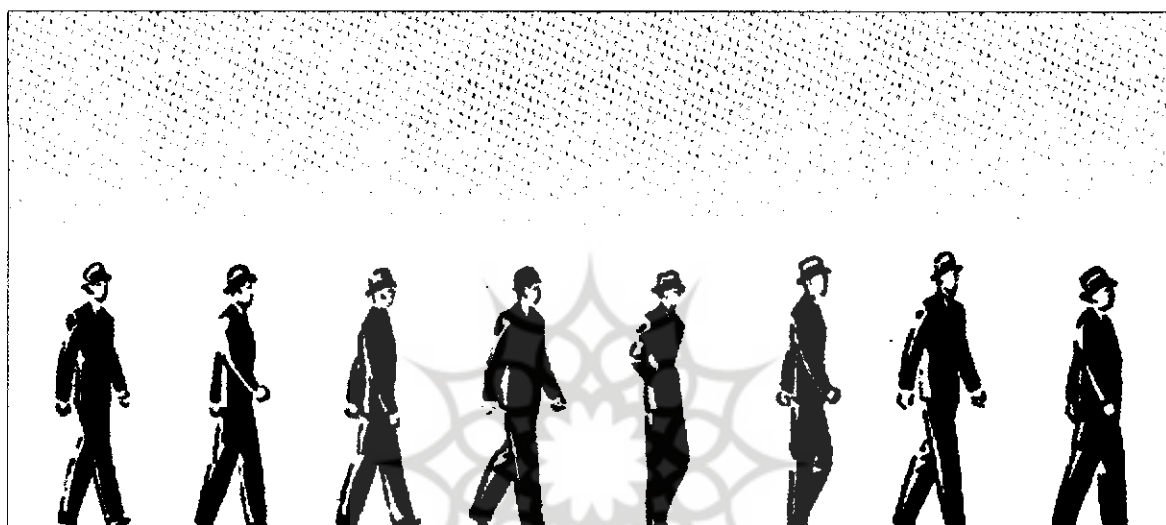


حسابرسی عملیاتی



مهرداد بختیاری

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

چنین شرایطی که محیط درونی و بیرونی سازمان ها متحول شده و همچنان تغییرات را تجربه می کنند، حسابرسی داخلی و به تبع آن حسابرسی عملیاتی به دلیل نیازهای نوظهور مدیران و خواسته های ذی نفعان از مدیریت پا به عرصه گذاشتند. حسابرسی عملیاتی ابزار مفیدی در بخش دولتی و خصوصی برای شناسایی و رفع نارسایی ها و بهبود عملیات است. این حسابرسی با ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه

تتمام وقت بر مجموعه عملیات و فعالیت ها نظارت کنند و با ارائه گزارش های مالی و آماری، مدیران را در جریان رویدادهای واقع شده و احتمالی شرکت قرار دهند.

معیار سنجش در گزارش های تهیه شده بوسیله اشخاص نه تنها ریال، بلکه ساعات کار، وزن مواد اولیه، تعداد مشتریان، تعداد کارکنان برکنار شده و معیارهای دیگر است و مدیریت با استفاده از این اطلاعات قادر به کنترل و هدایت واحد تجاری می شود. در

چکیده

رشد علوم و فناوری در محیط به شدت رقابتی با توجه به محدودیت منابع و روند درازمدت تبدیل شرکت ها به سازمان های غول آسا، از جمله شرکت هایی با فعالیت های فنی و تخصصی و ده ها هزار نفر کارکنان، سبب شده است تا مدیران این شرکت ها نتوانند به طور مستقیم بر عملیات آن نظارت شخصی و دست اول داشته باشند، بنابراین شرایط ایجاد می کند که اشخاصی به طور

اقتصادی عملیات سازمان‌ها و ارائه پیشنهادات برای بهبود آن، مدیران و سایر ذی‌نفعان را جهت تصمیم‌گیری و قضاوت بهتر یاری می‌کند.

واژگان کلیدی

حسابرسی عملیاتی، کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی، حسابرسی داخلی، پاسخگویی، بهره‌وری.

مقدمه

در دنیای پیشرفته امروز خواسته‌های نامحدود انسان در برابر منابع محدود، سبب تشدید رقابت و افزایش بازرگانی فرامرزی شده که این امر به نوبه خود مسنجر به کمرنگ شدن مرزهای جغرافیایی و پراکندگی موسسات در داخل و خارج کشور با محیط‌های اجتماعی و سیاسی مختلف شده است. در این محیط، ادامه فعالیت سازمان‌ها بدون برخورداری از سطح مطلوب اثربخشی در دستیابی به اهداف، کارایی، صرفه اقتصادی و مدیریت منابع امکان‌پذیر نخواهد بود. لذا در این مقاله، بیشتر بر سه مولفه اساسی حسابرسی عملیاتی یعنی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی تاکید می‌شود.

در این مقاله، برای دست یافتن به درک صحیحی از حسابرسی عملیاتی، ابتدا مبدا پیدایش آن بیان می‌شود و ضمن تعریف این نوع حسابرسی و اهدافی که دنبال می‌کند، دوباره فاصله انتظارات بین دو نوع حسابرسی داخلی و عملیاتی، مسئولیت‌ها و محدودیت‌ها نیز بحث می‌شود.

فعالیت‌های غیربازرگانی که در دولت به فعالیت‌های دولتی نیز موسوم

است بر مبنای ضرورت‌های اجتماعی، الزامات قانونی و مستکی به اعمال حاکمیت صورت می‌پذیرد، در حالی که در بخش خصوصی فعالیت‌های آن بر مبنای رابطه مبادله‌ای انجام می‌شود ولی به طور مشترک، مدیران در هر دو بخش دولتی و خصوصی در برابر فشارها و مخاطرات ناشی از افزایش انتظارات ذی‌نفعان و تغییرات بی‌پایان محیط درونی و بیرونی سازمان‌ها باید تدابیر لازم را در مواجهه با رویدادهای واقع شده و احتمالی انجام نمایند؛ به همین جهت در این مقاله سعی شده است درباره حسابرسی عملیاتی و جایگاهی که در هر دو بخش دارد با تاکید بر بخش دولتی ایران نیز بحث شود.

پیشینه حسابرسی عملیاتی

بررسی اسناد و مدارک و شواهد تاریخی نشان می‌دهد که نیاز به انجام حسابرسی عملیاتی و فلسفه وجود آن موضوع جدیدی نیست و در حقیقت بیش از ۱۲۹ سال از طرح این موضوع می‌گذرد، اما بدیهی است که این مفهوم برای مدت طولانی به دلایل متعددی به فراموشی سپرده شد و پس از جنگ جهانی دوم دوباره مطرح و احیا گردید. ولی بدون شک اولیسن بسار واژه حسابرسی عملیاتی توسط حسابرسان داخلی برای توصیف کار خود با هدف خاص توسعه عملیات حسابرسی مورد استفاده قرار گرفته است. (حساس یگانه، ۱۳۸۳) در آن سال‌ها مرز بین حسابرسی داخلی و عملیاتی وجود نداشت، برای نمونه، کونتز و دونیل در کتاب مبانی مدیریت^۱ بیان می‌دارند "از دیگر ابزارهای موثر کنترل‌های

مدیریتی، حسابرسی داخلی یا عنوانی که امروزه آن را به آن نام می‌شناسند، حسابرسی عملیاتی است. (کونتز و دونیل، ۱۹۸۷)

مبادی این نوع حسابرسی، ریشه در کشورها و دوره‌های زمانی مختلف داشته و در فرایند شکل‌گیری آن شکل‌های حرفه‌ای متعددی همچون حسابرسان داخلی، مستقل و دولتی نقش داشته‌اند، بر این اساس، بررسی اجمالی تعاریف ارائه شده در کتاب‌ها و نشریه‌های مختلف نمایانگر استفاده از واژه‌های متنوعی برای این نوع حسابرسی است؛ برای نمونه، در کانادا به حسابرسی جامع^۲ و در کشورهای مشترک‌المنافع بریتانیا به حسابرسی صرفه‌جویی، کارایی و اثربخشی^۳ معروف است. (فلشر و زارسکی، ۲۰۰۲) برخی دیگر ترجیح می‌دهند واژه‌های حسابرسی عملکرد مدیریت^۴، حسابرسی داخلی جدید^۵، حسابرسی عملیات^۶، حسابرسی عملکرد^۷ و حسابرسی مدیریت^۸ را برای این نوع حسابرسی بکار گیرند. از آنجا که هر کلمه‌ای بار معنایی خاص خود را به همراه دارد، عدم همسانی این واژه‌ها نیز می‌تواند ناشی از گوناگونی خدمات ارائه شده توسط حسابرسان و منحصر بودن دامنه رسیدگی آن خدمات در برخی از سازمان‌ها باشد. (کسلر و کسرت، ۱۹۸۲) ولی به طور کلی حسابرسی صرفه‌جویی، کارایی و اثربخشی بیشتر در بخش دولتی مصطلح است و دیگر واژه‌های ذکر شده را هم در بخش دولتی و هم در بخش خصوصی مورد استفاد قرار می‌دهند. (کسیرات، ۲۰۰۵)

