

شناسایی فاکتورهای لازم جهت استقرار نظام حسابداری عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی کشور

معصومه گزلی زاده

دانش‌آموخته کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بروجرد، گروه حسابداری، بروجرد، ایران

رحمت‌اله محمدی پور

استادیار حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد ایلام، ایران (نویسنده مسئول)
rm.accounting2@yahoo.com

محمود همت‌فر

دانشیار مدیریت مالی دانشگاه آزاد اسلامی واحد بروجرد، ایران

تاریخ دریافت: ۹۵/۰۵/۱۱ تاریخ پذیرش: ۹۵/۰۸/۰۲

چکیده

حسابرسی عملکردی، فرآیند سیستماتیک ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات تحت کنترل مدیریت و گزارش نتایج همراه با توصیه‌هایی برای بهبود عملی است. با توجه به اینکه دهه چهارم دانشگاه آزاد اسلامی به عنوان بزرگترین دانشگاه حضوری جهان که از ابتدا تا کنون با یک مدیریت علمی و استراتژیک کار خود را با موفقیت جلو برده است دهه کیفی‌سازی و مدیریت نوین است و با توجه به محدودیت‌های منابع و امکانات از سویی و اهداف برنامه‌های مدیریتی از سوی دیگر، نیاز به بهبود عملیات و حسابرسی عملکردی به منظور نظارت بر عملیات و فعالیتهای این مجموعه، بیش از پیش احساس می‌شود. پژوهش حاضر، با هدف شناسایی عوامل مؤثر در استقرار نظام حسابداری عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی کشور صورت گرفته است. روش اجرای این پژوهش توصیفی-پیمایشی بوده و از نظر هدف، کاربردی است. برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه محقق ساخته استفاده گردیده است که اعتبار آن با روش آلفای کرونباخ به میزان (۰/۷۶۴) تعیین شد. برای بررسی فرضیات پژوهش از روشهای آمار استنباطی (آزمون کولموگروف-اسمیرنوف، آزمون تی تک نمونه‌ای، آزمون فریدمن) بر اساس نرم‌افزار SPSS ۲۰ استفاده شده است. جامعه آماری شامل حسابرسان هیأت امنای دانشگاه آزاد اسلامی به تعداد ۳۱ نفر بوده‌اند که در سال ۱۳۹۴ مورد بررسی قرار گرفته‌اند. یافته‌های پژوهش نشان داده است که پیاده‌سازی نظام حسابداری عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی با در نظر گرفتن عوامل مدیریتی، ساختاری و محیطی به ترتیب گفته شده امکان‌پذیر است و متناسب با شرایط دانشگاه به عنوان یک مجموعه کم نظیر علمی آموزشی است.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی عملکردی، کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی، دانشگاه آزاد اسلامی.

۱- مقدمه

دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی مسئول کشف و نشر و دانش و فراهم سازی آموزش و یادگیری عالی برای تربیت نیروی انسانی متخصص و کمک به توسعه جوامع هستند. یک دانشگاه به عنوان یک نظام (سیستم) از چندین زیرنظام تشکیل شده است (پورعلی، ۱۳۹۳). اساسی‌ترین نظام مدیریتی آن نظام مالی است. نظام مالی دانشگاه به نوبه خود تحت تاثیر نظام‌های برون و درون دانشگاهی است. هر تغییر کوچک در محیط بیرون یا درون دانشگاه ممکن است بر کارایی و اثربخشی نظام مالی دانشگاه تاثیر بگذارد (ساکتی و سعیدی، ۱۳۸۶).

مدیریت هر سازمان مسئول برنامه‌ریزی و اجرای عملیات آن سازمان است، و یکی از ضرورتها و نیازهای اجتناب ناپذیر مدیریت سالم و کارآمد، وجود یک نظام کامل نظارتی و بازرسی یکپارچه است (قدیری مقدم و بقایی راوی، ۱۳۸۶). نیاز فزاینده به مدیریت آگاه، با توجه به شرایط اقتصادی حاضر در سازمانها، وجود یک سیستم حسابرسی را می‌طلبد که علاوه بر رسیدگی به صورتهای مالی و اظهار نظر در چارچوب اصول و ضوابط حسابرسی مالی، ابعاد مختلف عملکرد مدیریت را نیز مورد بررسی قرار دهد (فرزانه، ۲۹، ۱۳۸۶). مشکل بزرگی که مانع مدیریت مطلوب در اکثر سازمانها می‌شود ناشی از تضعیف سامانه حسابداری (پاسخگویی) می‌باشد. سازمانهایی که توانایی پاسخگویی به انتظارات استفاده کنندگان را ندارند مورد بدگمانی واقع شده و اعتماد از آنها سلب می‌گردد و یکی از راههای جلب اعتماد مردم و در عین حال مدیریت مطلوب، افزایش دامنه حسابخواهی استفاده‌کنندگان و حسابداری مسئولان می‌باشد حسابداری هنگامی استقرار می‌یابد که سیاستگذاران و مردم را از چگونگی پرداختهای خود، ارزیابی عملکرد و سنجش کارایی مدیران و بالاخره آینده پرداختهای خود آگاه کند و همگان اطمینان حاصل کنند که از درآمدهای مالی بصورت کارآمد، رعایت صرفه اقتصادی و اثربخشی استفاده می‌شود (فرزانه، ۲۹، ۱۳۸۶).

یکی از مهمترین اهداف حسابرسی، کسب اطمینان معقول نسبت به عملکرد و کارکردهای مالی یک بنگاه اقتصادی است و به همین خاطر، این نگاه فرآیندی در بحث حسابرسی ضرورتی کاملا تعریف شده است. بهره‌برداران مختلفی از این فرآیند می‌توان تعریف کرد، از جمله نهادهای درون بنگاه اقتصادی که در قالب حسابرسی عملکرد مدیریت یاد می‌شوند. بیشتر سنجش‌های مورد نظر برای حصول اطمینان از کارایی و اثربخشی و صرفه اقتصادی یک مدیر که نشاندهنده عملکرد یک مدیر است، باید در درون بنگاه تعریف شوند (رهنمای

رودپشتی، ۱۳۹۳). نیازهای اطلاعات مدیریت برای راهبری عملیات و تجزیه و تحلیل نتایج مربوط تا حدی افزایش یافته است که اطلاعات صورت‌های مالی در حال حاضر به تنهایی پاسخگوی این نیازها نیست، مدیران در بخش عمومی و خصوصی به دنبال اطلاعات بیشتر و فراتر از اطلاعات مندرج در صورتهای مالی برای ارزیابی و قضاوت در مورد کیفیت عملیات، و اصلاح نتایج هستند که جهت تحقق این امر با استفاده از ابزار حسابرسی عملکردی به بررسی شاخصهای پاسخگویی از قبیل کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی می‌پردازند (رحیمیان، ۱۳۸۲). در حسابرسی عملیاتی، اعتقاد بر این است که ضعف عملکرد مدیران معلول وجود نارسایی در کنترلهاست و رفع نابسامانی و مشکلات با ارتقا و بهبود کنترلهای مدیریتی میسر خواهد بود چون هدف اصلی رویکرد مدیریتی، پیش از آنکه رعایت قوانین و مقررات باشد، تحقق اهداف، افزایش پاسخگویی به مشتری و بذل توجه به هزینه‌ها و استفاده از منابع محدود به مؤثرترین شکل است. در دانشگاه آزاد اسلامی^۱ نیز که به هیچ بودجه‌ای متکی نمی‌باشد بحث کنترل منابع و استفاده کارا، اثربخش و با صرفه اقتصادی از منابع دانشگاه به شدت مدنظر می‌باشد. لذا در راستای توجه به بحث عملکرد و مدیریت صحیح منابع، نگاه حسابرسی عملکردی در ارتباط با منابع مدنظر می‌باشد (محمدی پور، ۱۳۹۴).

در دنیایی که خواسته‌های نامحدود انسان در مقابل منابع محدود انسانی قرار گرفته است، ادامه حیات شرکتها و سازمانها در محیط اقتصادی، بدون برخورداری از سطح مطلوب اثر بخشی در دستیابی به اهداف کارایی، صرفه اقتصادی و مدیریت بهینه منابع در تمام جهات مدیریتی سازمانها، امکان پذیر نیست (صفر، ۱۳۷۶). نظارت مالی بر سازمانها امری است لازم و انکار ناپذیر، لیکن بنظر می‌رسد کافی نباشد زیرا در بعضی موارد مشاهده می‌شود که در اجرای برنامه‌ها، هزینه‌ها مطابق شرایط و قوانین و مقررات انجام پذیرفته است لیکن نتایج با آنچه در برنامه‌ها پیش بینی شده منطبق نبوده است و یا اینکه هزینه‌ها جز با اتلاف منابع نتیجه‌ای در بر نداشته است. اینجاست که بعد دوم نظارتی یا نظارت بر عملیات و فعالیتهای مدیریت در ابعاد کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی اهمیت خود را نشان می‌دهد و نیاز به حسابرسی عملیاتی و بهبود عملیات مدیریت بیش از پیش آشکار می‌گردد. بنابراین مدیران گاهی در سازمانهای تحت مدیریت خود احساس می‌کنند که در واحدهای تحت نظر آنها سامانه‌های زبانیاری وجود دارد که موانعی در راه دستیابی به اهداف آن سازمان است. همچنین با توجه به تمام مزایایی که این نوع حسابرسی به همراه دارد، در کشور ما به ندرت اجرا می‌شود. بنابراین ضرورت انجام پژوهش-

حسابرسی داخلی اخیراً به وجود آمده و هر روز در حال تغییر است.

