

با توجه به عدد به دست آمده در آزمون کای دو که برابر با 77/760 است و سطح معنی داری تحقیق که با آزمون کای دو عدد صفر به دست آمده است و کمتر از 0.05 می‌باشد؛ در حدود اطمینان 95 درصد، فرض مبنی بر وجود تفاوت در پاسخ ها پذیرفته می‌شود؛ یعنی عدم بستر اجتماعی فرهنگی مناسب مانع از توسعه حسابرسی عملیاتی شده است.

10- خلاصه نتایج آزمون فرضیات

برای آزمون فرضیه های تحقیق از روش های آماری نا پارامتری به نام های آزمون کای دو و آزمون تی استودنت تک نمونه ای استفاده گردید و سطح مردودی فرضیه های صفر تحقیق هم به میزان احتمال 5 درصد در نظر گرفته شده است. فرضیه های تحقیق در قالب آزمون فرض آماری طراحی و برای هر یک از فرضیه های تحقیق آزمون فرض آماری انجام شده است.

جدول 5- اولویت بندی موانع توسعه حسابرسی عملیاتی

نتایج آزمون فریدمن	آماره های آزمون فریدمن
2.16	موانع اجتماعی فرهنگی
1.98	موانع اقتصادی
1.87	موانع فنی
7.353	آماره خی دو
2	درجه آزادی
.025	سطح معنی داری

* منبع: یافته های پژوهشگر

اولویت بندی موانع توسعه حسابرسی عملیاتی با استفاده از آزمون فریدمن بررسی شد. همان طور که در جدول 5 مشخص است، به ترتیب موانع اجتماعی- فرهنگی، موانع اقتصادی و موانع فنی مهم ترین موانع در توسعه حسابرسی عملیاتی در ایران شناخته شده اند.

11- بحث و نتیجه گیری

در یک نتیجه گیری کلی می توان بیان نمود که رسیدن به عملیات

کارا و اثر بخش مسئولیت اصلی بر عهده مدیریت است و در سراسر ساختار نظام مدیریت سازمان، عملیات و کنترل مدیریت باید در راستای رسیدن به این هدف طراحی گردد. در فرضیه نخست دریافتیم که بین موانع فنی و عدم توسعه حسابرسی عملیاتی رابطه مشخصی برقرار است. در گذشته سازمان های حرفه ای ارایه دهنده خدمات حسابرسی از تأثیرگذاری نقش موثر و سازنده خود در معرفی خدمات حسابرسان مستقل غفلت ورزیده اند، مخصوصاً این که می توان بیان کرد که پاره ای از مشکلات پیش روی جامعه با برقراری ارتباط قوی و دیپلماسی فعال جامعه حسابداران رسمی در معرفی درست جامعه حسابداران و نقش آن در نظام اقتصادی کشور برطرف شدنی است. از طرف دیگر استفاده کنندگان باید خدمات جامعه حرفه ای را بشناسند و از نقش آن ها آگاه باشند و از سویی دیگر دست اندرکاران حرفه باید با آگاهی از اهمیت نقش خود، وظایف واگذار شده را درست و کامل در راستای حرفه به خدمت گیرند و از این بابت مسئولیت نهادهای شکل گرفته جدید بیشتر می شود.

در فرضیه دوم در پی بررسی رابطه میان دو متغیر توسعه حسابرسی عملیاتی و موانع اقتصادی آن بوده است. نتایج این فرضیه نشان داد که یکی از موانع مهم در توسعه حسابرسی عملیاتی، نبود بستر اقتصادی مناسب می باشد. از موانع اقتصادی؛ دولتی بودن اقتصاد و یا خصوصی سازی محدود است. ماهیت ساختار دولت با نحوه تولید ثروت در یک جامعه ارتباط مستقیم دارد.

در فرضیه سوم؛ نبود بستر فرهنگی، اجتماعی مناسب مانع از توسعه حسابرسی عملیاتی شده است. این فرضیه نیز مورد تایید قرار گرفت. همان طور که بیان شده بود از موانع فرهنگی و اجتماعی بیان شده عدم استقبال داوطلبانه از سوی واحدهای تجاری است، خیلی از مباحث حسابرسی که از فعالیت های اجتماعی و دانشگاهی نشات می گیرند، وقتی با واحدهای تجاری در میان گذاشته می شود با بی میلی و عدم رغبت آن ها مواجه می شوند. از طرف دیگر، مدیران واحدهای تجاری ترس از آن دارند که فشار بر واحدهای تجاری آن ها برای حسابرسی عملیاتی آنها را در مقابل موج انتقادات قرار دهد.

