

Policy making and explaining the new model of operational audit in improving the judgment of auditors and the quality of internal control in Tehran Stock Exchange companies using the meta-composite approach.

Hamid Mahdian¹

Received: 10 March 2024

Nasser Iqbali Far²

Reception: 8 April 2024

Fariborz Awadzadeh³

Abstract

The purpose of this research is to design and explain the new model of operational audit in improving the judgment of auditors and the quality of internal control in Tehran Stock Exchange companies by using the meta-composite approach. In this research, using the meta-composite approach, first, through the following information banks and research references, similar researches were extracted in relation to the research to

The purpose of this research is to design and explain the new model of operational audit in improving the judgment of auditors and the quality of internal control in Tehran Stock Exchange companies by using the meta-composite approach. In this research, using the meta-composite approach, first, through the following information banks and research references, similar researches were extracted in relation to the research to

¹PhD student in accounting, accounting department of Yasouj branch, Islamic Azad University, Yasouj, Iran

² Department of Accounting, Vajid Yasouj, Islamic Azad University, Yasouj, Iran (corresponding author)

³Assistant Professor of Accounting Department, Gachsaran Branch, Islamic Azad University, Gachsaran, Ira

<http://doi.org/10.30510/pscci.2024.489174.1130>

سیاست گذاری طراحی و تبیین الگوی نوین حسابرسی عملیاتی در ارتقای
قضاوت حسابرسان و کیفیت کنترل داخلی در شرکت های بورس اوراق بهادار
تهران با بهره برداری از رو رویکرد فراترکیب

حمید مهدیان^۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۲/۲۰

ناصر اقبالی فر^۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۱/۲۰

فریبرز عوض زاده^۳

چکیده

هدف این پژوهش، طراحی و تبیین الگوی نوین حسابرسی عملیاتی در ارتقای قضاوت حسابرسان و کیفیت کنترل داخلی در شرکت های بورس اوراق بهادار تهران با بهره برداری از رو رویکرد فراترکیب می باشد. در این پژوهش با استفاده از رویکرد فراترکیب، ابتدا از طریق بانک های اطلاعات و مراجع پژوهشی زیر اقدام به استخراج پژوهش های مشابه در رابطه با موضوع پژوهش گردید؛ تعدادی پژوهش های معتبر و قابل اتکا در بازه زمانی ۲۰۱۵ تا ۲۰۲۳ و ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۲ طبق پروتکل و فرآیند ارزیابی فراترکیب مشخص شدند. به عبارت دیگر به منظور یافتن مقاله ها و پژوهش های مشابه و با استفاده از پایگاه ها و مراجع پژوهشی فوق، اقدام به شناسایی پژوهش های مرتبط با هدف پژوهش شد.

نتایج این پژوهش نشان داد که حمایت از فعالیت های خرد و کلان، منشور اخلاقی و رفتار حرفه ای، تطبیق قوانین و مقررات، نظام راهبری شرکتی، مقایسه بودجه با عملکرد، اهداف راهبردی و برنامه های عملیاتی، اندازه موسسه، فردگرایی حسابرسان، محافظه کاری حسابرسان، درستکاری حسابرسان، پاسخگویی حسابرسان، ماهیت ساختار کنترل داخلی، حق الزحمه حسابرسان، بد بینی حسابرسان، بیش اطمینانی حسابرسان، خوش بینی حسابرسان، محافظه کاری و ویژگی های شخصی حسابرسان جزو مهم ترین مولفه های این الگو می باشند.

واژگان کلیدی: حسابرسی عملیاتی، فراترکیب، قضاوت، حسابرسی، کنترل داخلی.

^۱ دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری واحد یاسوج، دانشگاه آزاد اسلامی، یاسوج، ایران

^۲ گروه حسابداری، واحد یاسوج، دانشگاه آزاد اسلامی، یاسوج، ایران (نویسنده مسئول)

^۳ استادیار گروه حسابداری، واحد گچساران، دانشگاه آزاد اسلامی، گچساران، ایران

مقدمه

در دنیای امروز که هر روز شکل تازه ای از ارتباطات اقتصادی به وجود می آید و افراد و شرکت ها و موسسات با یکدیگر در ارتباط می باشند و تغییرات مالی آنها بر یکدیگر تاثیر دارد و روز به روز این فعالیت ها پیچیده تر می شود، این عوامل باعث می شود که نقش حسابداری به عنوان فراهم کنندگان اطلاعات مالی با استفاده از استانداردهای حسابداری برای استفاده کنندگان بیشتر مشخص گردد. نیاز روز افزون موسسات و سازمان ها به اطلاعات صحیح و بهنگام جهت بکارگیری در فرآیند تصمیم گیری مدیران، مقوله ای اجتناب ناپذیر است. در این راستا سیستم اطلاعات مدیریت منبع اصلی ارائه اطلاعات بشمار می آید. سیستم اطلاعات حسابداری به عنوان مهم ترین زیر مجموعه این سیستم، اطلاعات مالی متنوعی را در اختیار استفاده کنندگان این نوع اطلاعات، خصوصا "مدیران هر سازمان" قرار می دهد. به طور کلی اطلاعات حسابداری بایستی از ویژگی های خاصی برخوردار باشد تا در فرآیند تصمیم گیری مورد استفاده قرار گیرد. ویژگی های کیفی این گونه اطلاعات نظیر مربوط بودن، و قابلیت اتکاء از جمله خصیصه هایی است که بر میزان بکارگیری اطلاعات به موقع (بهنگام) تاثیر می گذارد امروز در محیط اقتصادی که دارای نظام های متعدد و ابعاد گوناگون است، مدیریت سازمانی تاکید فزاینده ای بر ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات سازمانی دارد. حسابرسی عملیاتی به عنوان ابزاری برای این ارزیابی به کار می رود (کیوانی هفشجانی، ۱۴۰۲).

"کیفیت کنترل داخلی (ICQ1)" در شرکت‌ها می‌تواند تحت تاثیر ویژگی‌های شرکت، کیفیت حسابرسی و نظارت شرکت‌ها باشد (قادری و همکاران، ۱۳۹۸). استقرار سیستم مناسب کنترل داخلی در شرکت‌ها منجر به ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی خواهد شد (مشایخی و مهرانی، ۱۳۹۶) و (قادری و همکاران، ۱۳۹۸). کنترل‌های داخلی به عنوان ابزاری برای این ارزیابی به کار می‌رود (جوانمیری، ۱۳۹۸). در محیط‌های رقابتی ضروری است تا مدیران با بهره‌برداری از فرآیند ارزیابی عملکرد به هدایت صحیح امور در مسیر پیشرفت کار و در جهت اهداف استراتژی‌های مورد نظر سازمان به شیوه ای آگاهانه بپردازند (مشایخی و مهرانی، ۱۳۹۶) و (جوانمیری، ۱۳۹۸).

از جهتی دیگر، سیستم اقتصادی یک کشور به میزان قابل توجهی به تصمیم‌گیری‌های مدیریت راهبردی در واحدهای اقتصادی بستگی دارد (جوانمیری، ۱۳۹۸). بدیهی است این تصمیم‌گیری‌ها نقش تعیین کننده ای در میزان درآمدهای اقتصادی و ثمر بخش بودن فعالیت‌های تعیین گردیده و بهره‌برداری بهینه از امکانات تولیدی و خدماتی موسسات انتفاعی و غیرانتفاعی کشور دارند (مشایخی و مهرانی، ۱۳۹۶) و (ایدی، ۱۳۹۸). لذا اصولاً صاحبان سهام و یا نمایندگان آن‌ها همواره می‌خواهند بدانند که آیا مدیران اجرایی در تصمیم‌گیری‌های خود صحیح عمل کرده اند یا خیر و آیا توانسته اند از امکانات موجود حداکثر بهره‌برداری را کنند یا خیر آیا در موسسات و شرکت‌ها افزایش کارایی و رعایت صرفه اقتصادی انجام گردیده است (جوانمیری، ۱۳۹۸). امروز در محیط اقتصادی که دارای نظامهای متعدد و ابعاد گوناگون است، مدیریت عملکرد (سود) و مدیریت سازمانی تاکید فزاینده ای بر ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات سازمانی دارد. با توجه به تغییرات و تحولات سریع و افزایش توان و قابلیت‌های رقابتی شرکت‌ها و سازمان‌ها در جهان امروز میزان مطلوبیت عملکرد تک تک اجزای کاری سازمان و مجموع آن می‌تواند به عنوان معیار سنجش موفقیت یک سازمان برای مدیران بسیار حائز اهمیت باشد (ایدی، ۱۳۹۸)، لیو و هوانگ^۲ (۲۰۲۰) و چانگ و همکاران^۳ (۲۰۱۹) و با بهره‌برداری از آن‌ها می‌توانند به سنجش ارزیابی وضعیت موجود طرح‌های استراتژیک و راهبردی سازمان و بررسی عملکرد اجزای کاری آن پرداخته و برای ارتقا و بهبود اثربخشی و کارایی آن‌ها اقدام کنند (جوانمیری، ۱۳۹۸). گسترش رقابت موجب گردیده تا مدیریت ارشد در بسیاری از سازمان‌های نوین در به دست آوردن موقعیت مناسب در بازار و حفظ آن تمرکز یابد. مدیران دریافته اند بسیاری از

