

بررسی دیدگاه حسابرسان و مدیران شرکتهای

پذیرفته شده در بورس تهران،

نسبت به ضرورت انجام حسابرسی عملیاتی

نگارش:

عبدالله رمضانی

چکیده

حسابرسی عملیاتی^۱ یکی از فنون است که از طریق ارزیابی اثربخشی^۲، کارایی^۳ و صرفه اقتصادی^۴ عملیات سازمان یا شرکت، و ارائه پیشنهاد برای بهبود عملیات، در محیط متغیر تجاری عصر حاضر، می‌تواند به مدیران کمک کند. خدمات حسابرسی عملیاتی هم اکنون در دنیا توسط سه گروه، حسابرسان عملیاتی، حسابرسان داخلی و مشاوران انجام می‌شود و متقاضی این خدمات در بخش خصوصی مدیران و سهامداران و در بخش دولتی مدیران و مسئولان می‌باشد و گزارش حسابرسی عملیاتی نیز عمدتاً برای مدیران تهیه و ارسال می‌شود. در ایران با وجود اینکه حسابرسی عملیاتی هنوز در عمل بسیار جوان است و نیروی انسانی متخصص برای انجام مؤثر حسابرسی عملیاتی به اندازه کافی وجود ندارد، علاوه بر این چالش‌های درونی و بیرونی حرفه مزید بر مشکلات می‌باشد. از جمله موارد چالش برانگیز نسبت به میزان استقبال از انجام فرایند حسابرسی عملیاتی، می‌تواند ناشی از نوع نگرش و دیدگاه عرضه کنندگان خدمات حسابرسی عملیات (حسابرسان) و تقاضا کنندگان (واحد اقتصادی) در خصوص ضرورت این نوع خدمات حرفه ای باشد.

کلید واژه ها

حسابرسی عملیاتی^۱
اثربخشی^۲
کارایی^۳
و صرفه اقتصادی^۴
حسابرسی مدیریت^۵

مقدمه

در گذشته نه‌چندان دور، این باور وجود داشت که انجام حسابرسی عملیاتی، تنها در موسسات غیرانتفاعی و عمدتاً دولتی که انتظار سودی از آنها متصور نیست، مصداق دارد زیرا در واحدها و موسسات و شرکتهای انتفاعی، کوشش‌هایی که در جهت کسب سود و رعایت صرفه اقتصادی و افزایش کارایی و اثربخشی توسط مدیریت بعمل می‌آید، در قالب اعداد و ارقام و در صورت سود و زیان موسسه‌ی موردنظر منعکس می‌شود و عملاً سرمایه‌گذاران می‌توانند با کسب این مجموعه، اطلاعات مالی در حد کلی و مورد نیاز نسبت به عملکرد مدیریت قضاوت داشته باشند. بنابراین به دنبال نیاز و همچنین مفید واقع شدن حسابرسی عملکرد مدیریت این مقوله به واحدهای انتفاعی نیز تسری یافته است و بتدریج موسسات حسابرسی بزرگ و مطرح دنیا واحدهایی را جهت انجام این نوع حسابرسی در تشکیلات تحت پوشش خود ایجاد و همچنین استانداردهای مربوط و ضوابط لازم را برای این مهم تدوین نموده‌اند.

حسابرسی مدیریت^۵ ممکن است جهت ارزیابی یک عمل یا کارکرد خاصی در یک سازمان یا شرکت بکار رود تا مشخص شود که شرکت یا سازمان، حداکثر اثربخشی را از نحوه‌ی کار بدست می‌آورد یا خیر؟ تکنیک حسابرسی عملیاتی طیف وسیعی از رویدادها، روش‌های

ارزیابی، سیاستها و رویکردها را دربرمیگیرد و بدین منظور طراحی می‌گردد که کارایی شرکت یا سازمان را در مقایسه با مجموعه‌ای از استانداردهای ازپیش تعیین شده یا خط‌مشی‌ها و قوانین پذیرفته شده تجزیه و تحلیل، سنجش، بررسی و ارزیابی کند.

بنابراین هدف کلی حسابرسی عملیاتی، ارزیابی بازدهی و کارایی شرکت یا سازمان است و از آن می‌توان جهت ارزیابی کل شرکت یا یک دپارتمان یا فعالیت خاص در درون سازمان استفاده نمود. این نوع حسابرسی تعیین می‌کند که رویکردهای کلیدی بطور مناسب کنترل شوند و داده‌های قابل اعتماد و صحیح برای افراد درون و بیرون سازمان تهیه شود.

حسابرسی عملیاتی

در رابطه با حسابرسی عملیاتی، در مصوبه کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی تحت عنوان «آشنایی با حسابرسی عملیاتی»، تعریف زیر ارائه شده است:

حسابرسی عملیاتی عبارت است از فرایند منظم و روشمند ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی، همراه با پیشنهادهای عملی و منطقی به اشخاص ذیصلاح برای بهبود عملیات است.

سه مؤلفه اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی اهمیت زیادی در حسابرسی عملیاتی دارد و در مصوبه فوق به شرح زیر تعریف شده است:

۱. اثربخشی عبارت است از میزان دستیابی به هدفها.

۲. کارایی عبارت است از نسبت نتایج به دست آمده از عملیات (ستانده) به منابع مصرف شده (داده). براساس این تعریف، عملیات کارا عملیاتی است که با استفاده از روشهای بهینه، حداکثر بازده (ستانده) را با صرف حداقل منابع (داده) تامین کند.

۳. صرفه اقتصادی عبارت است از تلاش در جهت حداقل کردن هزینه تحصیل و استفاده از منابع سازمان با حفظ کیفیت مناسب.

