

## حسابرسی عملیاتی و نقش آن در بهبود عملکرد مدیران

رسول حیدری سورشجانی<sup>۱</sup>

<sup>۱</sup> کارشناسی حسابداری

### چکیده

حسابرسی عملیاتی یکی از فنونی است که دارای سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است که از اهمیت زیادی برخوردارند. کارایی به معنای اطمینان یابی از به دست آوردن حداکثر نتیجه از منابع اختصاص یافته برای یک بخش یا برنامه یا حداقل مصرف منابع برای تحصیل سطح خاصی از نتایج است، اثربخشی از میزان دستیابی به هدف ها و صرفه اقتصادی از تلاش در جهت حداقل کردن هزینه تحصیل و استفاده از منابع سازمان با حفظ کیفیت مناسب سخن به میان می آورد. کسب دانش حسابرسی عملیاتی و به کارگیری آن یکی از مهمترین و مؤثرترین راه ها برای تخصیص منابع اقتصاد ملی کشور است، در اینجا لازم به ذکر است که شناسه اصلی حسابرسی عملیاتی، خلاقیت می باشد. علاوه بر مدیر حسابرسی، اعضای گروه حسابرسی عملیاتی و افرادی مانند: کارکنان حسابرسی، کارکنان شاغل، مشاورین و متخصصین برون سازمانی و کارکنان سازمانهای مشابه در دستیابی به اهداف حسابرسی عملیاتی شرکت دارند. محصول نهایی حسابرسی عملیاتی معمولاً گزارشی به مدیریت است که شامل پیشنهادهایی برای بهبود عملیات و دستیابی به حداکثر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است، در واقع گزارش رسمی حسابرس خلاصه ای از نتایج عملیات حسابرسی است. بنابراین در این تحقیق به بررسی حسابرسی عملیاتی و نقش آن در بهبود عملکرد مدیران (دستیابی به اهداف شرکت) و در نهایت افزایش ارزش شرکتها با استفاده از این سیستم می پردازیم.

**واژه‌های کلیدی:** حسابرسی عملیاتی- اثربخشی، بهبود عملکرد

## مقدمه

برای حساب‌رسان واژه‌های کارایی و اثربخشی، واژه‌های ناآشنایی نیستند، زیرا آنان در فرایند حساب‌رسی همواره می‌کوشند رسیدگی‌های خود را به‌صورت رسیدگی موثر با کمترین هزینه ممکن و رسیدگی که بتواند به میزان از پیش تعیین‌شده موفق به کشف اشتباهات و یا تحریف‌های بااهمیت در صورتهای مالی صاحبکار شود. همچنین در دنیای امروز و در عرصه خدمات حرفه‌ای، به‌علت ادامه فعالیت واحدهای تجاری در محیط اقتصادی بازار آزاد که به‌طور مستمر شاهد رفع موانع تجاری و ادغام بازارهاست و رقابت در آن روز به‌روز شدیدتر می‌شود، حرفه حساب‌رسی عملیاتی بیش از پیش اهمیت یافته و اصولاً مدیریت بهینه منابع در واحدهای اقتصادی بدون برخورداری از سطوح مطلوب اثربخشی و دستیابی به هدفهای کارایی و صرفه‌اقتصادی امکانپذیر نیست. امروزه، ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه‌اقتصادی باید بخشی از فرایند عادی مدیریت هر واحد تجاری در بخش عمومی و خصوصی باشد و مدیران، بررسی عملکردها را به‌عنوان یکی از مسئولیتهای خود برای کنترل فعالیتهای تلقی کنند و ارزیابی مستقل عملکرد مدیران از طریق واحد حساب‌رسی داخلی یا حساب‌رسان عملیاتی صورت گیرد.

## رویکرد حساب‌رسی عملکرد:

حساب‌رسی عملیاتی درواقع حساب‌رسی عملیات از نقطه نظر مدیریت است که صرفه‌ی اقتصادی، کارایی و اثربخشی کلیه‌ی فعالیت‌ها را ارزیابی می‌کند و تنها محدود به خاص مدیریت است. به عبارت دیگر حساب‌رسی عملیاتی عبارت از بررسی قسمت‌های خاصی از سازمان به منظور سنجش نحوه‌ی عمل آنهاست. حدود حساب‌رسی عملیاتی اغلب از روی نمودار سازمانی تعیین می‌شود. محصول نهایی حساب‌رسی عملیاتی معمولاً گزارشی به مدیریت است که شامل پیشنهادهایی برای بهبود عملیات است. دنیا توسط سه گروه حساب‌رسان مستقل، حساب‌رسان داخلی و مشاوران انجام می‌شود و متقاضی این خدمات در بخش خصوصی مدیران می‌باشند و گزارش حساب‌رسی عملیاتی نیز عمدتاً برای مدیران تهیه و ارسال می‌شود. حساب‌رسی عملیاتی در موارد زیر بسیار مفید و سازنده است:

\* اندازه‌گیری تأثیر شرایط کنونی بر عملیات.

