

چالش‌های تعیین معیارهای حسابرسی عملیاتی

دکتر نظام‌الدین رحیمیان
استاد دانشگاه، مدرس و مجری حسابرسی عملیاتی

چکیده

توجه به موضوع معیارهای حسابرسی عملیاتی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است و موجب استفاده بهینه از منابع موجود، ارتقای بهره‌وری و عملکرد واحدهای اقتصادی و گسترش حسابرسی عملیاتی می‌شود.

فرایند سنجش، اندازه‌گیری، ارزش‌گذاری و قضاوت درباره عملکرد طی دوره معین، ارزیابی عملکرد نامیده می‌شود و در آن به وضع موجود با وضع مطلوب بر اساس معیارهای از پیش تعیین شده مورد بررسی قرار می‌گیرد.

در دنیای امروز، اغلب از حساب‌رسان عملیاتی خواسته می‌شود عملیات واحدهای اقتصادی را ارزیابی کنند. آنان برای شناسایی نارسایی‌ها باید وضعیت فعلی (عملکرد) را با وضع مطلوب (معیارهای

مناسب) مقایسه کنند و انتخاب معیار مناسب از اهمیت زیادی برخوردار است.

منظور از معیارهای حسابرسی عملیاتی، استانداردها، شاخص‌ها، بهترین شیوه عمل یا عملکرد ممتاز، مستدل و قابل حصولی است که «آنچه باید باشد» را نشان می‌دهد و عملکرد واقعی با آن‌ها مقایسه می‌شود.

نبود برنامه‌ریزی و راهبری در واحدهای اقتصادی، عدم وجود اطلاعات عملکرد مناسب، عدم اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی و در دسترس نبودن مجموعه‌های کاملی از معیارها از مهم‌ترین چالش‌های حسابرسان عملیاتی در مورد معیارهاست.

مقدمه

بحث درباره معیارهای حسابرسی عملیاتی، گفتگو پیرامون استفاده بهینه از منابع موجود و ارتقای بهره‌وری ارزش افزوده اقتصادی، ارزیابی عملکرد و بسترسازی برای اجرای هرچه بیشتر حسابرسی عملیاتی است.

انسان در همه قرون و اعصار با مشکل محدودیت منابع و امکانات تولید، روبه‌رو بوده است و در شرایط کنونی و با توسعه روز افزون علوم و فنون نیز، هنوز هم این محدودیت‌ها وجود دارد. در دنیای امروز، انتظارات مردم از رفاه اقتصادی و تقاضا برای کالاها و خدمات دارای روندی صعودی و رو به افزایش است. حال با توجه به محدودیت منابع و امکانات و ارتقای روز افزون مصرف کالاها و خدمات، یکی از مهمترین راه‌حل‌های ممکن برای کاهش شکاف بین عرضه و تقاضا، حداکثر استفاده از امکانات و منابع موجود، افزایش بهره‌وری و استفاده بهینه از منابع به منظور ایجاد ارزش افزوده اقتصادی است.

بهره‌وری، مفهومی جامع و فراگیر است و افزایش آن به منظور ارتقای سطح زندگی، رفاه، آرامش و آسایش انسان‌ها، همواره مدنظر دست‌اندرکاران سیاست و اقتصاد بوده است. بدیهی است سخت‌کوشی، تلاش و حسن تدبیر مدیران و ترکیب صحیح عوامل تولید، زمینه افزایش بهره‌وری در بنگاه‌ها، سازمان‌ها و دولت‌ها را فراهم می‌آورد (امامی میبیدی، ۱۳۷۹، ۳).

بنابراین، با توجه به مطالب پیشگفته و ناپایداری منابع، استفاده بهینه از منابع در واحدهای اقتصادی کشور، فریضه‌ای شرعی، وظیفه‌ای ملی، مسئولیتی وجدانی و رسالتی عقلی است و در سطح کلان اقتصادی منجر به حفظ و حراست منابع موجود کشور، ارتقای بهره‌وری و تحصیل منابع افزون‌تر و در نتیجه رشد و شکوفایی اقتصادی می‌شود (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۶).

ارزیابی عملکرد

ارزیابی عملکرد، فرایندی است که به سنجش و اندازه‌گیری، ارزش‌گذاری و قضاوت درباره عملکرد طی دوره‌ای معین می‌پردازد. با این کار، موضوع محدود می‌شود به عبارت دیگر، اندازه‌گیری عملکرد، مقایسه وضع موجود با وضع مطلوب براساس معیارهای از پیش تعیین شده است. تلاش برای بهبود مستمر عملکرد، کاری ضروری است زیرا در واحد اقتصادی، نیروی هم‌افزایی زیادی ایجاد می‌کند که این نیروها می‌تواند پشتیبان برنامه رشد، توسعه و ایجاد فرصت‌های تعالی سازمانی شود.

فرایند ارزیابی عملکرد، مجموعه‌ای از فعالیت‌ها و اقدامات با توالی و ترتیب خاص، منطقی و هدف‌دار است. این فرایند، با انتخاب مدل‌ها و الگوهای متفاوتی انجام می‌شود. مهمترین و متداول‌ترین الگوها و مدل‌های اجرای فرایند ارزیابی عملکرد شامل فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی، کارت ارزیابی متوازن، برنامه‌ریزی آرمانی، الگوی تحلیل پوششی داده‌ها، الگوی شش سیگما و الگوهای سیستم‌های کیفیت (متشکل از ممیزی کیفیت ایزو، مدیریت کیفیت جامع، الگوی مهندسی مجدد، مدل ترازبایی و الگوسازی، الگوی سنجش کارایی و اثربخشی، الگوی هوشین کانری و الگوی برتری سازمانی بنیاد کیفیت اروپایی) است. در فرایند ارزیابی عملکرد، به رغم انتخاب هر مدل و الگوی خاص، طی مراحل و رعایت نظم و توالی فعالیت‌های زیر ضروری می‌باشد:

۱. تدوین معیار، ابعاد و محورهای مربوط و تعیین واحد اندازه‌گیری آنها
معیارها، مسیر حرکت واحدهای اقتصادی را برای رسیدن به

حسابرسی، ۱۳۸۰، ۹۷).