1 Internal Control Quality

² Liu & Huang

³ Chang, et al

سیستم‌های سازمانی که انتظار می‌رود برای پیشبرد عملیات مفید واقع شود در جهت عکس اهداف سازمان حرکت می‌نماید و موجب عقب ماندگی می‌گردد (مشایخی و مهرانی، ۱۳۹۶؛ ایدی، ۱۳۹۸). تشکیل واحدهای حسابرسی یک ابزار مفید برای اصلاح این سیستم‌ها و هدایت سازمان به سوی اهداف آن است. در کشور ما مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی بر عهده دولت است و کیفیت مدیریت آن در سرنوشت ملت آثار اساسی دارد (جوانمیری، ۱۳۹۸) و (سادات غفاری و همکاران، ۱۳۹۹). قضاوت حرفه ای حسابرس و تصمیم‌گیری در حسابرس صورت‌های مالی به دلیل آن که مستقیماً بر کیفیت حسابرسی تاثیر می‌گذارد (تنانی و رجبی، ۱۳۹۸). ازاهمیت بسیار بالایی برخوردار است. بنابراین ضروری است عوامل موثر بر قضاوت حرفه ای حسابرس شناسایی و مطالعه گردند (سادات غفاری و همکاران، ۱۳۹۹) و (تنانی و رجبی، ۱۳۹۸).

حسابرسی عملکرد یک ابزار مفید برای اصلاح سیستم‌ها و هدایت سازمان به سوی اهداف آن است (الله دینی و چهرزاد، ۱۳۹۸). حسابرسی عملکرد بیان واضحی از رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در عملکرد تمامی آرمان‌های بزرگ و کوچک است. هر روز شکل تازه ای از ارتباطات اقتصادی به وجود می‌آید و افراد و شرکت‌ها و موسسات با یکدیگر در ارتباط می‌باشند و تغییرات مالی آن‌ها بر یکدیگر تاثیر دارد و روز به روز این فعالیت‌ها پیچیده‌تر می‌گردد (ایدی، ۱۳۹۸؛ هه و همکاران، ۲۰۱۷). این عوامل باعث می‌گردد که نقش حسابداری به عنوان فراهم کنندگان اطلاعات مالی با بهره‌برداری از استانداردهای حسابداری برای بهره‌برداری کنندگان بیشتر مشخص گردد (ایدی، ۱۳۹۸؛ الله دینی و چهرزاد، ۱۳۹۸ و نیلویک و میلز، ۲۰۱۵). نیاز روز افزون موسسات و سازمان‌ها به اطلاعات صحیح و بهنگام جهت بکارگیری در فرآیند تصمیم‌گیری مدیران، مقوله ای اجتناب ناپذیر است (الله دینی و چهرزاد، ۱۳۹۸). در این راستا سیستم اطلاعات مدیریت منبع اصلی ارائه اطلاعات بشمار می‌آید. سیستم اطلاعات حسابداری به عنوان مهم‌ترین زیر مجموعه این سیستم، اطلاعات مالی متنوعی را در اختیار بهره‌برداری کنندگان این نوع اطلاعات، خصوصاً مدیران هر سازمان قرار می‌دهد (ایدی، ۱۳۹۸) و (الله دینی و چهرزاد، ۱۳۹۸). حسابرسی عملیاتی در واقع یکی از انواع خدمات مشاوره مدیریت می‌باشد (ایدی، ۱۳۹۸؛ هه و همکاران، ۲۰۱۷) که تلاش می‌نماید با بررسی عملیات شرکت، مدیریت را در افزایش کارایی و اثربخشی یاری رساند و به این ترتیب صرفه اقتصادی برای شرکت ایجاد نماید (نیلویک و میلز، ۲۰۱۵؛ مشایخی و مهرانی،

⁴ He, et al.

⁵ Nalewaik & Mills

⁶ He, et al.

⁷ Nalewaik & Mills

۱۳۹۶). فرآیند کلی حسابرسی عملیاتی عبارت است از (ایدی، ۱۳۹۸؛ نیلویک و میلز^۸، ۲۰۱۵؛ مشایخی و مهرانی، ۱۳۹۶):

۱- برنامه ریزی حسابرسی

۲- تدوین برنامه حسابرسی

۳- اجرای عملیات حسابرسی

۴- ارزیابی نتایج و تدوین پیشنهادها

۵- گزارشگری حسابرسی

۶- پی‌گیری حسابرسی (مشایخی و مهرانی، ۱۳۹۶) و (ایدی، ۱۳۹۸).

با توجه به شرایط فعلی دنیای امروز، تغییرات سریع فن‌آوری و نقش اطلاعات و ارتباطات در توسعه سازمان‌ها، مدیریت بهینه منابع در واحدهای اقتصادی، اهمیتی دو چندان پیدانموده است (ایدی، ۱۳۹۸).

در واقع مسائل این پژوهش را می‌توان پیچیدگی، خستگی و ابهام تصمیم‌گیران و مدیران شرکت‌های بورسی بر اساس ترکیب روش‌های مختلف روش تحلیل فراترکیب و مدل‌سازی چندمتغیره بین کامپوننت "اجزای حسابرسی عملیاتی شرکت"؛ "کیفیت قضاوت حسابرسان شرکت"؛ و "ابعاد کیفیت کنترل داخلی شرکت"؛ بیان نمود.

به علاوه، نیاز به بهره‌گیری از روش تحلیل فراترکیب جهت ارتقای کیفیت حسابرسی در شرکت‌های بورسی در افزایش اعتماد و اطمینان در تصمیم‌گیری، و همچنین مسأله نیاز به تخصص چندگانه از طریق به‌کاربردن همزمان دانش متخصصین حوزه‌های مختلف برای حل مسائل شناسایی و تحلیل مؤلفه‌های اثرگذار بر مدل تحقیق، با بهره‌گیری از روش تحلیل فراترکیب وجود دارد.

در ادامه به نتایج برخی از مهم‌ترین مطالعات صورت گرفته در این زمینه اشاره می‌گردد:

در تحقیق لیو و همکاران در سال ۲۰۲۰ به بررسی و مدل‌سازی ارتباط بین تطابق خدمات حسابرس، پذیرش داوطلبانه SOX 404 و اصلاح ضعف کنترل داخلی براساس شواهدی از شرکت‌های خارجی موجود در ایالات متحده آمریکا اقدام گردید. در حقیقت، آنها بیان نمودند که گزارش حسابرس باید بیانگر این مطلب باشد که حسابرسی مبنایی معقول برای اظهار نظر در مورد اصلاح ضعف کنترل داخلی فراهم می‌آورد.