\* مشخص کردن علت مشکل و نه معلول آن.

\* شناسایی نواحی عملیاتی مشکل آفرین.

\* ارائه‌ی پیشنهادهای در مورد سایر روش‌های اجرای کار به منظور اصلاح شرایط.

نقطه آغاز حساب‌رسی عملیاتی چرایی انجام رویداد مالی و احتمال دادن انجام رویدادی بهتر از رویداد حاضر در خصوص حصول اطمینان رضایت‌بخش بودن عملکرد مدیریت است. یعنی مدیریت تا چه حد از منابعی که به عنوان امین در اختیارش قرار داده شده است، در اقتصادی‌ترین و کارآترین حالت ممکن در جهت دستیابی به مؤثرترین نتایج عملیات استفاده می‌کرده است. حساب‌رسی عملیاتی را باید زاینده نگرشی نو دانست، نگرشی که به ژرفای رویدادها خیره می‌شود و نگاهش به آینده است. کسب دانش حساب‌رسی عملیاتی و بکارگیری آن بدون شک یکی از مهم‌ترین و مؤثرترین راهکارها برای تخصیص منابع اقتصاد ملی کشور است. حساب‌رسی عملیاتی متولد شده تا به وجود آورنده نگرشی آینده‌نگر و بدون هر گونه کوتاه‌نظری و سطحی‌نگری باشد و علل نارسایی‌ها، ضعف‌ها و نقایص را در مدیران و افراد جستجو نکرده، بلکه علت‌ها را در نظام‌ها و سیستم‌های کنترلی مدیریت جستجو می‌نماید. گزارش سال ۱۹۷۳ می‌گوید: اعضای کمیته انجمن حسابداران رسمی آمریکا در مورد فلسفه و اهداف دیوان محاسبات آمریکا در تدوین استانداردهای حساب‌رسی عملیاتی توافق دارند و بر این باورند که حساب‌رسی عملیاتی می‌تواند عامل تداوم و تکامل منطقی و مؤثر حرفه حساب‌رسی عملیاتی شود.

اهداف عمومی حساب‌رسی عملیاتی بر اساس گزارش کمیته‌ی حساب‌رسی عملیاتی و مدیریت انجمن حسابداران آمریکا:

الف- ارزیابی عملکرد: منظور از ارزیابی عملکرد، مقایسه‌ی نحوه‌ی هدایت و اجرای فعالیت‌های سازمان با موارد زیر است:

۱- اهداف عملیاتی که توسط مدیریت و یا صاحبکار معلوم می‌شود.

۲- سایر معیارهای مناسب برای سنجش و ارزیابی.

ب- شناسایی فرصت های موجود برای بهبود عملیات : بهبود عملیات را می توان با توجه به صرفه ی اقتصادی، کارایی یا اثربخشی طبقه بندی کرد . افراد حرفه ای میتوانند از طریق تجزیه و تحلیل مصاحبه های انجام شده با اشخاص، مشاهده ی عملیات، بررسی معاملات، قضاوت تخصصی براساس تجربه و ... فرصتهای خاص بهبود عملیات را شناسایی کنند .

ج- ارائه ی پیشنهاد برای بهبود عملیات و یا ادامه ی بررسی ها : طبیعت و دامنه ی پیشنهادهای حسابرسی عملیاتی دارای تنوع قابل توجهی می باشد .

### اجزای اصلی حسابرسی عملیاتی :

حسابرسی عملیاتی دارای ۴ جزء اصلی است :

- ۱- حسابرسی مالی: این بخش اساساً بر روشهای حسابداری و گزارشدهی مناسب و کافی تأکید دارد .
- ۲- حسابرسی رعایت: رعایت که به طور معمول همراه با حسابرسی مالی انجام می شود، با پیروی از قواعدی مرتبط است که در قوانین و مقررات کاربردی و نیز سیاست ها و روشهای داخلی گنجانده شده است .
- ۳- صرفه ی اقتصادی و کارایی: این جزء در ارتباط با ایجاد موازنه ی بهینه بین هزینه ها و نتایج می باشد و حسابرس در اجرای این بخش به حداقل رساندن هزینه را ارزیابی می کند .
- ۴- اثربخشی ( نتایج برنامه): این بخش با نتایج، دستاوردها و مزایای به دست آمده سروکار دارد. تجزیه و تحلیل حسابرس مربوط به ارزیابی اثربخشی عملیات بیش از آنکه جنبه ی کمی داشته باشد، کیفی است.

### مراحل کار حسابرسی عملیاتی :

مراحل کار حسابرسی عملیاتی به شرح زیر است :

الف ) برنامه ریزی : در این مرحله حسابرس اطلاعات عمومی را بدست می آورد . این اطلاعات در مورد انواع فعالیت ها، ماهیت و اهمیت نسبی این فعالیت ها و سایر اطلاعات عمومی است و به حسابرس در برنامه ریزی بخش های اولیه ی حسابرسی کمک می کند .