این نوع حسابرسی، نوعی خدمات مشاوره مدیریت است که از طریق ارزیابی عملیات واحد اقتصادی و ارائه پیشنهاد برای بهبود عملیات به مدیران واحدهای اقتصادی کمک می‌کند (رحیمیان، ۱۳۸۲، ۲۷). در دنیای امروز، اغلب از حساب‌رسان (داخلی و مستقل) خواسته می‌شود عملیات واحد اقتصادی را ارزیابی کنند و تقاضا برای این خدمات، با تاکید بر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات و نتایج حاصل، رو به افزایش است (رایدر، ۱۳۸۶، ۱۱).

در حسابرسی عملیاتی، حساب‌رسان برای شناسایی نارسایی‌ها باید وضعیت فعلی (عملکرد) را با معیارهای مناسب مقایسه کنند و انتخاب معیار مناسب، از اهمیت زیادی برخوردار است. در فرایند حسابرسی، مهمترین عامل مربوط به یافته‌های حسابرسی عملیاتی، ریشه‌یابی نارسایی‌هاست و حساب‌رسان باید عواملی را شناسایی کنند که سبب فعالیت‌های ناکارا و غیراقتصادی می‌شود و در این مورد، مسئولیت آنان شناسایی دلایل اصلی و انحراف از معیارهای مورد انتظار است (کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۰، ۱۰۱).

اهداف حسابرسی عملیاتی

اهداف کلی حسابرسی عملیاتی، براساس آرای انجمن حسابداران رسمی امریکا به شرح زیر است:

الف- ارزیابی عملکرد

حسابرسی عملیاتی شامل ارزیابی عملکرد واحد مورد بررسی است. منظور از ارزیابی عملکرد، مقایسه نحوه هدایت و اجرای فعالیت‌های واحد اقتصادی با موارد زیر است:

(۱) اهداف عملیاتی که توسط مدیریت یا صاحبکار معلوم می‌شود مانند سیاست‌ها، استانداردها، مقاصد و اهداف عملیاتی واحد اقتصادی.

(۲) سایر معیارهای مناسب برای سنجش و ارزیابی.

ب- شناسایی فرصت‌های موجود برای بهبود عملیات

بهبود عملیات را می‌توان با توجه به صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی طبقه‌بندی کرد. افراد حرفه‌ای می‌توانند از طریق کاربرد

اهداف مشخص می‌کند و همواره تدوین آنها، با توجه به چشم‌انداز، شرح مأموریت، اهداف کلان، راهبردهای بلندمدت و کوتاه مدت، برنامه‌های عملیاتی و فعالیت‌های اصلی تدوین می‌شود.

۲. تعیین وزن معیارها از لحاظ اهمیت آنها

برای تعیین ضرایب و اوزان معیارها از لحاظ اهمیت آنها و سقف امتیازات مربوط، روش‌های مختلفی مانند روش لیکرت، روش گروه اسمی، روش بوردا و روش انتخاب نظرات کارشناسان وجود دارد.

۳. استاندارد گذاری و تعیین وضعیت عملکرد مطلوب معیارها

برای پایان دوره ارزیابی

در این مورد، معیار عملکرد و مقدار تحقق آن به صورت کمی و کیفی و نرخ رشد عملکرد در سال‌های گذشته به صورت میانگین دو یا چند سال گذشته، با در نظر گرفتن اهداف خاص آن دوره و پدیده‌های موثر در نحوه تحقق آن معیار، استخراج و معین می‌گردد.

۴. اندازه‌گیری از طریق مقایسه عملکرد واقعی با استاندارد

مطلوب از قبل تعیین شده

برای هر معیار، عملکرد واقعی با استفاده از مجموع واقعیت‌های موجود مشخص و با استاندارد عملکرد مطلوب مقایسه و وضعیت تحقق اهداف آن بررسی می‌شود.

۵. استخراج و تجزیه و تحلیل نتایج

در نهایت، تجزیه و تحلیل لازم انجام و در صورت لزوم اقدامات اصلاحی برای بهبود عملکرد در آن معیار تعیین می‌شود (رحیمی، ۱۳۸۵، ۴۱ و ۴۲).

حسابرسی عملیاتی

حسابرسی عملیاتی، فرایند منظم و روشمند ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات واحد اقتصادی و گزارش نتایج ارزیابی همراه با پیشنهادهای عملی به اشخاص ذیصلاح برای بهبود عملیات است. در حسابرسی عملیاتی، اثربخشی، میزان دستیابی به هدف‌ها، کارایی، نسبت نتایج بدست آمده از عملیات (ستانده) به منابع مصرف شده (داده) و صرفه اقتصادی، تلاش برای حداقل کردن هزینه تحصیل و استفاده از منابع واحد اقتصادی با حفظ کیفیت مناسب است (کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان

روش‌های حسابرسی عملیاتی، فرصت‌های خاص بهبود عملیات را شناسایی کنند.

ج- ارائه پیشنهاد برای بهبود عملیات یا ادامه بررسی‌ها

پیشنهاد‌های حسابرسی عملیاتی دارای تنوع زیادی است. حسابرس عملیاتی در موارد بسیاری می‌تواند پیشنهاد‌های خاصی ارائه کند. اما در بعضی از موارد، ممکن است انجام بررسی‌های بیشتر و فراتر از دامنه فعلی عملیات حسابرسی، لازم باشد (صفر، ۱۳۷۶).

وظایف (ج) آیا واحد مورد بررسی، قوانین و مقررات مربوط به برنامه را رعایت کرده است؟

حسابرسی اثربخشی (برنامه) می‌تواند شامل تعیین این موضوع باشد که مدیریت تا چه میزان از معیارهای معتبر و قابل اتکا برای سنجش اثربخشی برنامه‌ها یا طرح‌ها برخوردار است (کمیت‌ه حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، ۱۳۷۸، ۱۶ الی ۱۸).