حسابرسی عملیاتی شکل پیشرفته حسابرسی داخلی می‌باشد، حسابرس وظیفه دارد تعیین نماید آیا قوانین، قراردادهای و خط‌مشی‌ها و رویه‌ها به درستی رعایت گردیده و کلیه معاملات تجاری طبق ضوابط و توأم با پیروزی به اجرا در آمده است یا خیر. برای این منظور حسابرس موظف است پیشنهادهایی را نیز برای بهبود تسهیلات و رویه‌های موجود ارائه نموده به نقد قراردادهای و ارائه پیشنهادها اصلاحی بپردازد. با رشد سازمان‌ها از لحاظ اندازه و به وجود آمدن هر چه بیشتر ابزارهای تجاری جدید و مفاهیم تازه، وظیفه مدیریت باز هم با پیچیدگی بیشتر تبدیل به یک چالش بزرگ تر می‌شود. در نتیجه از آن جایی که حسابرسی مالی به بازبینی منافع مربوط می‌شود و در آغاز برگزیده تمرکز دارد، حسابرسی عملیاتی به افزایش سود برای آینده ارتباط دارد (فرزانه، ۱۳۸۶).

حسابرسی سنتی فقط به رعایت و پرداختهای انجام شده با قوانین و مقررات جاریه کشور پرداخته و اگر پرداخت‌های صورت گرفته از نظر شکلی بر اساس قوانین و مقررات تنظیم شده باشند حتی اگر به اهداف مورد نظر نرسیده باشند از نظر حسابرسی سنتی مورد قبول واقع می‌شوند. این در حالی است که حسابرسی عملیاتی اصل کارایی (استفاده بهینه از منابع)، اثربخشی (دسترسی به اهداف با کمیت و کیفیت قابل قبول)، و صرفه اقتصادی (با کمترین هزینه و کیفیت قابل قبول) (بنی فاطمه کاشی، ۱۳۸۳). پرداخت‌های صورت گرفته را بررسی و اظهار نظر حرفه‌ای می‌کند و تا حدود زیادی اهداف حسابرسی سنتی و مالی را نیز تحت پوشش قرار می‌دهد. امروزه ارزیابی، کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی باید بخشی از فرآیند عادی مدیریت هر واحد تجاری در بخش عمومی و خصوصی باشد و مدیران بررسی عملکرد را به عنوان یکی از مسئولیت‌های خود برای کنترل فعالیت‌ها تلقی کنند و ارزیابی مستقل عملکرد مدیران از راه واحد حسابرسی داخلی یا حسابرسان مستقل صورت گیرد (نخبه فلاح، ۱۳۸۴، ۸۰).

حسابرسی عملکرد^۲

کمیت حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، حسابرسی عملیاتی را به این صورت 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 پیشنهادها عملی به اشخاص ذیصلاح

ها در ابعاد گوناگون این نوع از حسابرسی با مدنظر قرار دادن اجرایی شدن بودجه عملیاتی در سازمانها، امری روشن و بدیهی است (فرزانه، ۱۳۸۶). در این تحقیق سعی بر آن است که با توجه به نوپایی نظام نوین حسابرسی عملکردی در کشور که مستلزم تغییر در شیوه و تفکر روش‌های اجرایی در حوزه‌های مدیریتی است، ضمن بهره‌گیری از تحقیقات داخلی و تجربیات اجرایی برخی از کشورهای پیشرو، به شناسایی فاکتورهای لازم نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی کشور بپردازیم.

باید گفت همان طور که این الگو می‌تواند ضامن مصرف صحیح منابع در بخش دولتی باشد لذا می‌تواند در دانشگاه آزاد اسلامی هم که از بودجه کشور استفاده نمی‌کند و خودگردان است اثرات مثبت قابل توجهی داشته باشد (محمدی پور، ۱۳۹۴). طبعاً با تقویت و تکامل فاکتورهای مشخص شده این تحقیق در دانشگاه آزاد اسلامی کشور، امکان ارزیابی عملکرد و مدیریت یکپارچه شعب دانشگاه‌های آزاد اسلامی کشور به نحو مطلوب‌تری امکان‌پذیر می‌گردد. چرا که مدیریت بهینه منابع مالی و نیز اعمال فاکتورهای کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در ارزیابی‌های مالی در دانشگاه جایگاه ویژه‌ای پیدا کرده است.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

حسابرسی نخستین به منظور کشف تقلبات و سوء-استفاده‌های اداره‌کنندگان انجام می‌گرفت و به حسابرس عنوان بازرس نیز اطلاق می‌گردید. لیکن به تدریج با پیشرفت دانش حسابرسی و دگرگونی‌های انجام یافته، جامعه اقتضای تجدید نظر در تعریف را نمود و عملاً حسابرسی صورت‌های مالی (در واقع خلاصه عملکرد سازمان‌ها می‌باشد و کاربرد آن مستلزم رعایت استانداردهای مورد قبول حسابداری است) جایگزین گردید. بزرگ‌ترین انگیزه برای حسابرسی عملیاتی با جنگ جهانی دوم به وجود آمد. گسترش صنعت، ناشی از نیازهای جنگ سبب شد تقاضا برای حسابرسی داخلی بیشتر و بیشتر شود. برقراری صلح یکسری مشکلات جدید را به همراه داشت یعنی گسترش بیشتر، رقابت، مقررات دولتی و نیازهای دولتی و نیازهای آماری که مستلزم ساختار قانونی و مالیاتی و حتی پیچیدگی‌های بین المللی بود. چنین عوامل حیاتی مستلزم همبستگی بیشتر، حداکثر کارایی، کاهش هزینه‌ها و سرانجام نیاز به جریان مداوم اطلاعات بین عملیات اجرایی و مدیریت بود. حسابرسی داخلی با بررسی مجدد، تجزیه و تحلیل و بازبینی فعالیت‌های شرکت این آخرین نیاز را برآورده می‌سازد. از این رو مدیریت به سرعت می‌تواند اطلاعات مستند درباره کارایی خط‌مشی‌های خود در عمل کسب کند. توسعه

تفاوت‌های حسابرسی عملکردی در بخش عمومی و خصوصی

"تفاوت حسابرسی عملیاتی در بخش خصوصی با حسابرسی عملکردی در بخش عمومی (دولتی) ناشی از تفاوت‌های موجود در اهداف و وظایف این بخش‌ها می‌باشد. هدف بخش خصوصی اصولاً کسب سود است در حالی که این موضوع در اغلب موارد هدف بخش دولتی محسوب نشده و علیرغم زیانده بودن فعالیت‌های واحد دولتی، به لحاظ ضرورت‌های اجتماعی یا سیاسی استمرار آن اجتناب ناپذیر می‌باشد. در نحوه اجرا نیز تفاوت‌هایی وجود دارد. در بخش خصوصی حسابرسی عملیاتی بیشتر جنبه‌ی خدمات مشاوره دارد و موضوع حسابرسی، اهداف، دامنه و معیارهای مورد استفاده در حسابرسی دقیقاً براساس نظر مدیریت و قرارداد فیما بین تعیین می‌شود. در حالی که در بخش دولتی انتخاب موضوع و تعیین اهداف و دامنه رسیدگی براساس نیازها و اولویت‌های سیاسی و اجتماعی و نظر قانون‌گذار تعیین می‌شود. در بخش خصوصی گزارش حسابرسی و نتایج آن صرفاً در اختیار مدیریت قرار می‌گیرد در حالی که در بخش دولتی حسب مورد گزارش به سایر مراجع غیر از مدیریت نیز ارائه می‌شود. بطور کلی در تمام حسابرسی‌های بخش دولتی یکی از اهداف اصلی حسابرسی، تأمین پاسخگویی عمومی و ایجاد شفافیت است. در حالی که در بخش خصوصی این هدف مطرح نیست و هدف اصلی از اجرای حسابرسی کمک به مدیریت در شناسایی ناکارآمدی‌ها و اصلاح آن است. حسابرسی عملیاتی در بخش خصوصی اولاً نوعی خدمات مشاوره مدیریت است که در صورت وجود واحدهای حسابرسی داخلی توسط این واحدها نیز انجام می‌گیرد. تمرکز این نوع حسابرسی در بخش خصوصی بر عملیاتی است که بصورت مستمر انجام می‌گیرد به همین دلیل نیز مورد استقبال مدیریت قرار می‌گیرد. از طرفی گزارش حسابرسی نیز صرفاً در اختیار مدیریت قرار می‌گیرد به همین لحاظ هیچ گونه احساس خطری نسبت به نتایج حسابرسی ندارد. در بخش دولتی نیز گرچه حسابرسی عملکرد با هدف اصلاح و بهبود امور انجام می‌گیرد، و لکن تأمین پاسخگویی عمومی و شفافیت نیز در آن مستقر است. در بخش دولتی تمرکز بیشتر بر نتایج عملیات است و خواه ناخواه عملکرد مدیریت را مورد ارزیابی قرار می‌دهد. از آنجایی که گزارش حسابرسی عملکرد غیر از مدیریت در اختیار مراجع دیگر نیز قرار می‌گیرد از جنبه خدمات مشاوره‌ای بودن آن کاسته می‌شود" ۶

برای بهبود عملیات. دیوان محاسبات انگلستان این سه مؤلفه را به صورت زیر تعریف می‌کند:

- صرفه اقتصادی^۳: حداقل کردن بهای تمام شده منابع مورد نیاز یا مصرفی با توجه به کیفیت مورد نظر (مصرف با توجیه اقتصادی).
- کارایی^۴: حداکثر ستانده با میزان نهاده ثابت یا ستانده ثابت با حداقل نهاده ممکن (مصرف خوب).
- اثر بخشی^۵: مقایسه نتایج مورد نظر و نتایج واقعی پروژه‌ها، برنامه‌ها یا سایر فعالیتها (مصرف هوشمندانه)

اصول حسابرسی عملکرد

در این نوع حسابرسی با توجه به اهمیت آن در رفع مشکلات موجود و کمک به بهبود و پیشرفت عملیات رعایت اصول و ضوابط مشخصی لازم و ضروری می‌باشد. حسابرسی عملکرد شامل اصول زیر است:

- ۱) حسابرسی عملکرد باید به عنوان جریانی کاملاً مستقل و بی‌طرفانه تلقی شود.
- ۲) حسابرسی عملکرد ابزاری است در اختیار مدیریت، برای شناخت مشکلات و رفع تنگناها و دیدی عیب جویانه و انتقادی ندارد.
- ۳) ارزشیابی عملکرد، در ارتباط با مجموعه امکانات و عوامل محدود کننده، فعالیتها را مورد نظر قرار می‌دهد.
- ۴) در حسابرسی عملکرد، باید با مسائل مسئولانه و متعهدانه برخورد کرد.
- ۵) انجام حسابرسی عملکرد، طرز فکر مدیریت دخالت داده می‌شود.
- ۶) حسابرسی عملکرد، توسط افراد متخصص و آگاه به وضعیت، مورد رسیدگی قرار می‌گیرد.

