

## حسابرسی عملیاتی

سیده سیما نیکنام<sup>۱</sup>

### چکیده:

جهان در دهه های اخیر شاهد پیشرفت های چشمگیری در حرفه حسابرسی بوده است . رشد روز افزون سازمان ها و موسسات و پیچیده تر شدن روابط بین آن ها ، توسعه فناوری از یک سو و دسترسی به منابع محدود مالی و لزوم استفاده بهینه از آن ها متخصصان را بر آن داشت تا با مدیریت درست بتوانند تصمیمات عاقلانه بگیرند و به توسعه پایدار بیانندیشند.

بنابر این رشد هر چه بیشتر حسابرسی و نیاز به انجام حسابرسی جامع مستقل نسبت به صورت های مالی دستگاه ها ، توسعه و پویایی حرفه حسابرسی بیش از پیش احساس می شد ؛ تا علاوه بر رسیدگی به صوت های مالی و اظهار نظر در چارچوب اصول و ضوابط حسابرسی مالی ابعاد مختلف عملکرد سازمان ها و موسسات را نیز مورد بررسی قرار دهد

### کلمات کلیدی :

حسابرسی، صورتهای مالی، گزارش حسابرسی

<sup>۱</sup> دانشجوی کارشناسی پویسته دانشگاه خوارزمی

## مقدمه

لازم است حسابرسان ضمن استفاده از خدمات متخصصین در حوزه های گوناگون به ارزیابی کیفیت تصمیم گیری های مدیریتی پرداخته تا بتوانند نظرات و پیشنهادهای اصلاحی خود را برای بهبود هر چه بیشتر عملکرد سازمان ها ارائه دهند. این تفکر در دنیای امروز موجب پیدایش نگرش جدیدی از حسابرسی تحت عنوان حسابرسی عملیاتی گردیده است (فرزانه، ۱۳۸۴).

برای حسابرسان واژه های کارایی و اثربخشی واژه های ناآشنایی نیستند زیرا آنان در فرایند حسابرسی همواره می کوشند رسیدگی های خود را به هر صورت رسیدگی موثر با کمترین هزینه ممکن و رسیدگی که بتواند به میزان از پیش تعیین شده موفق به کشف اشتباهات و یا تحریف های با اهمیت صورت های مالی صاحبکار شود (حیدری سورشجانی، ۱۳۹۷).

آنچه در دنیای امروز و در عرصه خدمات اقتصادی برای سازمان ها و موسسات مهم است ادامه فعالیت واحدهای اقتصادی در بازار آزاد که رقابت روز به روز شدیدتر می شود، حرفه حسابرسی عملیاتی بیش از پیش اهمیت یافته و اصولا مدیریت بهینه منابع در واحدهای اقتصادی بدون برخورداری از سطح مطلوب اثر بخشی و دستیابی به هدف های کارایی و صرفه اقتصادی امکان پذیر نیست. امروزه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی باید بخشی از فرایند عادی مدیریت هر واحد تجاری در بخش عمومی و خصوصی باشد و مدیران، بررسی عملکردها را یکی از وظایف و مسئولیت های خود برای کنترل فعالیت ها تلقی کنند و ارزیابی مستقل عملکرد مدیران از طریق واحد حسابرسی داخلی یا حسابرسان عملیاتی صورت گیرد.

برای حسابرسی عملیاتی تعاریف متعددی ذکر شده که در اینجا به برخی از مهم ترین آن ها اشاره می شود:

حسابرسی عملیاتی یک روند نظام مند از ارزیابی اثربخشی یک سازمان، کارایی و اقتصاد عملیات تحت کنترل مدیریت و گزارش دادن به افراد مناسب در مورد نتایج ارزیابی به موازات پیشنهادات برای اصلاح است (کادموس، ۱۹۶۴).

حسابرسی عملیاتی یک تکنیک جدید کنترل است که به حسابرسان شیوه ی ارزشیابی اثربخشی روش های عملیاتی و کنترل های داخلی را ارائه می دهد (اشنایدر، ۱۹۷۳، نقل از حیدرپور، حسینی، ۱۳۸۹).