انواع حسابرسی عملیاتی

طبق استانداردهای حسابرسی دولتی ایالات متحده، انواع حسابرسی عملیاتی عبارتند از:

۱. حسابرسی صرفه اقتصادی و کارایی

این نوع حسابرسی شامل تعیین مواردی به شرح زیر است:

الف- آیا واحد مورد بررسی در تهیه، حفظ و استفاده از منابع خود (نیروی انسانی و دارایی‌ها)، به گونه‌ای اقتصادی و کارآمد عمل می‌کند؟

ب- علل هرگونه عدم کارایی و غیراقتصادی بودن عملیات چیست؟

ج- آیا واحد مورد بررسی، قوانین و مقررات مرتبط با موضوعات صرفه اقتصادی و کارایی را رعایت می‌کند؟

در فرایند حسابرسی، مهمترین عامل مربوط به یافته‌های حسابرسی عملیاتی، ریشه‌یابی نارسایی‌هاست و حسابرسان باید عواملی را شناسایی کنند که سبب فعالیت‌های ناکار و غیراقتصادی می‌شود و در این مورد، مسئولیت آنان شناسایی دلایل اصلی و انحراف از معیارهای مورد انتظار است

در حسابرسی صرفه اقتصادی و کارایی این موضوع می‌تواند مورد بررسی قرار گیرد که آیا در واحد اقتصادی، معیارهای معتبر و قابل اتکای سنجش صرفه اقتصادی و کارایی وجود دارد؟

۲. حسابرسی اثربخشی (برنامه)

این نوع حسابرسی شامل موارد زیر است:

الف) میزان دستیابی به نتایج یا منافع تعیین شده توسط قانون‌گذار یا سایر ارگان‌های مجاز

ب) اثربخشی واحد اقتصادی، سازمان‌ها، طرح‌ها، فعالیت‌ها یا

معیارهای حسابرسی

تعریف

تعاریف مختلفی برای معیارهای حسابرسی ارائه شده که برخی از آنها به شرح زیر است:

• معیارهای حسابرسی، شاخص‌هایی

هستند که حسابرسان یافته‌های خود را با آن می‌سنجند تا به نتیجه‌گیری‌های منطقی دست یابند؛ به عبارت دیگر، این معیارها، استانداردهایی هستند که مدیریت واحد اقتصادی می‌تواند به طور واقع بینانه انتظار داشته باشد که به آنها دست یابد. معیار مبنای قضاوت است. هر پروژه، برنامه و واحد اقتصادی، عملکردی خوب یا بد دارد و حسابرسان عملیاتی نیز باید از معیارها برای قضاوت‌های خود استفاده کنند. از

این رو معیارها هسته مرکزی فرایند حسابرسی را شکل می‌دهند. (بنی فاطمی کاشی، ۱۳۸۳، ۶۹).

• معیارهای حسابرسی، استانداردهای مستدل و قابل دستیابی عملکردی هستند که با آنها می‌توان صرفه اقتصادی، کارایی، و اثربخشی فعالیت‌ها را ارزیابی کرد. این معیارها، الگوی کنترلی مطلوبی برای موضوع مورد بررسی هستند. آنها روش صحیح کار یعنی انتظارات فرد منطقی و مطلع از آنچه که باید باشد را نشان می‌دهند (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۷).

• معیارهای حسابرسی، کنترل‌ها و استانداردهای عملکرد

به تعیین حوزه‌های خطر آفرین و مستعد بهبود پرداخته و صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات را ارزیابی می‌کنند.

زمان تعیین معیار در فرایند حسابرسی عملیاتی

حسابرسان در برنامه ریزی حسابرسی عملیاتی باید علاوه بر وظایف دیگر خود، وضعیت معیارهای مورد نیاز برای ارزیابی موضوعات حسابرسی را مشخص کنند (کمیت‌های حسابرسی عملیاتی، ۱۳۷۸، ۷۴). اگر واحد مورد بررسی از معیارهای مشخص و معنی‌داری برای ارزیابی عملکرد خود استفاده می‌کند، حسابرس باید مربوط بودن این معیارها را با موضوع مورد حسابرسی بررسی نماید تا اطمینان یابد که این معیارها معقول و کامل هستند. در مواقعی که بررسی‌ها نشان می‌دهد معیارهای واحد مورد بررسی مناسب است، معیارهای موجود به عنوان معیارهای حسابرسی مورد استفاده قرار می‌گیرند. اما اگر واحد مورد بررسی فاقد استانداردهای مدون و مطلوب برای اندازه‌گیری و قضاوت در مورد عملکرد و متناسب با اهداف حسابرسی باشد، حسابرس باید معیارهای مناسبی را تعیین کند (OAG, 2002, 51).

ویژگی‌های معیارهای مناسب حسابرسی عملیاتی

برخی از مهمترین ویژگی‌های معیارهای مناسب حسابرسی به شرح زیر می‌باشد:

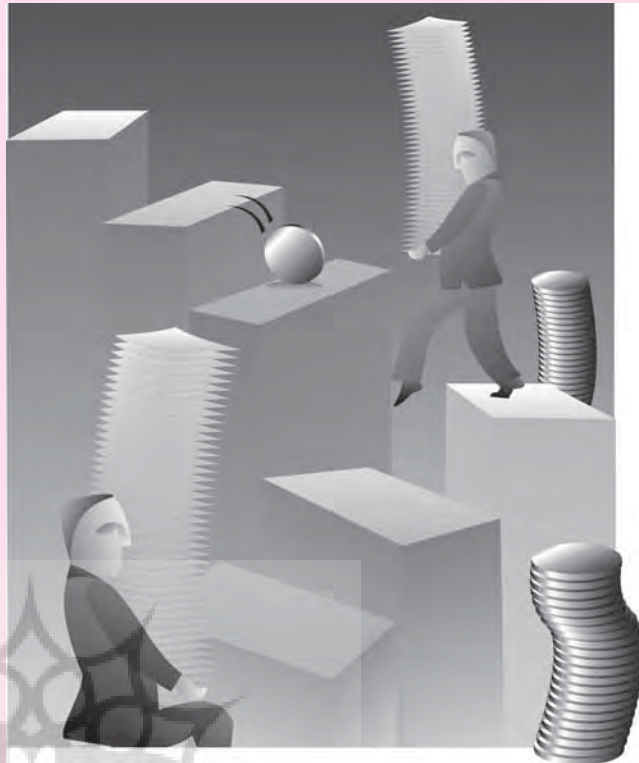
قابل اتکا بودن: معیارهای قابل اتکا، منتج به نتیجه‌گیری‌های یکسان توسط حسابرسان دیگری می‌گردد که در همان شرایط از معیارهای مذکور استفاده کرده‌اند.

بی طرفی: معیارهای بی طرفانه، عاری از هر نوع غرض ورزی حسابرس نسبت به مدیریت هستند.

مفید بودن: معیارهای مفید، منتج به یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌هایی می‌شود که نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان را تامین می‌نماید.

قابل فهم بودن: معیارهای قابل فهم، بصورت واضح بیان شده و در معرض تفسیرهای مختلف قرار نمی‌گیرد.