پیشرفت و موفقیت در دستیابی به مزایای حسابرسی عملکرد تا حد زیادی بستگی به مهارت‌های حسابرسان و طرز فکر مدیریت نسبت به آنان دارد. حسابرسانی که مأمور اجرای چنین مسئولیتی هستند باید توانایی‌های لازم را در زمینه حسابرسی مالی، مدیریت و محیط‌های عملیاتی داشته باشند (نخبه فلاح، ۱۳۸۴، ۸۲).

محدودیت‌های حسابرسی عملیاتی

الف - علیرغم قابلیت‌های حسابرسی عملیاتی، همه حسابرسان بر این نکته توافق دارند که حسابرسی عملیاتی مسئولیت‌هایی را می‌پذیرد که برای انجام آن‌ها مجهز نمی‌باشد. به خصوص آن‌ها یاد آور می‌شوند که حسابرسان نباید انتقادی پیرامون موضوعات کاملاً فنی نظیر مهندسی و عملیات پژوهش بکنند که خارج از صلاحیت حسابرسان باشد.

ب- مدیران سازمان‌های مختلف عملیاتی که در طی سالیان تبدیل به متخصص فنی در حوزه خویش شده‌اند. ممکن است به طور کامل هدف حسابرسی عملیاتی و یا روش‌هایی را که یک حسابرسان به کار می‌بندد را درک ننمایند. آن‌ها ممکن است به این شک کنند که یک حسابرسان بتواند به سازمان آمده و در مدت زمان کوتاهی آنقدر بیاموزد که بتواند به درستی عملیات را مورد رسیدگی قرار دهد. رسیدگی به عملیات اگر قرار باشد از نقطه نظر فنی بدان نگاه کنیم امکان پذیر نیست ولی از نقطه نظر کنترلی میسر می‌باشد (فرزانه، ۱۳۸۶، ۳۶).

- ✓ بهبود آموزش دانش‌آموختگان؛
- ✓ بهبود اطلاعات مشتریان مؤسسات آموزش عالی؛
- ✓ شناسایی زمینه‌های مسائل و مشکلات مدیریت و ارائه راهکارهایی برای بهبود و اصلاح آنها؛
- ✓ تخصیص فرصت‌ها برای جلوگیری از اتلاف منابع و عدم کارایی (کاهش هزینه)؛
- ✓ تخصیص فرصت‌ها برای افزایش درآمدها (بهبود سود آوری)؛
- ✓ شناسایی اهداف کوتاه مدت و بلند مدت، سیاستها و رویه های تعریف نشده سازمان؛
- ✓ پیشنهاد بهبود و اصلاح سیاستها، رویه‌ها و ساختار سازمانی در دانشگاه؛
- ✓ ارزیابی سامانه‌های کنترل و اطلاعات مدیریت در دانشگاهها؛
- ✓ ایجاد مسیر ارتباطی اضافی بین مدیران ارشد و سطوح مختلف سازمان.

پیشینه پژوهش

شاه محمدی (۱۳۷۷) به تحقیقی با عنوان بررسی موانع و مشکلات اجرای حسابرسی عملیاتی در ایران از سه جهت مختلف پرداخته است. در فرضیه اول عدم آگاهی مدیران اجرایی را از فواید حسابرسی عملیاتی مورد بررسی قرار داده است و در فرضیه دوم آشنا نبودن فارغ التحصیلان دانشگاهی با حسابرسی عملیاتی را بررسی نموده است و در فرضیه سوم نبود سامانه‌های کنترل بودجه‌ای را مورد بررسی و آزمون قرار داده و نتیجه گرفته است که این سه عامل از موانع اجرای حسابرسی عملیاتی می‌باشند و نیز به این نتیجه رسید که حسابرسی عملیاتی در ایران کاملاً شناخته شده نیست و آموزش کافی نیز در این زمینه وجود ندارد. جامعه آماری تحقیق فوق الذکر مدیران شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و دانشجویان کارشناسی ارشد دانشگاه‌ها بوده است.

یعقوبی (۱۳۷۷) به تحقیقی با عنوان بررسی مشکلات اجرای حسابرسی عملیاتی در ایران از دیدگاه مدیران حسابرسی پرداخته است که فرضیه‌های آن عبارت‌اند از: الف) آشنا نبودن مدیران حسابرسی با حسابرسی عملیاتی، ناشی از فراگیر نبودن دوره‌های آموزشی حسابرسی است که مورد آزمون قرار گرفته و تأیید شده است. ب) بدون نبودن سامانه‌های کنترل مدیریت مانع اجرای حسابرسی عملیاتی می‌شود که مورد آزمون قرار گرفته و تأیید شده است.

فواید بکارگیری حسابرسی عملکردی در نظام آموزش عالی

در عصر حاضر می‌توان ادعا کرد که مؤسسات آموزش عالی هم اکنون از لحاظ مالی در شرایط آشفته و نامطلوبی قرار دارند. از سوی دیگر، عواملی مانند افزایش هزینه‌ها، کاهش منابع، نارضایتی دانشجویان، و مطرح شدن مباحثی مانند ایفای مسئولیت پاسخگویی، مؤسسات آموزش عالی را وادار می‌سازد تا برای مدیریت هزینه‌های خود از روشهای مطلوبتری استفاده کنند (صدر حقیقی و همکاران، ۱۳۹۱). بنابراین استفاده از سیستم حسابرسی عملکرد باعث می‌شود عملیات سازمان با کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی بهتری انجام شود. در واقع در تمام دانشگاههایی که از این روش استفاده می‌کنند انتظار می‌رود دو هدف عمده تحقق یابد: ۱- افزایش پاسخگویی آموزش عالی ۲- بهبود عملکرد دانشگاه.

علاوه بر موارد ذکر شده، استقرار نظام حسابرسی عملکردی فواید ذیل را به دنبال خواهد داشت:

- ✓ شناسایی منابع بالقوه مسئله‌ساز یا تقویت حوزه‌های بهبود یافته؛
- ✓ بهبود اثر بخشی و کارایی دانشگاهها؛
- ✓ تأکید و تمرکز بر تلاشهای دانشگاهها در جهت دستیابی به اهداف سیاسی؛
- ✓ ارزیابی پیشرفت اولویت‌ها و اهداف منطقه‌ای؛

نحوه گزارشگری عملیاتی نامناسب توسط سامانه حسابداری دستگاه‌های دولتی، نبود شاخص‌های سنجش عملکرد دستگاه‌های دولتی و عدم آگاهی مدیران از فواید حسابداری عملیاتی مانع از اجرای حسابداری عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی است. صلاحی نژاد (۱۳۸۷) تحقیقی با عنوان تبیین و آزمون مدل حسابداری مبتنی بر ریسک عملیاتی انجام داده است در این پژوهش بکارگیری مدل حسابداری مبتنی بر ریسک موجب افزایش اثربخشی، کارایی، و صرفه اقتصادی در فرایند حسابداری عملیاتی با معرفی شاخص‌هایی مورد بررسی قرار گرفته است.

محمدی (۱۳۸۷) تحقیقی با عنوان برخی چالش‌های حسابداری عملیاتی در بخش دولتی در ایران انجام داده است. در این پژوهش برخی چالش‌های فرآورد حسابداری عملیاتی شامل عدم تنظیم بودجه بر مبنای عملیات، عدم تبیین جایگاه قانونی نظارت، فقدان قوانین و مقررات لازم، فقدان برنامه‌های بنیادین آموزشی، نبود شاخص‌های مناسب سنجش، حاکمیت تفکر اقتصاد دولتی، عدم استقرار حسابداری داخلی، وجود نظام نامناسب مالی معرفی گردیده است.

مومنی (۱۳۸۸) تحقیقی با عنوان موانع و مشکلات اجرایی حسابداری عملیاتی از لحاظ آموزشی و حرفه‌ای انجام داده است. در این پژوهش مشکلات بین عدم وجود واحدهای درسی مربوط در دانشگاه‌ها، فقدان منابع آموزشی مناسب و کمبود آموزش‌های کافی بعنوان برخی مشکلات مورد بررسی قرار گرفته است.