اساساً حسابرسی عملیاتی چیزی بیش از مرور کنترل‌ها نیست. تنها نکته جدید در مورد حسابرسی عملیاتی این است که کنترل‌های غیرمالی مرور می‌شوند. کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی عملیاتی را به صورت زیر تعریف کرده است:

حسابرسی عملیاتی عبارت است از فرایند منظم و روشمند ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی، همراه با پیشنهادهای عملی به اشخاص ذیصلاح برای بهبود عملیات (کمیته حسابرسی عملیاتی، مجله حسابرس، ۱۳۸۰).

## هدف های کلی حسابرسی عملیاتی شامل

### ارزیابی عملکرد

هر حسابرسی عملیاتی شامل ارزیابی عملکرد واحد مورد حسابرسی می‌باشد. ارزیابی عملکرد عبارت است از مقایسه شیوه اجرای فعالیت‌های سازمان با:

۱- اهداف تدوین شده توسط مدیریت یا طرف قرارداد مانند سیاست‌های سازمانی،

استانداردها، مقاصد و اهداف کمی

۲- سایر معیارهای مناسب ارزیابی.

### شناسایی فرصت های بهبود عملیات

منظور از بهبود عملیات عبارت است از افزایش رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثر بخشی و یاترکیبی از این عوامل. حسابرسی عملیاتی، فرصت‌های مشخص برای بهبود را از طریق تجزیه و تحلیل مصاحبه‌های صورت گرفته با افراد درون و برون سازمانی، مشاهده عملیات، بررسی معاملات، بررسی گزارش‌های جاری گذشته، مقایسه با استانداردهای صنعت، بکارگیری قضاوت تخصصی بر اساس تجربه حرفه‌ای یا سایر ابزارهای مناسب، شناسایی می‌کند.

### ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات

نوع و دامنه پیشنهادات ارائه شده در جریان حسابرسی عملیاتی بسیار متفاوت است. در اغلب موارد حسابرسی عملیاتی ممکن است پیشنهاد‌های ویژه‌ای ارائه نماید (خارج از

محدوده پیش بینی شده در قرارداد) ضرورت یابد. که در این صورت حسابرس ممکن است دلایل نیاز به بررسی و اقدامات را در زمینه های خاص بیان کند. (همان منبع).

### رویکرد حسابرسی عملیاتی

حسابرسی عملیاتی در واقع حسابرسی عملیات از نقطه نظر مدیریت است که صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی تمامی فعالیت ها را ارزیابی می کند و تنها محدود به خاص مدیریت است. به عبارت دیگر حسابرسی عملیاتی بررسی قسمت های خاصی از سازمان به منظور سنجش نحوه ی عمل آن ها است. حدود حسابرسی عملیاتی اغلب از روی نمودار سازمانی تعیین می شود. محصول نهایی حسابرسی عملیاتی معمولا گزارشی به مدیریت است که شامل پیشنهادهایی برای بهبود عملیات است. که در جهان توسط سه گروه حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی و مشاوران انجام می شود. متقاضی این خدمات در بخش خصوصی مدیران می باشند و گزارش حسابرسی عملیاتی نیز عمدتا برای آن ها تهیه و ارسال می شود. حسابرسی عملیاتی در موارد زیر بسیار مفید و سازنده است:

- اندازه گیری تاثیر شرایط کنونی بر عملیات
  - مشخص کردن علت مشکل و نه معلول آن
  - شناسایی نواحی عملیاتی مشکل آفرین
  - ارائه پیشنهادهای درمورد روش های 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 رضایت بخش بودن عملکرد مدیریت است. یعنی مدیریت تا چه حد از منابعی که به عنوان امین در اختیارش بوده، در اقتصادی ترین و کاراترین حالت ممکن در جهت دستیابی به موثرترین نتایج عملیات استفاده می کرده است.
- حسابرسی عملیاتی را باید زاینده نگرشی نو دانست، نگرشی که به ژرفای رویدادها خیره می شود و نگاهش به آینده است. کسب دانش حسابرسی عملیاتی و بکارگیری آن بدون شک یکی از مهم ترین و موثرترین راهکارها برای تخصیص منابع اقتصاد کشور است. حسابرسی عملیاتی متولد شده تا بوجود آورنده نگرشی آینده نگر و بدون هر گونه کوتاه