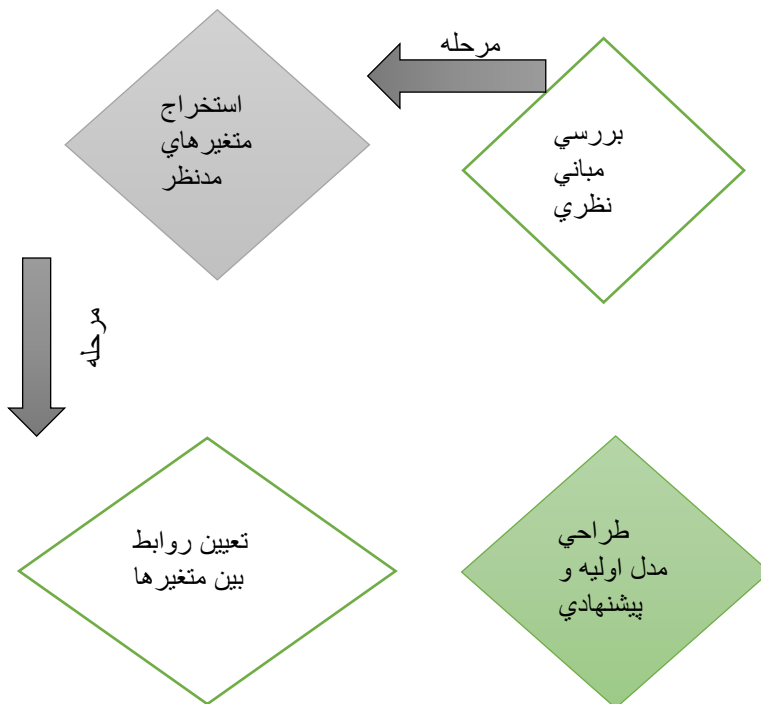
⁸ Nalewaik & Mills

در تحقیق چانگ^۹ و همکاران در سال ۲۰۱۹ به ارزیابی تأثیر ویژگی‌های حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل داخلی بر عملیات و انطباق سازمانی اقدام گردید. در حقیقت، آنها بیان نمودند که براساس ویژگی‌های حسابرسی داخلی، حسابرسی به منظور تأمین اطمینانی معقول از نبود اشتباه یا تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی، برنامه ریزی و اجراء گردیده است.

در تحقیق بوسلپ^{۱۰} و همکاران در سال ۲۰۱۹ به بررسی و مدل‌سازی ارتباط بین طبقه‌بندی نادرست هزینه‌های مربوط به حسابرسی به عنوان معیار کیفیت کنترل داخلی اقدام گردید. در حقیقت، آنها بیان نمودند که در گزارش حسابرس مبتنی بر کیفیت کنترل داخلی، حسابرسی براساس رسیدگی نمونه‌ای به شواهد و مدارک پیشنهادی اطلاعات در صورت‌های مالی انجام گردیده است.

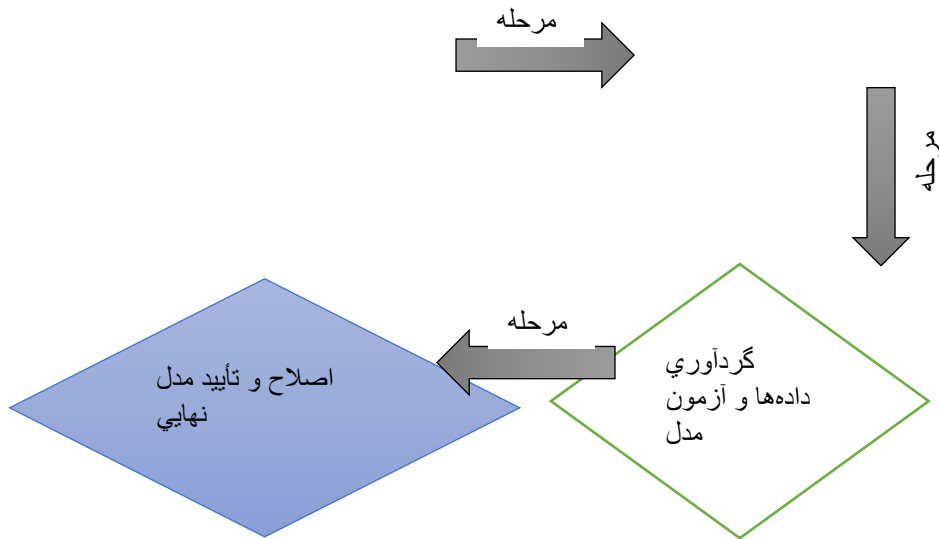
۲- روش شناسی پژوهش

فلوچارت مراحل انجام پژوهش حاضر، به شرح ذیل است:



9 Chang

10 Buslepp



نمودار ۱: فلوجارت مراحل انجام پژوهش

جامعه مورد مطالعه در این تحقیق، شرکت‌های بورسی است. با توجه به ماهیت روش نمونه‌گیری، در نهایت حجم نمونه این پژوهش برابر است خبرگان در دسترس و متمایل به همکاری تعیین خواهند شد. در واقع، جامعه مورد مطالعه این پژوهش را می‌توان به دو گروه کلی شامل: گروه اول دربرگیرنده اساتید صاحب نظر (خبرگان آکادمیک)، گروه دوم دربرگیرنده مدیران و کارشناسان شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران (خبرگان صنعت)، دسته‌بندی نمود. در واقع روش نمونه‌گیری در این پژوهش ترکیبی از دو روش نمونه‌گیری غیراحتمالی هدفمند (قضاوتی) و نمونه‌گیری گلوله برفی است.

در این پژوهش از روش فراترکیب استفاده شده است که مراحل آن به شرح زیر می‌باشند:

گام اول فراترکیب: تنظیم سوال‌های پژوهش: نخستین گام فراترکیب تنظیم پرسش‌های پژوهش است. نخستین سوال برای شروع فراترکیب چه چیزی (What) است. همچنین می‌توان سوالاتی را با مضمون چه؟ چه وقت؟ و چگونه مطرح کرد: شاخص‌های اصلی مقوله مورد مطالعه کدامند؟ شاخص‌های مقوله مورد مطالعه شامل چه مواردی است؟ شاخص‌های مقوله مورد مطالعه چه ارتباطی با یکدیگر دارند؟ (تولایی، ۱۳۹۶) و (سندلوسکی و باروسو، ۲۰۱۰).

گام دوم فراترکیب: بررسی نظام‌مند متون: در این مرحله پژوهشگر به جستجوی سیستماتیک مقالات منتشر شده در مقاله‌های معتبر خارجی و داخلی با هدف تعیین اسناد معتبر، موثق و مرتبط در بازه زمانی مناسب می‌پردازد. ابتدا کلمات کلیدی مرتبط گزینش می‌شود. این واژگان در جدولی لیست می‌شود (تولایی، ۱۳۹۶) و (سندلوسکی و باروسو، ۲۰۱۰).

گام سوم فراترکیب: جستجو و بررسی مقاله‌های مرتبط: پس از شناسایی واژگان کلیدی تحقیق، مجموعه مقاله‌های حاوی واژگان کلیدی شناسایی می‌شود. این مقالات براساس مواردی چون عنوان، چکیده، محتوا و روش تحقیق مانند نمودار

زیر غربال می‌شوند و مقله‌های نهایی استخراج می‌شوند (تولایی، ۱۳۹۶) و (سندلوسکی و باروسو، ۲۰۱۰).

گام چهارم فراترکیب: استخراج اطلاعات مقالات: در این مرحله محتوای مقالات به دقت مطالعه شده و شاخص‌های اساسی استخراج می‌شود (تولایی، ۱۳۹۶) و (سندلوسکی و باروسو، ۲۰۱۰).

گام پنجم فراترکیب: تجزیه و تحلیل و ترکیب یافته‌های کیفی: مهمترین بخش یک تحقیق کیفی به روش فراترکیب این مرحله است که توسط سایت پارس‌مدیر انجام می‌شود (تولایی، ۱۳۹۶) و (سندلوسکی و باروسو، ۲۰۱۰).

گام ششم فراترکیب: پایایی و اعتبار مدل (کنترل کیفیت): در پژوهش کیفی منظور از اعتبار، مفاهیمی شامل دفاع‌پذیری، باورپذیری، تصدیق‌پذیری و حتی بازتاب‌پذیری نتایج تحقق است. یکی از شاخص‌های پایایی تحقیق کیفی، ارزیابی دو یا چند سند از حیث ارجاع به شاخصی خاص است. با استفاده از محاسبه شاخص کاپا می‌توان پایایی را ارزیابی کرد (تولایی، ۱۳۹۶) و (سندلوسکی و باروسو، ۲۰۱۰).

گام هفتم فراترکیب: استخراج اطلاعات مقالات: در این مرحله از فراترکیب یافته‌های حاصل از مراحل قبل ارائه می‌شود. استفاده از اتروپی شانون در این مرحله مرسوم است (تولایی، ۱۳۹۶) و (سندلوسکی و باروسو، ۲۰۱۰).