به طور رسمی، نقطه شروع مفهوم حسابرسی عملیاتی به عنوان حوزه جدید حسابرسی، انتشار استانداردهای حسابرسی سازمان‌های دولتی در سال ۱۹۷۲ توسط دیوان محاسبات آمریکا است که بعدها به کتاب زرد مشهور شد. روند رو به افزایش ارائه این نوع خدمت به گونه‌ای مسجرا از سایر خدمات حسابرسی منجر شد که کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت انجمن حسابداران رسمی آمریکا، گزارشی در این باره در سال ۱۹۸۲ منتشر کند. در آن گزارش، اطلاعات پایه‌ای درباره حسابرسی عملیاتی فراهم و بیان می‌شود که حسابرسی عملیاتی مصداق بارزی از خدمات مشاوره مدیریت است که می‌تواند برخی ویژگی‌های حسابرسی صورت‌های مالی را نیز داشته باشد. این حسابرسی در برگیرنده بررسی سیستماتیک فعالیت‌های سازمان یا بخشی از آن در دستیابی به هدف‌های مشخص می‌باشد. (صفار، ۱۳۷۶)

تعریف حسابرسی عملیاتی در نشریات و کتب مختلف تعاریف گوناگونی از حسابرسی عملیاتی ارائه شده است، اما در اکثر آنها سه محور اصلی این تعاریف را کارایی، اثربخشی و توجیه اقتصادی تشکیل می‌دهد. ویستینگتون و پنی بیان می‌کنند که حسابرسی عملیاتی، رسیدگی جامع به یک واحد عملیاتی یا کل سازمان به منظور ارزیابی سیستم‌ها، کنترل‌ها و عملکرد آن در مقایسه با هدف‌های تعیین شده مدیریت است. کانون توجه این نوع حسابرسی بر کارایی، اثربخشی

و صرفه اقتصادی عملیات است. (ویستینگتون و پنی، ۱۹۹۸) راید پرس از بررسی تعاریف گوناگون در این باره بیان می‌کند که حسابرسی عملیاتی در واقع حسابرسی عملیات از نقطه نظر مدیریت است که صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی کلیه فعالیت‌ها را ارزیابی می‌کند. در ایران، کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، تعریفی برای حسابرسی عملیاتی ارائه کرده است که برگرفته از تعریف کسلر و کرکت (۱۹۸۲) است:

"حسابرسی عملیاتی، فرآیند منظم و روشمند ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی، همراه با پیشنهادها عملی به اشخاص ذیصلاح برای بهبود عملیات است."

اثربخشی معرف میزان دستیابی به هدف‌ها است. کارایی عبارت از نتایج به دست آمده از عملیات (ستانده) به منابع مصرف شده (داده) است؛ و صرفه اقتصادی عبارت از تلاش در جهت حداقل کردن هزینه تحصیل و استفاده از منابع واحد اقتصادی با حفظ کیفیت مناسب می‌باشد. (کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۰)

تاکید حسابرسی عملیاتی همواره بر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است. حسابرسی عملیاتی با تاکید بر بهبود عملیات آتی از حسابرسی مالی و حسابرسی رعایت متمایز می‌شود، که گذشته‌نگر هستند. (کسلر و کرکت، ۱۹۸۲)

همبستگی مولفه‌های حسابرسی عملیاتی دیوان محاسبات انگلستان، سه

مولفه اساسی را به صورت زیر تعریف می‌کند:

صرفه اقتصادی: حداقل کردن بهای تمام شده منابع مورد نیاز یا مصرفی با توجه به کیفیت مورد نظر (مصرف با توجیه اقتصادی)

کارایی: حداکثر ستانده با میزان نهاده یا ستانده ثابت با حداقل نهاده ممکن (مصرف خوب)

اثربخشی: مقایسه نتایج مورد نظر و واقعی پروژه‌ها، برنامه‌ها یا سایر فعالیت‌ها (مصرف هوشمندانه) (نخبة فلاح، ۱۳۸۴).

پیتر دراگر از اندیشمندان علم مدیریت، اثربخشی را انجام دادن کار درست، و کارایی را درست انجام دادن کار بیان می‌کند. صرفه اقتصادی نیز انجام کارها با هزینه کم یا به عبارت دیگر، به حداقل رساندن هزینه منابع بکار رفته در یک فعالیت در حالی اطلاق می‌شود که کیفیت مناسب را به همراه داشته باشد. (کثیری، ۱۳۷۵)

بنابراین هر یک از مولفه‌ها نشان‌دهنده جنبه‌ای از عملیات است، می‌توان اذعان نمود که اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی به ترتیب بیانگر نتایج عملیات، روش‌های عملیات و هزینه عملیات است. ولی باید توجه داشت که هر کدام به رغم اثرگذاری جداگانه بر عملیات، از یکدیگر نیز تاثیر می‌پذیرند.

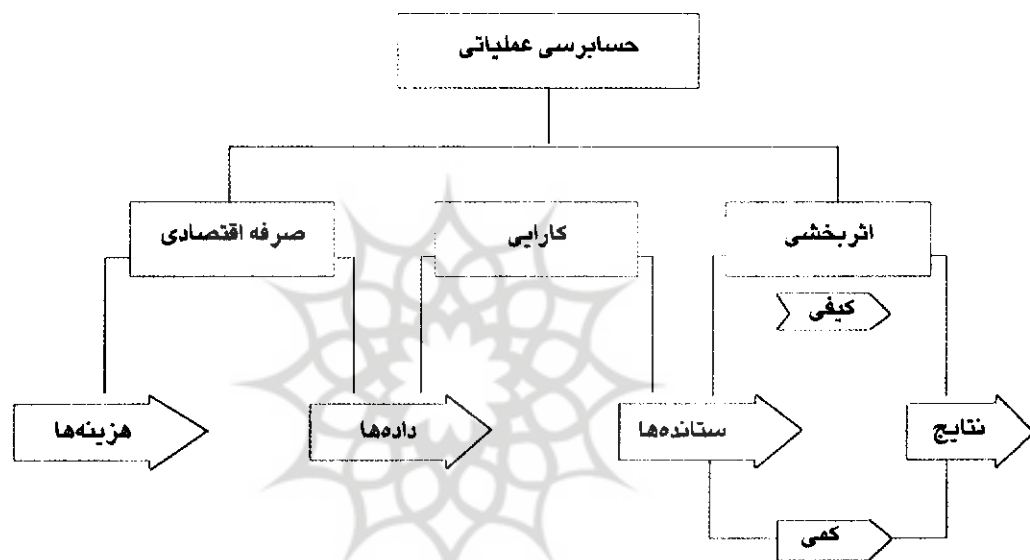
باید توجه شود که کارایی و اثربخشی لزوماً همسو نیستند. کارایی جنبه کمی و اثربخشی جنبه کیفی را دارا هستند. (بهرام زاده و خدمتگزار باغان، ۱۳۸۳) به عبارت دیگر، ارتباط بین کارایی و اثربخشی همیشه خطی

مناسب^{۱۲} و قیمت مناسب^{۱۳} تحصیل شده است. نمونه‌ای در مورد رعایت صرفه اقتصادی، تحصیل دارایی با پایین‌ترین قیمت در مزایده حضوری است. (بنی فاطمی کاشی، ۱۳۸۳)

صرفه اقتصادی به انواع منابع اعم از فیزیکی، مالی، انسانی و اطلاعاتی مربوط است و موضوع اصلی در این مورد، مربوط به تحصیل این منابع است. حسابرسان عملیاتی می‌کوشند تعیین کنند که آیا این منابع به مقدار مناسب^۹، در مکان^{۱۰}، و زمان^{۱۱} مناسب، از نوع

نخواهد بود. از طرف دیگر، به دلیل اینکه میزان کارایی ناشی از رابطه بین منابع درون‌داد و برون‌داد است، مفاهیم کارایی و صرفه اقتصادی نیز پیوند جدانشدنی از یکدیگر دارند و اظهارنظر حرفه‌ای جداگانه در مورد هریک از این دو مفهوم غیرممکن است. حسابرسی

نمایشگر ۱:



آینده انجام کار بهتر انجام شود. در بیشتر موارد، انگیزه حسابرسی، این باور است که عملکرد فعلی شرکت نسبت به رقبیان آن عقب افتاده است. هدف اصلی حسابرسی در این موارد، فراهم آوردن شواهد حاکی از لزوم تغییر، و شناسایی زمینه‌های نیازمند بهبود عملکرد است. (مهام، ۱۳۸۰)

هدف‌های کلی حسابرسی عملیاتی براساس گزارش کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۱۹۸۲ شامل الف) ارزیابی عملکرد، ب) شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات، ج) ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم

کارایی و اثربخشی را نشان می‌دهد: (حسین، ۲۰۰۰)

هدف حسابرسی عملیاتی طراحی و اجرای حسابرسی عملیاتی همواره از طریق انتخاب هدف‌های خاص صورت می‌گیرد زیرا این کار، موضوع را برای افراد ذینفع بسیار معنی‌دارتر و مفیدتر می‌سازد. (رحیمیان، ۱۳۸۳) به این ترتیب که گاه تنها هدف خاص و گاه ترکیبی از اهداف مدنظر قرار می‌گیرد و این امر منجر به تعیین و مشخص شدن محدوده مورد رسیدگی می‌شود. در یک جمله می‌توان گفت هدف حسابرسی عملیاتی بهبود عملیات جاری به گونه‌ای است که در

معیارهای دستاوردها دو نوع است: استانداردها (outputs) و نتایج (outcomes) معیارهای استانداردها معیارهای مقداری هستند که منعکس‌کننده میزان تولیدات و یا خدمات ارائه شده است. معیارهای نتایج دستاوردها، تولیدات و یا خدمات ارائه شده خوب یا مطلوب را اندازه‌گیری می‌کند.

به‌طور کلی می‌توان تعریف‌های ارائه شده برای کارایی و اثربخشی را براساس نگرش‌های مختلف، به چهار گروه کلی طبقه‌بندی کرد: نمایشگر ۲ روابط بین داده‌ها، فرایندها، استانداردها و همچنین صرفه اقتصادی،

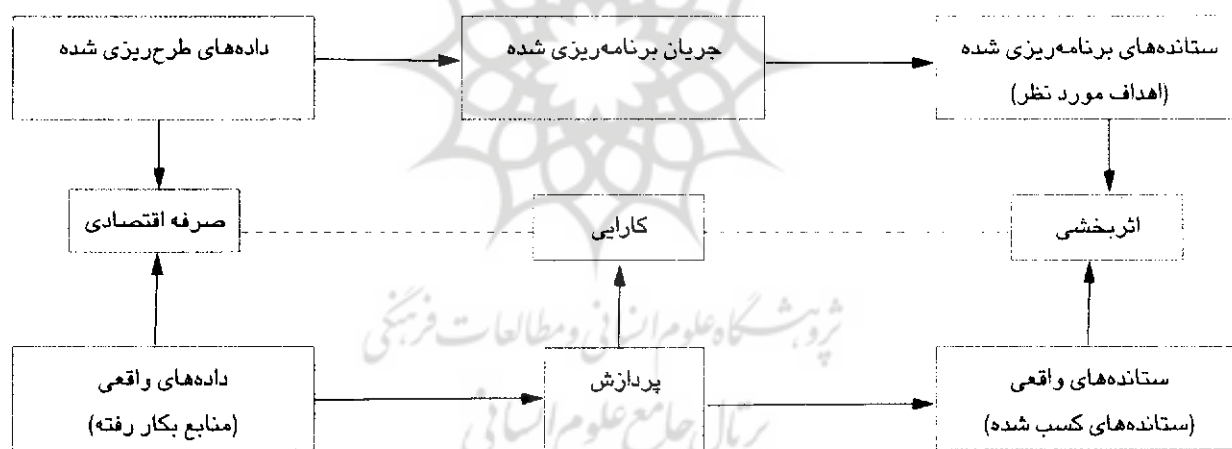
انجام بررسی‌ها و اقدامات بیشتر است. بیشتر تمرکز اهداف حسابرسی عملیاتی (صفار، ۱۳۷۶) در تمام منابع روز دنیا بر روی همان سه مولفه اساسی است،

نمایشگر ۲- کارایی و اثربخشی در نگرش‌های مختلف

تعریف کارایی	تعریف اثربخشی	نوع نگرش
توانایی به دست آوردن ستانده‌های بیشتر با حداقل داده‌ها	ارزیابی نتایج به دست آمده (ستانده‌ها) با نتایج هدف‌های مورد انتظار	سیستمی
به‌کارگیری منابع سازمان جهت تحقق اهداف آن	میزان گام برداشتن در جهت هدف‌های سازمان	سازمانی
انجام کار به بهترین روش، به وسیله افراد حائز شرایط در بهترین محل و مناسب‌ترین زمان	میزان دستیابی به هدف‌ها و رضایت نیروی انسانی از تلاش‌های انجام شده	نیروی انسانی
تحصیل حجم معینی کالا و خدمات با کیفیت مطلوب در کمترین زمان ممکن و با کمترین ضایعات	مقایسه بازده کالا یا خدمات ایجاد شده با یک مقدار یا استاندارد از پیش تعیین شده	تولید

(بنی‌فاطمی کاشی، ۱۳۸۲ الف)

نمایشگر ۳:



با این توضیح می‌توان اینگونه نتیجه‌گیری کرد هدف حسابرسی عملیاتی، ارزیابی رعایت صرفه‌اقتصادی، کارایی و اثربخشی است که هر سه مولفه بهره‌وری محسوب می‌شود. (شباختگ، ۱۳۷۷) بهره‌وری از جمله مواردی است که همه سازمان‌ها به دنبال آن بوده و سعی در ایجاد و ارتقاء آن دارند؛ بهره‌وری از مواد، تجهیزات و امکانات، حد و سطح

و اتفاق نظر کم‌تر مشاهده می‌شود. (بزرگ‌اصل و صفار، ۱۳۸۱) همچنین از اصطلاح رعایت صرفه اقتصادی غالباً معانی گسترده و مبهمی استنباط می‌گردد، این اصطلاح معمولاً در مباحث سسیاسی و رسانه‌های همگانی در زمینه تقبل هزینه‌ها به‌ویژه در موارد طرح محدودیت‌های نقدینگی بکار می‌رود. (بنی‌فاطمی کاشی، ۱۳۸۳)

تنها با این تفاوت که برخی از آنها صرفه اقتصادی را در شمول اهداف قرار نداده‌اند. هر چند که تشریح کامل این موضوع خارج از حوصله این مقاله است اما به عنوان پیش زمینه‌ای در این باره می‌توان بیان کرد که، تعاریف ارائه شده از اثربخشی و کارایی در نوشته‌های مدیریتی و حسابرسی عملیاتی قرابت و شباهت زیادی به هم دارند. اما در تعریف صرفه اقتصادی این همگونی

معین و مشخصی دارد، ولی آنچه در بهره‌وری حد و مرز مشخصی ندارد سرمایه انسانی است. (سلطانی، ۱۳۸۳) اندازه‌گیری، نخستین و مهمترین گام در چرخه بهره‌وری است و هدف اصلی از اندازه‌گیری آن، بهبود و افزایش بهره‌وری است. (سبحان‌اللهی و دانشور، ۱۳۸۱) سازمان‌هایی که بهره‌وری آنها، از متوسط بهره‌وری در صنعت بالاتر باشد و یا بهره‌وری آنها سریع‌تر از بهره‌وری رقبای آنها باشد از حاشیه سود بالاتری برخوردارند و سازمان‌هایی که عکس این موضوع در آنها صدق می‌کند در بلندمدت با ورشکستگی مواجه خواهند شد. برای نمونه از فنون پیشرفته بهره‌وری می‌توان از سیستم به موقع موجودی‌ها (JIT)^{۱۴}، تکنیک مهندسی ارزش (VE)^{۱۵} و سیستم مدیریت منابع بنگاه (ERP)^{۱۶} نام برد.

تفاوت عمده‌ای در اهداف بخش دولتی و خصوصی وجود ندارد، هدف حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی، شامل:

۱) شکل‌گیری اظهار نظر درباره میزان توجیه اقتصادی، کارایی و اثربخشی سازمان یا فعالیت مورد بررسی.