اگر چه واژه حسابرسی عملیاتی در معانی مختلفی بکار می‌رود اما تعریفی یکپارچه و مشخص در این باره مورد قبول قرار نگرفته است. موارد زیر تعاریفی است که برای حسابرسی عملیاتی وجود دارد:

۱. گسترش دامنه رسیدگیهای حسابرسی به کلیه فعالیت‌های سازمان

۲. کاربرد حسابرسی داخلی برای عملیات بجای کنترل‌های مالی

۳. شناسایی فرصتها برای افزایش اثربخشی، صرفه اقتصادی یا بهبود اثربخشی در اجرای روشهای عملیاتی

۴. تکنیک کنترلی برای ارزیابی اثربخشی رویه عملیاتی

۵. بررسی کنترلها ، شامل کنترلهای غیر مالی
۶. حسابرسی فعالیتهایی که در رسیدگی به صورتهای مالی به آن توجهی نشده است
۷. تکنیک حسابرسی برای ارزیابی کارایی و صرفه اقتصادی عملیات
۸. حسابرسی با استفاده از دیدگاه مدیریت
۹. حسابرسی برای مدیریت داخلی و نه اشخاص ثالث (برون سازمانی) نتایج حاصله در درون سازمان و نه خارج آن جریان مییابد
۱۰. ترکیبی از حسابرسی کارایی و صرفه اقتصادی و حسابرسی اثربخشی یا نتایج برنامه

با در نظر گرفتن این تعاریف میتوان گفت حسابرسی عملیاتی در واقع حسابرسی عملیات از نقطه نظر مدیریت است که صرفه اقتصادی ، کارایی و اثربخشی کلیه فعالیتهای را ارزیابی میکند و تنها محدود به خواست مدیریت است با توجه به گستردگی تعاریف ومعانی و برداشتها و مضافاً سابقه کم حرفه و عدم دستورالعمل مناسب حسابرسی، انتظار می رود که هم در حرفه حسابرسی، بین حسابرسان تفاوت دیدگاه و برداشت نسبت به شناخت حسابرسی عملیاتی در تمامی جنبه های آن (شامل برنامه ریزی و شناخت و آزمون و...) وجود داشته باشد و نیز اینکه بین مدیران شرکتهای و موسسات راجع به برداشت در مورد حسابرسی عملیاتی عدم توافقی وجود داشته باشد، هرچند که این موضوع تا اندازه ای میتواند توجیه پذیر باشد با این وجود آنچه که موضوع تحقیق و پژوهش قرار گرفته در واقع تفاوت دیدگاه این دو گروه، نسبت به میزان شناخت از حسابرسی عملیاتی میباشد چرا که میزان تشخیص ضرورت یا عدم ضرورت انجام حسابرسی عملیاتی نشأت گرفته از این میزان شناخت میباشد.

حسابرسی عملیاتی در موارد زیر بسیار مفید و سازنده است :

- شناسایی نواحی عملیاتی مشکل آفرین.
 - مشخص کردن علت مشکل و نه معلول آن.
 - اندازه گیری تأثیر شرایط کنونی بر عملیات.
- علی رغم این موضوع چالشهایی متوجه حرفه میباشد:

الف) چالشهای درونی:

- ۱- چالش مقررات وقوانین در اجرا
- ۲- چالش نیروی انسانی و سیستم مدیریت منابع انسانی
- ۳- چالش کیفیت حسابرسی
- ۴- چالش آموزش و فراگیری اندک
- ۵- چالش عدم ثبات درآمدی و بحث رتبه بندی

۶- چالش رابطه سالاری و پیوند طبقاتی و محوریت افراد تا موسسات

۷- چالش مناقصه و استعلام

۸- چالش اجرای سنتی در دنیای ریسک‌ها و سیستم‌ها یا اطلاعاتی و شبکه‌های ارتباطی نوین

۹- چالش ادغام و حرفه‌ای‌گری

۱۰- چالش عضویت در جامعه و آینده آن

۱۱- چالش آیین رفتار حرفه‌ای

ب) چالش‌های بیرونی:

۱- چالش حسابرس و بازرس و حاکمیت شرکتی

۲- واگرایی در مقابل هم‌گرایی

۳- نرخ‌های پایین حق الزحمه و رقابت غیر حرفه‌ای

۴- چالش گزارش‌گری بی‌مایه و روتین حسابرسی از دید استفاده‌کننده

۵- هرم پاسخ‌گویی عمومی و شفافیت و فرهنگ پاسخ‌گویی جایگاه و نقش حسابرسان

۶- چالش اقتصاد کلان ضعیف و صنعت بی‌رونق

۷- چالش عدم ارتباط با سایر مراکز حرفه‌ای و دانشگاهی در جهان

۸- ابزار دولت در تحقق سیاست‌ها کاهش تصدی‌گری

مزایا و چالش‌های فوق‌همواره از جنبه‌های مختلف مورد توجه پژوهشگران بوده است با توجه به نتیجه‌گیری حاصل از جمع‌بندی فرضیه‌ها و موضوعات مورد تحقیق، در ۱۵ پایان‌نامه در مقطع کارشناسی ارشد به شرح جدول ذیل به این نتیجه می‌رسیم که همواره شناخت کلی و نسبی موانع و مزایای انجام حسابرسی عملیاتی وجود داشته و مورد اتفاق می‌باشد ولی جنبه اساسی مورد تحقیق، در پروژه‌های مزبور بررسی دیدگاه عرضه‌کننده، و تقاضا‌کننده خدمات حسابرسی می‌باشد.