قابل مقایسه بودن: معیارهای قابل مقایسه، با معیارهای مورد استفاده در حسابرسی عملکرد سازمان‌ها یا فعالیت‌های مشابه و



مستدل و قابل حصولی هستند که با استفاده از آن‌ها، میزان رعایت، کفایت سیستم‌ها و کارکردها، کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات را می‌توان ارزیابی و ارزشیابی کرد (OAG, 2002, P.50. par. 4. 41).

• معیارهای حسابرسی، عواملی هستند که حسابرسان برای تعیین میزان اهمیت عناوین یا حوزه‌هایی انتخاب می‌کنند که دارای خطر زیادی هستند و فرصت‌هایی را برای بهبود عملکرد در حسابرسی عملیاتی ارائه می‌کنند (رحیمیان، ۱۳۸۳، ۲۴۵).

• معیارها، استانداردهایی هستند که به منظور تعیین دستیابی یا پیشی گرفتن طرح از هدف مورد انتظار به کار برده می‌شود (کمیت‌های حسابرسی عملیاتی، ۱۳۷۸، ۷۹).

با توجه به تعاریف پیشگفته، می‌توان معیارهای حسابرسی را به شرح تعریف کرد:

معیارهای حسابرسی، استانداردها، شاخص‌ها، بهترین شیوه عمل یا عملکرد ممتاز، مستدل و قابل حصولی هستند که آنچه باید باشد را نشان می‌دهند و عملکرد واقعی با آنها مقایسه و ارزیابی می‌شود. در حسابرسی عملیاتی، حسابرسان با بهره‌گیری از معیارها،

معیارهای مبتنی بر نتایج و معیارهای وابسته به طرز عمل و رویه وجود دارد.

الف - معیارهای مبتنی بر نتایج

معیارهای نتایج در آن گروه از یافته‌های حسابرسی به کار می‌رود که دارای اهداف ارزیابی انجام و اتمام کارهاست و کفایت عملکرد براساس جنبه‌هایی مانند کمیت، به موقع بودن، کیفیت، هزینه، کارایی، خشنودی مشتری و دستیابی به اهداف برنامه، ارزیابی می‌شود. معیارهای مبتنی بر نتایج دارای کاربرد مشترک و عمومی به این شرح می‌باشد:

- هدف‌هایی که باید به آنها دست یافت: اعمال کنترل توسط مدیریت، کاری واجب و ضروری است. معیارها نشان می‌دهند که افراد تا چه میزان می‌خواهند کار خود را به خوبی انجام دهند.
- اطلاعات روند: اطلاعات روند، مقایسه عملکرد جاری با سال‌های قبل است. روندها اطلاعات با ارزشی در این مورد ارائه می‌کنند که چه عملکردی افزایش و چه عملکردی کاهش یافته است. روندها، مشابه معیارها نمی‌توانند به درستی نشان دهند که کدام عملکرد خشنودکننده است.
- استانداردهای فنی و مهندسی و هنجارهای مورد قبول: استانداردهای فنی و مهندسی و هنجارهای مورد قبول می‌تواند به عنوان معیارهای مفید مورد استفاده قرار گیرد. اما باید توجه داشت که آنها از نظر تاریخی، ارزش خود را از دست می‌دهند. پرداخت صورت حساب‌های فروشندگان ظرف مدت ۳۰ روز از تاریخ صدور آن، نمونه‌ای از استاندارد پذیرفته شده عمومی عملکرد و هنجارهای مورد قبول است.

- بهترین سطح عملکرد از لحاظ تاریخی: در صورت امکان، سطح عملکرد بدست آمده در زمان‌های قبلی می‌تواند به عنوان سطح عملکرد واحد اقتصادی تعیین شود.
- اطلاعات درون برنامه‌ای: مقایسه میان بخش‌ها، دفاتر و مناطق جغرافیایی، اطلاعاتی را در درباره گستره عملکردهای واحد تجاری یا برنامه ارائه می‌کند. این‌ها

معیارهایی یکسان می‌باشند که در حسابرسی‌های قبلی واحد مورد رسیدگی استفاده شده است.

کامل بودن: اشاره به تدوین کلیه معیارهای با اهمیت برای ارزیابی عملکرد در شرایط مختلف دارد.

قابل قبول بودن: معیارهای قابل قبول، معیارهایی هستند که واحد مورد رسیدگی، قوه مقننه، رسانه‌ها و عامه مردم با آن موافق باشند (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۷).

لزوم مناسب بودن معیارها

حسابرسان باید مدیران واحدهای اقتصادی و خوانندگان گزارش خود را در این مورد متقاعد کنند که معیارهای به کار رفته برای یافتن یافته‌های حسابرسی مناسب بوده و امکان نتیجه‌گیری مطلوب را فراهم کرده است.

طبق استانداردهای حسابرسی دولتی تجدید نظر شده در سال ۱۹۸۸، حسابرسان باید تلاش کنند معیارهای مناسبی را بدست آورند که مورد پذیرش مدیریت واحد مورد رسیدگی و سایر اشخاص موثر قرار گیرد. این موضوع به دو دلیل اهمیت دارد:

۱. مدیران و اشخاص موثر از معیارهایی مطلع می‌شوند که حسابرسان می‌خواهند از آنها در قضاوت خود در مورد برنامه‌ها یا عملیات استفاده کنند.
۲. این کار به حسابرسان فرصت می‌دهد که موافقت مدیریت را با معیارها بدست آورند و از دلایل مخالفت مدیران با آن مطلع شوند. در صورت عدم موافقت مدیران با استفاده از معیارهای حسابرسان، خطر حسابرسی و زمان کار مورد نیاز برای بدست آوردن معیارهای مناسب افزایش می‌یابد (Raaum and Morgan, 2001, 58).

منابع تدوین معیارهای حسابرسی عملیاتی

نظریه اهمیت موضوع، نشریات، کتب و منابع مختلفی به بحث درباره معیارهای حسابرسی عملیاتی پرداخته‌اند. برخی از این منابع عبارتند از:

- ۱) کتاب حسابرسی عملیاتی: با رویکرد اندازه‌گیری طبق مندرجات این کتاب، دو گروه گسترده معیار با عناوین

- اسناد و مدارک اصلی و عمده مربوط به برنامه ریزی، جداول زمانی، طرح‌ها و بودجه‌ها،
- روش‌های پذیرفته شده مدیریت،
- اصول پذیرفته شده حسابداری،
- استانداردهای حسابرسی،
- بیانیه‌های تحقیقاتی دانشگاهی ارائه شده توسط مجامع حرفه‌ای،
- مجموعه استانداردهای عملکرد ارائه شده توسط مدیریت واحد تجاری،
- مطالب علمی و پژوهشی موجود درباره موضوع و استانداردهای مورد استفاده حسابرسی عملیاتی،
- استانداردهای استفاده شده در حسابرسی عملیاتی واحدهای مشابه.