برای انجام روش تحلیل فراترکیب ابتدا باید حوزه‌ای انتخاب شود که نتایج مطالعات در آن حوزه دو پهلو و مشکوک باشد، سپس مراحل زیر به ترتیب پی‌گیری گردد (قربانی زاده، ۱۳۹۷) و (سندلوسکی و باروسو، ۲۰۱۰) و (Klingeberg, et al., 2020) و (حبیبی، ۱۳۹۷) و (تولایی، ۱۳۹۶):

۱- شناسایی نتایج پژوهش‌ها

۲- ترکیب نتایج پژوهش‌های انتخاب گردیده و مقایسه آن‌ها با یکدیگر

۳- ارزشیابی نتایج روش تحلیل فراترکیب به منظور کاهش خطا

در روش تحلیل فراترکیب ابتدا هدف پژوهشگر مشخص و مساله تحقق به روشنی تعریف می‌گردد؛ سپس از میان مطالعات موجود، از مواردی که با ملاک‌های تحقیق هماهنگی لازم را دارند، نمونه‌گیری به عمل می‌آید؛ در مرحله سوم داده‌های تحقیق‌ها جمع‌آوری و ویژگی‌های آن‌ها بر اساس هدف تحقیق روش تحلیل فراترکیبی کدگذاری و طبقه‌بندی می‌گردند (قربانی زاده، ۱۳۹۷) و (سندلوسکی و باروسو، ۲۰۱۰؛ کلینگبرگ و همکاران^{۱۱}، ۲۰۲۰؛ حبیبی، ۱۳۹۷؛ تولایی، ۱۳۹۶). نتایج مطالعه به یک مقیاس کمی مشترک تبدیل می‌گردد (بطوری که قابل مقایسه باشد). سرانجام برای بررسی روابط بین ویژگی‌های مطالعات و یافته‌ها، روش‌های آماری کمی مورد بهره‌گیری قرار می‌گیرند (قربانی زاده، ۱۳۹۷).

۳- تجزیه و تحلیل یافته‌ها

¹¹ Klingeberg, et al

در این بخش اقدام به توصیف ویژگی‌های جمعیت شناختی مشارکت‌کنندگان در بخش کیفی می‌گردد.

جدول ۱: آمار جمعیت‌شناختی بخش کیفی

ویژگی‌ها		بخش کیفی	
ردیف	متغیر	سطوح	فراوانی
1	جنسیت	زن	۷
		مرد	۱۳
		جمع	۲۰
2	سابقه شغلی	کمتر از ۱۰ سال	۳
		بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۶
		بالاتر از ۲۰ سال	۱۱
		جمع	۲۰
4	سن	۳۰-۴۰	۳
		۴۰-۵۰	۵
		بالاتر از ۵۰ سال	۱۲
		جمع	۲۰
	درصد فراوانی	زن	۳۵%
		مرد	۶۵%
		جمع	۱۰۰%
	درصد فراوانی	کمتر از ۱۰ سال	۱۵%
		بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۳۰%
		بالاتر از ۲۰ سال	۵۵%
		جمع	۱۰۰%
	درصد فراوانی	۳۰-۴۰	۱۵%
		۴۰-۵۰	۲۵%
		بالاتر از ۵۰ سال	۶۰%
		جمع	۱۰۰%

براساس اطلاعات جدول بالا مشخص است، در بُعد جمعیت شناختی از نظر جنسیت، تعداد ۷ زن مشارکت داشتند که درصد فراوانی آن برابر با ۳۵ درصد بوده است و تعداد بقیه مشارکت‌کنندگان یعنی ۱۳ نفر معادل ۶۵ درصد آنان مرد بودند. در بُعد جمعیت شناختی سابقه شغلی مشخص شد، تعداد ۳ نفر از مشارکت‌کنندگان زیر ۱۰ سال سابقه شغلی داشتند و تعداد ۶ نفر از مشارکت‌کنندگان در بازه بین ۱۰ تا ۲۰ سال بودند که درصد فراوانی آن برابر با ۳۵ درصد بود و ۵۵ درصد فراوانی در این بُعد یعنی ۱۱ نفر بالاتر از ۲۰ سال سابقه داشتند. در نهایت مشخص شد، در بازه

سنی ۳۰ تا ۴۰ سال ۳ نفر مشارکت داشتند و در بازه سنی بالاتر از ۵۰ سال ۱۲ نفر از خبرگان مشارکت کننده قرار گرفتند.

جدول ۲: آمار جمعیت شناختی بخش کمی

ویژگی‌ها		بخش کمی	
ردیف	متغیر	سطوح	فراوانی
1	جنسیت	زن	۶۱
		مرد	۲۸۴
		جمع	۳۴۵
2	سابقه شغلی	کمتر از ۵ سال	۳۸
		۵-۱۰	۸۷
		بالاتر از ۱۰ سال	۲۲۰
		جمع	۳۴۵
4	سن	۴۰-۳۰	۴۹
		۵۰-۴۰	۱۵۶
		بالاتر از ۵۰ سال	۱۴۰
		جمع	۲۵
	درصد فراوانی		
			۱۸٪
			۸۲٪
			۱۰۰٪
			۱۱٪
			۲۵٪
			۶۴٪
			۱۰۰٪
			۱۴٪
			۴۵٪
			۴۱٪
			۱۰۰٪

سیاست گذاری طراحی و تبیین الگوی نوین حسابرسی عملیاتی در ارتقای قضاوت حسابرسان و کیفیت کنترل داخلی در شرکت‌های با بهره‌برداری از رویکرد فراترکیب.

بر مبنای کسب نتایج باید بیان گردد، در بُعد جنسیت مشارکت کنندگان در بخش کمی، مشخص شد، ۶۱ نفر از مشارکت کنندگان زن و ۲۸۴ نفر از مشارکت کنندگان برابر با ۸۲ درصد فراوانی، مرد بودند. همچنین مشخص شد، ۳۸ نفر از مشارکت کنندگان سابقه شغلی زیر ۵ سال داشتند و ۸۷ نفر برابر با ۲۵ درصد دارای سابقه شغلی ۵ تا ۱۰ سال بودند و ۲۲۰ نفر برابر با ۶۴ درصد فراوانی دارای سابقه شغلی بالاتر از ۱۰ سال بودند. در نهایت مشخص شد، بازه سنی مشارکت کنندگان در بازه ۳۰ تا ۴۰ سال برابر با ۴۹ نفر بودند و در بازه ۴۰ تا ۵۰ سال تعداد ۱۵۶ نفر از مشارکت کنندگان را تشکیل می‌داد.

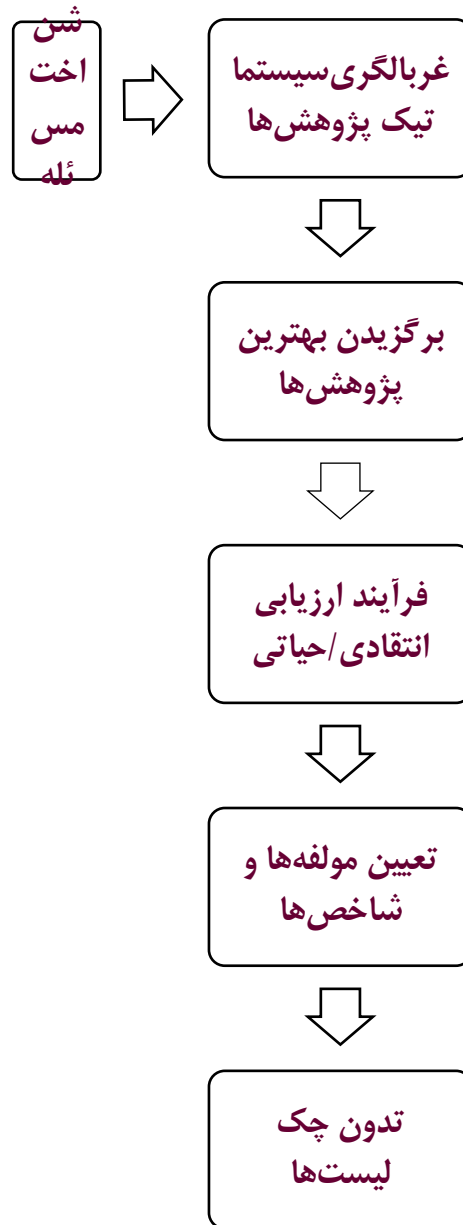
در این بخش با توجه به توضیح‌های داده شده در روش شناسی پژوهش، تحلیل‌ها در دو بخش تحلیل فراترکیب و تحلیل دلفی ارائه می‌گردد.