ب) برنامه های حسابرسی : برنامه حسابرسی عملیاتی و برنامه کاری برای بررسی های مقدماتی آن دسته از فعالیت هایی تهیه می شود که در مرحله برنامه ریزی انتخاب شده است. برنامه های حسابرسی که به صورت اساسی و خوب پایه ریزی شده باشد برای انجام کارا و مؤثر حسابرسی عملیاتی لازم است.

پ) اجرای عملیات: حسابرس به منظور تعیین اثربخشی مدیریت و کنترل های مربوط، عملیات سازمان را تجزیه و تحلیل می کند. این وظایف و کنترل ها با تأکید خاص بر حوزه هایی که احتمال نارسایی آن بالا یا کنترل آن مشکل است آزمون می شود.

ت) تکمیل یافته ها و تدوین پیشنهادهای حسابرسی: بر اساس نواحی بااهمیتی که در مرحله ی اجرای عملیات مورد شناسایی قرار گرفته است، یافته های به خصوصی بر اساس ویژگی های وضعیت، معیار، تأثیر، علت، و پیشنهاد به دست می آید.

ث) گزارش دهی : حسابرس گزارش را بر اساس نتایج حسابرسی تهیه می کند. هدف از تدوین گزارش، اعلام نتایج به اشخاص ذینفع یا کسانی است که در این رابطه مسئولیتی دارند. در واقع، اکثر یافته های حسابرسی و شاید از گزارش رسمی حسابرس برای انجام اقدامات اصلاحی یا تکمیلی به مدیریت گزارش می شود. گزارش نهایی در واقع خلاصه ای از نتایج حسابرسی عملیات است.

### تدوین برنامه حسابرسی عملیاتی :

برنامه حسابرسی عملیاتی برای بررسی فعالیت هایی نوشته می شود که در مرحله ی برنامه ریزی انتخاب شده اند. این مرحله حلقه اتصال مرحله برنامه ریزی و مرحله اجرای عملیات محسوب می شود. برنامه حسابرسی عملیاتی، برنامه اجرای حسابرسی

عملیاتی می باشد. گروه حسابرسی عملیاتی هر یک از حوزه های مهم شناسایی شده در مرحله برنامه ریزی را جهت بررسی بیشتر مورد توجه قرار می دهند و کارهای حسابرسی خاصی را با هدف تعیین علل نارسایی های عملیاتی و ارائه پیشنهادهایی برای بهینه سازی انجام می دهند. اهمیت برنامه حسابرسی برای حسابرس عملیاتی بمثابة نقشه برای یک دریانورد است در واقع مرحله برنامه حسابرسی به عنوان پلی میان مرحله برنامه ریزی و مرحله اجرای عملیات محسوب می شود، در نتیجه برنامه حسابرسی عملیاتی، برنامه اجرای عملیات حسابرسی است. برای انجام یک حسابرسی عملیاتی کارا و اثربخش، وجود برنامه حسابرسی عملیاتی مناسب، ضروری است. مزایای برنامه های حسابرسی عملیاتی، به عنوان عامل اصلی موفقیت حسابرسی عملیاتی، شامل موارد زیر است :

۱- وجود یک برنامه روشمند برای انجام کارهای لازم در حسابرسی عملیاتی که می توان آن را به کلیه کارکنان عملیاتی ارجاع داد .

۲- وجود یک مبنای روشمند برای تخصیص کار به کارکنان حسابرسی، بر اساس مهارتها و توانایی های فنی.

۳- فراهم شدن ابزاری برای مقایسه کارهای انجام شده با برنامه های مصوب، استانداردهای حسابرسی و الزامات دیگر توسط سرپرست یا سایر بررسی کنندگان پرونده .

۴- کمک به آموزش کارکنان بی تجربه و آشنا ساختن آنان با اهداف عملیاتی و اقدامات حسابرسی عملیاتی .

۵- فراهم شدن مبنایی برای نگهداری خلاصه سوابق فعالیتهای انجام شده در حسابرسی عملیاتی .

۶- کمک به گروه های موفق حسابرسی برای آشنایی با ماهیت کار انجام شده در حسابرسی عملیاتی .

در تدوین برنامه حسابرسی عملیاتی شرکت ها، حسابرس باید استانداردهای ویژه ای را مدنظر قرار دهد :

۱- برنامه حسابرسی عملیاتی باید متناسب با ویژگی های موضوع مورد رسیدگی باشد و با توجه به نوع سازمان یا شرکت، کارکنان سیستم ها و روشهای جاری، دامنه پیچیدگی و غیره شکل گرفته باشد .

۲- برنامه حسابرسی باید فعالیتهایی که قرار است انجام شود همراه با دلایل انجام آنرا بوضوح مشخص نماید.

۳- برنامه حسابرسی باید انعطاف پذیر باشد و امکان استفاده از ابتکارات نوآوران را در مورد تغییر در روشهای موجود فراهم آورد .