۲) بسندگی رویه‌های داخلی به منظور نظارت و پیشبرد توجیه اقتصادی، کارایی و اثربخشی سازمان یا فعالیت مورد نظر. (کسیرات، گراهام ۲۰۰۵) لازم به ذکر است استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا، تجدید نظر شده سال ۲۰۰۷، علاوه بر ارزیابی سه مولفه کارایی، اثربخشی و توجیه اقتصادی، مقوله کنترل‌های داخلی، رعایت مقررات و تحلیل‌های آنتی‌نگر

رانیز به عنوان سایر اهداف حسابرسی عملیاتی مورد تاکید قرار داده است. (استانداردهای دولتی آمریکا، ۲۰۰۷)

انواع حسابرسی عملیاتی

رویکرد حسابرسی عملیاتی آینده‌گرا است؛ با اینحال نه تنها از اطلاعات تاریخی استفاده می‌کند بلکه، فرصت‌ها و امکانات گذشته را برای اینکه آیا عملیات با اطلاعات در دسترس آن زمان بهتر می‌توانست انجام شود را نیز تعیین می‌کند. (۱۲).

در این راستا، حسابرسی عملیاتی در سه گروه عمده، وظیفه‌مندی (کارکردی)^{۱۷}، سازمانی^{۱۸} و مأموریت‌های ویژه^{۱۹} طبقه‌بندی می‌شود. (آرنز و دیگران، ۲۰۰۳)

● حسابرسی عملیاتی برحسب کارکرد (وظیفه)، کارکردها یا وظایف نوعی شیوه طبقه‌بندی فعالیت‌های واحد تجاری است، به عنوان نمونه، وظیفه صدور صورتحساب، وظیفه خرید. (همان ماخذ) این نوع حسابرسی‌ها معمولاً در جستجوی این مسئله هستند که آیا عملیات یک وظیفه یا فعالیت خاص (مثلاً وصول مطالبات یا اعتبارات) سه مولفه اساسی (کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی) را به درستی برآورد می‌سازند؟ بنابراین حسابرسی عملیات کارکردی (وظیفه‌ای) بر مجموعه خاصی از مسئولیت‌های عملیاتی و یا فعالیت‌ها تمرکز دارد. (حساس یگانه، ۱۳۸۳)

حسن این شیوه حسابرسی عملیاتی زمینه برای تخصصی شدن حسابرسان در حوزه‌های خاص فعالیت‌ها یا کارکردهای مورد بررسی فراهم می‌شود

و در مقابل، ضعف آن ناتوانی در ارزیابی کارکردهای (وظایف) وابسته به هم، به تفکیک ارزش آن برای هرکارکرد (وظیفه) است. (آرنز و دیگران، ۲۰۰۳)

● حسابرسی عملیاتی برحسب سازمان: حسابرسی بر حسب سازمان با کل یک واحد (بخش) سازمانی سروکار دارد، مثل یک دایره، شعبه یا شرکت فرعی. (همان ماخذ) این نوع حسابرسی، سازمان و یا واحد سازمانی (شعبه، بخشی یا زیر مجموعه) را به جای فعالیت‌ها و فرایندها، هدف قرار می‌دهد. بدین ترتیب که تاکید حسابرسی عملیاتی بر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی فرایند مدیریت است.

● حسابرسی عملیاتی برحسب مأموریت‌های ویژه: این نوع حسابرسی‌ها معمولاً متناها تقاضای مدیریت است و به طور غیرقابل اجتناب دارای هدف و محدوده متفاوتی است. به عنوان مثال، حسابرسی شرکت قبل از خرید آن، ارزیابی پیشنهاد برای حذف یک بخش. (حساس یگانه، ۱۳۸۳)

روش‌شناسی (متدولوژی) حسابرسی عملیاتی

فعالیت حسابرسی عملیاتی باید از روش‌شناسی حسابرسی برخوردار شود که بتواند حمایت همه جانبه سازمان را در پی‌گیرد، بنابراین روش‌شناسی باید هم راستا با ماهیت سازمان و توسعه جاری آن باشد.

روش‌شناسی حسابرسی با سه جنبه زیر مربوط است:

- ۱- روش فکر کردن (درباره کنترل سازمان) ۳۷
- ۲- شیوه کار (مربوط به ساختار منظم

سازمانی نظیر فرایندهایی که قابل کنترل هستند).

۳- شکل‌های کار (روش و فنون کاربردی: شرح وظایف، ساختار طبقه‌بندی، روش برنامه‌ریزی، ساختار گزارشگری و غیره). (دریسن و مولن، کمپ ۱۹۹۳)

افزایش تعداد مولفه‌های حسابرسی عملیاتی

در اقتصادنویین، و در شرایطی که هر ده سال، یک سوم شرکت‌های برگزیده جهان در مواجهه با تغییر و تحولات از میان می‌روند، پایداری بنگاه‌ها به یک نوع دغدغه خاطر جدی سازمان‌ها تبدیل شده است. بدین منظور شرکت‌ها علاوه بر لزوم ایجاد مزیت رقابتی از طریق افزایش کارایی و کاهش قیمت‌ها، ضروری است اخلاق سازمانی و مسئولیت‌های اجتماعی را رعایت نمایند. (فخاریان، ۱۳۸۶) بنابراین در این شرایط، پیامدهای ناشی از جنبه‌های مختلف فعالیت‌های سازمان‌های گوناگون سبب افزوده شدن مولفه‌های جدیدی در حوزه حسابرسی عملیاتی شده و تاکید اکثر صاحب‌اندیشان این رشته بر شش مولفه: اثربخشی^{۲۰}، کارایی^{۲۱}، صرفه اقتصادی^{۲۲}، محیط‌زیست^{۲۳}، اخلاق حرفه‌ای^{۲۴} و بی‌طرفی (انصاف)^{۲۵} است. لازم است کسانی که به نوعی با حسابرسی عملیاتی در ارتباط هستند مفهوم مولفه‌های مذکور را بدانند:

محیط زیست، فعالیت سازمان‌ها به شیوه‌ای مسئولانه نسبت به محیط‌زیست.
اخلاق حرفه‌ای، رفتار اخلاقی و قانونی

توسط مدیریت و کارکنان سازمان‌ها. بی‌طرفی، خودداری از هرگونه جانبداری و بی‌عدالتی در سازمان‌ها. (حساس یگانه، ۱۳۸۳)

چارچوب یا دامنه حسابرسی عملیاتی دامنه رسیدگی، محدوده حسابرسی است که به طور مستقیم به اهداف حسابرسی عملیاتی مرتبط شده است. (استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا، ۲۰۰۷) به عبارت دیگر، دامنه مورد رسیدگی اشاره به محدوده، کرانه، چارچوب، موضوع و ماهیت مورد حسابرسی دارد. (حسین، ۲۰۰۰) می‌توان گفت حسابرس در این نوع از حسابرسی، رسیدگی‌های خود را به صورت‌های مالی و معاملات مربوط به آن محدود نمی‌کند، بلکه انواع برنامه‌های تسجاری و غیرتجاری، برنامه‌ریزی، فروش و بازاریابی، تولید، تحقیق و توسعه، انبارداری، امور اداری و حسابداری و نظایر آن را مورد رسیدگی قرار می‌دهد. (ارباب سلیمانی، ۱۳۷۹) از آنجا که فعالیت‌های مختلف سازمان، نقاط مشترکی بایکدیگر دارند، حسابرسان عملیاتی باید توجه ویژه‌ای به تفکیک عملیات و تعیین دقیق محدوده حسابرسی داشته باشند. (حساس یگانه، ۱۳۸۳) لازم است حسابرسان کلیه عوامل موثر در رابطه بین کالاها و خدمات تولید و ارائه شده را از یک سو، و منابع بکار رفته برای ایجاد آنها را از سوی دیگر مورد بررسی قرار دهند. (دیوان محاسبات کانادا، ۱۹۹۵) تصمیم‌گیری‌های مدیریت، انجام فعالیت‌ها و نتایج بدست آمده، در هر سازمان، از درون

سیستم‌های اطلاعاتی آن می‌گذرد و سیستم برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت، جزئی از سیستم‌های اطلاعاتی موجود است. لذا مطالعه و آزمون کنترل‌های مدیریت در انجام حسابرسی عملیاتی از ضروریات است. (نخبه فلاح، ۱۳۸۴) معمولاً، حسابرسان در حسابرسی عملیاتی با محدودیت زمانی روبرویند، بنابراین سعی دارند این زمان را در نواحی عملیاتی صرف کنند که دارای بیشترین استعداد برای بهینه‌سازی عملیات است. بهترین نقطه شروع آن است که فهرستی از وظایف اصلی سازمان را تهیه و محدوده‌هایی مشخص شود که حسابرسی عملیاتی بیشترین فایده را می‌رساند، و هر وظیفه را براساس بحرانی بودن یا مطلوبیت آن از نظر حسابرسی الویت‌بندی کنیم. (رایدر، ۱۳۸۳)

معیارهای حسابرسی عملیاتی

معیارها، شرایط لازم برای ارزیابی شواهد و درک یافته‌ها، نتایج و پیشنهادها مندرج در گزارش را فراهم می‌آورد. (استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا، ۲۰۰۷) به طور کلی معیار، مبنای قضاوت است و معیارهای حسابرسی عملیاتی، استانداردهای اجرایی دست‌یافتنی و مستدل برای تعیین میزان صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی فعالیت‌ها به‌شمار می‌آیند؛ معیارهای حسابرسی نشان‌دهنده الگوی معتبر برای حوزه‌های مسورد بررسی است. (استانداردهای حسابرسی اینترنوسای، ۲۰۰۴) مدیران و کارکنان با استفاده از معیارهای مناسب اندازه‌گیری می‌توانند

درباره فرصت‌های حساس و مشکلات بالقوه از پیش آگاهی یابند و حساب‌رسان با استفاده از آن یافته‌های خود را می‌سنجند تا به نتیجه‌گیری‌های منطقی دست یابند.