۴-۱-۱- تحلیل فرا ترکیب

یکی از روش‌های تحلیل در بخش کیفی، فراترکیب است. روش تحلیل فراترکیب یک روش تحقیق کیفی است که معادل واژه *Meta-synthesis* است. با رشد تحقیقات در حوزه‌های مختلف علوم و مواجه شدن جامعه علمی با انفجار اطلاعات، اندیشمندان در عمل به این نتیجه رسیده‌اند که اطلاع و تسلط بر تمامی ابعاد یک رشته و به روز بودن در این زمینه تا حدود زیادی امکان‌پذیر نیست، لذا انجام پژوهش‌های ترکیبی که عصاره تحقیقات انجام شده در این موضوع خاص را به شیوه نظام مند و علمی فرا روی پژوهشگران قرار می‌دهند، گسترش روزافزون یافته است. فراترکیب پژوهشی است که خود به ارزشیابی پژوهش‌های دیگر می‌پردازد. به عبارت دیگر، فراترکیب فرایند جستجو، ارزیابی، ترکیب و تفسیر مطالعات کمی یا کیفی در یک حوزه خاص است. در روش فراترکیب هدف بررسی و مطالعه سیستماتیک پژوهش‌های قبلی انجام شده در حوزه مورد نظر ما است، و نهایتاً کار با تحلیل نتایج و یافته‌ها توسط محقق اتمام پیدا می‌کند و خروجی آن چراغ راهی برای یافتن خلاءهای تحقیقاتی، نوآوری در متدلوژی و روش تحقیق برای حوزه مورد نظر ما است (اسدی و همکاران، ۱۳۹۸). به عبارت دیگر، فراترکیب نوعی مطالعه کیفی است که یافته‌های سایر پژوهش‌های کیفی و نظری در زمینه یک موضوع را به عنوان داده به کار می‌گیرد؛ بنابراین، نمونه‌های مطالعه فراترکیب را مطالعاتی تشکیل می‌دهند که چه به لحاظ مفهومی و چه به لحاظ کیفی مبتنی بر پژوهش‌های انجام شده کیفی و تاحدی کمی باشند، که محقق براساس سوال پژوهی مورد علاقه، آن‌ها را وارد مطالعه می‌نماید (ساندلوسکی¹²، ۲۰۰۸). در این پژوهش که یک پژوهش ترکیبی است، در بخش کیفی از فرا ترکیب در قدم اول استفاده می‌شود. فرا ترکیب در واقع شامل گام‌هایی برای رسیدن به مولفه‌ها و گزاره‌های می‌باشد که شاید مهمترین این گام‌ها، مراحل ۷ گانه سندلوسکی و باروس (آندریل و همکاران^{۱۶}، ۲۰۰۹) باشد که طیفی از شناخت ریشه اصلی مسئله در قالب تدوین سوال پژوهش تا ارائه مدلی مشخص براساس شناسایی مولفه‌ها و گزاره‌ها از نتایج پژوهش‌های گذشته را در بر می‌گیرد.

¹² Sandelowski

شکل ۲: مراحل تحلیل فراترکیب (منبع: اروین و همکاران¹³، ۲۰۱۱)



¹³ Erwin et al

در واقع رویکرد پژوهشی این تحلیل مطالعه مبانی نظری و تئوریک مرتبط به مولفه‌های پژوهش می‌باشد تا از این طریق معیارهای سنجش آن‌ها در سطح بازار حسابرسی مشخص گردند. براساس نظر باروسو و سندلوسکی (۲۰۰۷)، در پژوهش‌های فراترکیب کیفی، روایی توصیفی یعنی تشخیص تمامی گزارش‌های پژوهش‌های مرتبط با موضوع و شناسایی و توصیف اطلاعات هرکدام از گزارش‌های موجود در مطالعه. روایی نظری در فراترکیب، در درجه اول به اعتبار روش‌هایی بر می‌گردد که برای ایجاد یکپارچگی نتایج در پیش گرفته شده است و درگام بعد به یکپارچگی خود نتایج یا به عبارتی تفسیر محقق از یافته‌های پژوهشگران پیشین می‌پردازد (عباس‌زاده و همکاران، ۱۳۹۶). برای روایی نظری، محققان سعی نمودند با فیش‌برداری از پژوهش‌هایی معتبر از منظر ارجاع مقالات، کیفیت شناسایی مولفه‌های مربوط به متغیر پژوهش را افزایش دهند. در گام اول، یعنی تنظیم سوال‌های پژوهش، تلاش گردید،

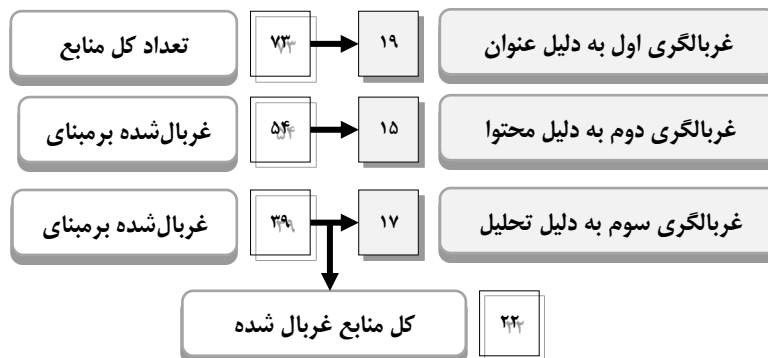
باتوجه به ماهیت پژوهش، سوال‌ها تنظیم گردید و در گام دوم به منظور مرور ادبیات به شکل سیستماتیک، پیش از هر اقدام، باید محدوده جستجو براساس روش فراترکیب مشخص شود. برای این منظور، تلاش شده است، کتاب‌ها و همچنین مجموعه مقالات پایگاه‌های داده‌ها، مجلات، همایش‌ها و موتورهای جستجوی مختلف برای مطالعات انگلیسی بررسی شدند. به منظور انجام فراترکیب ابتدا از طریق بانک‌های اطلاعاتی و مراجع پژوهشی یعنی پایگاه‌های داخلی و خارجی اقدام به تعیین پژوهش‌های مشابه شد، که در یک فرآیند سیستماتیک همانطور که در بالا تشریح گردید تلاش شد تا پژوهش‌های مشابه با مضمون و ماهیت پژوهش انتخاب گردد. به عبارت دیگر به منظور یافتن مقاله‌ها و پژوهش‌های مشابه و با استفاده از پایگاه‌ها و مراجع پژوهشی فوق، اقدام به شناسایی پژوهش‌های مرتبط با هدف پژوهش شد. نکته قابل توجه این است در این مرحله به منظور شناسایی مولفه‌ها و گزاره‌های بازاریابی حسابرسی عملیاتی غربال پژوهش‌های مشابه صورت گرفته است. براین اساس ابتدا از طریق بانک‌های اطلاعات و مراجع پژوهشی زیر اقدام به استخراج پژوهش‌های مشابه در رابطه با موضوع پژوهش می‌شود.

جدول ۳: پایگاه‌های بانک اطلاعات و مراجع رسمی پژوهشی

بانک‌های اطلاعات داخلی	بانک‌های اطلاعات خارجی
MAGIRAN	Scencedirect
NOORSOFR	Emeraldinsight
SID	OnlineIierary

تعدادی پژوهش‌های معتبر و قابل اتکا در بازه زمانی ۲۰۱۵ تا ۲۰۲۳ و ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۲ طبق پروتکل و فرآیند ارزیابی فراترکیب مشخص شدند. به عبارت دیگر به منظور یافتن مقاله‌ها و پژوهش‌های مشابه و با استفاده از پایگاه‌ها و مراجع پژوهشی فوق، اقدام به شناسایی پژوهش‌های مرتبط با هدف پژوهش شد

شکل ۳: فرآیند تعیین پژوهش‌ها و مقالات مناسب جهت شناسایی مولفه‌ها و گزاره‌ها



همانطور که مشاهده می‌شود، تعداد ۲۲ پژوهش مورد تایید محتوایی قرار گرفتند که در گام بعدی می‌بایست، اقدام به دسته‌بندی و تفکیک معیارها در قالب مولفه‌ها و گزاره‌های مرتبط با متغیر مورد نظر پژوهش نمود. باتوجه به پژوهش‌های تعیین شده، در این بخش با اتکا به مبنای فرآیند تحلیل ارزیابی انتقادی اقدام به تفکیک پژوهش‌ها بر مبنای روش ۵۰ امتیاز فرآیند ارزیابی انتقادی/حیاتی می‌شود و سپس پژوهش‌های تعیین شده برحسب مولفه‌های مرتبط با متغیرهای پژوهش مورد بررسی قرار می‌گیرند. به عبارت دیگر، ابتدا ۲۲ پژوهش تایید شده از طریق ۱۰ معیار روش ارزیابی انتقادی شامل اهداف تحقیق، منطق روش تحقیق، طرح تحقیق، نمونه‌برداری، جمع‌آوری داده‌ها، انعکاس‌پذیری، دقت تجزیه و تحلیل، بیان تئوریک و شفافیت یافته‌ها و ارزش تحقیق به کمک ۲۰ نفر از اعضای پانل پژوهش مجدداً برای رسیدن به درک منسجم‌تر از نظر ماهیت پژوهش مورد برآزش قرار می‌گیرند. جدول زیر نحوه ارزیابی این مولفه را براساس گزاره ۵۰ نمره‌ای در قالب امتیازهای ۱ تا ۵ براساس ۱۰ معیار توضیح داده شده مورد سنجش قرار می‌دهد.