با توجه به نتایج تحقیق پیشنهاد های مربوط به موانع فنی به شرح زیر می باشند:

از آنجا 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 جامعه حسابداران رسمی ایران پیشنهاد می گردد که به طور منظم، نسبت به برپایی این گونه سمینارها و همایش ها اقدام نمایند.

تدابیری از طرف جامعه حرفه ای حسابداری 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 به ویژه سازمان حسابرسی 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 سازمان

حسابرسی پیشنهاد می‌گردد 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. در خصوص پیشنهادهای مربوط به موانع اقتصادی باید خاطر نشان کرد که:

رویکرد بنیادین دولت به اقتصاد به سمت اجرای سیاست‌های خصوصی‌سازی باشد. با توجه به محدودیت منابع و امکانات و لزوم اعمال صرفه‌جویی و افزایش بهره‌وری، کارایی و اثربخشی استفاده از حسابرسی عملیاتی برای اداره موفق سازمان‌ها ضروری است. با توجه به اهمیت موضوع و نتیجه بدست آمده پیشنهاد می‌گردد که مسئولین اقتصاد کشور برای بهره‌گیری بیشتر از منابع تولید، راه‌کارهای قانونی مناسب را برای اجرای حسابرسی عملیاتی اجرایی نمایند.

درمورد موانع فرهنگی-اجتماعی به مدیران و هیات‌مدیره‌های شرکت‌ها و سازمان‌ها پیشنهاد می‌گردد که در شرکت‌های خود برای آگاهی از نقاط ضعف واحد اقتصادی و افزایش بهره‌وری، کارایی و صرفه اقتصادی بخش‌های مختلف شرکت از حسابرسی داخلی و حسابرسی عملیاتی استفاده نمایند. سازمان بورس و اوراق بهادار نسبت تصویب مقررات الزام‌آور از طرف اداره کل بورس و اوراق بهادار کشور جهت انجام دوره‌ای حسابرسی عملیاتی در کنار حسابرسی مالی به عنوان مکمل، اقدامات لازم به عمل آورد. حسابرسان و مدیران حسابرسی ضمن انجام حسابرسی مالی در شرکت‌های مورد حسابرسی، نسبت به معرفی حسابرسی عملیاتی به عنوان یکی از موثرترین خدمات مشاوره مدیریت، به مدیران سطوح مختلف و آشنا ساختن آن‌ها با ماهیت واقعی اینگونه خدمات، اقدام نمایند. برای تحقیقات آتی تحقیق می‌توان موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی توسط حسابرسان داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، با لحاظ فرضیات تحقیق حاضر و انتخاب مسئولین (روسای) واحدهای حسابرسی داخلی به عنوان جامعه آماری تحقیق انجام شود تا نتایج با تحقیق حاضر، مورد مقایسه قرار گیرد.