معیار، حداقل در دو شکل عام و خاص قابل ارائه است. معیارهای عام از اصول عقلایی یا تفکر منطقی استنتاج می‌شود. برای مثال، روش کار در سازمان ممکن است به قدری پیچیده باشد که به هیچ وجه در دستیابی به هدف‌ها موثر واقع نشود. در این صورت، حساب‌رس حتی با بررسی سطحی روش کار چنین سازمانی، بلافاصله می‌تواند زمینه‌های بالقوه آسان ساختن روش‌های کار را مشخص و پیشنهاد کند. در اکثر موارد، معیارهای عام از رفتارهای عام پذیرفته شده مدیریت^{۲۶} منتج می‌شوند. برای نمونه، خرید کلان مقرون به صرفه تراز خرید جزئی است. همچنین، معیارهای خاص، وابسته به پروژه یا برنامه معینی در فضای مشخصی هستند، به طوری که به تعداد پروژه‌ها و یا برنامه‌ها، با هدف‌های متفاوت می‌توان معیارهای مختلفی را در نظر گرفت. حساب‌رسان نیاز دارند که از جزئیات آن عملیات به میزان کافی آگاه باشند. به عنوان نمونه، در زمان حساب‌رسی پروژه برق‌رسانی، تعیین معیارهای خاص مستلزم آن است که شاخص‌ها در زمینه‌هایی چون میزان سوخت مصرفی برای تولید انرژی، نسبت میانگین هزینه تعمیرات به کل هزینه سالانه نیروگاه و غیره مشخص شوند. اگر حساب‌رسان تلاشی برای آشنایی با این موضوع‌ها از خود نشان ندهند نمی‌توانند معیارهای حساب‌رسی

را تعیین کنند و در می‌یابند که برای مقابله با چنین وضعی تجهیز نشده‌اند. این نمونه خوبی برای نشان دادن نیاز به کارشناسان مختلف در حساب‌رسی عملیاتی است. (بنی فاطمی کاشی، ۱۳۸۳)

به موجب نظریه اقتضایی، سازمان‌ها از حیث وسعت، اندازه، شکل قانونی، وضعیت فناوری، نیروی انسانی و امکانات و عوامل دیگر با هم تفاوت دارند. (نقل از سبحان‌اللهی و دانشور، ۱۳۸۱) بنابراین در حساب‌رسی عملیاتی معیار رسیدگی در هر شرکت فقط ویژه آن شرکت است و به همین خاطر حرفه نمی‌تواند برای حساب‌رسی عملیاتی معیارهای قضاوت مشخصی وضع کند و سنجش‌های خود را در حساب‌رسی عملیاتی بر این پایه قرار دهد. (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۷) بر این اساس می‌توان بیان کرد چون معیار موثر بودن و کارایی به روشنی اصول پذیرفته شده حسابداری یا مقررات مالیاتی، مشخص نشده است، حساب‌رسی عملیاتی در مقایسه با حساب‌رسی صورت‌های مالی یا حساب‌رسی رعایت مستلزم کاربرد قضاوت بیشتری است. (اریاب سلیمانی و نفری، ۱۳۸۴) یا به عبارت دیگر، ارزیابی بی‌طرفانه کارایی و اثربخشی عملیات مشکل‌تر از حساب‌رسی رعایت یا ارائه صورت‌های مالی در انطباق با اصول حسابداری است. (آرنز ولویی بک، ۲۰۰۰) باید خاطر نشان ساخت که شاخص‌های ارزیابی در بخش دولتی به لحاظ ماهیت فعالیت‌هایشان در مقایسه با بخش خصوصی متفاوت است.

حساب‌رسان عملیاتی می‌توانند باتوجه به ویژگی‌های خاص موضوع

مورد رسیدگی از چندین مآخذ در ایجاد معیارهای خاص ارزشیابی استفاده کنند. این مراجع شامل موارد زیر است:

- عملکرد تاریخی^{۲۷} (نتایج واقعی دوره‌های قبلی)
- معیار سنجی^{۲۸}
- استانداردهای مهندسی^{۲۹}
- گفت‌وگو و موافقت‌نامه^{۳۰} (آرنز ولویی بک، ۲۰۰۰)

ارزیابی عملکرد مدیران یا عملکرد فعالیت‌ها

حساب‌رسی عملیاتی از دیدگاه والاس براساس فرضیه مباشرت (نظارت) به عنوان یکی از روش‌های ارزیابی عملکرد مدیران و سنجش میزان انحراف اقدامات آنان از علایق و ترجیحات مالکان به شمار می‌رود. (امیراصلانی، ۱۳۸۱) ولی به نظر می‌رسد این دیدگاه صحیحی نیست، زیرا اگر چه حساب‌رسی عملکرد عملاً همان حساب‌رسی عملیاتی است، اما تعبیر حساب‌رسی عملکرد این ایده را به شتونده منتقل می‌کند که در واقع این عملکرد مدیران است که مورد حساب‌رسی قرار می‌گیرد. مکاتبی که از فلسفه حساب‌رسی آمریکایی پیروی می‌کند بر کنترل‌های مدیریتی تأکید می‌کند و به عملکرد مدیران کاری ندارد؛ چرا که ضعف عملکرد مدیران، معلول وجود نارسایی‌ها در کنترل مدیریتی است و مادامی که آن کنترل‌ها اصلاح نشود، تعویض مدیران مشکلات را برطرف نخواهد کرد. (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۷) به گونه دیگر می‌توان بیان کرد که حساب‌رسی عملیاتی از خدماتی است که در محیط امروزی برای خدمت و

کمک به مدیریت ابداع شده است تا با ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی در بنگاه‌های اقتصادی و ارائه پیشنهادها عملی، مدیران را در اداره بنگاه‌ها کمک کند. (بزرگ‌اصل و صفار، ۱۳۸۱، ص ۱۲) بنابراین حسابرسی عملیاتی بر روی سیاست‌ها، برنامه‌ریزی‌ها، سیستم‌های کنترلی و همچنین فرایندهای تصمیم‌گیری مدیریت متمرکز است و بدین طریق سعی در بهبود عملیات آتی سازمان دارد. (کسلر و کرکت ۱۹۸۲) از آنجاکه عملکرد مدیران در بخش عمومی جهت پاسخگویی آنها اهمیت خاصی دارد و باید مورد سنجش قرار بگیرد، لذا اگر مطلب پیش‌گفته را از منظر بخش دولتی نگاه کنیم، تا حدودی می‌توانیم آن را تایید کنیم.

نقش‌ها و مسئولیت‌ها

حسابرسی عملیاتی مناسب و مفید مستلزم تجربه مدیریتی است. (سجادی، ۱۳۸۵) مزیت اصلی حسابرسی در گزارش یافته‌ها و یا ارائه پیشنهادها در آن نیست، بلکه در حل موثر آنها است. گرچه حسابرسی عملیاتی ماهیتاً به مشکلات بیشتر توجه کرده و تاکید آن بر نواقص است لکن یکی از فواید این نوع حسابرسی امکان درج یافته‌ها و ارزیابی‌های مثبت و منفی بصورت توأم در گزارش حسابرسی می‌باشد. (فاوچی، ۱۳۸۴)

مدیریت واحد مورد رسیدگی برای رفع نارسایی‌های عنوان شده دریافته‌ها و پیشنهادها حسابرسان مسئولیت دارد و باید فرایندی برای پیگیری وضعیت آنها داشته باشد تا وی را در