جدول ۴: فرآیند تحلیل حیاتی پژوهش‌های غربال شده

ردیف	محقق	مؤلفه های شناسایی شده	امتیاز
۱	احمدی و روزبهانی (۱۳۹۷)	حمایت از فعالیت های خرد و کلان	۳۵
۲	احمدی و روزبهانی (۱۳۹۷)	افزایش توان ثروت آفرینی	۲۷
۳	احمدی و روزبهانی (۱۳۹۷)	منشور اخلاقی و رفتار حرفه ای	۳۷
۴	احمدی و روزبهانی (۱۳۹۷)	تطبيق قوانین و مقررات	۴۹
۵	احمدی و روزبهانی (۱۳۹۷)	نظام راهبری شرکتی	۵۰
۶	احمدی و روزبهانی (۱۳۹۷)	مقایسه بودجه با عملکرد	۳۱
۷	احمدی و روزبهانی (۱۳۹۷)	اهداف راهبردی و برنامه های عملیاتی	۳۸
۸	حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۹)	اندازه موسسه	۳۶
۹	حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۹)	تجربه حسابرسان	۲۶
۱۰	عباسی استمال و راستکار رضائی (۱۴۰۲)	اصول و موازین حرفه‌ای	۱۹
۱۱	نمازی و ممتازیان (۱۴۰۱)	فردگرایی حسابرسان	۳۹
۱۲	نمازی و ممتازیان (۱۴۰۱)	محافظه کاری حسابرسان	۴۵
۱۳	نمازی و ممتازیان (۱۴۰۱)	درستکاری حسابرسان	۴۶
۱۴	نمازی و ممتازیان (۱۴۰۱)	استقلال حسابرسان	۲۷
۱۵	نمازی و ممتازیان (۱۴۰۱)	دوره تصدی حسابرسان	۲۸
۱۶	نمازی و ممتازیان (۱۴۰۱)	پاسخگویی حسابرسان	۴۵
۱۷	نمازی و ممتازیان (۱۴۰۱)	ماهیت ساختار کنترل داخلی	۴۱
۱۸	نمازی و ممتازیان (۱۴۰۱)	حق الزحمه حسابرسان	۴۳
۱۹	نمازی و ممتازیان (۱۴۰۱)	سابقه کار	۲۳
۲۰	بیگز (2016)	بد بینی حسابرسان	۳۷
۲۱	حساس یگانه و مقصودی (1390)	جنسیت	۲۷
۲۲	پینکوس (۱۹۹۱)	بیش اطمینانی حسابرسان	۳۴
۲۳	بیگز (2016)	خوش بینی حسابرسان	۳۸
۲۴	کنت و همکاران (۲۰۰۶)	دانش تخصصی حسابرسان	۲۴
۲۵	چانگ و همکاران (2007)	آموزش و تجربه حسابرسان	۲۵
۲۶	هو و همکاران (۲۰۱۳)	محافظه کاری	۳۷
۲۷	آنوگرا و همکاران (۲۰۱۴)	ویژگی های شخصی حسابرسان	۴۱

براساس فرآیند تحلیل و امتیازهای اعضای پانل ۲۰ نفر مشارکت‌کنندگان بخش کیفی مشخص شد، ۹ مولفه به دلیل اینکه امتیاز زیر ۳۰ را کسب نمودند، از دور بررسی شناسایی مولفه‌های مربوطه خارج شدند. به عبارت دیگر، به دلیل اینکه از مجموع امتیاز ۵۰، نمره زیر ۳۰ را کسب نمودند، از ادامه بررسی‌های حیاتی/انتقادی حذف می‌شوند. در نهایت متغیرهای زیر به عنوان متغیرهای اثرگذار شناسایی شدند:

جدول ۵: مولفه های نهایی

ردیف	مولفه های شناسایی شده
۱	حمایت از فعالیت های خرد و کلان
۲	منشور اخلاقی و رفتار حرفه ای
۳	تطبیق قوانین و مقررات
۴	نظام راهبری شرکتی
۵	مقایسه بودجه با عملکرد
۶	اهداف راهبردی و برنامه های عملیاتی
۷	اندازه موسسه
۸	فردگرایی حسابرس
۹	محافظه کاری حسابرس
۱۰	درستکاری حسابرس
۱۱	پاسخگویی حسابرس
۱۲	ماهیت ساختار کنترل داخلی
۱۳	حق الزحمه حسابرس
۱۴	بد بینی حسابرس
۱۵	بیش اطمینانی حسابرس
۱۶	خوش بینی حسابرس
۱۷	محافظه کاری
۱۸	ویژگی های شخصی حسابرس

۴- بحث و نتیجه گیری

طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی ایران، حسابرسی عملیاتی، فرآیندی پویا است که شامل در نظر گرفتن استانداردهای لازم الاجرا در سرتاسر جریان حسابرسی است. ارزیابی مستمر اهداف، خطر، روش ها و شواهد در جریان انجام حسابرسی، تصمیم گیری حسابرسان درباره آنچه باید گزارش شود و زمینه مناسب برای بیان نتیجه گیری های حسابرسی، شامل بحث درباره کافی و مناسب بودن شواهدی که مبنای این نتیجه گیری ها قرار گرفته است را تسهیل می کند. نتیجه گیری های حسابرسی عملیاتی به گونه ای منطقی از این عناصر ناشی می شود و دربردارنده ارزیابی یافته های حسابرسی و آثار آن است. حسابرسی عملیاتی فرآیندی عمیق و آینده‌نگر است که حسابرسان هنگام ارزیابی فعالیت‌های عملیاتی سازمان از آن

استفاده می‌کنند. چشم انداز بلند مدت استفاده از این ممیزی‌ها بهبود عملکرد شرکت بر اساس معیارهای قابل اندازه‌گیری مانند سرعت، کیفیت، کارایی، انعطاف پذیری، ارزش مشتری، محیط زیست و هزینه است. علاوه بر این، نتایج حاصل از حسابرسی عملیاتی می‌تواند به تشخیص مناطقی که نیاز به توجه بیشتری دارند و محافظت از دارایی‌های شرکت با شناسایی و بنابراین پیشگیری از خطرات آتی کمک کند. حسابرسی عملیاتی فراتر از گزارشگری مالی است. منابع داده اولیه برای حسابرسی عملیاتی، سیاست‌ها و دستاوردهای مرتبط با اهداف سازمان است. تفاوت بین حسابرسی صورت‌های مالی و حسابرسی عملیاتی در حین حسابرسی مالی است، حسابرس معمولاً فقط به رویه‌ها و اعداد حسابداری توجه دارد. در مقابل، حسابرس عملیاتی تمام جنبه‌های یک کسب و کار را بررسی می‌کند. همچنین حسابرسی‌های عملیاتی بر خلاف حسابرسی‌های مالی که حسابرسان خارجی اغلب آن را تکمیل می‌کنند، عموماً توسط حسابرس داخلی انجام می‌شود.