هاترلی و پارکر^۷ (۱۹۸۸) به مطالعه‌ای در زمینه برخی جنبه‌های حسابداری عملکرد پرداختند که بوسیله حسابرسان رسمی در استرالیا انجام شده بود. هدف آن‌ها کشف مواردی مانند دلایل رد پیشنهادهای مطرح شده از سوی حسابرسان بود. سازمان‌های مورد بررسی اغلب دلیل این کار خود را چنین بیان می‌کردند که به نظر آن‌ها، کارها از قبل بطور منطقی و با توجه به وقایع خارج از کنترل آن‌ها خوب انجام شده است. سازمان‌های مورد بررسی همچنین از مشکل بودن اجرای پیشنهادات شکایت داشتند در چند مورد نیز بیان کردند که حسابرسان از وجود کنترل‌های اصلاحی موجود در سازمان آگاهی ندارند، یا اینکه آن‌ها به این موضوع توجه نمی‌کنند که پیشنهادات با هدف کارایی ممکن است تحقق اهداف مربوط به اثر بخشی یا بالعکس را با موانعی روبرو سازد.

نیکخواه آزاد^۸ (۱۹۹۴) درک حسابرسان دانشگاهی از اهمیت فاکتورهای انتخابی مرتبط با حسابداری عملیاتی را مورد بررسی قرار داد. فاکتورهای انتخابی مرتبط با حسابداری عملیاتی دانشگاه‌ها و دانشکده‌ها به سه‌گروه تقسیم‌بندی می‌شوند: عوامل سازمانی، عوامل شخصی و عوامل محیطی،

محسن جعفری (۱۳۸۲) در تحقیقی که با عنوان بررسی موانع اجرایی حسابداری عملیاتی در صنعت بیمه (بیمه اموال) انجام گرفت به این نتیجه رسید که الزامات قانونی و اجرایی و استانداردهای حسابداری عملیاتی و عدم شناخت کافی مدیران شرکت‌ها از اهمیت و فواید انجام حسابداری عملیاتی و عدم وجود مهارت و تخصص و دانش لازم و کافی از حسابداری عملیاتی برای حسابرسان از مهم‌ترین موانع اجرایی حسابداری عملیاتی هستند. همچنین طبق نتایج این تحقیق، بدون نبودن سیستم کنترل مدیریت و نبود الگوهای تجربی مناسب در زمینه حسابداری عملیاتی با ضریب اطمینان ۹۵ درصد از موانع اجرایی حسابداری عملیاتی مشخص شد.

ناصرزاده (۱۳۸۴) الزامات قانونی و اجرایی و استانداردهای حرفه‌ای برای حسابداری عملیاتی را برای اجرای مؤثر و جدی حسابداری عملیاتی از دیدگاه مدیران حسابداری مطرح می‌کند. همچنین عدم شناخت کافی مدیران شرکت‌ها از اهمیت و فواید انجام حسابداری عملیاتی و عدم وجود مهارت و تخصص و دانش لازم و کافی از حسابداری عملیاتی برای حسابرسان را از موانع اجرای حسابداری عملیاتی معرفی می‌کند.

نخبة فلاح (۱۳۸۴) موانع و نارسایی‌های اجرای حسابداری عملکرد مدیریت در شرکت ملی صنایع پتروشیمی و شرکت‌های تابعه را مورد بررسی قرار داد و به این نتیجه رسید که عدم شناخت کافی مدیران از نقش و اهمیت حسابداری عملکرد مدیریت در راستای اهداف سازمان، عدم وجود قوانین و مقررات الزام آور و مناسب، عدم وجود مهارت کافی در حسابرسان، عدم وجود استانداردهای حرفه‌ای برای عملیات، عدم وجود منابع علمی کافی در ارتباط با تئوری و روش‌های عملی موانع اجرای حسابداری عملکرد مدیریت می‌باشند.

رضاپور (۱۳۸۴) موانع و مشکلات اجرای حسابداری عملیاتی در بانک مسکن را مورد بررسی قرارداد. محقق در این پژوهش عواملی از جمله، فقدان تخصص لازم در حسابرسان بانک، فقدان رهنمودهای جامع حسابداری عملیاتی و قوانین مناسب در کشور، عدم توجه مدیران اجرایی به مقوله پاسخگویی، فقدان تجربه لازم مدیران، فقدان آموزش حسابداری عملیاتی، فقدان معیارهای حسابداری عملیاتی را به عنوان موانع اجرای حسابداری عملیاتی در بانک مسکن عنوان نموده است.

فرزانه (۱۳۸۶) در پژوهش خود به دنبال یافتن پاسخی برای این پرسش که با توجه به اهمیت و نقش حسابداری عملیاتی چه موانعی در اجرای آن وجود دارد، می‌باشد. نتیجه تحقیق نشان داد که ضعف مهارت‌های تخصصی حسابرسان،

یک ابزار اندازه‌گیری به سؤالهای تشکیل دهنده آن بستگی دارد. اگر سؤالات پرسشنامه معرف متغیرهای ویژه‌ای باشد که محقق قصد اندازه‌گیری آنها را داشته باشد آزمون دارای اعتبار است. جهت تعیین روایی پرسشنامه، کلیه گویه‌های پرسشنامه با راهنمایی اساتید و متخصصان امر مورد بررسی قرار گرفت، اصلاحات لازم انجام گرفت و پرسشنامه نهایی استخراج گردید. سؤالات پرسشنامه در قالب ۲۴ سوال پرسشی هدمند با توجه به مدل مفهومی پژوهش و با استفاده از مفاهیم استخراج شده از تحقیقات انجام شده قبلی، در سه حیطه شامل عوامل مدیریتی، ساختاری، محیطی و بصورت مقیاس پنج گزینه‌ای لیکرت تنظیم شده‌اند، در تحقیق حاضر برای تعیین پایایی پرسشنامه از روش آلفای کرونباخ استفاده شد که برای پرسشنامه امکان سنجی استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی کشور برابر ۰/۷۶۴ می‌باشد و چون از مقدار ۰/۷ بیشتر است پس می‌توان پرسشنامه را پایا و قابل اعتماد دانست. همچنین ضریب آلفای کرونباخ برای بخشهای مختلف پرسشنامه برآورد شده است.

جدول ۱- ضرایب پایایی پرسشنامه

مقیاس	شاخص آماری	
	ضرایب پایایی	آلفای کرونباخ
کل پرسشنامه (امکان سنجی استقرار نظام حسابرسی عملکردی)	۰/۷۶۴	۰/۶۹۲
عوامل مدیریتی	۰/۷۱۴	۰/۷۴۹
عوامل ساختاری	۰/۷۰۱	۰/۶۲۱
عوامل محیطی	۰/۸۳۲	۰/۸۶۹

اهداف پژوهش

هدف اصلی

- شناسایی عوامل موثر در استقرار حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی کشور

اهداف فرعی

- ۱) شناسایی تاثیر عوامل مدیریتی بر استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی کشور
- ۲) شناسایی تاثیر عوامل ساختاری بر استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی کشور
- ۳) شناسایی تاثیر عوامل محیطی بر استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی کشور

شناسایی ویژگی‌های سازمانی و شخصی عمدتاً بر پایه مفاهیمی است که در کتابی که از سوی مؤسسه حسابرسان داخلی در سال ۱۹۷۸ منتشر شده به آن پرداخته شده است. شناسایی ویژگی‌های محیطی نیز بر پایه بررسی منابع و کتابهای مربوط و همچنین بحث و گفتگو با حسابرسان برگزیده دانشگاه‌ها و دانشکده‌ها می‌باشد. در این تحقیق از ویژگی سازمانی، شخصی، محیطی به عنوان پایه و اساس شناسایی عوامل مرتبط با حسابرسی عملیاتی استفاده شده است نتیجه این تحقیق نشان داد که فاکتورهای درگیر با ویژگی‌های سازمانی بیش از فاکتورهای درگیر با ویژگی‌های شخصی و محیطی قرار دارند.

۳- روش شناسی تحقیق

تحقیق حاضر بر مبنای هدف از نوع کاربردی و بر اساس نحوه گردآوری داده‌ها از نوع توصیفی-پیمایشی است و از نظر نوع داده کیفی می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش شامل حسابرسان هیأت امنای استانی دانشگاه آزاد اسلامی به تعداد ۳۱ نفر که در سال ۱۳۹۴ حائز مسؤلیت بوده‌اند، می‌باشند. با توجه به محدود بودن جامعه آماری، کل جامعه آماری بعنوان نمونه آماری در نظر گرفته شده است، بعبارتی نمونه‌گیری براساس سرشماری بوده است. در این تحقیق ابزار گردآوری داده‌ها، آمیزه‌ای از ابزار کتابخانه‌ای و میدانی است. برای دستیابی به ادبیات تحقیق و پیشینه آن، به مطالعه کتب و مقالات و پایان‌نامه‌های تحصیلی و مشاهده پایگاه‌های اینترنتی مرتبط پرداخته، و در بعد مطالعات میدانی، از طریق توزیع پرسشنامه محقق ساخته در واحدهای مختلف دانشگاه آزاد اسلامی لزوم وجود هریک از متغیرهای مورد نظر مورد بررسی قرار گرفت. جهت تهیه این پرسشنامه زمان زیادی صرف گردید و از نظرات کارشناسان و اساتید حوزه حسابرسی استفاده گردید. همچنین به منظور تجزیه و تحلیل داده‌های حاصل از پرسشنامه از روشهای آماری زیر با استفاده از نرم افزار spss بهره گرفته شده است، ضمناً برای کلیه فرضیه‌ها سطح معنی داری $\alpha=0/05$ در نظر گرفته شده است.

- ۱) روشهای آمارتوصیفی: مانند جدول فراوانی و درصد و نمودار ستونی، میانگین و انحراف معیار.
- ۲) آمار استنباطی: شامل آزمون کولموگروف - اسمیرنوف، تی تک نمونه ای، رتبه بندی فریدمن .