اهم فرضیات مورد پژوهش در سایر تحقیقات

ردیف	شرح فرضیه‌ها	تکرار
۱	عدم وجود زمین اطلاعات کافی و عدم شناخت کافی مدیران و کارشناسان	۸
۲	عدم وجود پشتوانه اجرایی و قانونی جهت اجرای حسابرسی عملیاتی	۶
۳	فقدان رهنمودها و استانداردهای جامع حسابرسی	۶
۴	عدم وجود نیروی انسانی ماهر و صلاحیت‌دار حسابرسی	۵
۵	عدم وجود انگیزه کافی مدیران عالی‌جهت ارزیابی عملکرد مدیران میانی	۳
۶	حسابرسی عملیاتی عمل موثر در ارتقا بهره‌وری	۳
۷	وجود رابطه مستقیم بین حسابرس عملیاتی و نقش آن در اثر بخشی	۳

۲	شرایط سیستم کنترل مدیریت به عنوان مانع اجرای حسابرسی عملیاتی	۸
۲	وجود عکس العمل منفی مدیران نسبت به انجام حسابرسی عملیاتی	۹
۲	عدم وجود اطلاعات مناسب در شرکت	۱۰
۱	تأثیر گذاری عوامل سازمانی	۱۱
۱	تأثیر گذاری عوامل محیطی	۱۲
۱	وجود رابطه مستقیم بین حسابرسی عملیاتی و نسبت بهای تمام شده به فروش	۱۳
۱	وجود رابطه مستقیم بین حسابرسی عملیاتی و استفاده بهینه از منابع موجود	۱۴
۱	وجود رابطه مستقیم بین حسابرس عملیاتی و نسبت سود به فروش	۱۵
۱	عدم وجود فرهنگ پاسخگویی	۱۶
۱	عدم وجود منابع علمی کافی و تئوری حسابرسی عملیاتی	۱۷
۱	وجود نظام بودجه ریزی نامناسب	۱۸

فرضیات پژوهش

شناسایی موانع و نارساییهای اجرای حسابرسی عملیاتی در جامعه به دلیل تفاوت در دیدگاه حسابرسان و مدیران شرکتهای سهامی بر اهمیت و ضرورت حسابرسی عملیاتی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد توجه می باشد لذا بر مبنای اهداف تحقیق فرضیه های زیر مطرح می شود تا با تایید و یا رد آنها، میزان تفاوت دیدگاه بین این دو گروه شناسایی شود این فرضیه ها که خط سیر تحقیق و روند آن را روشن می نماید و در رسیدن به نتایج مورد انتظار محقق را یاری می دهد به ۷ فرضیه به شرح ذیل تقسیم می شود :

۱. عدم شناخت کافی مدیران از نقش و اهمیت حسابرسی عملیاتی در راستای اهداف سازمان مانع اجرای حسابرسی عملیاتی می باشد.
۲. عدم وجود مهارت کافی در حسابرسان جهت اجرای عملیات مانع اجرای حسابرسی عملیاتی می باشد.
۳. عدم وجود قوانین و مقررات الزام آور و مناسب مانع اجرای حسابرسی عملیاتی می باشد.
۴. عدم وجود استانداردهای حرفه ای مناسب برای عملیات مانع اجرای حسابرسی عملیاتی می باشد.
۵. عدم وجود فرهنگ پاسخگویی مانع اجرای حسابرسی عملیاتی می باشد.
۶. عدم وجود منابع علمی کافی در ارتباط با تئوری و روشهای عملی مانع اجرای حسابرسی عملیاتی می باشد.
۷. فزونی مخارج حسابرسی عملیاتی نسبت به منافع آن مانع اجرای حسابرسی عملیاتی می باشد.

سوالات پژوهش

۱. آیا مدیران واحد اقتصادی به فواید حسابرسی عملیاتی واقف هستند؟
۲. آیا حسابرسان توان و تجهیزات علمی کافی برای حسابرسی عملیاتی در اختیار دارند؟
۳. قوانین و مقررات موجود جهت انجام حسابرسی عملیاتی نقش یک عامل تهدیدی یا فرصتی را بعهده دارند؟
۴. آیا راهکارهای پیشنهادی برای پربار کردن استانداردهای حسابرسی عملیاتی وجود دارد؟
۵. ابزارهای فرهنگسازی جهت شناساندن حسابرسی عملیاتی دستیافتنی می‌باشند؟
۶. آیا دستورالعمل جامع متناسب با نوع صنعت و مدیریت‌های رایج در کشور وجود دارد؟
۷. آیا منافع حسابرسی عملیاتی نسبت به مخارج آن فزونی دارد؟

روش پژوهش، جامعه و نمونه آماری

روش تحقیق قیاسی، استقرایی می‌باشد. به عبارت دیگر فرضیه‌های تحقیق بر مبنای استدالات قیاسی و جمع‌آوری اطلاعات از طریق استقرایی صورت پذیرفته است. برای تأیید یا رد فرضیات، اطلاعات مورد نیاز از نمونه‌های انتخابی با استفاده از پرسشنامه، جمع‌آوری و سپس با تجزیه و تحلیل اطلاعات بدست آمده، رد و یا تأیید فرضیات تحقیق آزمون می‌گردند.