ایفای این مسئولیت یاری کند. (قوامی، ۱۳۷۸) اجرای موثر حسابرسی عملیاتی نیازمند متخصص بودن حسابرس در تمام زمینه‌های مورد رسیدگی نیست، اما توان شناخت نیازهای حسابرسی مزبور به مجموعه‌ای از آگاهی‌ها یا تجربیات خاص از اهمیت قابل ملاحظه‌ای برخوردار است. (صفار، ۱۳۷۶) به طور معمول، حسابرسی عملیاتی توسط یکی از این سه گروه انجام می‌شود: حسابرسان داخلی، حسابرسان دولتی یا موسسات حسابرسی مستقل. (آرنز و لویی بک، ۲۰۰۰) به‌ویژه در نهادهای دولتی، حسابرسان داخلی، بیشتر با این نوع حسابرسی در ارتباط هستند و در عین حال، دیگر حسابداران حرفه‌ای و مشاوران مدیریت در حال فعال شدن در این زمینه هستند. (فلشر و زارسکی ۲۰۰۲) امروزه حسابرسان داخلی با وجود در استخدام بودن واحد تجاری، از استقلال نسبی خوبی برخوردارند، صورت‌های مالی را در موارد خاص مورد رسیدگی قرار می‌دهند، کارایی، توجیه اقتصادی و اثربخشی برنامه‌ها را حسابرسی می‌کنند، و از رعایت خط مشی‌ها و مقررات واحد تجاری توسط کارکنان آن اطمینان حاصل می‌نمایند. (شباهنگ، ۱۳۸۳) استفاده‌کنندگان عمده از گزارش حسابرسی عملیاتی، مدیران سطوح مختلف هستند. مدیریت ارشد می‌خواهد مطمئن شود که هر یک از اجزای سازمان، در جهت رسیدن به هدف‌های آن به گونه‌ای مطلوب عمل می‌کند و حسابرسان عملیاتی هم علاوه بر برآوردن خواسته‌های مدیریت، همواره به دنبال نشانه و فرصتی برای

بهبود جریان امور و عملیات واحد تجاری هستند. (اریاب سلیمانی، ۱۳۸۳) بدون در نظر گرفتن اینکه چه شخصی حسابرسی عملیاتی را انجام می‌دهد، مسئولیت حسابرس، ارائه پیشنهادات و مسئولیت مدیریت واحد مورد حسابرسی، تصمیم‌گیری درباره اجرای پیشنهادات بدون هیچگونه تغییری در آنها، عدم اجرای پیشنهادات و یا اجرای آنها پس از انجام تعدیلاتی است؛ ضمن اینکه این مطلب را باید افزود که، مخاطب گزارش در بخش خصوصی مدیریت و در بخش دولتی ممکن است علاوه بر مدیران، مجلس و سایر نهادهای نظارتی نیز مخاطب قرار بگیرند. مدیریت همچنین مسئولیت ابداع و برقراری استانداردها و معیارهای مناسب سنجش برای ارزیابی فعالیت‌های عملیاتی به‌عهده دارد. (کسلر و کرکت ۱۹۸۲) با این وجود اگر خود حسابرسان بخواهند شیوه‌های ابداعی و متفاوتی برای ارزیابی عملکرد به کارگیرند، باید دلایل کافی و قانع کننده برای استفاده از آن داشته باشند.

فصل مشترک بین حسابرسی داخلی و عملیاتی

برای پی‌بردن به حیطه‌های مشترک یا منحصر در حسابرسی‌های عملیاتی و داخلی، لازم است بدانسیم که حسابرسی‌های داخلی گوناگونی به شرح زیر می‌تواند انجام شود:

- حسابرسی مدارک حسابداری
- حسابرسی عملیات، پروژه‌ها یا برنامه‌ها
- حسابرسی عملکرد سازمانی
- حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی

رایانه‌ای (ارباب سلیمانی و کمالی زارع، ص ۶) در حسابرسی داخلی جدید، دامنه کامل رسیدگی شامل حسابرسی مالی، حسابرسی عملیاتی و همچنین حسابرسی رعایت است. (کسلر و کرکت ۱۹۸۲) از اینرو می‌توان استنباط کرد حسابرسی عملیاتی زیر مجموعه حسابرسی داخلی به شمار می‌رود ولی بسرغم تفکیک نظری این دو نوع حسابرسی، در عمل محدوده مشترک آنها به حدی است که تفکیک آنها به وضوح امکان‌پذیر نیست، لیکن به صورت ساده می‌توان اظهار داشت حسابرسی عملیاتی شکل پیشرفته حسابرسی داخلی است. پس همانطور که پیش از این نیز گفته شد، حسابرسان داخلی نیز حسابرسی عملیاتی انجام می‌دهند که با هدف ارزیابی کارایی و اثربخشی به‌کارگیری منابع می‌شود. (نوروش و دیگران، ۱۳۸۴، ص ۱۱) به عنوان نمونه، چنانچه حسابرسان داخلی، آزمون اثربخشی کنترل‌های داخلی را به منظور کمک به سازمان در اجرا شدن عملیات تجاری با کارایی یا اثربخشی بهتر، انجام دهند، این آزمون حسابرسان داخلی، بخشی از حسابرسی عملیاتی به شمار می‌رود. (آرنز و لویی بک، ۲۰۰۰) نکته قابل توجه این است که ارزیابی عملکرد، بخشی از سیستم کنترل داخلی است. اما، حسابرسان داخلی به جای ارزیابی، مسئول تعیین و درست و مناسب بودن شیوه‌های ارزیابی می‌باشند. (کمالی زارع و ارباب سلیمانی، ۱۳۸۵)

هیات تسدوین استانداردهای حسابرسی انگلستان، حسابرسی داخلی را در رهنمودهای خود چنین

تعریف کرده است: "وظیفه ارزیابی مستقلی که توسط مدیریت سازمان برای بررسی سیستم کنترل داخلی ایجاد می‌شود و... "همچنین انجمن حسابرسان داخلی (IIA)، آن را اینگونه تعریف می‌کند: حسابرسی داخلی، فعالیتی اطمینان‌بخش، مشاوره‌ای، مستقل و واقع‌بینانه است که درصدد ارزش‌افزایی و بهبود عملیات سازمان می‌باشد. حسابرسی داخلی با فراهم آوردن رویکردی سیستماتیک و نظام‌مند برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرایندهای مدیریت ریسک، کنترل و حاکمیت شرکتی، سازمان‌ها را در رسیدن به اهداف یاری می‌کند. می‌توان گفت که کار اصلی حسابرسان داخلی، به سیستم کنترل داخلی مربوط می‌شود. طبق بیانیه ۷۸ استانداردهای حسابرسی آمریکا، کنترل داخلی فرایندی است که به منظور کسب اطمینان معقول از تحقق اهدافی که در سه گروه اصلی زیر دسته‌بندی می‌شوند، توسط هیئت مدیره، مدیریت و سایر کارکنان واحد اقتصادی، برقرار می‌شود:

- قابلیت اعتماد گزارشگری مالی
- اثربخشی و کارایی عملیات
- رعایت قوانین و مقررات مربوط

هدف دوم به طور مشخص به حسابرسی عملیاتی مربوط می‌شود، اما دو هدف دیگر، علاوه بر اینکه با حسابرسی عملیاتی در ارتباط هستند، بر اثربخشی و کارایی نیز تاثیر می‌گذارند. (آرنز و دیگران، ۲۰۰۳)

حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی ایران همانطور که در استانداردهای

حسابرسی دولتی آمریکا آمده است، مدیران دولتی نسبت به فراهم آوردن اطلاعات به موقع، مفید و قابل اتکاء به منظور پاسخگویی برنامه‌های دولتی و عملیات بخش‌های خود مسئولیت دارند. (استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا، ۲۰۰۷) برای این منظور حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی، تحت شرایط مطلوب، فراهم‌کننده هدف‌های دوگانه پاسخگویی^{۳۱} و یادگیری^{۳۲} است. (کریکلو، ۲۰۰۷) تبلور معیار پاسخگویی از آنجا ناشی می‌شود که، تجزیه و تحلیل ویژگی‌های ساختاری و خدماتی فعالیت‌های از نوع غیرانتفاعی سازمان‌های بزرگ عمومی، موید این مطلب است که در فقدان انگیزه سود و شاخص سودآوری یا نظم حاکم بر بازار برای هدایت عمل مدیریت، ارزیابی عملکرد مدیران باید برمبنای شاخص‌های دیگری غیر از سود انجام شود. به همین دلیل، مفهوم مسئولیت پاسخگویی با تاثیرپذیری از ویژگی‌های ساختاری و خدماتی فعالیت‌های غیرانتفاعی به عنوان معیاری برای ارزیابی عملکرد، مورد پذیرش بخش عمومی قرار گرفته است. با توجه به سطوح مختلف مدیریت در بخش عمومی، به همان ترتیب، سطوح مختلفی از مسئولیت پاسخگویی به عنوان معیار ارزیابی عملکرد مدیران وجود دارد. جسی. دی. استوارت در مقاله‌ای تحت عنوان "نقش اطلاعات در مسئولیت پاسخگویی عمومی" پنج سطح از مسئولیت پاسخگویی را به عنوان پلکان مسئولیت پاسخگویی معرفی کرده است. سطوح مسئولیت^{۳۱} پاسخگویی مورد نظر استوارت در بند