منظور از روایی این است که وسیله اندازه‌گیری بتواند ویژگیهای مورد نظر را به خوبی اندازه بگیرد، بعبارتی، روایی، میزان دقت شاخصها و معیارهایی است که در راه سنجش پدیده مورد نظر تهیه شده‌اند(ساروخانی، ۱۳۸۵، ۲۸۶). اعتبار

۴- فرضیه‌های پژوهش

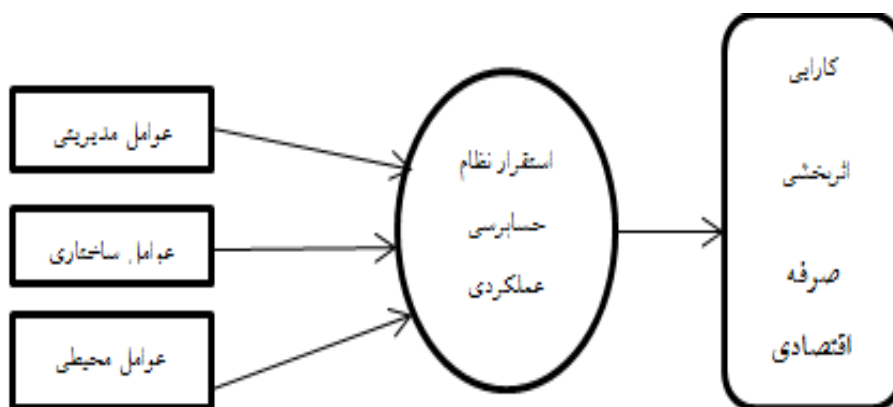
جهت نیل به هدف اصلی پژوهش یعنی شناسایی فاکتورهای استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی کشور و در چارچوب مدل مفهومی تحقیق فرضیاتی به شرح ذیل مطرح و مورد آزمون قرار گرفت:

۴-۱- فرضیه اصلی

- عوامل موثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی کشور قابل شناسایی هستند.

۴-۲- فرضیه‌های فرعی

- ۱) عوامل مدیریتی بر استقرار حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی تاثیر معناداری دارند.
- ۲) عوامل ساختاری بر استقرار حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی تاثیر معناداری دارند.
- ۳) عوامل محیطی بر استقرار حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی تاثیر معناداری دارند.



شکل ۱- مدل مفهومی محقق ساخته تحقیق

۶- متغیرهای پژوهش

در این پژوهش متغیرهای مستقل عبارتند از: عوامل مدیریتی، عوامل ساختاری، عوامل محیطی و متغیر وابسته عبارت است از: استقرار نظام حسابرسی عملکردی.

حسابرسی عملکرد (عملیاتی): کمیته حسابرسی سازمان حسابرسی، حسابرسی عملکرد را این گونه تعریف می‌کند: حسابرسی عملیاتی، فرآیند منظم ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی همراه با پیشنهادهای عملی به اشخاص ذیصلاح برای بهبود عملیات است.

عوامل مدیریتی: به عنوان یکی از عوامل اصلی در اجرای حسابرسی عملکردی به شمار می‌آید و بدون توجه به چنین عاملی اجرای حسابرسی عملکردی در عمل با موانع متعددی روبرو خواهد شد. به عبارتی، عبارت است از کلیه عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکردی که به نحوی به مدیریت و چگونگی سازماندهی آن مربوط می‌شود.

عوامل ساختاری: عوامل ساختاری عبارت است از عوامل مربوط به ویژگیها و مشخصات ساختاری دانشگاه آزاد اسلامی و

همه عناصر، عوامل و شرایط غیرانسانی سازمان هستند که با نظم و قاعده خاصی چارچوب و قالب سازمان را می‌سازند. عوامل محیطی: استانداردهای حوزه حسابرسی (شامل استانداردهای عمومی، استانداردهای اجرای عملیات، استانداردهای گزارشگری)، قواعد و قوانین حسابرسی و عوامل محیطی در سطح کلان مانند عوامل سیاسی، اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور.

۶-۱- تعاریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

جدول ۲- عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکردی و عوامل زیر بنایی آن

عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکردی	زمینه‌های لازم هر عامل
عوامل مدیریتی	اطلاعات تئوریک (دانش) مدیریت در زمینه حسابرسی عملیاتی و دانش‌های مرتبط با آن، وجود مهارت و تخصص‌های لازم درباره حسابرسی عملکردی، طراحی و برنامه ریزی حسابرسی، برقراری سیستم کنترل مؤثر داخلی در دانشگاه، بسیج منابع وامکانات، افزایش کارایی سازمانی دانشگاه از طریق بهینه سازی هزینه‌ها، طراحی مجدد، مستند سازی فرآیندها، شناخت کافی مدیران از اهمیت و فواید انجام حسابرسی عملیاتی، برقراری آموزش‌های رسمی در ارتباط با حسابرسی عملکردی. برقراری سیستم اطلاعات مدیریتی و برنامه‌ریزی استراتژیک، اعمال تشویق و تنبیه برای نتایج و اثربخشی فعالیتها، برخورداری از کارشناسان فنی و خبره در رشته‌های مختلف در هیأت‌های حسابرسی و...
عوامل ساختاری	نظام حسابداری و حسابرسی در دانشگاه آزاد اسلامی، فرایندهای سیستم حسابداری و حسابرسی، فعالیت‌های مربوط به اداره کردن سازمان، تخصیص منابع، سیستم‌ها و روشها، تشکیلات اداری و قوانین و مقررات نظارتی مناسب، استقرار نظام حسابداری تعهدی، نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و نظام حسابرسی داخلی به‌عنوان پیش‌زمینه استقرار حسابرسی عملکردی، استقرار سیستم حسابداری بهای تمام شده برای تأمین اطلاعات مدیریت، شناسایی و معرفی شاخصهای مناسب سنجش عملکرد برای ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه‌اقتصادی، وجود سامانه اطلاعاتی و حسابداری مناسب برای گزارشگری عملیاتی در دانشگاه و...
عوامل محیطی	استانداردهای حوزه حسابرسی، قواعد و قوانین حسابرسی، هیأت امنایی شدن استانها در سیستم دانشگاه آزاد اسلامی، وجود فرهنگ پلسخگویی و پاسخ دهی مناسب در دانشگاه، امکانات قانونی، اجرایی، تشکیلاتی و فرهنگی سازمان در جهت اجرای حسابرسی عملکردی، رقابت در آموزش بین دانشگاهها در سطح کشور، وجود نظام گزینش مناسب برای مدیران، فعالیتهای مردم و دانشجویان و...

۷- یافته‌های پژوهش

۷-۱- یافته‌های توصیفی

جدول ۳- توزیع فراوانی و درصد سن آزمودنی‌ها

درصد فراوانی	فراوانی مطلق	سن
۱۶,۱	۵	۳۶-۴۰
۴۵,۲	۱۴	۴۱-۴۵
۱۶,۱	۵	بالای ۴۵ سال
۱۰۰,۰	۳۱	جمع کل

جدول ۴- توزیع فراوانی و درصد میزان تحصیلات آزمودنی‌ها

درصد فراوانی	فراوانی مطلق	میزان تحصیلات
۱۶,۱	۵	لیسانس
۵۴,۸	۱۷	فوق لیسانس
۲۹,۰	۹	دکتر و بالاتر
۱۰۰,۰	۳۱	جمع کل

جدول ۵- توزیع فراوانی و درصد سابقه کار آزمودنی ها

درصد فراوانی	فراوانی مطلق		
۹,۷	۳	۱-۱۰	سابقه کار
۴۵,۲	۱۴	۱۱-۲۰	
۴۵,۲	۱۴	۲۱-۳۰	
۱۰۰,۰	۳۱	جمع کل	

جدول ۶- توزیع فراوانی و درصد رشته تحصیلی آزمودنی ها

درصد فراوانی	فراوانی مطلق		
۹۰,۳	۲۸	حسابداری	رشته تحصیلی
۹,۷	۳	حسابرسی	
۱۰۰,۰	۳۱	جمع کل	

۲-۷- آزمون فرضیه های پژوهش

• آزمون کلموگروف-اسمیرنوف

به منظور مقایسه توزیع داده های بدست آمده از پژوهش حاصل با توزیع نرمال از این آزمون استفاده می شود. آزمون فرض به شرح زیر استفاده شده است:
 H0: متغیرها دارای توزیع نرمال هستند
 H1: متغیرها دارای توزیع نرمال نیستند

جدول ۷: آزمون کلموگروف-اسمیرنوف

نام متغیر	میزان z	سطح معناداری	نتیجه آزمون
عوامل مدیریتی	۱/۲۱	۰/۱۰	قبول H0
عوامل ساختاری	۱/۰۱	۰/۲۵	قبول H0
عوامل محیطی	۰/۹۵۶	۰/۳۲	قبول H0

باتوجه به نتایج حاصل از جدول ۷ و با تأکید بر z بدست آمده برای تأثیر عوامل مدیریتی، ساختاری و محیطی بر استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی کشور در سطح ۰/۰۵ معنادار نیست. پس می توان به این نتیجه رسید که توزیع داده های مرتبط با فرضیه های پژوهش نرمال است. و می توان از آزمون های پارامتری مانند تی تک نمونه ای برای بررسی تأثیر عوامل مدیریتی، ساختاری و محیطی بر استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی کشور استفاده نمود.