جامعه آماری این تحقیق به دو گروه شامل:

گروه اول حسابرسان مستقل :

از آنجایی که صفت مشخصه مورد نظر حسابرسان در تحقیق مزبور علی‌رغم تقسیم بندی رایج، (تحت عنوان کمک حسابرس، حسابرس، حسابرس ارشد، سرپرست، سرپرست ارشد، مدیر و مدیر ارشد)، توانایی تصمیم‌گیری و یا تاثیرگذاری در امکان عقد قرارداد با شرکتهای مورد حسابرسی می‌باشد لذا با این شرایط، جامعه مورد نظر شامل حسابرسانی می‌باشد که طبق الزامات حرفه‌ای حق صدور گزارش را دارند بر این اساس با توجه به آخرین آمار سایت جامعه حسابداران رسمی ایران (www.iacpa.ir) حجم جامعه مزبور به تعداد ۱۵۱۶ نفر تعیین و ارائه شده است. در این راستا با ارسال پرسشنامه از طریق ایمیل‌های مندرج در سایت اقدام به توزیع پرسشنامه شده است.

گروه دوم جامعه مورد تحقیق مدیران شرکتهای پذیرفته شده در بورس:

با مراجعه به سایت بورس اوراق بهادار تهران (www.irbourse.com) فایل اطلاعات شرکتهای پذیرفته شده در بورس به تفکیک صنعت و با توجه به باز و بسته بودن نمادمزبور ارائه شده است. در این راستا با مراجعه به سایت شرکتهای مزبور آدرس ایمیل ارتباط با شرکت و یا آدرس ایمیل مدیران تهیه و اقدام به ارسال پرسشنامه شده است

نتایج بدست آمده از ارسال پرسشنامه های نمونه ای توسط آزمون آلفای کرونباخ با استفاده از نرم افزار spss معادل با ۸۶,۲٪ از لحاظ اعتبار مورد تأیید می باشد لذا پرسشنامه مربوطه به شکل نهایی درآمده و جهت نمونه های انتخابی به شرح ذیل ارسال شده است.

جدول زیر تعداد پرسشنامه های ارسالی و دریافتی را در گروه های جامعه آماری نشان می دهد.

جمع بندی پرسشنامه های ارسالی و دریافتی

گروه	جامعه آماری	تعداد نمونه	پرسشنامه های ارسالی	پرسشنامه های دریافتی	درصد	پرسشنامه های بلاجواب
حسابرسان مستقل	۱۵۱۶	۱۴۱	۳۰۰	۱۳۹	۴۰٪	۲
مدیران شرکتهای	۲۲۳۵	۲۰۷	۵۰۰	۲۰۰	۶۰٪	۷
جمع	۳۷۵۱	۳۴۸	۸۰۰	۳۳۹	۱۰۰٪	۹

تجزیه و تحلیل پرسشها و فرضیه ها

برای مقایسه سطوح یا میانگین دو نمونه مستقل از داده های کمی، اغلب آزمون t با نمونه های مستقل (Independent Samples t-Test) مناسب است. آزمون t با نمونه های مستقل، در شکل اصلی اش با فرض ثابت بودن واریانس جامعه از یک متوسط واریانس ها یا برآورد ترکیبی آن استفاده می کند. به همین دلیل این آزمون به عنوان آزمون t ترکیبی (pooled t - test) شناخته می شود.

آزمون t به طور متداول جهت معنی داری تفاوت بین دو میانگین به کار می رود. این یک فرضیه آزمایشی (Experimental hypothesis) است اما در آزمون های معنی داری رسمی، فرضیه آزمایشی مستقیماً آزمون نمی شود بلکه حالت منفی آن به عنوان فرضیه صفر (Null hypothesis (H₀) شناخته می شود مورد آزمون قرار می گیرد.

داده های آماری پس از جمع آوری پرسشنامه ها، رتبه های (خیلی زیاد، زیاد، متوسط، کم، خیلی کم) به ترتیب با شماره های (۱، ۲، ۳، ۴، ۵) شماره گذاری و به همراه اطلاعات عمومی از طریق نرم افزار SPSS و با آزمون T استیودنت (t استیودنت گروه های مستقل) پاسخهای داده شده مورد آزمون و بررسی قرار می گیرد:

۱-۱- آزمون فرضیه اول

فرضیه ۱: درمیزان موثر بودن وجود شناخت کافی مدیران از نقش و اهمیت حسابرسی عملیاتی در راستای اهداف سازمان، در استقبال از حسابرسی عملیاتی بین حسابرسان و مدیران تفاوت دیدگاه وجود دارد.

آزمون T مستقل مربوط به فرضیه اول

تخمین فاصله میانگین با اطمینان ۹۰٪		میانگین	سطح معنی داری.	انحراف استاندارد	t	F	با فرض
حداقل	حداکثر						
0.809	0.421	0.615	0.683	0.099	6.24	0.167	برابر بودن واریانس
0.809	0.421	0.615	تایید H0	0.098	6.247		برابر نبودن واریانس

با توجه به جدول فوق می‌توان گفت که با سطح اطمینان ۹۰٪، میانگین دیدگاه مدیران و حسابرسان بین ۰/۸۰۹ تا ۰/۴۲۱ قرار دارد و بر این اساس و با توجه به اینکه آماره $F = 0/167$ کمتر از $F = 3/84$ می‌باشد لذا فرضیه H_0 تایید و فرضیه H_1 تأیید نمی‌شود بدین معنی که دیدگاه مدیران و حسابرسان نسبت به تاثیر میزان شناخت مدیران از نقش و اهمیت حسابرسی عملیاتی، در راستای سازمان، در استقبال از حسابرسی عملیاتی یکسان می‌باشد.

نتایج حاصل از تحلیل داده های پرسشنامه در جدول فوق بیانگر این است که چون سطح معنی داری (۰/۶۸۳) بزرگتر از سطح خطا (۰/۰۹۹) می‌باشد لذا در سطح اطمینان ۹۹ درصد نیز فرضیه H_0 تایید و فرضیه H_1 تأیید نمی‌شود.