انجام حسابرسی عملیاتی به مدیریت اجازه می‌دهد تا اثربخشی بخش‌ها یا تیم‌های مختلف را در سازمان مقایسه و رتبه‌بندی کند. این یک راه فوق‌العاده برای یافتن بهترین روش‌ها برای تکمیل یک فرآیند است. مدیریت به سادگی باید عملکرد هر تیم را برای هر فرآیند مشاهده کرده و سپس تیم‌هایی را انتخاب کند که فرآیند را به طور موثر انجام می‌دهند. سپس بهترین تیم را می‌توان تجزیه و تحلیل کرد تا دریافت که چگونه آنها نسبت به سایر تیم‌ها عملکرد بهتری دارند. پس از درک این موضوع، می‌توان تمام تیم‌های دیگر را برای رسیدن به سطح اثربخشی تیمی که بهترین عملکرد را دارد، آموزش داد. بنابراین، کسب و کارها می‌توانند تیم‌ها به تیم عملکرد خود را بهبود بخشند و در نتیجه عملکرد کل سازمان بهتر شود. برنامه‌های حسابرسی عملیاتی بسیار عمیق‌تر از حسابرسی‌های داخلی معمولی است. آن‌ها به چگونگی اوضاع نگاه نمی‌کنند، بلکه به این نگاه می‌کنند که اوضاع چگونه می‌تواند باشد. این بدان معناست که در حسابرسی عملیاتی، حسابرسان صرفاً عملکرد سازمان را حسابرسی نمی‌کنند، بلکه به دنبال راه‌های بهتری برای انجام وظایف مشابه در خارج از سازمان هستند. حسابرس عملیاتی همچنین علاقه مند به کشف تنگناها در فرآیند خواهد بود و ببیند که آیا حذف گلوگاه‌ها امکان پذیر است یا خیر.

برنامه حسابرسی عملیاتی برای بررسی فعالیت‌هایی نوشته می‌شود که در مرحله‌ی برنامه ریزی انتخاب شده‌اند. این مرحله حلقه اتصال مرحله برنامه ریزی و مرحله اجرای عملیات محسوب می‌شود. برنامه حسابرسی عملیاتی، برنامه اجرای حسابرسی عملیاتی می‌باشد. گروه حسابرسی عملیاتی هر یک از حوزه‌های مهم شناسایی شده در مرحله برنامه ریزی را جهت بررسی بیشتر مورد توجه قرار می‌دهند و کارهای حسابرسی خاصی را با هدف تعیین علل نارسایی‌های عملیاتی و ارائه پیشنهادهایی برای بهینه‌سازی انجام می‌دهند. اهمیت برنامه حسابرسی برای حسابرس عملیاتی به مثابه نقشه برای یک دریانورد است در واقع مرحله برنامه حسابرسی به عنوان پلی میان مرحله برنامه ریزی و مرحله اجرای عملیات محسوب می‌شود، در نتیجه برنامه حسابرسی عملیاتی، برنامه اجرای عملیات حسابرسی است.

برای انجام یک حسابرسی عملیاتی کارا و اثربخش، وجود برنامه حسابرسی عملیاتی مناسب، ضروری است. در زمینه حسابرسی عملیاتی، کنترل‌های داخلی نشان‌دهنده نقطه کانونی حسابرسی داخلی و خارجی است. تأکید بر کنترل‌های داخلی منحصر به حسابرسی عملیاتی نیست، اما حسابرسی‌های عملیاتی، کنترل‌های داخلی را از دو منظر متمایز در نظر می‌گیرند: اول، تعیین اینکه آیا کنترل‌های مناسب برای امکان اجرای کارآمد و مؤثر فرآیندهای تجاری مورد بررسی وجود دارد یا خیر، و دوم، اینکه کنترل‌های اجرا شده توسط سازمان‌ها به درستی عمل می‌کنند. کیفیت حسابرسی داخلی ابزاری برای دستیابی به دقت و عینیت در اطلاعات مالی و اطمینان در گزارش‌های مالی است. هم‌چنین حسابرسی داخلی یکی از ارکان مدیریت موفق به عنوان منبعی از اطلاعات به شمار می‌رود.

در نهایت راهکارهای زیر پیشنهاد می‌گردند:

۱. افزایش تعداد کارکنان بخش حسابرسی داخلی یکی از راهکارهای ارتقای کیفیت این بخش به شمار می‌رود؛ تقسیم کار بین کارکنان و تکمیل یک فرآیند کامل منجر به افزایش کارایی و کیفیت حسابرسی داخلی می‌شود.
۲. بکارگیری کارکنان جدید که دارای شرایط، گواهینامه‌های حرفه‌ای و تجربه کافی در زمینه کنترل و حسابرسی داخلی باشند نیز یکی از راهکارهای ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی است.
۳. از آنجا که شرکت‌های پذیرفته شده در بورس دارای سهم قابل توجهی از اقتصاد و صنعت کشور و حداکثرسازی کارایی و اثربخشی شرکت‌های مزبور از عوامل مؤثر رشد و توسعه اقتصادی است و با توجه به جریان خصوصی سازی در ماه‌های اخیر، با توجه به ویژگی‌ها و خصوصیات آن شرکت‌ها نسبت به تصویب مقررات الزام آور از طرف اداره کل بورس اوراق بهادار کشور جهت انجام دوره‌ای حسابرسی عملیاتی در کنار حسابرسی مالی و به عنوان مکمل آن رسیدگی شود.
۴. الزام حسابرسی عملیاتی توسط صاحبان سهام به هیئت مدیره هم‌چنین اقدام مدیران به انجام حسابرسی عملیاتی که موجب اجرای مؤثر و جدی حسابرسی عملیاتی می‌شود، مستلزم آگاهی و شناخت کافی صاحبان سهام از اهداف و فواید حسابرسی عملیاتی است و تداعی‌کننده مسئولیت پاسخ‌گویی و مباشرت مدیران در قبال اداره کارا و اثربخش منابع مالی و غیر مالی شرکت‌ها است، پیشنهاد می‌شود که انجمن‌ها و تشکل‌های حرفه‌ای در جهت برگزاری سمینارها، دوره‌های آموزشی و معرفی و ... مبادرت نمایند و کارکنان موسسات حسابرسی که برای انجام حسابرسی مالی به شرکت‌ها اعزام می‌شوند، حین انجام حسابرسی مالی، به معرفی حسابرسی عملیاتی بپردازند.
۵. هم‌چنین برای یکپارچه شدن و کیفیت بیشتر خدمات حسابرسی عملیاتی، تشکل‌های و مراجع ذیصلاح مانند مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی نسبت به تدوین استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی عملیاتی اقدام کنند.

۶. با توجه به نیاز جامعه به حسابرسی عملیاتی، توصیه می شود تا نسبت به مقررات از جنبه 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.

۷. همچنین توصیه می گردد که جامعه حسابداران رسمی ایران زمینه های مناسب برای کسب تجربه عملی مدیران مؤسسه حسابرسی را به وجود آورد و دانشگاه ها نیز نسبت به ارائه رشته حسابرسی با گرایش عملیاتی به عنوان یک رشته دانشگاهی مستقل یا گنجاندن چند واحد حسابرسی عملیاتی در مقطع کارشناسی یا کارشناسی ارشد اقدام نمایند.

مهم ترین محدودیت پژوهش حاضر آن است که امکان استفاده از نظرات تمامی خبرگان حوزه حسابرسی عملیاتی برای بازبینی و تفسیر نتایج حاصل از شناسایی ساختار و روند عناوین موضوعی با اتکاء به متون بررسی شده فراهم نبوده است. به عنوان یک مطالعه تکمیلی می توان نتایج مدلسازی موضوعی را در قالب پرسشنامه یا مصاحبه به سایر خبرگان این حوزه عرضه نمود تا از بازخورد تخصصی آنها برای دستیابی به تفسیر و مفهوم سازی متقن تر بهره مند شد.