• آزمون T تک نمونه ای

این آزمون برای بررسی میزان تأثیر متغیرهای مستقل یا آشکار (عوامل مدیریتی، ساختاری، محیطی) بر متغیر وابسته یا پنهان (استقرار نظام حسابرسی عملکردی) مورد استفاده قرار می گیرد. چون نمرات هر عامل آشکار از جمع چند سؤال تشکیل شده است.

فرضیه اول پژوهش: عوامل مدیریتی بر استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی تأثیر معناداری دارند.

(عوامل مدیریتی بر استقرار نظام حسابرسی عملکردی تأثیر ندارند.)

$$H_0: \mu = 3$$

(عوامل مدیریتی بر استقرار نظام حسابرسی عملکردی تأثیر

$$H_1: \mu \neq 3$$

دارند.)

با توجه به نتایج جدول ۸ و مقدار t بدست آمده، و از آنجایی که میانگین واقعی بیشتر از میانگین نظری است با اطمینان ۹۵ درصد می توان گفت از دیدگاه حسابرسان هیأت امنای دانشگاه آزاد اسلامی، عوامل مدیریتی تا حدود زیادی می توانند در استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی مؤثر باشد.

فرضیه دوم پژوهش: عوامل ساختاری بر استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی تأثیر معناداری دارند.

(عوامل ساختاری بر استقرار نظام حسابرسی عملکردی تأثیر

$$H_0: \mu = 3$$

ندارند.)

(عوامل ساختاری بر استقرار نظام حسابرسی عملکردی تأثیر دارند.)
 $H_1: \mu \neq 3$

(عوامل محیطی بر استقرار نظام حسابرسی عملکردی تأثیر ندارند.)
 $H_0: \mu = 3$

با توجه به نتایج جدول ۹ و مقدار t بدست آمده، و از آنجایی که میانگین واقعی بیشتر از میانگین نظری است با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت از دیدگاه حسابرسان هیأت امنای دانشگاه آزاد اسلامی، عوامل ساختاری تا حدود زیادی می‌توانند در استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی مؤثر باشد.

(عوامل محیطی بر استقرار نظام حسابرسی عملکردی تأثیر دارند.)
 $H_1: \mu \neq 3$

با توجه به نتایج جدول ۱۰ و مقدار t بدست آمده، و از آنجایی که میانگین واقعی کمتر از میانگین نظری است با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت از دیدگاه حسابرسان هیأت امنای دانشگاه آزاد اسلامی، عوامل محیطی تا حدود کمی می‌توانند در استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی مؤثر باشد.

فرضیه سوم پژوهش: عوامل محیطی بر استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی تأثیر معناداری دارند.

جدول ۸: آزمون t تک گروهی برای بررسی تأثیر عوامل مدیریتی

نتیجه آزمون	سطح خطا	سطح معناداری	t	درجه آزادی	انحراف معیار	میانگین واقعی	میانگین نظری	
رد H_0	۰/۰۵	۰/۰۰۱	۱۳/۳۲**	۳۰	۰/۳۶	۳/۸۶	۳	تأثیر عوامل مدیریتی

** معناداری در سطح ۰/۰۱ * معناداری در سطح ۰/۰۵

جدول ۹: آزمون t تک گروهی برای بررسی تأثیر عوامل ساختاری

نتیجه آزمون	سطح خطا	سطح معناداری	t	درجه آزادی	انحراف معیار	میانگین واقعی	میانگین نظری	
رد H_0	۰/۰۵	۰/۰۰۸	۲/۸۵**	۳۰	۰/۴۵	۳/۲۳	۳	تأثیر عوامل ساختاری

** معناداری در سطح ۰/۰۱ * معناداری در سطح ۰/۰۵

جدول ۱۰: آزمون t تک گروهی برای بررسی تأثیر عوامل محیطی

نتیجه آزمون	سطح خطا	سطح معناداری	t	درجه آزادی	انحراف معیار	میانگین واقعی	میانگین نظری	
رد H_0	۰/۰۵	۰/۰۲۴	-۲/۳۷*	۳۰	۰/۵۶	۲/۷۵	۳	تأثیر عوامل محیطی

** معناداری در سطح ۰/۰۱ * معناداری در سطح ۰/۰۵

نظام حسابرسی عملکردی و عوامل ساختاری و محیطی به ترتیب در اولویت‌های بعدی قرار می‌گیرند.

رتبه بندی عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی طبق میانگین رتبه‌ای فریدمن

جدول ۱۱: رتبه بندی فریدمن بین میزان تأثیر عوامل

مدیریتی، ساختاری و محیطی

اولویت بندی	میانگین رتبه	
۱	۲/۸۷	عوامل مدیریتی
۲	۱/۸۹	عوامل ساختاری
۳	۱/۲۴	عوامل محیطی

به منظور تعیین میزان اهمیت هر یک از عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی از دیدگاه پاسخ دهندگان، آزمون میانگین رتبه‌ای فریدمن مورد استفاده قرار گرفت. با توجه به جدول زیر، بر اساس اولویت بندی انجام شده عوامل مدیریتی، مهمترین عامل در استقرار

تجزیه و تحلیل اولویت بندی عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابداری عملکردی

همانطور که در جدول ۱۱ مشاهده می‌شود میانگین رتبه‌ای عوامل مدیریتی ۲/۸۷ است که نسبت به سایر عوامل در اولویت قرار گرفته است. سؤالات پرسشنامه در این رابطه، وجود نیروی انسانی متخصص و آموزش دیده، برنامه‌ریزی و سازماندهی صحیح و مناسب فعالیتهای مالی و اداری دانشگاه، برقراری سیستم کنترل مؤثر داخلی در دانشگاه، افزایش کارایی سازمانی دانشگاه از طریق بهینه‌سازی هزینه‌ها، طراحی مجدد، مستند سازی فرآیندها، وجود سیستم اطلاعات مدیریتی و برنامه‌ریزی استراتژیک در دانشگاه، اعمال تشویق و تنبیه برای نتایج و اثربخشی فعالیتها، بعنوان برخی دلایل زیر بنایی عوامل مدیریتی اشاره داشت که در در تحقیقی که جعفری (۱۳۸۲) با عنوان بررسی موانع اجرایی حسابداری عملیاتی در صنعت بیمه (بیمه اموال) انجام داد به این نتیجه رسید که عدم شناخت کافی مدیران شرکتها از اهمیت و فواید انجام حسابداری عملیاتی و عدم وجود مهارت و تخصص و دانش لازم و کافی از حسابداری عملیاتی برای حسابسان، مدون نبودن سیستم کنترل مدیریت و نبود الگوهای تجربی مناسب در زمینه حسابداری عملیاتی از مهمترین موانع اجرایی حسابداری عملیاتی هستند که در پژوهش حاضر، نیز مشخص گردید که برطرف شدن موانع فوق الذکر، می‌تواند از مهمترین عوامل مدیریتی مؤثر در استقرار نظام حسابداری عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی باشند.

اولویت دوم مربوط به عوامل ساختاری با میانگین رتبه‌ای ۱/۸۹ است. سؤالات پرسشنامه در این رابطه به، نظام حسابداری و حسابداری در دانشگاه آزاد اسلامی، فرآیندهای سیستم حسابداری و حسابداری، فعالیت‌های مربوط به اداره کردن سازمان، تخصیص منابع، سیستم‌ها و روشها، تشکیلات اداری و قوانین و مقررات نظارتی مناسب، استقرار نظام حسابداری تعهدی، نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و نظام حسابداری داخلی به‌عنوان پیش‌زمینه استقرار حسابداری عملکردی در دانشگاه، استقرار سیستم حسابداری بهای تمام شده برای تأمین اطلاعات مدیریت، شناسایی و معرفی شاخصهای مناسب سنجش عملکرد برای ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه-اقتصادی، وجود سامانه اطلاعاتی و حسابداری مناسب برای گزارشگری عملیاتی در دانشگاه و... اشاره داشت. که این عوامل قبلاً در برخی از تحقیقات انجام شده از جمله رضاپور (۱۳۸۴)، نخبه فلاح (۱۳۸۴) در سازمانهای دیگر، با عنوان موانع و مشکلات اجرای حسابداری عملیاتی در بانک مسکن و موانع اجرای حسابداری عملکردی در شرکت ملی صنایع پتروشیمی

مورد بررسی قرار گرفته که عدم وجود عوامل فوق الذکر بعنوان موانع اجرای حسابداری عملکردی ذکر شده که با نتایج پژوهش حاضر همخوانی دارد.

اولویت سوم مربوط به عوامل محیطی با میانگین رتبه‌ای ۱/۲۴ است. سؤالات پرسشنامه در این رابطه به وجود استانداردهای حوزه حسابداری در زمینه حسابداری عملکردی، وجود قواعد و قوانین حسابداری، هیأت امنایی شدن استانها در سیستم دانشگاه آزاد اسلامی، وجود فرهنگ پلسخگویی و پاسخ دهی مناسب در دانشگاه، وجود امکانات قانونی، اجرایی، تشکیلاتی و فرهنگی سازمان در جهت اجرای حسابداری عملکردی، وجود رقابت در آموزش بین دانشگاهها در سطح کشور، وجود نظام گزینش مناسب برای مدیران، فعالیتهای مردم و دانشجویان و... اشاره شده است که با تحقیقات پیشین از جمله ناصرزاده (۱۳۸۴) که الزامات قانونی و اجرایی و استانداردهای حرفه‌ای برای حسابداری عملیاتی را برای اجرای مؤثر و جدی حسابداری عملیاتی از دیدگاه مدیران حسابداری مطرح می‌کند، همخوانی دارد.