نظری و سطحی نگری باشد و علل نارسایی ها و ضعف ها و نقایص را در مدیران و افراد جستجو نکرده ، بلکه علت را در نظام ها و سیستم های کنترلی مدیریت جستجو کند. گزارش سال ۱۹۷۳ می گوید : اعضای کمیته انجمن حسابداری آمریکا در مورد فلسفه و اهداف دیوان محاسبات آمریکا در تدوین استانداردهای حسابرسی عملیاتی توافق دارند و بر این باورند که حسابرسی عملیاتی می تواند عامل تداوم و تکامل منطقی و موثر حرفه حسابرسی عملیاتی شود ( حیدری سورشجانی ، ۱۳۹۷ ) .

### اجزای اصلی حسابرسی عملیاتی

حسابرسی عملیاتی دارای ۴ جزء اصلی است:

- حسابرسی مالی : این بخش اساسا بر روش های حسابداری و گزارش دهی مناسب و کافی تاکید دارد.
- حسابرسی رعایت : رعایت که به طور معمول همراه با حسابرسی مالی انجام می شود، با پیروی از قواعد مرتبط است که در قوانین و مقررات کاربردی و نیز سیاست ها و روش های داخلی گنجانده شده است .
- صرفه اقتصادی و کارایی : این جزء در ارتباط با ایجاد موازنه بهینه بین هزینه ها و نتایج می باشد و حسابرس در اجزای این بخش به حداقل رساندن هزینه ها را ارزیابی می کند .
- اثربخشی (نتایج برنامه ) : این بخش با نتایج دستاورد ها و مزایای به دست آمده سرو کار دارد . تجزیه و تحلیل حسابرس مربوط به ارزیابی اثر بخشی عملیات بیش از آن که جنبه کمی داشته باشد ، کیفی است (همان منبع ) .

### مراحل کار حسابرسی عملیاتی

مراحل کار حسابرسی عملیاتی به شرح زیر است :

الف) برنامه ریزی : در این مرحله حسابرس اطلاعات عمومی را به دست 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 میکند.

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 طور اساسی و خوب پایه ریزی شده باشد برای انجام کار و موثر 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 تاکید خاص بر حوزه هایی که احتمال نارسایی بالا یا کنترل آن مشکل است آزمون می شود .

ت) 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 عملیاتی است .

### **تدوین برنامه های حسابرسی عملیاتی**

برنامه حسابرسی عملیاتی برای برنامه هایی نوشته می شود که در مرحله 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 شناسایی علل نارسایی های عملیاتی و ارائه پیشنهادهایی برای بهینه سازی انجام می دهند . اهمیت برنامه حسابرسی برای حسابرس عملیاتی به مثابه نقشه یک دریانورد است در واقع برنامه حسابرسی عملیاتی 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 کار و اثر بخش وجود برنامه حسابرسی عملیاتی مناسب و ضروری است

حساس یگانه (۱۳۸۲) مطرح نمود که حسابرسی عملیاتی شکل پیشرفته ی حسابرسی داخلی است و ارزیابی کارایی ، اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات تحت کنترل سازمان

ها و ارائه توصیه هایی برای بهبود آن ها ، از اهداف عمده آن است . از آن جایی که این حسابرسی با دامنه گسترده تری نسبت به حسابرسی صورت های مالی انجام می شود، موارد چالش برانگیز بین حسابرسان و حسابرسی شوندگان محتمل به نظر می رسد ( مهام ، حیدرپور ، حسینی ، ۱۳۸۹) .