۴- برنامه حسابرسی برای دستیابی به یافته های مشخصی تهیه شود .

در اینجا لازم به ذکر است که مدیر حسابرسی لزوماً تنها تدوین کننده برنامه حسابرسی نیست، در واقع اعضای گروه حسابرسی عملیاتی و به ویژه افرادی که در مرحله ی برنامه ریزی حضور داشتند باید در تکمیل برنامه حسابرسی شرکت کنند. به علاوه، سایر افراد نیز باید در تهیه داده های اولیه لازم برای تدوین برنامه حسابرسی، تلاش کنند. در این ارتباط می توان به افراد زیر اشاره کرد :

- کارکنان حسابرسی که در زمینه مورد بررسی دارای تخصص می باشند یا آنکه قبلاً در یک رسیدگی مشابه، شرکت داشته اند .

- کارکنان شاغل در حوزه مورد بررسی در سازمان که می توانند ورودی های خاصی را فراهم کنند .

- مشاورین و متخصصین برون سازمانی که دارای تخصص خاص در زمینه مورد بررسی یا روش های حسابرسی عملیاتی هستند.

- کارکنان سازمان های مشابه که قادرند دیدگاه های دیگری را از فعالیت مورد نظر به دست دهند .

پس از تصمیم گیری برای تشکیل گروه تدوین برنامه حسابرسی عملیاتی، گام بعدی تعیین کارهای حسابرسی برای هریک از حوزه های شناسایی شده در مرحله ی برنامه ریزی است.

مراحل تدوین برنامه حسابرسی عبارت است از :

۱- بررسی مستندات موجود مانند دستورالعمل سیاست ها و رویه ها .

۲- تهیه نمودار سازمانی و شرح وظایف .

- ۳- تجزیه و تحلیل سیاست ها و روشهای مربوط به استخدام، توجیه کارکنان، آموزش، ارزیابی، ارتقا و اخراج .
- ۴- تجزیه و تحلیل سیاست های سازمانی، سیستم ها و روش ها اعم از اداری و عملیاتی .
- ۵- مصاحبه با کارکنان مدیریت و عملیات .
- ۶- تهیه نمودگرهای سیستم و نمودارهای جریان استقرار.
- ۷- تجزیه و تحلیل نسبتها، تغییرات و روند .
- ۸- پرسشنامه برای استفاده کارکنان حسابرسی و واحد مورد رسیدگی .
- ۹- کسب اطلاعات از مشتریان و فروشندگان از طریق تلفن یا نامه .
- ۱۰- سؤالات مربوط به برنامه حسابرسی .
- ۱۱- بررسی معاملاتی که در آن انواع مختلف معاملات عادی و غیر عادی لحاظ شده باشد.
- ۱۲- بررسی روشهای عملیاتی مانند مشاهده، کارسنجی، زمان سنجی، فرم ها یا گزارشهای مربوط به عملیات.
- ۱۳- تجزیه و تحلیل فرم ها .
- ۱۴- تجزیه و تحلیل نتایج .
- ۱۵- بررسی و تجزیه و تحلیل سیستم اطلاعات مدیریت و گزارش های مربوط .
- ۱۶- بررسی های مربوط به رعایت موازین خاص، مانند رعایت قوانین، مقررات، سیاست ها، روشها، مقاصد، اهداف عملیاتی و غیره .
- ۱۷- پردازش داده ها با استفاده از تکنیک های حسابرسی رایانه ای و تجزیه و تحلیل اطلاعات بدست آمده .

#### مزایای حسابرسی عملیاتی نسبت به حسابرسی مالی :

در حسابرسی مالی غالباً به تجزیه و تحلیل های موارد تکراری اقدام می گردد، در حالی که در حسابرسی عملیاتی گام به گام با تغییرات محیطی، مدیریت و فناوری های روز پیش می روند و با استفاده از نوآوری ها به تجزیه و تحلیل و ارزیابی وضعیت های مالی متفاوت و متغیری می پردازند. از این رو همواره بایستی دانش کافی در مورد محیط کلی واحد مورد رسیدگی، مهارت و تجربه لازم در زمینه حسابرسی عملیاتی، تکنیک ها و ابزارهای مورد نیاز برای حل مشکلات و درک و حساسیت به خرج دادن نسبت به اهداف و روش های همه افرادی که در تداوم فعالیت سازمان سهیم اند، به دست آورند. در انجام حسابرسی مالی، بودجه زمانی کارکنان و هزینه های مربوط توسط گروه حسابرسی تهیه و در نتیجه حسابرسی مالی به مرکز هزینه تبدیل می شود، در حالی که در حسابرسی عملیاتی، مزایای عملیاتی و صرفه جویی ریالی به میزان قابل ملاحظه ای از هزینه حسابرسی پیشی می گیرد. (صرفه جویی تقریباً ۳ برابر هزینه است.) در نتیجه حسابرسی عملیاتی به یک مرکز سود تبدیل می شود. از دیدگاه نظری هر قدر حسابرسی عملیاتی بیش تر باشد، صرفه جویی بیش تری صورت می پذیرد. مفهوم مرکز سود بر این پایه استوار است که مدیریت متقاعد شود مزایای حاصل از حسابرسی عملیاتی بیش تر از هزینه های مربوط به آن است. این موضوع موجب اهمیت کمی سازی یافته ها می شود. بنابراین اگر مدیریت شرکتی در دوره ای نسبت به اجرای حسابرسی عملیاتی در سازمان از طرف حسابرسان مستقل یا حسابرسان داخلی (با همکاری کامل) اقدام کند، پس از اتمام حسابرسی و با مشاهده نتایج آن قطعاً یا دوباره برای انجام حسابرسی عملیاتی به حسابرسان مستقل رجوع می کند یا از حسابرسان داخلی می خواهد که حسابرسی عملیاتی را در دوره های کوتاه تر و در نوبت های بیش تری انجام دهند.