- عملکرد گذشته حسابرسی عملیاتی واحد تجاری،
- مصاحبه با کارشناسان و متخصصان (Department of the Auditor General of Pakistan, 1993)

نمونه‌هایی از معیارهای حسابرسی عملیاتی

در استانداردهای حسابرسی دولتی و در منابع و کتب مربوط به حسابرسی عملیاتی، نمونه‌هایی از معیارهای حسابرسی ارائه شده است. برخی از نمونه‌های ارائه شده به این شرح می‌باشد:

(۱) کتاب راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی در این کتاب معیارها به شرح زیر به دو گروه تقسیم شده است:

الف- معیارهای درون سازمانی
این معیارها شامل سیاست‌های سازمانی، قوانین و مقررات، قراردادهای الزامات تامین مالی، طرح‌های سازمانی و واحدی، مقاصد و اهداف عملیاتی، بودجه‌ها، جداول زمانی و طرح‌های تفصیلی است.

ب- معیارهای تدوین شده توسط حسابرسی عملیاتی
این معیارها شامل عملکرد واحدهای اقتصادی و سازمان‌های مشابه، آمارهای مربوط به صنعت، عملکرد گذشته و حال واحد مورد بررسی، استانداردهای مهندسی، تجزیه و تحلیل یا بررسی‌های ویژه، قضاوت حسابرسی، روش‌های کاری مناسب و عرف تجارب

معیارهای پر قدرتی برای قضاوت درباره سطح احتمالی عملکرد با این محتوا نشان می‌دهند.

- مقایسه با سایر واحدهای اقتصادی:
- بررسی نحوه انجام همان کار یا کار مشابه در واحدهای اقتصادی و شرکت‌های دیگر.
- زمان انجام کار با توجه به زمان تلف شده:
- این معیار، فقط برای ارزیابی به موقع بودن و زمان مناسب کاربرد دارد.
- مطلوبیت‌ها یا انتظارات مشتری:
- معمولاً مطلوبیت‌ها یا انتظارات مشتری، معیارهای نهایی را ارائه می‌کند.

ب) معیارهای وابسته به طرز عمل و رویه

این معیارها در حسابرسی‌هایی به کار می‌روند که دارای هدف ارزیابی فرایند هستند و در آن‌ها، این موضوع مورد بررسی قرار می‌گیرد که چه چیزهایی انجام شده و چه چیزهایی باید انجام شود. ادبیات حسابرسی عملیاتی در این مورد به صورت واژه بهترین عملکرد، مفهوم معیارها را برای قضاوت درباره روش‌ها و عملکردها مشخص می‌کند.

حسابرسان باید هوشیار باشند که معیارهای مربوط به طرز عمل و رویه‌ها، با این هدف انجام می‌شود که واحد مورد بررسی به اهداف مطلوب دست یابد یا پیامدهای نامطلوب نداشته باشد (Raauum and Morgan, 2001, 60).

(۲) دستورالعمل حسابرسی عملیاتی پاکستان
در این دستورالعمل آمده است که در حسابرسی عملیاتی می‌توان از منابع زیر برای تعیین معیارهای جدید استفاده و درباره آن‌ها با مسئولان واحد مورد رسیدگی مذاکره کرد:

- مقررات و خط مشی‌های دولتی،
- قواعد، مقررات و قوانین کاربردی شامل مقررات درونی سازمانی و برون سازمانی،
- شرح سیستم‌ها، روش‌های مورد عمل و شرح مسئولیت‌ها و اختیارات،

نقش و جایگاه معیارها در فرایند تکمیل یافته‌های حسابرسی عملیاتی

مهمترین و اساسی‌ترین موضوع در حسابرسی عملیاتی، تکمیل یافته‌های حسابرسی است و از آن به عنوان قلب حسابرسی عملیاتی نام برده می‌شود. کارهای حسابرسی عملیاتی در خصوص تکمیل یافته‌های حسابرسی شامل گردآوری اطلاعات مناسب، مهم و واقعی درباره یافته‌ها و ارزشیابی آنها است (رایدر، ۱۳۸۶).

فرایند تکمیل یافته‌های حسابرسی دارای شمای منطقی به شرح زیر است: (Reaun, and Morgan 2001, 51)

حسابرس عملیاتی برای تکمیل یافته‌های حسابرسی، باید از ویژگی‌های زیر آگاه بوده و آنها را به طور موثر مورد استفاده قرار دهد:

الف) وضعیت واقعی^۱

این واژه را حسابرسان زمانی به کار می‌برند که بخواهند شواهد گردآوری شده را توصیف کنند و بگویند عملکرد جاری حسابرسی چه بوده است. (چه بوده^۲ به زمان عملکرد گذشته باز می‌گردد و چه باید باشد^۳ رو به آینده دارد.) در اجرا و برای کسب نتایج حسابرسی، وضعیت واقعی به عنوان سطح عملکرد، مورد اندازه‌گیری یا ارزیابی قرار می‌گیرد.

وضعیت واقعی، طبق استانداردهای حسابرسی دولتی ایالات متحده، موقعیتی است که وجود دارد یا انجام شده است و در طول دوره حسابرسی، تعیین و مستند می‌شود (Government Auditing Standards, 1994, P. 82, par. 6-50)

حسابرسان ممکن است با کاربرد معیارها، به یکی از سه وضعیت زیر دست یابند:

۱. وضعیت واقعی خشنودکننده است و طبق معیارها انجام شده باشد.

۲. وضعیت واقعی به خوبی انجام نشده و معیارها مورد عمل قرار نگرفته‌اند.

۳. وضعیت واقعی به گونه‌ای است که بخشی از معیارها انجام شده است.

استانداردهای حسابداری دولتی ایالات متحده مصوب

مطلوب می‌باشد (رایدر، ۱۳۸۶، ۲۳۵).