۸- نتیجه گیری و بحث

دستیابی به عملیات کارا، اثربخش و با صرفه‌اقتصادی، مسئولیت اصلی مدیریت هر سازمانی است و کلیه ساختار سامانه مدیریت سازمان، عملیات و کنترل مدیریت باید در راستای رسیدن به این هدف طراحی گردد (نخبه فلاح، ۱۳۸۴، ۸۱)، کارایی و اثربخشی مدیریت هر سازمان به معنای توانایی مدیران آن سازمان در چگونگی تهیه، توسعه، تخصیص، نگهداری و بکارگیری منابع موجود می‌باشد (ایمانی پور و فاضل یزدی، ۱۳۹۳، ۱۷)، و حسابداری عملکردی از جمله ابزارهایی است که می‌تواند در جهت ارتقا برنامه‌ریزی و کنترل عملیات از طریق تشخیص جنبه‌هایی از سامانه‌ها و روشها برای پیشبرد آنها و ارائه توصیه‌هایی در جهت بهبود عملکرد مدیریت، مدیران را در این زمینه یاری دهد. در واقع حسابداری عملکردی مدیریت ضمن تقویت جنبه‌های مثبت مدیریت منجر به حل مسائل، غلبه بر مشکلات و بهبود کیفیت اداره سازمانها می‌شود. با توجه به موضوع پژوهش حاضر که، شناسایی فاکتورهای استقرار نظام حسابداری عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی کشور می‌باشند، به انجام این تحقیق با هدف شناسایی عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابداری عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی با توجه به ادبیات پژوهش و تحقیقات مشابه در قالب سه فرضیه پرداختیم، برای ادامه تحقیق لازم بود که زیر ساختهای لازم برای پیاده‌سازی این سیستم از حسابداری نوین مورد ارزیابی قرار گیرد که نتایج این مورد نیز در تحقیق آمده

پیشنهادهای مبتنی بر فرضیات پژوهش به شرح زیر مطرح است:

با توجه به نتایج حاصل از تأیید فرضیه اول مبنی بر اینکه عوامل مدیریتی بر استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی تأثیر معناداری دارند، پیشنهاد می‌گردد:

(۱) تعامل لازم میان کمیته حسابرسی مرکزی، حسابرس هیات امنا، خزانه دار، نمایندگان حسابرسان و خزانه داران در استانها و کمیسیون های نظارت مربوطه تقویت گردد.

(۲) استفاده از قابلیت‌های بخشنامه " تشکیل کارگروه تخصصی حسابرسی و بررسی های مالی و بودجه ای" در دانشگاه آزاد اسلامی مورخ ۹۴/۹/۳

(۳) برنامه‌ای برای آموزش و افزایش مهارت و تخصص پرسنل در زمینه اهداف و روشهای نوین حسابرسی عملکرد در نظر گرفته شود، و ضمناً از کارشناسان فنی و خبره در رشته- های مختلف اعم از کشاورزی، صنایع نظامی و... در هیأت‌های حسابرسی استفاده شود تا بدین وسیله اظهار نظر نسبت به ارزیابی عملکرد مدیران در زمینه‌های تخصصی امکان‌پذیر گردد.

(۴) بکارگیری نیروی انسانی متخصص و توانمند در امر حسابرسی عملکردی، توانمندسازی و آموزش مداوم نیروی انسانی متناسب با نیاز واحد دانشگاهی، تغییر در نحوه جذب افراد در سازمان برای اهداف مورد نظر.

(۵) بر تقویت برنامه های راهبردی دانشگاه آزاد اسلامی با مشارکت کلیه واحدهای سازمانی تاکید گردد.

(۶) در جهت استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی، فعالیت‌های مختلف اداری و مالی بگونه‌ای صحیح و مناسب برنامه‌ریزی و سازماندهی شود.

(۷) وظایف و مسؤولیتها در دانشگاه به خوبی تفکیک و تقسیم گردد، و یک سیستم کنترل مؤثر داخلی برقرار شود.

(۸) برنامه‌های راهبردی و به تبع آن برنامه‌های کلان میان مدت و کوتاه مدت و تجدید ساختار سازمان متناسب با حسابرسی عملکردی تدوین گردد.

(۹) شیوه‌های مناسب برای آگاهی و بالابردن سطح بینش و دانش کارکنان درباره‌ی اثرات مفید اجرای حسابرسی عملکردی در جهت افزایش کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی انتخاب گردد.

(۱۰) مسئولان سازمان مرکزی دانشگاه آزاد اسلامی نسبت به اهمیت موضوع و ایجاد طرح‌های تشویقی و تنبیهی توجه بیشتری نمایند.

(۱۱) از قابلیت های کمیته حسابرسی در دانشگاه آزاد اسلامی به خوبی استفاده شود.

است، و در معرض نظرخواهی از حسابرسان هیأت امنای دانشگاه آزاد اسلامی قرار دادیم. و سپس برای بررسی و تمرکز صحیح آنها را رتبه بندی نمودیم. جدول شماره ۱۱ خلاصه نتایج نهایی حاصل از آزمون فرضیه‌های تحقیق را را نشان می‌دهد.

جدول ۱۲- خلاصه نتایج فرضیات تحقیق

فرضیه	عنوان فرضیه	نتیجه
۱	عوامل مدیریتی بر استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی تأثیر معناداری دارند.	تأیید
۲	عوامل ساختاری بر استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی تأثیر معناداری دارند.	تأیید
۳	عوامل محیطی بر استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی تأثیر معناداری دارند.	تأیید

نتیجه‌گیری کلی

نتایج آزمون فرضیات پژوهش نشان دادند که این فرضیات با اطمینان ۹۵ درصد مورد تأیید قرار گرفته‌اند. با توجه به اثبات فرضیات پژوهش می‌توان بطور کلی اظهار داشت که عوامل مدیریتی، ساختاری، و محیطی بر استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی، تأثیر معناداری دارند.

براساس نتایج پژوهش حاضر می‌توان این‌گونه استنباط و نتیجه‌گیری کرد که همه عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکردی به نوبه خود دارای اهمیت هستند. برخی از آنها اهمیت بیشتری نسبت به بقیه دارا هستند. عبارتی بر اساس رتبه‌بندی فریدمن، به این نتیجه دست یافتیم که عوامل مدیریتی، مهمترین عامل در استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی می‌باشند و عوامل ساختاری و محیطی به ترتیب در اولویت‌های بعدی قرار می‌گیرند. به منظور پیاده‌سازی موفق حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی، ابتدا باید دانش و ضرورت انجام چنین کاری برای مدیران و مقامات دانشگاهی تبیین گردد. نکته مهم اینکه اگر عوامل مؤثر اشاره شده در پیاده‌سازی حسابرسی عملکردی به درستی پیاده نشوند بعنوان مانع محسوب می‌شوند و نیز همه این عوامل به نوعی به یکدیگر وابسته هستند.

- ۳) تلاش برای فراهم کردن امکانات تشکیلاتی، اجرایی و قوانین جامع و کاملی که در برگزیده حیطه اختیارات حسابرسان، وظایف مدیران اجرایی و... صورت گیرد.
- ۴) نسبت به تدوین و یا اصلاح قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، و رویه‌های اداری موجود به فراخور نیازمندیهای حسابرسی عملکردی و رفع تعارضات قوانین فعلی در دانشگاه آزاد اسلامی اقدام گردد.
- ۵) تقویت فرهنگ پاسخگویی و پاسخ خواهی در دانشگاه.
- ۶) هماهنگی و پیروی از استانداردهای حسابداری و حسابرسی ایران.
- ۷) بهره‌گیری از پیشرفتهای حسابرسی عملکردی در بخش دولتی
- ۸) در نظر گرفتن کلیه فاکتورهای سیاسی، اجتماعی، آموزشی، فرهنگی و... در راستای حسابرسی عملکردی در دانشگاه.

برای پژوهشهای آتی پیشنهادات زیر مطرح است

- ✓ بررسی رابطه استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابداری تعهدی در دانشگاه آزاد اسلامی و ضرورت حسابرسی عملکرد در این خصوص
- ✓ بررسی چالشهای حسابرسی عملیاتی در بخش های دانشگاهی و غیر انتفاعی ایران
- ✓ بررسی میزان تأثیر حسابرسی عملکرد بر افزایش بهره‌وری در دانشگاههای آزاد و دولتی کشور.