#### نقش حسابرسی در توسعه اقتصاد:

با چنین تعبیری نقش و جایگاه حسابرسی از ویژگی و برجستگی خاص برخوردار است. وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز در مقام راهبردی سیاست های اقتصادی و مالی کشور به منظور اعمال مدیریت اقتصادی و نظارت بر تخصیص بهینه منابع نیازمند اعتبار آمار و ارقام ارایه شده توسط بنگاه های اقتصادی از یک سو و حساب کشی و حسابداری مدیران از سوی دیگر است. ساختار جدید مالکیت و مدیریت شرکت ها، دامنه مسوولیت و وظایف حسابداری را گسترش داد و ارایه گزارش های مالی

جدیدتر و مناسب‌تر بر اساس نیاز استفاده‌کنندگان را ضروری کرد. سرمایه‌گذاران، بانک‌ها و موسسات اعتباری برای اعطای وام و اعتبار دولت‌ها برای مقاصد سیاسی، اخذ مالیات و... نیازمند گزارش‌های جدید و معتبر بودند. افزایش موارد استفاده و شمار استفاده‌کنندگان از اطلاعات گزارش‌های مالی و رونق بازار سرمایه و پول، هدف حسابداری و حسابرسی را از رفع نیازهای تعداد معدودی صاحب سرمایه به پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی جامعه ارتقا داد.

در این راستا، پژوهشگران با توجه به نقش بااهمیت اجتماعی حسابداری و حسابرسی و به مدد تئوری‌های دستوری و اثباتی و در راه تلاش برای تدوین تئوری‌هایی برای شرح و پیش‌بینی پدیده‌های حسابداری و حسابرسی، تئوری‌های متعددی را مطرح کردند که «تئوری حقوق مالکانه» یکی از بااهمیت‌ترین آنها است. بر اساس این تئوری، شرکت به عنوان مجموعه‌ای از قراردادهای اعم از منعقد شده و یا نانوشته، رسمی و غیررسمی، بین اشخاص ذینفع و حلقه ارتباطی بین آنها است و همواره فرض می‌شود که اشخاص به دنبال منافع شخصی خود هستند و بین آنها تضاد منافع وجود دارد. اطلاعات و ارقام گزارش‌های مالی در فرآیند انعقاد قراردادهای بین شرکت و اشخاص مورد استفاده قرار می‌گیرد. استفاده از نسبت‌هایی مانند نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام، در هنگام انعقاد قرارداد استقراض، انتقال ثروت از اعتباردهندگان به سهامداران توسط مدیران را محدود می‌کند. به‌کارگیری سود حسابداری در طرح‌های پاداش مدیران با هدف کاهش تضاد منافع سهامداران و مدیران و نیز جلوگیری از فرار مدیران از انجام درست مسوولیت‌های آنان است.