مزایای برنامه های حسابرسی عملیاتی، به عنوان عامل موفقیت حسابرسی عملیاتی شامل موارد زیر است :

- وجود یک برنامه روشمند برای انجام کارهی لازم در حسابرسی عملیاتی که می توان آن را به تمامی کارکنان عملیاتی ارجاع داد .
- وجود یک مبنای ارزشمند برای تخصیص کار به کارکنان حسابرسی بر اساس مهارت ها و توانایی های فنی.
- ابزاری برای مقایسه کارهای انجام شده با برنامه های مصوب ، استانداردهای حسابرسی و الزامات دیگر توسط سرپرست یا سایر بررسی کنندگان پرونده.
- کمک به آموزش کارکنان بی تجربه و آشنا ساختن آن ها با اهداف عملیاتی و اقدامات حسابرسی عملیاتی.
- فراهم شدن مبنایی برای نگهداری خلاصه سوابق فعالیت های انجام شده در حسابرسی عملیاتی.
- کمک به گروه های موفق حسابرسی برای آشنایی با ماهیت کار انجام شده در حسابرسی عملیاتی.

### **استانداردهای ویژه حسابرسی عملیاتی**

در تدوین برنامه حسابرسی عملیاتی شرکت های حسابرس باید استانداردهای ویژه ای را مد نظر قرر دهند :

- برنامه حسابرسی عملیاتی باید متناسب با ویژگی های موضوع مورد رسیدگی باشد و با توجه به نوع سازمان یا شرکت کارکنان سیستم ها و روش های جاری، دامنه پیچیدگی و غیره شکل گرفته باشد.
- برنامه حسابرسی عملیاتی باید فعالیت هایی که قرار است ، انجام شود همراه با دلایل انجام آن را به وضوح مشخص نماید.

- برنامه حسابرسی باید انعطاف پذیر باشد و امکان استفاده از ابتکارات نوآوران را در مورد تغییر در روش های موجود فراهم آورد .
- برنامه های حسابرسی برای دستیابی به یافته های مشخصی تهیه شود .

### 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 محیط کلی واحد مورد رسیدگی ، مهارت و تجربه کافی لازم در حسابرسی عملیاتی ، تکنیک ها و ابزارهای مورد نیاز برای حل مشکلات و درک و حساسیت به خرج دادن نسبت به اهداف و همه روش های همه افراد 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 و صرفه جویی ریالی به میزان قابل ملاحظه ای از هزینه حسابرسی پیشی می گیرد. ( صرفه جویی تقریباً سه 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 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 مراجعه کنند یا از حسابرسان داخلی می خواهد که حسابرسی عملیاتی را در دوره های کوتاهتر و در نوبت های بیشتری انجام دهند .

### نقش حسابرسی در توسعه اقتصاد



با چنین تعابیری نقش و جایگاه حسابرسی از ویژگی و برجستگی خاص برخوردار است . وزارت امور اقتصاد و دارایی نیز در مقام راهبردی سیاست های اقتصادی و مالی کشور به منظور اعمال مدیریت اقتصادی و نظارت بر تخصیص بهینه منابع نیازمند و اعتبار آمار و ارقام ارائه شده توسط بنگاه های اقتصادی از یک سو و حساب کشی و حساب دهی مدیران از سوی دیگر است .

ساختار جدید مالکیت و مدیریت شرکت ها ، دامنه مسئولیت و وظایف حسابداری را گسترش داد و ارائه گزارش های مالی جدیدتر و مناسب تر بر اساس نیاز استفاده کنندگان را ضروری کرد . سرمایه گذاران ، بانک ها و موسسات اعتباری برای اعطای وام و اعتبار دولت ها برای مقاصد سیاسی ، اخذ مالیات و ... نیازمند گزارش های جدید و معتبر بودند . افزایش موارد استفاده و شمار استفاده کنندگان از اطلاعات گزارش های 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 با اهمیت اجتماعی حسابداری و حسابرسی و به مدد تئوری های دستوری و اثباتی و در راه تلاش برای تدوین تئوری هایی برای شرح و پیش بینی پدیده های حسابداری و حسابرسی تئوری های متعددی را مطرح کردند . که تئوری حقوق مالکانه یکی از با اهمیت ترین آن هاست .