۲-۱- آزمون فرضیه دوم

فرضیه ۲: درمیزان موثر بودن وجود مهارت کافی در حسابرسان جهت اجرای عملیات حسابرسی، در استقبال از حسابرسی عملیاتی بین حسابرسان و مدیران تفاوت دیدگاه وجود دارد..

آزمون T مستقل مربوط به فرضیه دوم

تخمین فاصله میانگین با اطمینان ۹۰٪		میانگین	سطح معنی داری.	انحراف استاندارد	t	F	با فرض
حداقل	حداکثر						
0.85	0.467	0.658	0.002	0.097	6.763	9.384	برابر بودن واریانس
0.843	0.474	0.658	رد H0	0.094	7.02		برابر نبودن واریانس

با توجه به جدول فوق می‌توان گفت که با سطح اطمینان ۹۰٪، میانگین دیدگاه مدیران و حسابرسان بین ۰/۸۵ تا ۰/۴۶۷ قرار دارد و بر این اساس و با توجه به اینکه آماره $F = 9/384$ بیشتر از $F = 3/84$ می‌باشد لذا فرضیه H_0 تأیید نشده و فرضیه H_1 تایید می‌شود بدین معنی که دیدگاه مدیران و حسابرسان نسبت به تاثیر میزان شناخت مدیران از نقش و اهمیت حسابرسی عملیاتی، در راستای سازمان، در استقبال از حسابرسی عملیاتی متفاوت می‌باشد.

نتایج حاصل از تحلیل داده های پرسشنامه در جدول فوق بیانگر این است که چون سطح معنی داری (۰/۰۰۲) کوچکتر از سطح

خطا (۰/۰۹۷) می‌باشد لذا در سطح اطمینان ۹۹ درصد نیز فرضیه H_0 تأیید نشده و فرضیه H_1 تایید می‌شود.

۳-۱- آزمون فرضیه سوم

فرضیه ۳: در میزان موثر بودن وجود قوانین و مقررات الزام آور و مناسب جهت اجرای حسابرسی عملیاتی بین حسابرسان و مدیران تفاوت دیدگاه وجود دارد.

آزمون T مستقل مربوط به فرضیه سوم

تخمین فاصله میانگین با اطمینان ۹۵٪	میانگین	سطح معنی داری.	انحراف استاندارد	t	F	بافرض	
							حداقل
0.675	0.322	0.499	0.206	0.09	5.546	1.607	برابر بودن واریانس
0.677	0.32	0.499	تایید H_0	0.091	5.489		برابر نبودن واریانس

با توجه به جدول فوق می‌توان گفت که با سطح اطمینان ۹۵٪ ، میانگین دیدگاه مدیران و حسابرسان بین ۰/۶۷۵ تا ۰/۳۲۲ قرار دارد و بر این اساس و با توجه به اینکه آماره $F = 1/607$ کمتر از $F = 3/84$ می‌باشد لذا فرضیه H_0 تایید و فرضیه H_1 تأیید نمی‌شود بدین معنی که دیدگاه مدیران و حسابرسان نسبت به تأثیر وجود قوانین و مقررات الزام آور و مناسب جهت اجرای حسابرسی عملیاتی ، در استقبال از حسابرسی عملیاتی یکسان می‌باشد.

نتایج حاصل از تحلیل داده های پرسشنامه در جدول فوق بیانگر این است که چون سطح معنی داری (۰/۲۰۶) بزرگتر از سطح خطا (۰/۰۹۰) می‌باشد لذا در سطح اطمینان ۹۹ درصد نیز فرضیه H_0 تایید و فرضیه H_1 رد می‌شود.

۴-۱- آزمون فرضیه چهارم

فرضیه ۴: در میزان موثر بودن وجود استانداردهای حرفه ای مناسب برای عملیات جهت اجرای حسابرسی عملیاتی، بین حسابرسان و مدیران تفاوت دیدگاه وجود دارد.

آزمون T مستقل مربوط به فرضیه چهارم

تخمین فاصله میانگین با اطمینان ۹۵٪	میانگین	سطح معنی داری.	انحراف استاندارد	t	F	بافرض	
							حداقل
0.771	0.4	0.586	0.875	0.094	6.215	0.025	برابر بودن واریانس
0.771	0.401	0.586	تایید H_0	0.094	6.237		برابر نبودن واریانس

با توجه به جدول فوق می‌توان گفت که با سطح اطمینان ۹۵٪، میانگین دیدگاه مدیران و حسابرسان بین ۰/۷۷۱ تا ۰/۴ قرار دارد و بر این اساس و با توجه به اینکه آماره $F = 0/025$ کمتر از $F = 3/84$ می‌باشد لذا فرضیه H_0 تایید و فرضیه H_1 تایید نمی‌شود بدین معنی که دیدگاه مدیران و حسابرسان نسبت به تاثیر وجود استانداردهای حرفه‌ای مناسب برای عملیات جهت اجرای حسابرسی عملیاتی، در استقبال از حسابرسی عملیاتی یکسان می‌باشد.

نتایج حاصل از تحلیل داده‌های پرسشنامه در جدول فوق بیانگر این است که چون سطح معنی‌داری (۰/۸۷۵) بزرگتر از سطح خطا (۰/۰۹۴) می‌باشد لذا در سطح اطمینان ۹۹ درصد نیز فرضیه H_0 تایید و فرضیه H_1 رد می‌شود.

۵-۱- آزمون فرضیه پنجم

فرضیه ۵: درمیزان موثر بودن وجود فرهنگ پاسخگویی جهت اجرای حسابرسی عملیاتی، بین حسابرسان و مدیران تفاوت دیدگاه وجود دارد.