شماره ۷۳ بیانیه مفهومی شماره یک هیات مشورتی استانداردهای حسابداری دولت مرکزی آمریکا به شرح زیر مورد استفاده قرار گرفته است: **سطح یک:** پاسخگویی خط مشی یا پاسخگویی در مورد خط مشی هایی که اتخاذ گردیده و خط مشی هایی که رد شده است. (ارزش)

سطح دو: پاسخگویی برنامه یا پاسخگویی در مورد اجرا و میزان دستیابی به اهداف برنامه ها (نتایج یا اثربخشی)

سطح سه: پاسخگویی عملکرد یا پاسخگویی در مورد چگونگی عملکرد (کارایی و صرفه اقتصادی)

سطح چهار: پاسخگویی فرایند یا پاسخگویی درباره فرایندها، شامل روش های اجرایی یا معیارهای اندازه گیری برای اجرای وظایف تعیین شده (برنامه ریزی، تخصیص و اداره)

سطح پنج: پاسخگویی التزام و مشروعیت مصرف وجوه طبق بودجه مصوب (رعایت) (باباجانی، ۱۳۸۳)

همانطور که در سطوح پاسخگویی دو و سه مشاهده می شود، به طور مشابه در پی دستیابی به همان اهداف حسابرسی عملیاتی است، ضمن اینکه در سایر موارد به صورت تلویحی، ویژگی ها و اهداف حسابرسی عملیاتی بیان شده است. در ایران، مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی به عهده دولت است و کیفیت مدیریت آن در سرنوشت ملت آثار اساسی دارد، با این حال چرا شرکت های دولتی زیان می دهند؟ چرا پروژه های دولتی با تاخیر زیاد اجرا می شود؟ چرا در بخش دولتی سیستم گزینش مدیر براساس مبانی

قابل دفاع نیست؟ و در یک کلام چرا در بخش دولتی، منابع کمیاب به راحتی اتلاف می شود؟ به نظر می رسد اینها سئوالاتی است که در ذهن مردم است و باید دولت پاسخ قانع کننده ای به آنها بدهد و کوتاهی خود را صادقانه بپذیرد. برای این کار، یعنی پاسخگویی بخش دولتی، انجام بخش هایی از حسابرسی عملیاتی ضروری است. شرکت های بخش خصوصی هر سال مجمع عمومی (از صاحبان اصلی) دارند و می توانند مجمع عمومی فوق العاده هم داشته باشند و از مدیر حساب خواهی می کنند، اما در بخش دولتی چنین شیوه حساب خواهی معمول نیست و مجمع عمومی باز همان ترکیبی از مدیران دولتی است و لذا باید برای کمک به هدایت منابع عمومی بخش هایی از حسابرسی عملیاتی به گونه ای براساس قانون اجباری شود. (بزرگ اصل و صفار، ۱۳۸۱) رضازاده در مقاله تحت عنوان "حسابرسی عملیاتی: یک ضرورت ملی" بیان می کند که، خصوصی سازی به درستی، راه علاج نهایی برای حل معضلات اقتصادی کشور شناسایی شده است، اما در شرایط فعلی برای دستیابی به اهداف کامل این برنامه و برای نیل به کارایی و اثربخشی عملیات در شرکت های دولتی و حل بخشی از مشکلات ناشی از اقتصاد دولتی، ترویج و گسترش حسابرسی عملیاتی، امری حیاتی و ضروری تشخیص داده شده است. (رضازاده، ۱۳۸۳) به رغم بدهات این موضوع، با این حال در کشور ما حسابرسی داخلی و عملیاتی هیچ جایگاهی نداشته، طوری که از کلیه شش شرکت های بورس تسنها در

انگشت شماری از آنها این خدمات به گونه ای نه چندان مطلوب، ارائه می شود.

نتیجه گیری

حسابرسی عملیاتی، از مفاهیم قدیمی در کالبدی نو است. این حسابرسی در پاسخ به تغییرات سریع محیطی، افزایش حساسیت رقابت و کسب اطلاعات لازم برای واکنش های سازمانی بوجود آمده است، زیرا در چنین محیطی با تغییرات پرشتاب و متغیرهای نوظهور، تنها سازمان هایی می توانند به موفقیت برسند که با تصمیم های به موقع و مناسب فعالیت های خود را رهبری کنند. در هر سازمانی، حسابرسی عملیاتی به عنوان یک راهکار منجر به تصمیم گیری صحیح و تصمیم گیری صحیح به نوبه خود منجر به بهبود فرایندها و کسب نتایج مطلوب و دلخواه می شود.

در زمان حاضر، فشارهای اقتصادی، شرکت ها و دولت ها را ناگزیر به صرفه جویی در تمام سطوح کرده است که نتیجه آن، تقاضای فزاینده برای اطلاعاتی است که حسابرسان عملیاتی فراهم می آورند. این نیاز به قدری شدید است که حسابرسی عملیاتی را جزئی از وظیفه حسابرسی داخلی بسیاری از شرکت های بزرگ در آورده است.

اگرچه اصول حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی و خصوصی یکسان است اما اجرای حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی ضرورت بیشتری دارد، در نهادهای دولتی ویژگی غیرانتفاعی این واحدها به تنهایی شرط لازم و کافی برای اجرا شدن حسابرسی عملیاتی

برای ارزیابی مسخارج و اثربخشی برنامه‌های دولتی است.

پی‌نوشت‌ها:

- 1- Essentials of Management
- 2- Comprehensive Auditing
- 3- Value for Money
- 4- Management performance Auditing
- 5- Modern internal Auditing
- 6- Operations Auditing
- 7- Performance Auditing
- 8- Management Auditing
- 9- Right Amount
- 10- Right Place
- 11- Right Time
- 12- Right Kind
- 13- Right Cost
- 14- Just In Time(JIT)
- 15- Value Engineering(VE)
- 16- Enterprise Resource Planning(ERP)
- 17- Functional
- 18- Organization
- 19- Special Assignments
- 20- Effectiveness
- 21- Efficiency
- 22- Economy
- 23- Environment
- 24- Ethics
- 25- Equity
- 26- Generally Accepted Management Practician
- 27- Historical Performance
- 28- Benchmarking
- 29- Engineered Standards
- 30- Discussion and Agreement
- 31- Accountability
- 32- Learning

منابع و ماخذ

الف - منابع فارسی

- ۱- ارباب سلیمانی، عباس. فرهنگ اصطلاحات حسابداری. سازمان حسابداری، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابداری، نشریه ۱۳۸، چاپ اول، ۱۳۷۹.
- ۲- ای. و. ال.اس، وندا، نقش اقتصادی حسابداری در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت، ترجمه حامی امیراصلانی، نشریه شماره ۱۵۹، مدیریت تدوین

- ۳- باباجانی، جعفر، مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی، مجله دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه اصفهان، شماره ۴، ۱۳۸۳.
- ۴- بزرگ‌اصل، موسی، صفار، محمد جواد، "حسابرسی عملیاتی"، ماهنامه حسابدار، تیر ۱۳۸۱، شماره ۱۴۸.
- ۵- بنی‌فاطمی کاشی، سیدمحمد رضا، آشنایی با برخی مفاهیم اساسی حسابداری عملیاتی (اثربخشی)، فصلنامه حسابداری، سال پنجم، شماره ۲۱، پاییز ۱۳۸۲.
- ۶- بنی‌فاطمی کاشی، سیدمحمد رضا، آشنایی با برخی مفاهیم اساسی حسابداری عملیاتی (کارایی)، فصلنامه حسابداری، سال پنجم، شماره ۲۰، تابستان ۱۳۸۲.
- ۷- بنی‌فاطمی کاشی، سیدمحمد رضا، آشنایی با برخی مفاهیم اساسی حسابداری عملیاتی (معیار)، فصلنامه حسابداری، سال ششم، شماره ۲۴، تابستان ۱۳۸۳.
- ۸- بنی‌فاطمی کاشی، سیدمحمد رضا، آشنایی با برخی مفاهیم اساسی حسابداری عملیاتی (صرفه اقتصادی)، فصلنامه حسابداری، سال ششم، شماره ۲۳، بهار ۱۳۸۳.
- ۹- بهرام‌زاده، حسین علی، خدمتگزارباغان، صفری، نقش منابع انسانی بهره‌وری سازمانی، ماهنامه مدیریت، خرداد و تیر ۱۳۸۳، شماره ۸۶-۸۵.
- ۱۰- حساس‌یگانه، بحیی، چالش‌های حسابداری عملیاتی، ماهنامه حسابدار، آبان ۱۳۸۳، شماره ۱۶۱.
- ۱۱- حساس‌یگانه، بحیی، "حسابرسی عملیاتی"، ماهنامه حسابدار، شهریور ۱۳۸۳، شماره ۱۶۰.
- ۱۲- سلطانی، ایرج، نقش سرمایه انسانی در بهره‌وری سازمان، ماهنامه مدیریت، خرداد و تیر ۱۳۸۳، شماره ۸۶-۸۵.
- ۱۳- سبحان‌اللهی، محمدعلی، دانشور، سهند، سیستم اندازه‌گیری بهره‌وری بر مبنای رابطه اقتضایی با استفاده از درون‌یابی، فصلنامه علمی-تخصصی مدیریت و توسعه، زمستان ۱۳۸۱، شماره ۱۵.
- ۱۴- شباهنگ، رضا، حسابرسی عملکرد مدیریت، سازمان حسابداری، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابداری، نشریه ۹۸، چاپ سوم ۱۳۸۵.
- ۱۵- شباهنگ، رضا، جایگاه خدمات اعتباردهی در مدیریت استراتژیک، مجموعه مقالات حسابداری - ۶ویژه مدیریت استراتژیک، سازمان حسابداری، بهار ۱۳۷۷.

- ۱۶- صفار، محمدجواد، حسابرسی عملیاتی، کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی، گزارش کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت انجمن حسابداران رسمی آمریکا، سازمان حسابداری، کمیته حسابرسی عملیاتی، نشریه ۱۱۲، چاپ اول، ۱۳۷۶.
- ۱۷- رامنی، مارشال بی. استین بارت، پال جان، سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، مترجمان حسین سجادی، محسن طباطبایی‌نژاد، دانشگاه شهیدچمران اهواز، چاپ اول، ۱۳۸۵.
- ۱۸- رایسدر، هری آر، راهنمای جامع حسابداری عملیاتی، مترجمان محمدمهمنی و محمد عبدالله‌پور، سازمان حسابداری، کمیته حسابرسی عملیاتی، نشریه ۱۴۹، چاپ اول، ۱۳۸۰.
- ۱۹- رحیمیان، نظام‌الدین، انتخاب موضوع حسابداری عملیاتی، مجموعه مقالات اولین همایش حسابداری در ایران، جامعه حسابداران رسمی ایران، پاییز ۱۳۸۳.
- ۲۰- رحیمیان، نظام‌الدین، "واژه‌شناسی حسابداری عملیاتی"، فصلنامه حسابداری، سال پنجم، شماره ۱۹، بهار ۱۳۸۲.
- ۲۱- رضازاده، جواد، "حسابرسی عملیاتی: یک ضرورت ملی"، مجموعه مقالات هشتمین همایش سراسری حسابداری ایران، چاپ اول، ۱۳۸۵.
- ۲۲- ریچارد ال. راتلیف و همکاران، حسابداری داخلی، جلد اول، ترجمه عباس ارباب سلیمانی و علی کمالی زارع سازمان حسابداری، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابداری، نشریه ۱۷۴، چاپ دوم، ۱۳۸۵.
- ۲۳- فاوجی، هادی، "مروری بر ویژگیها و ساختار گزارشات حسابداری عملکرد"، دیوان محاسبات کشور، فصلنامه دانش حسابداری، شماره ۱۵، بهار ۱۳۸۴.
- ۲۴- فخاریان، ابوالقاسم، مدل راهبردی مسئولیت سیار، ماهنامه حسابدار، اردیبهشت ۱۳۸۶، شماره ۱۸۲.
- ۲۵- فوامی، محمدعلی، استانداردهای حسابداری دولتی، سازمان حسابداری، نشریه ۱۲۷، چاپ اول ۱۳۷۸.
- ۲۶- کتیری، حسین، "نگرشی بر حسابرسی عملکرد مدیریت در ایرلند و ارتباط آن با نظام کنترلی"، مجموعه مسافلات حسابداری - ۴، سازمان حسابداری، تابستان ۱۳۷۵.
- ۲۷- کمالی زارع، علی و ارباب سلیمانی، عباس، "حسابرسی داخلی اثربخش"، سازمان حسابداری، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابداری، نشریه ۱۳۶، چاپ سوم ۱۳۸۳.
- ۲۸- کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابداری، آشنایی با حسابرسی عملیاتی، فصلنامه حسابداری،

Efficiency"

43- "operational auditing", October 1978, (this article first appeared in the 1977 issue of the Michigan CPA and is reprinted The Journal of Accountancy, p59-64)

44- R.Kreklow, Steven, "Improving Organizational Performance through Performance Audits", Government Finance Review, Apr 2007, p62-64

45- Standards and guidelines for performance auditing based on Intosai's Auditing Standards and practical experience, July 2004 "Implementation Guidelines for Performance Auditing", Stockholm

46- Value for Money Framework, Corporate Services- City Finance, Nottingham, 2006, available at www.open.nottinghamcity.gov.uk/comm

47- W.Cosserat, Graham, 2005, "modern auditing", second edition, McGraw-Hill

48- Whittington, O.Ray, and Pany Y.Kurt, 1998, Principles of Auditing, Twelfth Edition, McGraw-Hill.

Services An integrated approach, Ninth Edition

36- Arens, A. and K.Loebbecke, J, 2000 "Auditing an Integrated Approach". Eighth Edition.

37- D. Koontz, Harold, and O'Donnell, Cyril, 1978, "Essentials of Management", McGraw-Hill

38- Driessen, A.J.G. and, Molenkamp, A, 1993, The Perspective of Operational Auditing: A New Management Tool, Managerial Auditing Journal, P19-25

39- Flesher D.L and M.T.Zarzeski, 2002, "The Roots of Operational (Value - for- Money) Auditing in English speaking Nations", Accounting and Business Research. Vol. 32, No.2

40- Government Auditing standards. Revision 2007, United States

41- Hossain, syed yusuf, 2000, Comptroller and Auditor-General of Bangladesh. Performance Audit Manual, Dhaka, 26 December. available at www.cagbd.org/pdf/PerfAuditMan.pdf

42- Office of the Auditor General of Canada, October 1995, "Auditing of

سال سوم، شماره ۱۰، بهار ۱۳۸۰، صص ۹۶-۱۰۲.

۲۹- مهام، کیهان، "حسابرسی بهره‌وری"، فصلنامه حسابرس، سال سوم، شماره ۱۱، تابستان ۱۳۸۰.

۳۰- میگز، والتر بی. و همکاران، اصول حسابرسی - جلد اول. مترجمان: عباس ارباب سلیمانی و محمود نفی، سازمان حسابرسی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، نشریه ۸۷، چاپ هجدهم، ۱۳۸۵.

۳۱- میگز، والتر بی. و همکاران، اصول حسابرسی - جلد دوم، ترجمه: عباس ارباب سلیمانی، سازمان حسابرسی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، نشریه ۱۰۵، چاپ دهم، ۱۳۸۴.

۳۲- نخبه فلاح، افشین، "حسابرسی عملکرد و عملیاتی"، تدبیر، ماهنامه علمی - آموزشی در زمینه مدیریت، سال شانزدهم، شماره ۱۶۵، بهمن ۱۳۸۴.

۳۳- نوروش، ایرج و حسیدی، مهدی، و زارع زادگان، امید، حسابرسی ۱، تهران، انتشارات کتاب بو، چاپ اول، زمستان ۱۳۸۴.

۳۴- نیکخواه آزاد، علی، "تبیین جایگاه حسابرسی عملیاتی در مدیریت استراتژیک"، مجموعه مقالات حسابرس - ۶ ویژه مدیریت استراتژیک، سازمان حسابرسی، بهار ۱۳۷۷.

ب - منابع انگلیسی

35- ARENS, A. and, J. Elder, R. and, S. Beasley, M, 2003, Auditing and Assurance

هفته بزرگداشت حرفه حسابداری

از دوم تا هشتم دسامبر ۲۰۰۷ (یازدهم تا هفدهم آذرماه ۱۳۸۶) از طرف فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) به عنوان هفته بزرگداشت حرفه حسابداری نامگذاری شده است.

مجله "حسابدار" با تبریک و تهنیت به عزیزان حسابدار، امیدوار است مجامع حرفه‌ای با نامگذاری یک روز در این هفته بنام "روز حسابدار" در ایران، از سال آتی با برگزاری مراسم ویژه‌ای این روز را گرامی دارند.

"مجله حسابدار"