بر اساس این تئوری شرکت به عنوان مجموعه ای از قراردادها اعم از منعقد شده یا نانوشته ، رسمی و غیر رسمی ، بین اشخاص ذینفع و حلقه ارتباطی بین آن ها است . و همواره فرض می شود که اشخاص به دنبال منافع شخصی خود هستند و بین آن ها تضاد منافع وجود دارد . اطلاعات و ارقام گزارش های مالی در فرایند انعقاد قراردادها بین شرکت و اشخاص مورد استفاده قرار می گیرد . استفاده از نسبت هایی مانند نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام در هنگام انعقاد قرارداد استقراض ، انتقال ثروت از اعتباردهندگان به سهام داران توسط مدیران را محدود می کند . به کارگیری سود حسابداری در طرح های پاداش مدیران با هدف کاهش تضاد منافع سهامداران و مدیران نیز جلوگیری از فرار مدیران از انجام درست مسئولیت های آنان است .

از سوی دیگر استفاده از اطلاعات و ارقام حسابداری در فرایند سیاسی مثل تعیین مالیات ، قیمت گذاری محصولات ، تصمیم گیری های اقتصادی ، بحران ها و ... نمونه هایی از

استفاده از اطلاعات و ارقام حسابداری در فرایند انعقاد قراردادهای حقوق و مزایای مدیران، استقراض و فرایند سیاسی است.

بنابراین ثروت اشخاص طرف قرارداد تحت تاثیر روش های حسابداری قرار می گیرد که توسط مدیران انتخاب و به کمک آن ها رویدادهای مالی شناسایی، پردازش و گزارش می شوند. بکارگیری اطلاعات و ارقام حسابداری در فرایند سیاسی، مستلزم نظارت بر نحوه انتخاب روش های حسابداری، روش های شناسایی، گزارش و پردازش آن ها به منظور کنترل و جلوگیری از تخلف مفاد قراردادها و اعتبار دادن به اطلاعات و معاملات بین سازمان های تجاری و شرکت های بزرگ شکل گرفته و سیستم های اطلاعاتی پیشرفته و شبکه های ارتباطی و اطلاعاتی و تجارت الکترونیک موجودیت یافته اند.

لذا به همین علت سازو کارهای فعلی پاسخگوی کارکردها و روابط تجاری موجود نیست. به نظر می رسد با توجه به تحولات و تغییرات ایجاد شده در ساختار و مناسبات و ارتباطات تجاری و تغییر شکل محتوای حقوقی آن لازم است قوانین و مقررات مرتبط با مسائل 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 صاحب نظران دانشگاهی و حرفه ای، مجامع حرفه ای، حقوقی و حسابداری و گروه های ذینفع در این خصوص جامعه حسابداران رسمی ایران ضروری به نظر می رسد.

برای حل این معضل در سال ۱۳۷۲ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. به موجب این قانون دولت می تواند حسب مورد و نیاز از خدمات حسابداران رسمی در مواردی چون حسابرسی و بازرسی قانونی شرکت های سهامی عام و خاص، شرکت های غیرسهامی و شرکت های موضوع بند الف و ب ماده ۷ اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی و هم چنین حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی کند. در سال ۱۳۷۴ آئین نامه تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان به تصویب هیئت وزیران رسید. و نهایتاً اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران تهیه و در کمیسیون ویژه ای در هیئت دولت به تصویب رسید. در پی این تحولات در سال ۱۳۸۰ اعضای شورای عالی جامعه

هیات مدیره و دبیر کل جامعه انتخاب و با اعلام اولین فهرست اسامی حسابداران در سی ام دیماه ۱۳۸۰ روح تازه ای بر کالبد جامعه حرفه ای حسابداری و حسابرسی دمیده شده که انتظار می رود با تداوم سیاست های حمایت از فعالیت جامعه حسابداران رسمی ، استفاده صحیح و کارآمد از خدمات حسابرسان مستقل در تمام موارد مذکور به ویژه 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 هم چنین جامعه را در موقعیتی قرار دهد که بتواند از خدمات یک حرفه مستقل، خود کفا و خود کنترل ، علمی و کارآمد بهره گیرد.

از طرف دیگر در راستای برنامه سوم . چهارم توسعه اقتصادی بازنگری سیاست دولت در قیمت گذاری کالاها 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 ( مهم ، حیدرپور ، حسینی ، ۱۳۸۹).