آزمون T مستقل مربوط به فرضیه پنجم

تخمین فاصله میانگین با اطمینان ۹۵٪	میانگین	سطح معنی‌داری	انحراف استاندارد	t	F	بافرض	
							حداقل
0.732	0.332	0.532	0.62	0.102	5.237	0.246	برابر بودن واریانس
0.734	0.331	0.532	تایید H_0	0.102	5.195		برابر نبودن واریانس

با توجه به جدول فوق می‌توان گفت که با سطح اطمینان ۹۵٪، میانگین دیدگاه مدیران و حسابرسان بین ۰/۷۳۲ تا ۰/۳۳۲ قرار دارد و بر این اساس و با توجه به اینکه آماره $F = 0/246$ کمتر از $F = 3/84$ می‌باشد لذا فرضیه H_0 تایید و فرضیه H_1 رد می‌شود بدین معنی که دیدگاه مدیران و حسابرسان نسبت به تاثیر وجود فرهنگ پاسخگویی جهت اجرای حسابرسی عملیاتی، در استقبال از حسابرسی عملیاتی یکسان می‌باشد.

نتایج حاصل از تحلیل داده‌های پرسشنامه در جدول فوق بیانگر این است که چون سطح معنی‌داری (۰/۶۲۰) بزرگتر از سطح خطا (۰/۱۰۲) می‌باشد لذا در سطح اطمینان ۹۹ درصد نیز فرضیه H_0 تایید و فرضیه H_1 رد می‌شود.

۶-۱- آزمون فرضیه ششم

فرضیه ۶: درمیزان موثر بودن وجود منابع علمی کافی در ارتباط با تئوری و روشهای عملی جهت اجرای حسابرسی عملیاتی، بین حسابرسان و مدیران تفاوت دیدگاه وجود دارد...

آزمون T مستقل مربوط به فرضیه ششم

تخمین فاصله	میانگین	سطح	انحراف	t	F	بافرض
-------------	---------	-----	--------	---	---	-------

میانگین با اطمینان ۹۵٪		معی داری.	استاندارد				
حداقل	حداکثر						
0.713	0.334	0.523	0.005	0.097	5.423	8.082	برابر بودن واریانس
0.708	0.339	0.523	رد H0	0.094	5.579		برابر نبودن واریانس

با توجه به جدول فوق می‌توان گفت که با سطح اطمینان ۹۵٪ ، میانگین دیدگاه مدیران و حسابرسان بین ۰/۷۱۳ تا ۰/۳۳۴ قرار دارد و بر این اساس و با توجه به اینکه آماره $F = 8/082$ بیشتر از $F = 3/84$ می‌باشد لذا فرضیه H_0 تأیید نشده و فرضیه H_1 تأیید می‌شود بدین معنی که دیدگاه مدیران و حسابرسان نسبت به تاثیر وجود منابع علمی کافی در ارتباط با تئوری و روشهای عملی جهت اجرای حسابرسی عملیاتی ، در استقبال از حسابرسی عملیاتی متفاوت می‌باشد.

نتایج حاصل از تحلیل داده های پرسشنامه در جدول فوق بیانگر این است که چون سطح معنی داری (۰/۰۰۵) کوچکتر از سطح خطا (۰/۰۹۷) می‌باشد لذا در سطح اطمینان ۹۹ درصد نیز فرضیه H_0 تأیید نشده و فرضیه H_1 تأیید می‌شود.

۷-۱- آزمون فرضیه هفتم

مدیران با میانگین هندسی ۷۱٫۶٪ حائز اکثریت بوده اند. فرضیه ۷ : درمیزان موثر بودن وجود فزونی مخارج حسابرسی عملیاتی نسبت به منافع آن جهت اجرای حسابرسی عملیاتی بین حسابرسان و مدیران تفاوت دیدگاه وجود دارد..

آزمون T مستقل مربوط به فرضیه هفتم

تخمین فاصله میانگین با اطمینان ۹۵٪		میانگین	سطح معنی داری.	انحراف استاندارد	t	F	با فرض
حداقل	حداکثر						
0.737	0.416	0.577	0.007	0.082	7.066	7.479	برابر بودن واریانس
0.734	0.42	0.577	رد H0	0.08	7.233		برابر نبودن واریانس

با توجه به جدول فوق می‌توان گفت که با سطح اطمینان ۹۵٪ ، میانگین دیدگاه مدیران و حسابرسان بین ۰/۷۳۷ تا ۰/۴۱۶ قرار دارد و بر این اساس و با توجه به اینکه آماره $F = 7/479$ بیشتر از $F = 3/84$ می‌باشد لذا فرضیه H_0 تأیید نشده و فرضیه H_1 تأیید می‌شود بدین معنی که دیدگاه مدیران و حسابرسان نسبت به تاثیر وجود فزونی مخارج حسابرسی عملیاتی نسبت به منافع آن جهت اجرای حسابرسی عملیاتی ، در استقبال از حسابرسی عملیاتی متفاوت می‌باشد.

نتایج حاصل از تحلیل داده های پرسشنامه در جدول فوق بیانگر این است که چون سطح معنی داری (۰/۰۰۷) کوچکتر از سطح

خطا (۰/۰۸۲) می‌باشد لذا در سطح اطمینان ۹۹ درصد نیز فرضیه H0 تأیید نشده و فرضیه H1 تأیید می‌شود.