از سوی دیگر، استفاده از اطلاعات و ارقام حسابداری در فرآیند سیاسی مثل تعیین مالیات، قیمت‌گذاری محصولات، تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، بحران‌ها و... نمونه‌هایی از استفاده از اطلاعات و ارقام حسابداری در فرآیند انعقاد قراردادهای حقوق و مزایای مدیران، استقراض و فرآیند سیاسی است. بنابراین، ثروت اشخاص طرف قرارداد تحت تأثیر روش‌های حسابداری قرار می‌گیرد که توسط مدیران انتخاب و به کمک آنها رویدادهای مالی شناسایی، پردازش و گزارش می‌شوند. به‌کارگیری اطلاعات و ارقام حسابداری در فرآیند سیاسی، مستلزم نظارت بر نحوه انتخاب روش‌های حسابداری و روش‌های شناسایی، پردازش و گزارش آنها به منظور کنترل و جلوگیری از تخلف از مفاد قراردادهای و اعتباردادن به اطلاعات و معاملات بین سازمان‌های تجاری و شرکت‌های بزرگ، شکل گرفته و سیستم‌های اطلاعاتی پیشرفته و شبکه‌های ارتباطی اطلاعاتی و تجارت الکترونیک موجودیت یافته‌اند. بنابراین، بهمین علت سازوکارهای فعلی پاسخگوی کارکردها و روابط تجاری موجود نیست. به نظر می‌رسد با توجه به تحولات و تغییرات ایجاد شده در ساختار و مناسبات و ارتباطات تجاری و تغییر شکل و محتوای حقوقی آن لازم است قوانین و مقررات مرتبط با مسایل مالی-محاسباتی کشور به طور بنیادی مورد اصلاح قرار گیرد. در این ارتباط به ویژه قانون تجارت، قانون محاسبات عمومی نیازمند اصلاحات و تجدید نظر جدی است. شکی نیست که در اصلاح و تدوین قانون تجارت که بتواند پاسخگوی نیازهای فعلی و روابط تجاری حاکم باشد، کسب آرای صاحب‌نظران دانشگاهی و حرفه‌ای، مجامع حرفه‌ای، حقوقی و حسابداری و گروه‌های ذی‌نفع در این خصوص به ویژه جامعه حسابداران رسمی ایران ضروری به‌نظر می‌رسد. در اکثر کشورهای پیشرو در حسابداری و حسابرسی، کمک به تشخیص مالیات بخش عمده‌ای از فعالیت‌های حسابرسان مستقل را به خود اختصاص داده است، به نحوی که در آن کشورها، حرفه حسابرسی مستقل را ابزار کارآمدی برای تشخیص مالیات می‌دانند. کمک به تشخیص مالیات موجب رعایت عدالت مالیاتی و وصول مالیات حقه می‌شود و در این صورت، نهایتاً دولت و جامعه از نتیجه خدمات حسابرسی مستقل و عدم استفاده کارآمد از آن، وزارت امور اقتصادی و دارایی خود را از ابزار کارآمدی محروم کرده بود. برای حل این معضل، در سال ۱۳۷۲ قانون «استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی» به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید.

به موجب این قانون، دولت می‌تواند حسب مورد و نیاز از خدمات حسابداران رسمی در مواردی چون، حسابرسی و بازرسی قانونی شرکت‌های سهامی عام و خاص، شرکت‌های غیرسهامی و شرکت‌های موضوع بندهای الف و ب ماده ۷ اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی و همچنین «حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی» کند. در سال ۱۳۷۴ آیین‌نامه «تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان» به تصویب هیات وزیران رسید و نهایتاً اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران تهیه و در کمیسیون ویژه‌ای در هیات دولت تصویب گردید. در پی این تحولات در سال ۱۳۸۰ اعضای شورای عالی جامعه،

هیات مدیره و دبیرکل جامعه انتخاب و با اعلام اولین فهرست اسامی حسابداران در سیام دیماه ۱۳۸۰ روح تازه‌ای بر کالبد جامعه حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی کشورمان دمیده شده که انتظار می‌رود با تداوم سیاست‌های حمایت از فعالیت جامعه حسابداران رسمی، استفاده صحیح و کارآمد از خدمات حسابرسان مستقل در تمام موارد مذکور و بویژه در مقوله حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی، کادر فنی مالیاتی و سایر کارکنان درگیر در امر مالیات، برای پیگیری سایر اهداف مالیاتی، آزاد شده و همچنین جامعه را در موقعیتی قرار دهد که بتواند از خدمات گسترده یک حرفه مستقل، خودکفا و خودکنترل، علمی و کارآمد بهره گیرد. از طرف دیگر در راستای اهداف برنامه سوم و چهارم توسعه اقتصادی بازننگری سیاست دولت در مورد قیمت‌گذاری کالا و خدمات و خارج کردن آن از حالت اقتصاد دستوری و تکلیفی و تعیین قیمت بر اساس عرضه و تقاضا و تعادل بازار امری بسیار ضروری است. در این راستا، نقش و مسوولیت و وظیفه حسابداران رسمی بسیار مهم است. نکته دیگر اینکه از زمان تصویب قانون بورس اوراق بهادار در اردیبهشت ماه ۱۳۴۵ تاکنون بیش از سی و پنج سال می‌گذرد اما تغییری جدی در قوانین مربوط به آن صورت نگرفته است. در این دوران تحولات و تغییرات فراوانی در مناسبات اقتصادی و اجتماعی واقع شده است. برای پاسخگویی به نیازهای جدید بازار سرمایه در دهه گذشته، مقررات متعدد و در برخی از موارد مناسب توسط شورای بورس تصویب شده، لکن به علت عدم حمایت قانونی مقررات مذکور به مرحله اجرا نرسیده است. بنابراین به نظر می‌رسد قوانین و مقررات بورس به‌ویژه در مورد پذیرش و نظارت بر شرکت‌ها، نیازمند اصلاح و تجدیدنظر با توجه به شرایط موجود و الزام قانونی اجرای آن است که اهمیت جایگاه حسابداران رسمی در بازار سرمایه از جمله این اهداف است.