منابع :

۱. ایدی، فرج‌الله. ۱۳۹۸. کتاب حرفه‌ای‌گرایی و قضاوت اخلاقی حسابرسان. ناشر: صالحیان. سال چاپ: ۱۳۹۸
۲. تنانی، محسن و علی اکبر رجبی، ۱۳۹۸، نقش تفکر سیستمی بر قضاوت حرفه ای حسابرسان، هفدهمین همایش ملی حسابداری ایران، قم، پردیس فارابی دانشگاه تهران
۳. تولایی، روح‌الله. ۱۳۹۶. کتاب فنون و ابزارهای روش تحقیق در مدیریت. انتشارات دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه شهید بهشتی
۴. جوانمیری، پیروز، ۱۳۹۸، نقش کنترل‌های داخلی و فن‌آوری مالی در کیفیت گزارش حسابرسان مستقل و مدیریت عملکرد جهت مدیریت اقتصادی منابع مالی سازمان، پنجمین همایش بین‌المللی علوم مدیریت و حسابداری، تهران، موسسه آموزشی عالی مهر اروند و مرکز راهکارهای دستیابی به توسعه پایدار
۵. حبیبی، آر.ش. ۱۳۹۷. آموزش روش کیفی روش تحلیل فراترکیب نشر الکترونیک پارس مدیر
۶. سادات غفاری، منصوره؛ منیره نوری و شعبان محمدی، ۱۳۹۹، بررسی تاثیر جهت‌گیری هدف، خودکارآمدی و پیچیدگی کار بر عملکرد قضاوتی حسابرسان، فصلنامه چشم انداز حسابداری و مدیریت
۷. سندلوسکی، مارگارت و ژولی باروسو. ۲۰۱۰. کتابچه تحقیق کیفی فراترکیب (Handbook for Synthesizing Qualitative Research)
۸. قادری، کاوه؛ صلاح‌الدین قادری و سید کریم قادرزاده، ۱۳۹۸، نقش توانایی مدیریت در ارتقای کیفیت کنترل داخلی، فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری.
۹. قربانی زاده، وجه‌الله. ۱۳۹۷. کتاب روش تحقیق روش تحلیل فراترکیب با نرم افزار CMA2. ناشر: بازتاب. تاریخ نشر: آذر، ۱۳۹۷
۱۰. کیوانی هفشجانی، رجب‌علی، ۱۴۰۲، حسابرسی عملکردی و عملیاتی و نقش آن در توسعه اقتصادی کشور، سومین کنفرانس بین‌المللی تحقیقات پیشرفته در مدیریت و علوم انسانی، <https://civilica.com/doc/1667686>
۱۱. الله دینی، سیمین و فرحناز چهارزاده، ۱۳۹۸، حسابرسی عملیاتی جهت تعیین فرصت‌هایی جهت کارایی و صرفه اقتصادی بیشتر و بهبود اثربخشی در عملیات، سومین همایش ملی مطالعات نوین مدیریت و حسابداری در ایران، کرج، دانشگاه جامع علمی کاربردی - سازمان همیاری شهرداری‌ها و مرکز توسعه خلاقیت و نوآوری علوم نوین
۱۲. مشایخی، بیتا و ساسان مهرانی. ۱۳۹۶. کتاب حسابرسی داخلی. ناشر انتشارات دانشگاه تهران تاریخ نشر ۱۳۹۶

- .۲
Balkir, I, (2000), "Effect of Analytical Review Results, Optimism and Pattern for Coping on Audit Effort of Accounting Estimates", Doctoral thesis in Canada
- .۳
Beyer, S, (1990), "Gender Differences in the Accuracy of Self-Evaluations of Performance", *Journal of Personality and Social Psychology*, Vol. 59, PP. 960-970.
- .۴
Bigus, J, (2016), "Optimism and Auditor Liability", *Accounting and Business Research*, PP.1-24.
- .۵
Canadian Institute of Chartered Accountants, (1995), "Professional Judgment and the Auditor², CICA Research Study Group, Toronto, CICA
- .۶
Chang, Yu-Tzu, et al. 2019. The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. *Journal of Contemporary Accounting & Economics* Volume 15, Issue 1 April 2019 Pages 1-19
- .۷
Chuang S, Cheng Y, Chang C, Chiang Y, (2013), "The Impact of Self-Confidence on the Compromise Effect". *International Journal of Psychology*, Vol 48(4), PP. 660-75.
- .۸
Dennis, Sean A. Jeremy B. Griffin, and Karla M. Zehms (2019) The Value Relevance of Managers' and Auditors' Disclosures About Material Measurement Uncertainty. *The Accounting Review*: July 2019, Vol. 94, No. 4, pp. 215-243.
- .۹
Ferdinand A. Gul, Donghui Wu, and Zhifeng Yang, (2013), "Do Individual Auditors Affect Audit Quality? Evidence from Archival Data", *The Accounting Review*, Vol. 88, No. 6, PP. 1993-2023.
- .۱۰
Gibbins, Mand Mason A. K, (1998), "Professional Judgment in Financial Reporting Canadian", *Institute of Chartered Accountants*.
- .۱۱
Hardies, K., D. Breesch, and J. Branson, (2012), "Male and Female Auditors' Overconfidence", *Managerial Auditing Journal* 27 (1), PP. 105-118.
- .۱۲
He, Guoxuan, et al. 2017. Ternary emergent environmental performance auditing of a typical industrial park in Beijing. *Journal of Cleaner Production* Volume 1631 October 2017 Pages 128-135
- .۱۳
Hu, C, Parmod Chand, and Elaine Evans, (2013), "The Effect of National Culture, Acculturation, and Education on Accounting Judgments: A Comparative Study of Australian and Chinese Culture", *Journal of International Accounting Research*: Fall, Vol. 12, No. 2, PP. 51-77.
- .۱۴
Jiang, Cuixia, et al. 2018. Does automatic bidding mechanism affect herding behavior? Evidence from online P2P lending in China. *Journal of Behavioral & Experimental Finance*, Volume 20, December 2018, Pages 39-44
- .۱۵
Kelton, Andrea Seaton & Norma R. Montague. 2017. The unintended consequences of uncertainty disclosures made by auditors and managers on nonprofessional investor

- judgments. *Accounting, Organizations and Society* (2017).
<http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2017.10.001>
۱۷. Kelton, Andrea Seaton & Norma R. Montague. 2018. The unintended consequences of uncertainty disclosures made by auditors and managers on nonprofessional investor judgments. *Accounting, Organizations and Society*, Volume 65, February 2018, Pages 44-55
۱۸. Kharuddin, Khairul Ayuni Mohd, et al. 2019. Partner industry specialization and audit pricing in the United Kingdom. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Volume 35, June 2019, Pages 57-70
۱۹. Klingeberg, Jerome Geyer, et al. 2020. Meta-analysis in finance research: Opportunities, challenges, and contemporary applications. *International Review of Financial Analysis* In press, journal pre-proof Available online 25 May 2020 Article 101524
۲۰. Lee, HaNa & JooHyun Kim. 2018. A Structural Equation Model on Korean Adolescents' Excessive Use of Smartphones. *Asian Nursing Research*, Volume 12, Issue 2, June 2018, Pages 91-98
۲۱. Liu, Wu-Po & Hua-Wei Huang. 2020. Auditor realignment, voluntary SOX 404 adoption, and internal control material weakness remediation: Further evidence from U.S.-listed foreign firms. *International Business Review* In press, corrected proof Available online 16 June 2020 Article 101712
۲۲. Mohammad, Nazeri & Ruhizan Mohamad Yasin. 2015. Creative Teaching in Design and Technology Curriculum: Using Structural Equations Modeling. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, Volume 204, 24 August 2015, Pages 240-246
۲۳. Nalewaik, Alexia & Anthony Mills. 2015. Project Performance Audit: Enhanced Protocols for Triple Bottom Line Results. *Procedia - Social and Behavioral Sciences* Volume 19 July 2015 Pages 134-145
۲۴. Ng, Hooi Ying, et al. 2018. Audit seasonality and pricing of audit services: Theory and evidence from a meta-analysis. *Journal of Accounting Literature*, Volume 40, June 2018, Pages 16-28
۲۵. Owghoso, V.E. and Weickgenannt, A., (2009), "Auditors' Self-Perceived Abilities in Conducting Domain audits", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 20, PP. 3-21.
۲۶. Pincus, K. V., (1991), "Audit Judgment Confidence", *Behavioral Research in Accounting* 3, PP. 39-65.
۲۷. Poyser, Obryan. 2018. Herding behavior in cryptocurrency markets. *Universitat Autònoma de Barcelona*. arXiv:1806.11348v1 [q-fin.ST] 29 Jun 2018
۲۸. Su, Xijia & Xi Wu. 2017. Public Disclosure of Audit Fees and Bargaining Power between the Client and Auditor: Evidence from China. *The International Journal of Accounting*, Volume 52, Issue 1, March 2017, Pages 64-76
۲۹. The IBM AMOS <https://www.ibm.com/us-en/marketplace/structural-equation-modeling-sem>
۳۰. Xie, Juan, et al. 2020. Meta-synthesis in Library & Information Science Research. *The Journal of Academic*

Yun, Seonyoung & Jiyeon Kang. 2018. Influencing Factors and Consequences of Workplace Bullying among Nurses: A Structural Equations Modeling. Asian Nursing Research, Volume 12, Issue 1, March 2018, Pages 26-33