نتیجه گیری

در راستای بررسی فرضیه اول شش سوال مطرح شده است که سوالهای شماره ۱ و ۳ و ۵ از جنبه های مختلف دلالت بر شناخت مدیر از حسابرسی عملیاتی (تفاوت حسابرسی عملیاتی و مالی، پیامدهای انجام حسابرسی عملیاتی و آمار و اطلاعات مورد نیاز) می‌باشد که با توجه به پاسخهای دو گروه ، ۶۶,۲ % حسابران با تاثیر متوسط، زیاد و خیلی زیاد و ۶۱,۵ % مدیران با تاثیر زیاد، متوسط و کم دیدگاه خود را بیان کرده اند که با توجه به تأیید فرضیه شماره یک، یکسانی دیدگاه موجود را می‌توان ناشی از شناخت همسان از فرایند حسابرسی عملیاتی برای مدیران و حسابران نتیجه گرفت .

همچنین سوالهای شماره ۲ و ۴ و ۶ از جنبه های مختلف دلالت بر شناخت مدیر از مزایای حسابرسی عملیاتی (شناسایی نارسایی ها، فرصتهای بهبود و تاثیر در سودآوری) می‌باشد که با توجه به پاسخهای دو گروه ، ۶۲,۳ % حسابران با تاثیر زیاد و خیلی زیاد و ۵۹,۲ % مدیران با تاثیر زیاد و متوسط دیدگاه خود را بیان کرده اند که با توجه به تأیید فرضیه شماره یک، یکسانی دیدگاه موجود را می‌توان در اطلاع رسانی و نیز درک مشابه مدیران و حسابران از مزایای حسابرسی عملیاتی نتیجه گرفت.

در بررسی فرضیه دوم چهار سوال مطرح شده است که سوالهای شماره ۷ و ۹ از جنبه های مختلف دلالت بر شناخت حسابرس از حسابرسی عملیاتی (شناخت صنعت و نیز درک حسابرس از کنترلهای داخلی شرکت) می‌باشد که با توجه به پاسخهای دو گروه ، ۶۲,۲ % حسابران با تاثیر متوسط، زیاد و خیلی زیاد و ۶۲,۲ % مدیران با تاثیر زیاد و متوسط دیدگاه خود را بیان کرده اند که با توجه به رد فرضیه شماره دو، تفاوت دیدگاه موجود را می‌توان ناشی از شناخت ناهمسان از صنعت و نیز کنترلهای مورد نیاز صنعت و شرکت مورد حسابرسی برای مدیران و حسابران نتیجه گرفت .

همچنین سوالهای شماره ۸ و ۱۰ از جنبه های مختلف دلالت بر شناخت توانایی های حسابرس در اجرای فرایند حسابرسی عملیاتی (توان حسابرس در انجام فرایند و نیز میزان آگاهی حسابرس از فنون موجود) می‌باشد که با توجه به پاسخهای دو گروه ، ۶۷,۶ % حسابران با تاثیر زیاد و خیلی زیاد و ۶۰,۷ % مدیران با تاثیر زیاد و متوسط دیدگاه خود را بیان کرده اند که با توجه به رد فرضیه شماره دو، تفاوت دیدگاه موجود را می‌توان در عدم آموزش و اطلاع رسانی و نیز درک مشابه مدیران و حسابران از فنون و روشهای حسابرسی عملیاتی نتیجه گرفت.

جهت بررسی فرضیه سوم چهار سوال مطرح شده است که شامل سوالهای شماره ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴ از جنبه های مختلف دلالت بر شناخت

مدیران و حساب‌رسان از نقش قوانین در استقبال از حساب‌رسي عملیاتی (فقدان قانون، غیر عملی بودن قانون، عدم لزام و عدم آشنایی، به عنوان يك طیف) می‌باشد که با توجه به پاسخهای دو گروه، ۶۱٫۹٪ حساب‌رسان با تاثیر متوسط، زیاد و ۶۴٫۰٪ مدیران با تاثیر زیاد، متوسط و کم دیدگاه خود را بیان کرده اند که با توجه به تایید فرضیه شماره سه، یکسانی دیدگاه موجود را می‌توان ناشی از عدم شناخت کافی هر دو گروه از نقش وجود و الزام قوانین در استقبال از فرایند حساب‌رسي عملیاتی برای مدیران و حساب‌رسان نتیجه گرفت .

در راستای بررسی فرضیه چهارم، چهار سوال مطرح شده است که شامل سوالهای شماره ۱۵، ۱۶، ۱۷، ۱۸ از جنبه های مختلف دلالت بر شناخت مدیران و حساب‌رسان از نقش استانداردهای مناسب در استقبال از حساب‌رسي عملیاتی (تطابق استانداردها با شرایط کاری هر صنعت، وجود پژوهشهای متنوع، میزان رعایت دستورالعملها و وجود استانداردهای مناسب) می‌باشد که با توجه به پاسخهای دو گروه، ۶۳٫۴٪ حساب‌رسان با تاثیر متوسط، زیاد و خیلی زیاد و ۶۳٫۰٪ مدیران با تاثیر زیاد، متوسط و کم دیدگاه خود را بیان کرده اند که با توجه به تایید فرضیه شماره چهار، یکسانی دیدگاه موجود را می‌توان ناشی از عدم شناخت کافی هر دو گروه از نقش وجود استانداردهای مناسب در استقبال از فرایند حساب‌رسي عملیاتی برای مدیران و حساب‌رسان نتیجه گرفت .

در بررسی فرضیه پنجم سه سوال مطرح شده است که شامل سوالهای شماره ۱۹، ۲۰، ۲۱ از جنبه های مختلف دلالت بر بررسی فرهنگ حاکم بر جامعه مدیران و حساب‌رسان در استقبال از حساب‌رسي عملیاتی (پاسخگویی مدیران به حساب‌رسان، همکاری کارشناسان با حساب‌رسان و شناخت کارکنان و حساب‌رسان به صورت متقابل) می‌باشد که با توجه به پاسخهای دو گروه، ۶۵٫۲٪ حساب‌رسان با تاثیر متوسط، زیاد و خیلی زیاد و ۶۵٫۱٪ مدیران با تاثیر زیاد، متوسط دیدگاه خود را بیان کرده اند که با توجه به تایید فرضیه شماره پنج، یکسانی دیدگاه موجود را می‌توان ناشی از تمایل هر دو گروه به همکاری در جهت استقبال از فرایند حساب‌رسي عملیاتی برای مدیران و حساب‌رسان نتیجه گرفت .

در راستای بررسی فرضیه ششم چهار سوال مطرح شده است که شامل سوالهای شماره ۲۲، ۲۳، ۲۴ و ۲۵ از جنبه های مختلف دلالت بر بررسی نقش منابع و پژوهش های موجود در جامعه مدیران و حساب‌رسان در استقبال از حساب‌رسي عملیاتی (وجود منابع علمی کافی، نقش دانشگاه ها، استفاده از تحقیقات و تناسب مباحث نظری با صنعت) می‌باشد که با توجه به پاسخهای دو گروه، ۶۷٫۶٪ حساب‌رسان با تاثیر متوسط، زیاد و خیلی زیاد و ۵۷٫۷٪ مدیران با تاثیر زیاد، متوسط و کم دیدگاه خود را بیان کرده اند که با توجه به رد فرضیه شماره شیش، تفاوت دیدگاه موجود را می‌توان ناشی از عدم تعامل مناسب موسسات حرفه ای با مراکز علمی و انجام پژوهشهای مناسب در جهت استقبال از فرایند حساب‌رسي عملیاتی برای مدیران و حساب‌رسان نتیجه گرفت .

در زمینه بررسی فرضیه هفتم پنج سوال مطرح شده است که شامل سوالهای شماره ۲۶، ۲۷، ۲۸، ۲۹ و ۳۰ از جنبه های مختلف دلالت بر بررسی اعتقاد به وجود فزونی منافع به خارج در جامعه مدیران و حسابرسان در استقبال از حسابرسی عملیاتی (فزونی منافع بر خارج، امکان شناسایی منافع، تاثیر در کاهش هزینه، منافع، شناخت و ارزیابی کنترلهای مدیریت) می باشد که با توجه به پاسخهای دو گروه، ۷۲,۵٪ حسابرسان با تاثیر متوسط، زیاد و خیلی زیاد و ۶۲,۵٪ مدیران با تاثیر زیاد و متوسط دیدگاه خود را بیان کرده اند که با توجه به رد فرضیه شماره هفت، تفاوت دیدگاه موجود را می توان ناشی از عدم تعامل مناسب بین خدمات ارائه شده به شرکتهای و تناسب آن با هزینه قراردادهای در جهت استقبال از فرایند حسابرسی عملیاتی برای مدیران و حسابرسان نتیجه گرفت.

پانوشتها:

1. perational Audit
2. Effectiveness
3. Efficiency
4. Economy
5. Management Audit

منابع

فهرست منابع و مآخذ

۱. ارجمندی، حمیدرضا، «نخوهی کلی حسابرسی عملیاتی»، مجموعه مقالات همایش حسابرسی داخلی و عملیاتی وزارت بازرگانی (۱۳۸۲) ۳۵-۵۲
۲. حساس یگانه، یحیی، «چالشهای حسابرسی عملیاتی»، مجموعه مقالات همایش حسابرسی داخلی و عملیاتی وزارت بازرگانی (۱۳۸۲) ۱-۳۳
۳. بنی فاطمی کاشی، حمدرضا، «آشنایی با برخی مفاهیم حسابرسی عملیاتی» حسابرسی، سال پنجم شماره ۱: ۶۵-۶۲
۴. سلامی بیگدلی، غلامرضا وبتول زارع، «معیارها در حسابرسی عملکرد»، دانش حسابرسی، سال دوم، شماره ۱۳ (بهار ۸۱): ۱۷-۱۳
۵. صفار، محمد جواد، بزرگ اصل، موسی، «حسابرسی عملیاتی» حسابدار، سال هفدهم، شماره ۱۴۸ (تیر ۱۳۸۱): ۸۵-۱۳، ۸۲-۱۰
۶. صابری، محمد، معیار در حسابرسی مدیریت، دانش حسابرسی، شماره ۲ (پاییز ۱۳۷۳): ۱۲-۷
۷. رحیمیان، نظام الدین، «حسابرسی عملیاتی ابزاری برای پاسخگویی و کمک به مدیریت»، حسابرسی، سال پنجم، شماره ۲۰ (تابستان ۱۳۸۲): ۳۳-
۸. شبا هنگ، رضا. حسابرسی عملکرد مدیریت، تهران: سازمان حسابرسی، ۱۳۷۳
۹. علوی، مصطفی، حسابرسی مدیریت، تهران: مرکز آموزش مدیریت دولتی، ۱۳۷۴
۱۰. حسینی عراقی، حسین، حسابرسی دولتی، تهران: دانشکدهی امور اقتصادی، ۱۳۷۸
۱۱. رایدر، هری آر؛ راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی؛ ترجمه ی: محمد میهنی و محمد عبدالله پور، تهران: سازمان حسابرسی ۱۳۸۱
۱۲. کمیته تخصصی حسابرسی مدیریت؛ حسابرسی مدیریت در بخش عمومی؛ موسسه حسابرسی مفید راهبر، تهران ۱۳۷۵.