۲) استانداردهای پذیرفته شده دولتی تدوین شده توسط

دیوان محاسبات ایالات متحده

طبق این استانداردها، معیارهای بخش عمومی عبارتند از:

الف- انتظارات یا هدف‌های وضع شده به وسیله قوانین یا مقررات تعیین شده از سوی مدیریت

ب- استانداردها و هنجارهای فنی

پ- نظر کارشناسان

ت- عملکرد سال‌های قبل

ث- عملکرد سایر واحدهای اقتصادی مشابه

ج- عملکرد در بخش خصوصی (Government Auditing

standards, 2003)

۳) استانداردهای حسابرسی اِبنتوسای

طبق این استانداردها معیارهای حسابرسی را می‌توان از منابع

زیر اقتباس کرد:

- قوانین و مقررات حاکم بر عملیات واحد مورد رسیدگی،
- تصمیمات اتخاذ شده توسط قوه مجریه یا قوه مقننه،
- خط مشی‌ها و رویه‌ها،
- رجوع به عملکردهای دوره قبل،
- مقایسه با بهترین روش،
- استانداردهای حرفه‌ای، تجارب و ارزش‌ها،
- شاخص‌های کلیدی عملکرد که توسط دولت یا دستگاه مورد رسیدگی تعیین شده است،
- توصیه کارشناسان مستقل، فرمول‌ها و فناوری‌های تولید،
- دانش تخصصی اثبات شده یا جدید،
- سایر اطلاعات مورد اتکا،
- معیارهای مورد استفاده در حسابرسی‌های مشابه قبلی یا مورد استفاده سایر موسسات حسابرسی،
- سازمان‌های دارای فعالیت‌های مشابه یا برنامه‌های مشابه،
- استانداردهای عملکرد یا استعلام‌های قبلی صورت گرفته توسط قوه مقننه، مدیریت عمومی و ادبیات موضوع مورد بررسی (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۷، ۸۵).

هدف اولیه حسابرسی عملکرد، ارزیابی میزان دستیابی به انتظارات برنامه است. انتظارات درباره عملکرد را می‌توان در شرایط عادی در هدف‌های واحدهای اقتصادی یافت. از این رو، شرط لازم در انتخاب معیارها، این است که هدف‌های عملکرد تدوین شده توسط مدیریت و قانون‌گذاران در نظر گرفته شده شود. بهر حال، اگر معیارها قبل از قبول چنین هدف‌هایی تدوین شده باشد، حسابرسان باید تعیین کنند که آیا آنها مطلوب هستند؟ و در صورت مطلوب بودن، در رویکرد عادی به عنوان معیار به کار روند (Reaum and Morgan, 2001, 53).

ج) علت^۵

یافته‌های حسابرسی عملیاتی زمانی کامل می‌شود که حسابرس دلایل یا علل انحراف از معیارها را به طور کامل شناسایی کند. حسابرسی عملیاتی به منظور تجزیه و تحلیل علل باید به این سئوالات پاسخ دهد:

- چرا این اتفاق افتاده است؟
- دلایل وجود نارسایی‌های عملیاتی چیست؟
- مهمترین عامل در یافته حسابرسی عملیاتی، مشخص ساختن علل نارسایی است زیرا این علل موجب از دست رفتن کارایی و صرفه اقتصادی عملیات می‌شود.

د) اثر^۶

اثر تفاوت بین معیارها و وضعیت واقعی و پیامدهای متفاوت را ارائه می‌کند. این واژه را حسابرسان عملیاتی برای توصیف انحرافات ناشی از معیارها، وضعیت واقعی و شواهدی به کار می‌برند که برای نشان دادن پیامدهای خوب یا بد مورد استفاده قرار می‌دهند. از آنجا که واژه پیامدها، مفهوم اثر را بیان می‌کند، در این مورد، این دو واژه مترادف هم به کار می‌روند. اثر طبق استانداردهای حسابرسی به این صورت بیان شده است. در زمانی که هدف حسابرسان، تعیین پیامدهای بالقوه یا واقعی وضعیتی باشد که دارای اختلاف مثبت یا منفی از معیارها است، اثر، این پیامدها را اندازه‌گیری می‌کند.

اثر از طریق واژه‌های کمی و کیفی به این موضوع پاسخ می‌دهد که چه تفاوت‌هایی بین وضعیت واقعی و پیامدهای آن وجود دارد؟ و آیا این تفاوت‌ها با اهمیت است یا خیر؟ حسابرسان عملیاتی اغلب



سال ۱۹۸۸ بیان می‌کند که روش‌های مقایسه‌ای به کار رفته و اندازه‌گیری شده و معیارهای مورد استفاده در ارزیابی عملکرد باید توصیف شود (GAGAS, 1988 Revision, P. 7-3, Par. 15). در اندازه‌گیری عملکرد، هر فردی به موارد زیر نیاز دارد:

۱. واحد مورد قبول اندازه‌گیری
۲. مفهوم، ابزار یا وسیله‌ای برای شناخت، محاسبه و ثبت واحدهای اندازه‌گیری شده.

واحد اندازه‌گیری براساس مقادیری مانند ساعت و فوت تعریف می‌شود که امکان ارزیابی این مقادیر را به صورت اعداد و کمی فراهم می‌سازد (Reaum and Morgan, 2001, 52).

ب) معیار

معیارها آنچه را که باید باشد یا می‌تواند باشد^۴ را نشان می‌دهند. این واژه توسط حسابرسان عملیاتی به کار می‌رود تا شواهد به کار رفته را توصیف کنند و به ارزیابی کفایت عملکرد بپردازند. معیارها میزان انحراف را از سطح عملکرد مورد مقایسه، ارائه می‌کند. معیارها، طبق استانداردهای حسابرسی دولتی ایالات متحده، به استانداردهای مورد استفاده برای تعیین این موضوع اطلاق می‌شود که چگونه برنامه اجرا می‌شود یا انتظارات را برآورده می‌سازد.

اهداف میانی و این هدف‌ها نیز در سطح برنامه‌ها، تعیین می‌شود. معیارهای عملکرد با اهداف عملکرد، رابطه نزدیکی دارد، بنابراین در جایی که اهداف از قبل مشخص و قابل ارزشیابی و روشن، نشده باشد ارزیابی عملکرد و انجام حسابرسی عملیاتی به سهولت امکان پذیر نیست.

۲) عدم وجود اطلاعات عملکردی مناسب

مدیران شرکت‌ها برای تدوین معیارهای عملکرد برنامه‌ها، باید نتایج مشخص یا آثاری را تعیین کنند که انتظار می‌رود از طریق برنامه‌ها می‌توان به آنها رسید و قبل از تدوین و قانونمند کردن معیارهای عملکرد، لازم است تا پایگاه‌های اطلاعاتی لازم برای درک این موضوعات به کار گرفته شود.