منابع

- امیر دلیر بناب ، یعقوب ، (1385) ، "بررسی میزان تأثیر حسابرسی عملیاتی در انجام به موقع طرح های عمرانی (آب منطقه ای آذربایجان شرقی)" ، پایان نامه کارشناسی ارشد ، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.
- بنی فاطمی ، سید محمدرضا ، (1383) ، از مجموعه مقالات آشنایی با برخی از مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی مجله حسابرسی ، شماره 23 ، 71 - 70 .
- حساس یگانه ، یحیی ، (1382) ، " چالش های حسابرسی عملیاتی " ، نشریه حسابدار ، شماره 161 .
- سرایي ، حسن ، (1382) ، مقدمه اي بر نمونه گيري در تحقیق ، تهران ، سمت .
- رایدر ، هری ، (1380) ، راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی ، ترجمه محمد مهیمنی و محمد عبدالله پور ، سازمان حسابرسی ، کمیته حسابرسی عملیاتی ، نشریه 149 .
- رحیمی کیا ، امین ، (1384) ، "پاسخگویی و دولت پاسخگو" ماهنامه تدبیر ، شماره 160 .
- رضا پور ، محمود ، (1384) ، " بررسی موانع و مشکلات اجرای حسابرسی عملیاتی در بانک مسکن " ، پایان نامه کارشناسی ارشد ، موسسه عالی بانکداری ایران .
- شاه محمدی ، مقصود ، (1377) ، "موانع و مشکلات اجرای حسابرسی عملیاتی در ایران" ، پایان نامه کارشناسی ارشد ، استاد راهنما : دکتر یحیی حساس یگانه ، دانشگاه علامه طباطبایی .
- صلاحی نژاد مریم ، بهمن ، (1387) ، " نقش حسابرسی عملیاتی در مدیریت راهبردی " ، ماهنامه حسابدار ، شماره 203 .
- فرزانه ، حیدر ، (1386) ، " بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی در دستگاه های اجرایی از دیدگاه مدیران و کارشناسان دیوان محاسبات کشور " ، فصلنامه حسابرسی ، زمستان ، شماره 24 .
- کمیته حسابرسی عملیاتی ، (1380) ، " آشنایی با حسابرسی عملیاتی " ، مجله حسابرس شماره 10 ، 97 .
- محمدی ، معبود ، (1387) ، " برخی چالش های حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی ایران " ، پایان نامه کارشناسی ارشد ، دیوان محاسبات کشور .
- موتمنی ، اعظم ، (1388) ، " موانع عدم اجرای حسابرسی عملیاتی در ایران از نظر آموزشی و حرفه ای " ، پایان نامه کارشناسی ارشد ، دانشگاه پیام نور .
- ناصرزاده ، نیم ، (1384) ، " بررسی موانع و مشکلات اجرایی حسابرسی عملیاتی " ، پایان نامه کارشناسی ارشد ، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی .
- نخبه فلاح ، افشین ، بهمن ، (1384) ، "حسابرسی عملکرد و عملیاتی" ماهنامه تدبیر ، 165 .
- نخبه فلاح ، افشین ، (1384) ، " 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 .

Aetharid.J.Jac,(1986),"Operational Auditing and Organization Performance Achieve form Many Practical Managers and Interior Auditing; Perception" , PhD Thesis. Arkansas University.

American Institute of Certified Public,(1982), " Accountants operational Audit Engagements to Operational Auditing", New York.

Brazel, Joseph F., Keith L. Jones, Douglas F. Prawitt ,(2010)," Improving Fraud Detection: Do Auditors React to Abnormal Inconsistencies between Financial and Non-financial Measures? ", North Carolina State University - Department of Accounting,George Mason University,Brigham Young University,January 11.

Brown , Stephen J., William N. Goetzmann, Bing Liang &Christopher Schwarz , (2009)," Trust and Delegation", NYU Stern School of Business,Yale School of Management - International Center for Finance; National Bureau of Economic Research (NBER),University of Massachusetts at Amherst - Department of Finance & Operations Management; China Academy of Financial Research (CAFR),University of California at Irvine,November 11.

Cadmus, Bradford,(1964), "operational Auditing Hand book Altamonte springs", Florida – The Institute of Internal Auditors, Inc, 210.

Gendron,Y., Davidj.Cooper and Barbara Towniey, (2007)," the Construction of Auditing Expertise in Measuring Government Performance Accounting" , Organization and Society, Volume 32.

Gerhardos D.B & Johanse Anglebrt, (1991), " Study to be Useful Operational Auditing Doctrine in the Computerize Information Management Evaluation " , PhD Thesis, University of South Africa.

Gnemeh,Ali, (1986), "Auditing of the West Advanced (Civilized) Countries Bode in State Auditing " , PhD Thesis, University Start kelaid England.

Lawrence B.Sawyer, (1973), " Just What is Management Auditing?"" , The Institute of Internal Auditors.

Loi,Teck Hui and Quek kia Fat, (2007), " Strategic Organizational Conditions for Risks Reduction and Earnings Management: A Combined Strategy and Auditing Paradigm", Accounting Forum, volume 31,P179-201.

Mori Dian,Suzan,(1994), " Traditional Changes in the Program and Operational Auditing in Executive Control Schedule in the Contract Services " , PhD Thesis, University of South California.

Nikkhah Azad,Ali,(1994),"Operational Auditing in US Colleges and Universities", Managerial Auditing Journal.

Sakai Marcia Y. and Chih-Hsien, (2009), "Auditing Program Evaluation Audits: Executive Training Exercise for Assessing Management Thinking, Planning, and Actions", Journal of Business Research, Volume 62,July, 680 – 689.

Schneider, Aron, (1973), "What Operational Auditing Is and Isn't " , the Internal Auditor.