نکته دیگر این که از زمان تصویب قانون بورس اوراق بهادار در اردیبهشت سال ۱۳۴۵ تا کنون بیش از سی و پنج سال می گذرد اما تغییرات جدی در قوانین مربوط به آن صورت نگرفته است . موضوع بین المللی شدن بورس و سرمایه گذاری های خارجی و شفاف سازی اطلاعات مالی و حسابرسی این سرمایه گذاری ها از اولویت های خاصی برخوردار است که توجه بدان هم از نظر وزارت امور اقتصادی و دارایی و هم از طرف مراجع حرفه ای حسابداری نظیر جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی و انجمن حسابداران خبره ایران قابل تاکید است که این مهم نیز بدون استفاده از ابزارهای جدید و فناوری ها در حوزه حسابرسی امکان پذیر نیست . زیرا تغییرات شگرف تکنولوژی و IT و گسترش تجارت الکترونیکی کاربرد ابزارهای سنتی را بسیار محدود کرده است . طبیعی است که با روی آوری به فناوری و IT لزوم بازنگری در استانداردهای حسابداری و حسابرسی منطبق با این حوزه نیز صورت خواهد یافت . زیرا حوزه تجارت الکترونیک فارغ از پیشرفت شگرف آن دارای دوز و کلک های خاصی است که تیز هوشی و توانمندی ویژه ای را از حسابرسان می طلبد .

لذا ضروری است با توجه به نیاز جامعه به حسابرسی عملیاتی نسبت وضع قوانین و مقررات از جانب مراجع قانون گذار اقدامات لازم به عمل آید . و نسبت به انجام حسابرسی

عملیاتی در کنار حسابرسی مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس رسیدگی شود و جهت افزایش کیفیت خدمات حسابرسی عملیاتی نسبت به تدوین استانداردهای حرفه ای این نوع حسابرسی اقدام گردد .

هم چنین توصیه می شود جامعه حسابداران رسمی ایران زمینه های مناسب برای کسب تجربه عملی مدیران موسسه حسابرسی را به وجود آورد و دانشگاه ها نیز نسبت به ارائه رشته حسابرسی با گرایش عملیاتی به عنوان یک رشته دانشگاهی مستقل چند واحد حسابرسی عملیاتی در مقطع کارشناسی و کارشناسی ارشد اقدام نمایند .

در ضمن سازمان بورس و اوراق بهادار نسبت به تصویب مقررات الزام آور از طرف اداره کل بورس و اوراق بهادار کشور جهت انجام دوره ای حسابرسی عملیاتی در کنار حسابرسی مالی به عنوان مکمل ، اقدامات لازم به عمل آورد . حسابرسان و مدیران حسابرسی ضمن انجام حسابرسی مالی در شرکت های مورد حسابرسی نسبت به حسابرسی عملیاتی به عنوان یکی از موثرترین خدمات مشاوره مدیریت ، به مدیران سطوح مختلف و آشنا ساختن آن ها با ماهیت واقعی این گونه خدمات صورت گیرد.

**منابع:**

- حیدری سورشجانی (۱۳۹۷)، حسابرسی عملیاتی و نقش آن در بهبود عملکرد مدیران، مجله دستاوردهای نوین در مطالعات علوم انسانی، سال اول، شماره ۴.
- فرزانه، حیدر (۱۳۸۶) بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی در دستگاه های اجرایی از دیدگاه مدیران و کارشناسان دیوان محاسبات کشور، فصلنامه حسابرسی، زمستان، شماره ۲۴.
- کمیته حسابرسی عملیاتی، (۱۳۸۰)، آشنایی با حسابرسی عملیاتی، مجله حسابرس، شماره ۱۰، ۹۷.
- گزارش کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت AICPA در قالب نشریه شماره ۱۱۲ سازمان حسابرسی با عنوان حسابرسی عملیاتی ترجمه و منتشر شده است.
- مهام، کیهان، حیدرریور، فرزانه، حسینی، سید علی (۱۳۸۹)، موانع اجرایی توسعه حسابرسی عملیاتی از دیدگاه مدیران موسسات حسابرسی.