وجود اطلاعات عملکردی مناسب برای حفظ موقعیت و کسب بهبود و توسعه، حیاتی است و ایجاد و استفاده از شاخص‌های عملکرد مناسب نشان می‌دهد که چگونه شرکت‌ها در اجرای برنامه‌های عملیاتی و رسیدن به اهداف خود با موفقیت حرکت می‌کنند. اطلاعات عملکرد تدوین شده در شرکت باید بیان کند که بخش‌های مختلف، برنامه‌های عملیاتی را تا چه میزان انجام داده‌اند و آیا به تعهدات مشخص در راهبردهای خود رسیده‌اند؟ یاخیر. این اطلاعات همچنین باید شرح دهد که چگونه منابع به کار گرفته شده برای فعالیت‌ها و اقدامات خاص، به نتایج مشخص دست می‌یابد. در حال حاضر، این اطلاعات در بیشتر واحدهای اقتصادی ایران گردآوری نمی‌شود.

۳) عدم اجرای بودجه ریزی عملیاتی در کشور

بودجه ریزی عملیاتی^۸ طبق تعریف سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی^۹، شکلی از بودجه‌ریزی است که اعتبارات تخصیص یافته را به نتایج قابل سنجش ارتباط می‌دهد (Schick, 2003, 83) دیوان محاسبات ایالات متحده نیز بودجه‌ریزی عملیاتی را نوعی بودجه‌ریزی می‌داند که اطلاعات عملکرد را به بودجه ارتباط

اثر را به این صورت به کار می‌برند تا به مدیریت و قانونگذاران نشان دهند و آنان را متقاعد کنند که خط مشی‌ها و رویکردها به خوبی کار می‌کنند و برنامه‌ها و خدمات رضایت بخش می‌باشند یا عملکرد خوب است و نه بد (Reaum and Morgan, 2001, 56).

ه) توصیه‌ها^۷

این مرحله، مرحله تعیین اقداماتی است که برای اصلاح وضعیت واقعی باید صورت گیرد. عامل اصلی تکمیل موفقیت‌آمیز یافته‌های حسابرسی عملیاتی، ارائه پیشنهادها و عملیاتی جهت انجام اقدامات اصلاحی برای بهبود وضعیت نامساعد جاری است. توصیه‌ها باید به طور منطقی به شرح علت وجود وضعیت نامساعد کنونی و انجام

اقداماتی بپردازند که برای جلوگیری از تکرار آن باید صورت گیرد. این توصیه‌ها باید قابل اجرا و منطقی باشد تا مدیریت به آسانی مزایای به کارگیری آنها را دریابد. حسابرس عملیاتی همیشه باید هزینه اجرای پیشنهاد را در مقابل منابع مورد انتظار آن بسنجد (رایدر، ۱۳۸۶، ۲۴۱).
چالش‌های تعیین معیارهای حسابرسی عملیاتی

این چالش‌ها در بسیاری از موارد، مشابه کشورهای دیگر دنیا است. بیان

این چالش‌ها، با امید به رفع آنها و بسترسازی مناسب برای اجرای هر چه بیشتر حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی و خصوصی در ایران صورت می‌گیرد. برخی از مهمترین چالش‌های تعیین معیارهای حسابرسی عملیاتی در ایران به شرح زیر است:

۱) نداشتن برنامه‌ریزی راهبردی در واحدهای اقتصادی

اداره مطلوب واحدهای اقتصادی زمانی تحقق می‌یابد که استفاده از منابع آن در راستای دستیابی به برنامه‌های راهبردی و عملیاتی تدوین شده، انجام شود. برنامه ریزی اداره هر واحد اقتصادی با توجه به ملاحظات اجتماعی، اقتصادی و محیطی آن، در چارچوب اهداف راهبردی صورت می‌گیرد.

در صورت وجود برنامه راهبردی، اهداف راهبردی بلند مدت به

مهمترین و اساسی‌ترین موضوع در حسابرسی عملیاتی، تکمیل یافته‌های حسابرسی است و از آن به عنوان قلب حسابرسی عملیاتی نام برده می‌شود. کارهای حسابرسی عملیاتی در خصوص تکمیل یافته‌های حسابرسی شامل گردآوری اطلاعات مناسب، مهم و واقعی درباره یافته‌ها و ارزشیابی آنها است

می‌دهد (Kline, 1997, 47).

بودجه‌ریزی عملیاتی براساس وظایف، عملیات و پروژه‌هایی تنظیم می‌شود که سازمان‌های دولتی متصدی اجرای آن هستند (Andrew, 2004, 335) و در آن، عوامل اثربخشی و صرفه اقتصادی به ابعاد سنتی برنامه‌ریزی اضافه می‌شود و طبقه‌بندی عملیات به گونه‌ای است که هدف‌ها شفاف‌تر بیان شده و ارزیابی بودجه آسان‌تر می‌باشد. هدف اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی، برقراری پیوند مستقیم بین تخصیص منابع از طریق بودجه و عملکرد (دستیابی به اهداف از پیش تعیین شده) است.

بنابراین وجود بودجه عملیاتی، حسابرسی عملکرد را بسیار آسان می‌سازد. زیرا تاثیر بودجه عملیاتی در تعریف و شفاف کردن معیارها و استانداردها، غیرقابل انکار است و حرکت به سمت شفاف کردن بودجه و عملیاتی کردن آن، می‌تواند نقش سازنده‌ای در تعریف استانداردها و معیارهای عملکرد داشته باشد.

۴) مشکلات پذیرش معیارهای تعیین شده توسط مدیریت

حسابرس ممکن است در حسابرسی عملیاتی از استانداردها و معیارهای تعیین شده توسط مدیریت استفاده و در هنگام اعلام نتیجه، با زبان مشترک و مورد توافق سخن بگوید. استفاده حسابرسی عملیاتی از شکل‌های جدید و متفاوت ارزیابی عملکرد می‌تواند بردیدگاه مدیریت نسبت به یافته‌های حسابرسی اثر منفی گذاشته و با آنها با تردید برخورد شود. البته این موضوع بدان معنا نیست که حسابرسی عملیاتی باید تنها معیارهای ارزیابی تعیین شده توسط مدیریت را بپذیرد زیرا در برخی از موارد، دلیل محکم و قانع کننده‌ای برای استفاده از سایر معیارهای ارزیابی وجود دارد و باید به مدیریت در این مورد آگاهی‌های لازم داده شود. بهر حال معیارهای ارزیابی هرچه که هست، استفاده از آن باید مبتنی بر اطلاعات صحیح و قابل اطمینان و روش‌های پذیرفته شده باشد، در غیر این صورت اعتبار حسابرسی عملیاتی زیر سوال خواهد رفت (حساس یگانه، ۱۳۸۳).