فهرست منابع

- * ایمانی پور، عزت، فاضل یزدی، علی، (۱۳۹۳)، بررسی و رتبه‌بندی موانع پیاده‌سازی حسابداری منابع انسانی، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال سوم، شماره یازدهم، صفحات ۵۳-۱۷.
- * بنی‌فاطمی کاشی، سیدمحمد رضا، (بهار ۱۳۸۳)، از مجموعه مقالات آشنایی با برخی از مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی، فصلنامه حسابرسی، سال ششم، شماره ۲۳.
- * پورعلی، محمد رضا، کاکوان، سعیده، (زمستان ۱۳۹۳)، الزامات استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی (مطالعه موردی: دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل)، دانش حسابرسی، سال چهاردهم، شماره ۵۷.
- * حساس یگانه، یحیی، (۱۳۹۳)، فلسفه حسابرسی، تهران: شرکت انتشارات علمی و فرهنگی، چاپ هشتم، صفحه ۲۷.
- * رحیمیان، نظام‌الدین، (تابستان ۱۳۸۲)، حسابرسی عملیاتی ابزاری برای پاسخگویی و کمک به مدیریت،

- با توجه به نتایج حاصل از تأیید فرضیه دوم مبنی بر اینکه عوامل ساختاری بر استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی تأثیر معناداری دارند، پیشنهاد می‌گردد:
- ۱) دانشگاه آزاد اسلامی، شاخصهای سنجش ابعاد سه‌گانه حسابرسی عملکرد مشتمل بر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی را تدوین نمایند که این شاخصها می‌تواند ملاک عمل حسابرسان عملکرد در اجرای حسابرسی عملکرد و ارزیابی مدیران قرار گیرد.
- ۲) دانشگاه آزاد اسلامی برای آگاهی از نقاط ضعف عملیات خود و افزایش بهره‌وری، کارایی و صرفه اقتصادی فعالیتهای بخشهای مختلف خود اقدام به ایجاد یک نظام حسابرسی داخلی مناسب نماید.
- ۳) همه ابعاد سیستم حسابداری تعهدی برای محاسبه قیمت تمام شده و نرم‌افزارهای متناسب با آن در دانشگاههای آزاد اسلامی کشور پیاده گردند.
- ۴) سامانه‌ای هماهنگ و یکپارچه برای گردآوری اطلاعات مالی و در اختیار داشتن همزمان اطلاعات و آمار مالی و عملیاتی برای انجام حسابرسی عملکرد طراحی شود تا ضمن نگهداری کامل حسابها، امکان انتقال کامل و مربوط بین بخشهای عملیاتی و نظارتی فراهم شود.
- ۵) با توجه به اینکه سیستم‌های بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابداری تعهدی بعنوان زیربنای استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی می‌باشند، دانشگاه در جهت اجرایی کردن کامل سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابداری تعهدی بیش از پیش تلاش نماید.
- ۶) نسبت به ایجاد سیستم جامع مالی به روش حسابداری تعهدی با اعمال و اجرای استاندارد حسابداری برای دستیابی به قیمت تمام شده خدمات اقدام گردد.
- با توجه به نتایج حاصل از تأیید فرضیه سوم مبنی بر اینکه عوامل محیطی بر استقرار نظام حسابرسی عملکردی در دانشگاه آزاد اسلامی تأثیر معناداری دارند، پیشنهاد می‌گردد:
- ۱) تدابیری از طرف جامعه حرفه‌ای حسابداری جهت ایجاد انجمن حسابرسان عملیاتی صورت گیرد تا از این طریق تجارب بین حسابرسان عملیاتی و علاقه‌مندان به این رشته مبادله گردد، و مراجع ذیصلاح و تخصصی نسبت به تدوین استانداردهای حرفه‌ای و فرهنگ‌سازی جهت رشد و ترقی حسابرسی عملیاتی، مشارکت و هم‌فکری صاحب‌نظران این حرفه اقدامات لازم صورت پذیرد.
- ۲) تلاش برای تغییر فرهنگ و تغییر نحوه‌ی برخورد کارکنان با اجرای حسابرسی عملکرد صورت گیرد.

- * فصلنامه حسابرسان سازمان حسابرسی، سال پنجم، شماره ۲۰.
- * روزبهانی، شهرام. (۱۳۹۱). حسابداری عمومی مقدماتی. تهران: انتشارات فرااندیش سبز، چاپ بیست و ششم، صفحات ۴-۵.
- * رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۳). استفاده از IT در حسابرسی داخلی سازمانها. ماهنامه بین المللی بانکداری مجازی (<http://www.virtualbanking.ir>)
- * ساروخانی، ب. (۱۳۸۵)، روشهای تحقیق در علوم اجتماعی، جلد اول، تهران: پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی.
- * ساکتی، پرویز، سعیدی، احمد (۱۳۸۶): پیشنهادی برای بودجه‌ریزی دانشگاهی بر مبنای عملکرد، اولین کنفرانس بودجه‌ریزی عملیاتی، تهران، ۱۳۸۶.
- * سایت دانشگاه آزاد اسلامی، ۱۳۹۴.
- * صدر حقیقی، خسرو، اسکندری، کریم، بیگلو، لیلا، (۱۳۹۲)، عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی دانشگاههای آزاد اسلامی منطقه ۱۳ و اصلاح الگوی مصرف، مجموعه مقالات پنجمین کنفرانس بین المللی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد.
- * صفار، محمدجواد، (۱۳۷۶)، حسابرسی عملیاتی، کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت انجمن حسابداران رسمی آمریکا، چاپ اول، تهران: انتشارات کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی.
- * فاوچی، میزگرد تخصصی: حسابرسی عملکرد، اهداف، کارکرد و شیوه آن، مصاحبه با نشریه حسیب (www.dmk.ir)
- * فرزانه، حیدر، (زمستان ۱۳۸۶)، بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی از دیدگاه مدیران و کارشناسان دیوان محاسبات کشور، فصلنامه دانش حسابرسی، سال هفتم، شماره ۲۴، ص ۲۸-۴۱.
- * قدیری مقدم، ابوالفضل، بقایی راوری، جواد، (۱۳۸۶)، نظری اجمالی بر حسابرسی و نظارت بر عملکرد مالی دولت و اثر آن بر اقتصاد بخش عمومی، مجله دانش و توسعه، صفحات (۱۹۴-۱۷۷).
- * مهام، کیهان، حیدرپور، فرزانه، حسینی، سید علی، (زمستان ۱۳۸۹)، موانع اجرایی توسعه حسابرسی عملیاتی در ایران از دیدگاه مدیران مؤسسات حسابرسی، پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، دوره دوم، شماره ۸، صفحات ۱۴۲-۱۳۷
- * مشایخی، بیتا، عبدزاده کتفی، محمد، فرجی‌امید، (بهار ۱۳۹۳). بررسی امکان‌سنجی طراحی و استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاههای دولتی ایران (مطالعه موردی دانشگاه تهران)، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال سوم، شماره نهم، صفحات ۳۲-۱۳.
- * محمدی پور، رحمت‌اله، (۱۳۹۴). حسابداری عملکرد سیستم و بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، اولین کنفرانس کاربرد بهاییابی و بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد.
- * نخبه‌فلاح، افشین، (پاییز و زمستان ۱۳۸۴)، بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملکرد مدیریت در شرکت ملی صنایع پتروشیمی و شرکتهای تابعه از دیدگاه مدیران شرکت، فصلنامه دانش حسابرسی، سال پنجم، شماره ۲۵، ص ۹۰-۷۸

یادداشت‌ها

۱. مقوله حسابرسی فقط مختص بنگاه‌های اقتصادی نیست و امروزه بنگاه‌های غیر اقتصادی اعم از دولتی و غیر دولتی در حال ورود به این حوزه هستند. مدلی که برای حاکمیت شرکتی در یک شرکت عنوان می‌شود همان مدل برای حاکمیت دانشگاهی یا حاکمیت علمی مطرح است و در دانشگاه آزاد اسلامی، کمیته حسابرسی شکل گرفته است که از ابداعات و دیدگاه‌های نوین، رییس دانشگاه است که شفافیت، انضباط و سلامت کار تایید و تجمیع شود.

اینجا برای سازماندهی حسابرسی واحدهای دانشگاهی باید یک معماری داشته باشیم و IT می‌تواند کمک کند و این موضوع در دانشگاه پیچیده‌تر است برای اینکه نوع نگاه‌ها و ورودی و خروجی‌ها و بخصوص پاسخگویی به دانشجویان که شهریه پرداخت می‌کنند، ضرورت و اهمیت این موضوع را آشکار می‌کند. قسمت دوم که پراهمیت‌تر است، ارایه گزارش حسابرسی به هیات امنای دانشگاه است، چگونه می‌تواند بدون حصول اطمینان معقول از فعالیت‌های واحدهای دانشگاهی گزارش حسابرسی خود را تنظیم کند و در اختیار هیات امنای دانشگاه قرار دهد، بخصوص مصوبه ۷۲۱ شورای عالی انقلاب فرهنگی در ساختار خود دانشگاه را هیات امنای استانی معرفی کرده است، هر هیات امنای استانی برای هر واحد دانشگاهی یک حسابرسان باید داشته باشد. برای اینکه حسابرسان هیات امنای دانشگاه گزارش تلفیق حسابرسی خود را در اختیار هیات امنای مرکزی قرار دهد باید ساز و کاری داشته باشد و در دانشگاه

سازوکار ارتباط بین حسابرس هیات امنای و حسابرسان استانی و از طرف دیگر با حسابرسان واحدهای دانشگاهی تعریف شود. برای صرفه اقتصادی باید فرآیند تخصصی Outsource شود یعنی دنبال موسسات حرفه‌ای و شرکت‌های IT Base رفت که دارای این دانش و تجربه هستند، چون راهی غیر از این وجود ندارد و باید از این ظرفیت استفاده شود و این فرآیندها مدیریت شوند. برونسپاری هم اقتصادی، عملی و تخصصی است حتی اگر در یک واحد دانشگاهی یا استانی درخواست خدمات حسابرسی از یک شرکت شد، باید این مساله مدیریت شود. برای مدیریت این مسائل باید تمام این موارد را در یک پکیج در یک سامانه IT Base - قرار داد و هر کاری که انجام شد در این سامانه ثبت شود و حسابرس مستقل فرآیندها را کنترل کند. در دانشگاه‌ها بخصوص دانشگاه آزاد برای تحقق اصول حاکمیت دانشگاهی که جزء دغدغه‌های ریاست محترم دانشگاه است، این مساله یک ضرورت است که قدم‌های اولیه برداشته شده است و باید تقویت شود و سرعت داده شود (رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۳).

۱

۲. Performance Auditing

۳. Economy

۴. Efficiency

۵. Effectiveness

۱ - مصاحبه نشریه حسپب با آقای فارچی (www.dmk.ir)

۷ - Hatherly & Parker

۸ - Nikkhah Azad