در مورد استفاده از گزارش حسابرسان مستقل توسط بانک‌ها و به منظور اعطای وام و اعتبار، به نظر می‌رسد پس از طی روند تدریجی گسترش مالکیت عامه و واگذاری سهام دولت، نهادها و بانک‌ها به مردم، به تدریج نحوه اعطای وام و اعتبار تحت تأثیر قرار خواهد گرفت. با این همه، بازننگری و تصویب قوانین و مقررات استفاده از گزارش حسابرسان مستقل در تصمیم‌گیری برای اعطای وام و اعتبار، می‌تواند موجب گسترش استفاده خدمات حسابرسان مستقل در این زمینه شود. لایحه پولشویی و نقش حسابداران رسمی در مبارزه با پولشویی و همچنین جایگاه حسابداران در مدار مبارزه با فساد مالی به عنوان وظایف نوین حسابداران که مستلزم گزارشگری خاص هستند نیازمند بازننگری در نقش و مسوولیت حسابداران رسمی است. موضوع بین‌المللی شدن بورس و سرمایه‌گذاری‌های خارجی و شفاف‌سازی اطلاعات مالی و حسابرسی این سرمایه‌گذاری‌ها از اولویت خاصی برخوردار است که توجه بدان هم از نظر وزارت امور اقتصادی و دارایی و هم از طرف مراجع حرفه‌ای حسابداری نظیر جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی و انجمن حسابداران خبره ایران قابل تأکید است که این مهم نیز بدون استفاده از ابزارهای جدید و فناوری در حوزه حسابرسی امکان‌پذیر نیست، زیرا تغییرات شگرف تکنولوژی و IT و گسترش تجارت الکترونیکی کاربرد ابزارهای سنتی را بسیار محدود کرده است. طبیعی است که با روی‌آوری به فناوری و IT لزوم بازننگری در استانداردهای حسابداری و حسابرسی منطبق با این حوزه نیز ضرورت خواهد یافت زیرا حوزه ی تجارت الکترونیک فارغ از پیشرفت شگرف آن، دارای دوز و کلک‌های خاصی است که تیزهوشی و توانمندی ویژه‌ای را از حسابرسان می‌طلبد.

### پیشنهادهات :

- ۱- با توجه به نیاز جامعه به انجام این نوع از حسابرسی نسبت به تصویب مقررات الزام‌آور، صریح و فراگیر از جانب مراجع قانون‌گذار در قوانین مالی و تجاری کشور اقدامات لازم به عمل آید.
- ۲- از آن‌جا که شرکت‌های پذیرفته شده در بورس دارای سهم قابل توجهی از اقتصاد و صنعت کشور و حداکثرسازی کارایی و اثربخشی شرکت‌های مزبور از عوامل مؤثر رشد و توسعه اقتصادی است، و با توجه به جریان خصوصی‌سازی در ماه‌های اخیر، با توجه به ویژگی‌ها و خصوصیات آن شرکت‌ها نسبت به تصویب مقررات الزام‌آور از طرف اداره کل بورس اوراق بهادار کشور جهت انجام دوره‌ای حسابرسی عملیاتی در کنار حسابرسی مالی و به عنوان مکمل آن رسیدگی شود.
- ۳- الزام حسابرسی عملیاتی توسط صاحبان سهام به هیئت مدیره همچنین اقدام مدیران به انجام حسابرسی عملیاتی که موجب اجرای مؤثر و جدی حسابرسی عملیاتی می‌شود، مستلزم آگاهی و شناخت کافی صاحبان سهام از اهداف و فواید



حسابرسی عملیاتی است و تداعی کننده مسئولیت پلسخگویی و مباشرت مدیران در قبال اداره کارا و اثربخش منابع مالی و غیر مالی شرکت ها است، پیشنهاد می شود که انجمن ها و تشکل های حرفه ای در جهت برگزاری سمینارها، دوره های آموزشی و معرفی و ... مبادرت نمایند و کارکنان موسسات حسابرسی که برای انجام حسابرسی مالی به شرکت ها اعزام می شوند، حین انجام حسابرسی مالی، به معرفی حسابرسی عملیاتی بپردازند.

۴- همچنین برای یکپارچه شدن و کیفیت بیشتر خدمات حسابرسی عملیاتی، تشکل های و مراجع ذیصلاح مانند مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی نسبت به تدوین استانداردهای حرفه ای حسابرسی عملیاتی اقدام کنند.

۵- نتایج این تحقیق حکایت از پایین بودن میزان اختیارات و فعالیت های حسابرسی داخلی در ایران دارد که این یکی از عواملی است که می تواند در عدم شناخت کافی مدیران شرکت ها از توانایی های بالقوه حسابرسان داخلی در ارائه خدماتی فراتر از اشتباهات حسابرسی و ... باشد. پیشنهاد می شود از طرف مراجع ذیصلاح، نسبت به گسترش فعالیت و اختیارات واحد حسابرسی داخلی در شرکت ها تدابیر لازم اتخاذ شود و موجبات تشویق واحدهای اقتصادی نسبت به افزایش اختیارات و مسئولیت های واحد حسابرسی داخلی فراهم گردد.

#### نتیجه گیری :

حسابرسی عملیاتی در برگیرنده بررسی روشمند فعالیت های یک سازمان یا بخش مشخص از آن در دستیابی به اهداف مشخص است. حسابرسی عملیاتی شامل سه مفهوم مهم کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی میباشد. در سال های اخیر کانون توجه و دامنه بسیاری از حسابرسی ها در بخش عمومی و خصوصی دستخوش دگرگونی هایی شده است و از آن جا که صورت های مالی به تنهایی پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی مدیریت نیست، مدیران در بخش خصوصی و دولتی به دنبال کسب اطلاعات بیشتر به منظور ارزیابی و قضاوت در مورد کیفیت عملیات و پیشرفت های عملیاتی هستند. در نتیجه ایجاد چنین زمینه هایی نیاز به ضرورت وجود فنون حسابرسی عملکرد برای ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات به نحو چشمگیری افزایش یافته است. مدیران همیشه با محیط در حال دگرگونی روبرو هستند در نتیجه باید بتوانند فرصت های بهبود را شناسایی و کاستی های سیستم کنترل داخلی را برای استفاده از فرصت های پیشرفت برطرف کنند، ارزیابی وضعیت موجود بر اساس معیارهای اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی برای مدیران نیازی اولیه و رمز بقای سازمان است. حسابرسی عملیاتی یکی از فنونی است که از طریق ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و ارائه پیشنهاد برای بهبود عملیات در محیط متغیر تجاری می تواند به مدیران کمک کند.

در اینجا لازم به ذکر است که با توجه به نیاز جامعه به حسابرسی عملیاتی، نسبت به مقررات از جانب مراجع قانون گذار اقدامات لازم به عمل آید و نسبت به انجام حسابرسی عملیاتی در کنار حسابرسی مالی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس رسیدگی شود و جهت افزایش کیفیت خدمات حسابرسی عملیاتی نسبت به تدوین استانداردهای حرفه ای این نوع حسابرسی اقدام گردد، همچنین توصیه می گردد که جامعه حسابداران رسمی ایران زمینه های مناسب برای کسب تجربه عملی مدیران مؤسسه حسابرسی را به وجود آورد و دانشگاه ها نیز نسبت به ارائه رشته حسابرسی با گرایش عملیاتی به عنوان یک رشته دانشگاهی مستقل یا گنجانیدن چند واحد حسابرسی عملیاتی در مقطع کارشناسی یا کارشناسی ارشد اقدام نمایند.



### منابع و مآخذ :

- ۱- راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی ( کمیته حسابرسی عملیاتی/ سازمان حسابرسی )، تألیف هری آر. رایدر، ترجمه محمد مهیمنی و محمد عبدالله پور، چاپ اول ۱۳۸۰.
- ۲- صفار، محمد جواد، حسابرسی عملیاتی، کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی، گزارش کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت انجمن حسابداران رسمی امریکا، سازمان حسابرسی، کمیته حسابرسی عملیاتی، نشریه ۱۱۲، چاپ اول، ۱۳۷۶.
- ۳- کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، آشنایی با حسابرسی عملیاتی، فصلنامه حسابر، سال سوم، شماره ۱۰، بهار ۱۳۸۰، ص ص ۹۶-۱۰۲.
- ۴- نیکخواه آزاد، علی، تبیین جایگاه حسابرسی عملیاتی در مدیریت استراتژیک، مجموعه مقالات حسابر، ویژه مدیریت استراتژیک، سازمان حسابرسی، بهار ۱۳۷۷.
- ۵- سایت اینترنتی google و باشگاه اندیشه.
- ۶- گزارش کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت AICPA در قالب نشریه شماره ۱۱۲ سازمان حسابرسی با عنوان « حسابرسی عملیاتی » ترجمه و منتشر شده است.

۷ -Study of effectiveness models in optimal portfolio of shares, Middle East Journal of Scientific Research ۱۰( ۲), ۲۴۶-۲۳۹

۸-review type of industry and company size on the rate of disclosure of information in financial statements , American Journal of Scientific Research , Issue ۳۹, ۳۱-۲۴

۹ -Ability of Accounting Information to Anticipate Risk, American Journal of Scientific Research , Issue ۴۹, ۱۰-۵

۱۰ -The Effect Executive Instruction of Disclosure of Tehran Stock Exchange to Disclosure of Information in Financial Statements, American Journal of Scientific Research , Issue ۳۸, ۵۰-۵۶