۵) در دسترس نبودن مجموعه معیارهای حسابرسی عملیاتی

در این شرایط، این معیارها باید توسط حسابرسان مشخص شود.

رایدر (۱۳۸۶) اعتقاد دارد در نبود استانداردها یا سایر معیارهای موثر می‌توان از این سه راه کار استفاده کرد:

الف) تجزیه و تحلیل مقایسه‌ای: این تجزیه و تحلیل از دو

راه انجام می‌شود:

- مقایسه عملکرد جاری با عملکرد گذشته

- مقایسه عملکرد واحد مورد رسیدگی با واحدی مشابه

ب) استفاده از استانداردهای جایگزین: بسیاری از گروه‌ها

و سازمان‌ها مانند واحدهای تولیدی، بیمارستان‌ها، و بانک‌ها استانداردهای یکسان و قابل مقایسه‌ای را برای ارزیابی عملکرد به کار می‌گیرند. این استانداردها را می‌توان برای مقایسه عملکرد سازمان‌ها در فعالیت‌های مشابه مورد استفاده قرار داد.

ج) آزمون منطقی بودن عملیات: حسابرسی عملیاتی می‌تواند

در صورت نبود استانداردهای درون سازمانی یا جایگزین، آزمون منطقی بودن را در مورد عملکرد سازمان انجام دهد. او می‌تواند تجارب قبلی خود در حسابرسی عملیاتی را با واحد مورد رسیدگی ارتباط دهد. آزمون منطقی بودن، به کارگیری مطلوب آگاهی‌های متعارف یا روش‌های مناسب کاری، در شرایط موجود است (رایدر، ۱۳۸۶، ۲۳۸).

پانویس:

1. Condition
2. What is
3. What might be
4. What Should be or Could be
5. Cause
6. Effect
7. Recommendation
8. Performance budgeting
9. Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)

منابع و ماخذ

الف- منابع فارسی

۱. امامی میبدی، علی، اصول اندازه‌گیری کارایی و بهره‌وری (علمی و کاربردی)، موسسه مطالعات و پژوهش‌های بازرگانی، چاپ دوم، ۱۳۸۴.
۲. بنی فاطمی کاشی، سید محمدرضا، آشنایی با مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی، معیار، سازمان حسابرسی نشریه حسابرسی، شماره ۲۲، تابستان ۱۳۸۳.

ب- منابع انگلیسی

1. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), **Operational Audit Engagement**, 1982.
2. Andrew, M., "Authority, Acceptance, Ability and performance - Based Budgeting Reforms", **The International Journal of public Sector Management**, vol. 17, No. 4, 2004.
3. Department of the Auditor General of Pakistan, **Performance Audit Guidelines, Book 1**, introduction on performance Audit; Annex 2, 1993.
4. Government Auditing Standards, June 2003 Revision, Washington, DC: U. S. Government Accountability office (GAO).
5. Government Auditing standards, 1994 Revision, Washington, DC: U. S. General Accounting office, (GAO).
6. Government Auditing standards, 1988 Revision, Washington, DC: U. S. General Accounting office (GAO).
7. Kline, J., "Local Government outcome Based performance Measures and Customer Standards: Has Their time Come?", **The Governments Accountants Journal**, Vol. 45, No. 4, 1997.
8. Office of the Auditor General of Canada (OAG), "Manual of value-for - Money" audit, 2002.
9. Reaam R. B. and S. L. Morgan, "performance Auditing: A Measurement Approach, The Institute of internal Auditors, 2001,
10. Schick, A., "The performing state Reflection on An Idea whose Time Has Come but whose Implentation Has Not, **Oeed Journal on Budgeting**, Vol. 3, No. 2. 2003.

۳. دیوان محاسبات کشور، رهنمودهای اجرای استانداردهای حسابرسی عملکرد، مترجم: هادی فاوچی، دیوان محاسبات کشور، مرکز آموزش و بهسازی نیروی انسانی، چاپ اول، ۱۳۸۷.
۴. حساس یگانه، یحیی، چالش‌های حسابرسی عملیاتی، انجمن حسابداران خبره ایران، **مجله حسابدار**، شماره ۱۶۱، سال ۱۳۸۳.
۵. رایدر، هری آر، **راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی**، مترجمان: محمد مهمینی و محمد عبدالله پور، سازمان حسابرسی، کمیته حسابرسی عملیاتی، نشریه ۱۴۹، چاپ چهارم، ۱۳۸۶.
۶. رحیمیان، نظام الدین، انتخاب موضوع حسابرسی عملیاتی، ناشر: جامعه حسابداران رسمی ایران، **مجموعه مقالات اولین همایش حسابرسی در ایران**، چاپ اول، ۱۳۸۳، ص ۲۵۵-۲۳۳.
۷. رحیمیان، نظام الدین، حسابرسی عملیاتی: ابزاری برای پاسخگویی و کمک به مدیریت، سازمان حسابرسی، **مجله حسابرس**، شماره ۲۰، تابستان ۱۳۸۲، ص ۳۳-۲۶.
۸. رحیمی، غفور، ارزیابی عملکرد و بهبود مستمر سازمان، سازمان مدیریت صنعتی، **مجله تدبیر**، شماره ۱۷۳، مهرماه ۸۵، ص ۴۴-۴۱.
۹. صفار، محمد جواد، **حسابرسی عملیاتی: کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی**، سازمان حسابرسی، کمیته حسابرسی عملیاتی، نشریه شماره ۱۱۲، چاپ اول، ۱۳۷۶.
۱۰. کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، **استانداردهای حسابرسی دولتی**، مترجم: محمد علی قوامی، سازمان حسابرسی، کمیته حسابرسی عملیاتی، نشریه شماره ۱۲۷، چاپ اول، ۱۳۷۸.
۱۱. نیکخواه آزاد علی، ۱۳۷۶، **حسابرسی عملیاتی**، مقاله منتشر نشده.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی